



20. September 2010

Verordnung über die Amtshilfe nach Doppel- besteuerungsabkommen (ADV)

Erläuternder Bericht

Zusammenfassung

Am 13. März 2009 beschloss der Bundesrat, dass die Schweiz in Zukunft bei der Amtshilfe in Steuersachen den Standard gemäss Artikel 26 des Musterabkommens der OECD übernimmt. Die Umsetzung dieser neuen Amtshilfepolitik erfolgt durch die Anpassung bestehender bzw. im Rahmen des Abschlusses neuer Doppelbesteuerungsabkommen. Die neuen Amtshilfebestimmungen werden zunächst auf Verordnungsstufe ausgeführt. In einem zweiten Schritt wird die ADV durch ein Fiskalamtshilfegesetz ersetzt. Eine Vernehmlassungsvorlage für das Fiskalamtshilfegesetz wird derzeit erarbeitet.

Das Amtshilfeverfahren wird im Interesse der Rechtssicherheit sowie einer einheitlichen Praxis und Ermessensausübung präzise festgelegt. Die ADV regelt sowohl die Verfahren der sog. kleinen Amtshilfe (Informationsaustausch zur Durchführung der Doppelbesteuerungsabkommen), als auch der sog. grossen Amtshilfe (Informationsaustausch zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten). Eine Regelung ist vorgesehen insbesondere für die Vorprüfung der Amtshilfeersuchen, die Beschaffung von Informationen im Amtshilfeverfahren, die Verfahrens- und Beschwerderechte der betroffenen Personen, des Informationsinhabers sowie besonders betroffener Drittpersonen, die weitere Verwendung übermittelter Steuerinformationen, das Verbot der Amtshilfe bei gestohlenen Bankdaten und das Stellen schweizerischer Amtshilfeersuchen. Die ADV tritt am 1. Oktober 2010 in Kraft.

Inhaltsverzeichnis

1. Ausgangslage
2. Ziele der ADV
3. Erläuterung der einzelnen Bestimmungen
 - 3.1. Allgemeiner Teil
 - 3.2. Besonderer Teil
 - 3.2.1. Ausländische Amtshilfeersuchen
 - a. Kleine Amtshilfe
 - b. Grosse Amtshilfe
 - 3.2.2. Schweizerische Amtshilfeersuchen
 - 3.2.3. Schlussbestimmungen

1. Ausgangslage

Am 13. März 2009 beschloss der Bundesrat, dass die Schweiz in Zukunft bei der Amtshilfe in Steuersachen den Standard gemäss Artikel 26 des Musterabkommens der OECD (OECD-MA) übernimmt. Die Umsetzung dieser neuen Amtshilfepolitik soll durch die Anpassung bestehender bzw. im Rahmen des Abschlusses neuer Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) erfolgen. Der Bundesrat sicherte gleichzeitig zu, dass sich hinsichtlich des steuerlichen Bankgeheimnisses für inländische Steuerpflichtige nichts ändern wird.

Seither hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit zahlreichen Staaten Verhandlungen durchgeführt und eine Amtshilfebestimmung gemäss OECD-Standard (Informationsaustausch im Einzelfall, auf konkrete und begründete Anfrage sowie unter Beachtung des Verbots unerlaubter Beweisausforschung) in die bestehenden bzw. in neue Abkommen aufgenommen. In der Sommersession 2010 haben die eidgenössischen Räte die ersten 10 Abkommen mit einer Amtshilfeklausel nach OECD-Standard genehmigt. Wird gegen die Revisionen kein Referendum ergriffen, können ab ca. Mitte Oktober 2010 die ersten revidierten Abkommen in Kraft treten.

Die Amtshilfeklauseln der einzelnen DBA enthalten die materiellrechtliche Grundlage für den Informationsaustausch zwischen der Schweiz und dem anderen Vertragsstaat. Sie sind so konzipiert, dass sie materiellrechtlich direkt umsetzbar sind, d.h. keiner Wiederholung im Landesrecht bedürfen. Die Amtshilfeklauseln nach OECD-Standard verpflichten die Schweiz, jene Massnahmen zur Informationsbeschaffung vorzunehmen, die auch im internen Recht vorgesehen sind (Art. 26 Abs. 1 u. 3 Bst. a OECD-MA). Über dieses interne Mass hinaus muss einzig hinsichtlich Bank- und Eigentümerinformationen gegangen werden (Art. 26 Abs. 5 OECD-MA). Die organisatorische Umsetzung der die Schweiz als Staat betreffenden Rechte und Pflichten bildet nicht Gegenstand des jeweiligen Staatsvertrages (inkl. der zugehörigen Protokolle und Notenwechsel), sondern unterliegt der konkretisierenden Regelung durch das Landesrecht.

Mit Artikel 1 des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) hat das Parlament dem Bundesrat die Regelung des Verfahrens hinsichtlich des internationalen Informationsaustausches eingeräumt. Die DBA legen damit fest, hinsichtlich welcher Objekte, unter welchen Voraussetzungen und zu welchen Zwecken die Vertragsstaaten untereinander welche Informationen austauschen dürfen. Die ADV regelt den verfahrensrechtlichen Vollzug der Amtshilfe.

Analog der bisherigen Praxis zur Ausführung der DBA wird vorgeschlagen, die Umsetzung einstweilen in einer vom Bundesrat zu erlassenden Verordnung zu regeln. Dies da die Verpflichtungen der Schweiz nur auf dem Verordnungsweg rasch umgesetzt werden können. Hierbei sind gewisse Einschränkungen in Kauf zu nehmen, die insbesondere folgende Aspekte des Amtshilfenvollzugs betreffen:

- Die Frage der Mitwirkung der Kantone bei der Informationsbeschaffung bzw. die Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen. Die Informationsbeschaffung erfolgt zunächst ausschliesslich durch die ESTV. Die Mitwirkung der Kantone ist beschränkt auf die Informationsübermittlung (Art. 7 ADV).
- Die Frage des Weiterbestehens des steuerlichen Bankgeheimnisses für schweizerische Steuerzwecke und Amtshilfegesuche der Schweizer Steuerbehörden an das Ausland.

Es ist beabsichtigt, die landesinterne Ausführung der neuen Amtshilfeklauseln künftig auf Gesetzesstufe zu regeln (Fiskalamtshilfegesetz). Das eidgenössische Finanzdepartement hat mit der Ausarbeitung einer entsprechenden Vorlage begonnen. Die noch offenen Fragen zum Amtshilfeverfahren können im Rahmen dieser Arbeiten thematisiert werden, so z.B. die Effizienzsteigerung durch eine einheitliche Amtshilfebehörde, die Aufgaben der kantonalen Verwaltungen beim Amtshilfenvollzug, die Frage der Anwendung von Zwangsmassnahmen und das Stellen schweizerischer Amtshilfegesuche an das Ausland. Einschränkungen der

bereits durch die Schweiz aufgenommenen internationalen Verpflichtungen können nicht eingeführt werden.

Die Umsetzung der Amtshilfe durch die Schweiz wird Gegenstand internationaler Prüfungen sein. Das 'Global Forum on Transparency and Exchange of Information' wird 'peer reviews' durchführen. Die Schweiz hat ein Interesse, dass sich alle Länder und insbesondere alle Finanzplätze an die gleichen Standards halten ('level playing field'). Die Schweiz konnte im Rahmen des Global Forums erreichen, dass alle Länder überprüft werden, und zwar nach den gleichen Kriterien. Die 'peer reviews' werden in zwei Phasen erfolgen:

1. Überprüfung der Rechtsgrundlagen,
2. Überprüfung des tatsächlichen Handelns.

Die 'peer reviews' haben bereits begonnen. Es ist vorgesehen, dass die schweizerischen Rechtsgrundlagen zur steuerlichen Amtshilfe Ende 2010 geprüft werden. Dabei werden im Rahmen der voraussichtlich im Oktober/November 2010 vorgenommenen Prüfung der rechtlichen Grundlagen einzig in Kraft stehende Gesetze und Verordnungen zur Amtshilfe berücksichtigt.

2. Ziele der Verordnung

Die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Amtshilfe sind – wie erwähnt – in den einzelnen DBA geregelt. Sie sind für die Schweiz bindend und können nicht durch eine Verordnung oder ein Gesetz abgeändert werden. Die Verordnung regelt die landesinterne Umsetzung der internationalen Amtshilfe gemäss den abgeschlossenen DBA.

Mit der Verordnung werden folgende Ziele verfolgt:

- Rechtssicherheit bezüglich Zuständigkeiten, Verfahren, Zwangsmittel, Rechtsschutz (Kundenverfahren);
- Vorgaben an die vollziehende Behörde (vor allem ESTV) im Sinne der Eckwerte des Bundesrates (z.B. Subsidiarität, Identifikation der betroffenen Person sowie des Informationsinhabers etc.);
- Sicherstellen, dass die Schweiz ihren Verpflichtungen aus den DBA entsprechend den vereinbarten Standards nachkommt.

Es wird zudem ausdrücklich festgehalten, dass keine Amtshilfe geleistet wird, wenn der 'ordre public' (Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA) oder der allgemeine Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben (Art. 31 Wiener Konvention über das Recht der Verträge, SR 0.111) verletzt ist. Die Amtshilfe wird insbesondere verweigert, wenn das Ersuchen auf Informationen beruht, die durch nach Schweizer Recht strafbare Handlungen beschafft oder weitergeleitet worden sind (z.B. durch Verletzung eines nach Schweizer Recht geschützten Berufsgeheimnisses).

Die Frage des Fortbestehens des Bankgeheimnisses für schweizerische Steuerzwecke kann nicht durch die ADV beantwortet werden. Die Einschränkung des in Bundesgesetzen verankerten steuerlichen Bankgeheimnisses auch für schweizerische Steuerzwecke hat im Rahmen einer durch das Parlament gutgeheissenen Revision der schweizerischen Steuergesetzgebung zu erfolgen. Eine Einschränkung im Rahmen der als Verordnung ausgestalteten ADV ist nicht zulässig. Die Frage der allfälligen Einschränkung des innerstaatlichen steuerlichen Bankgeheimnisses sollte getrennt vom Staatsvertragsrecht angegangen und behandelt werden.

Weiter ist festzuhalten, dass die ADV ein ausschliesslich auf die internationale Amtshilfe im Steuerbereich zugeschnittenes Verfahren regelt. Diese sektorielle Regelung – insb. die Bestimmungen zu den Verfahrensvoraussetzungen und zum Kundenschutz – darf nicht auf die internationale Amtshilfe in anderen Bereichen – wie bspw. im Börsenbereich (Art. 38 BEHG) - ausgedehnt werden, für die grundsätzlich unterschiedliche Verfahrenszwecke und Regelungen gelten.

3. Erläuterung der einzelnen Bestimmungen

3.1. Allgemeiner Teil

Artikel 1 ADV (Gegenstand und Geltungsbereich)

Der erweiterte Informationsaustausch ist in Art. 26 des OECD-MA geregelt. Diese Bestimmung ist in leicht abgeänderter Fassung in den einzelnen Schweizer DBA übernommen worden. Daneben sind in den Protokollen zu den DBA, die einen integrierenden Teil der Abkommen bilden, Konkretisierungen enthalten.

Rechtsgrundlage für den Vollzug der Amtshilfe sind neben dem DBA (inkl. eines zugehörigen Protokolls) auch die den entsprechenden DBA angegliederten Verordnungen. In den DBA und den zugehörigen Protokollen ist die materiellrechtliche und in den ausführenden Verordnungen die verfahrensrechtliche Grundlage der Amtshilfe festgelegt.

Die ADV regelt sowohl die Amtshilfe zur Durchführung der Abkommensbestimmungen (Art. 4 ADV) wie auch die zur Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten (Art. 5-15 ADV).

Die Anhörungsvorlage zur ADV sah vor, dass die ADV auf die Amtshilfeverfahren nach allen DBA Anwendung finden solle, unbesehen vom Zeitpunkt ihres Inkrafttretens. Das Ziel war, eine möglichst einheitliche Verfahrensgrundlage für alle DBA zu schaffen. Dieses Vorhaben wurde aufgrund folgender Überlegungen teilweise aufgegeben:

a. Die ADV schafft gezielt ein neues Verfahren, das der Umsetzung des Informationsaustausches nach dem OECD-Standard dient. Diese Besonderheit der Verfahrensregelung nach ADV verhindert deren Ausdehnung auf die ‚alte‘ Amtshilfe.

b. Die Verfahrensvoraussetzungen der bestehenden („alten“) Amtshilfebestimmungen unterscheiden sich grundlegend von den Voraussetzungen der neuen Amtshilfebestimmungen nach OECD-Standard. Die Anwendung der ADV auf bestehende DBA mit einer Bestimmung zum Informationsaustausch in Betrugsfällen würde die vom Amtshilfeersuchen Betroffenen möglicherweise in falscher Sicherheit wiegen lassen. So enthalten die Amtshilfebestimmungen in den bestehenden DBA keine ausdrückliche Verpflichtung des ersuchenden Staats zur eindeutigen Identifizierung der betroffenen Person oder des Informationsinhabers. In besonderen Fällen sind deshalb auch Amtshilfesuche zu behandeln, die keine solche Identifikation mittels Angabe des Namens enthalten. Demgegenüber enthalten sämtliche der neuen oder revidierten, dem OECD-Standard nachgebildeten DBA die Verpflichtung des ersuchenden Staates zur Identifikation der betroffenen Person. Die zwei Amtshilfeformen („alte“ und „neue“ Amtshilfe) sind deshalb verfahrensmässig klar zu trennen.

Aufgrund dieser Erkenntnisse ist der Anwendungsbereich der ADV eingeschränkt worden auf DBA, die nach dem Erlass der ADV in Kraft treten (Art. 1 Abs. 1 ADV). Wie erwähnt können die ersten revidierten Abkommen mit einer Amtshilfeklausel nach OECD-Standard ab ca. Mitte Oktober 2010 in Kraft treten. Amtshilfeersuchen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, auf den die nach dem 30. September 2010 in Kraft getretenen Amtshilfebestimmungen der DBA nicht anwendbar sind, werden nach den Bestimmungen der DBA und ihren Ausführungsvorschriften behandelt, die am 30. September 2010 in Kraft standen. Die im Rahmen der bestehenden Verordnungen geltenden Bestimmungen zum Amtshilfeverfahren werden deshalb durch die ADV nicht aufgehoben (vgl. Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 17 ADV). Die „neue“ Amtshilfe wird dadurch auch verfahrensrechtlich klar von der „alten“ Amtshilfe getrennt. Ein Vergleich zwischen den zwei Amtshilfeformen soll künftig nur unter Vorbehalt und eingeschränkt möglich sein.

Wie erwähnt sind die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Amtshilfe in den DBA enthalten. Die ADV regelt die landesinterne Umsetzung der DBA-Bestimmungen und enthält verfahrensrechtliche Ausführungsvorschriften. Widersprechen einzelne Vorschriften der ADV jenen der DBA, gehen die Vorschriften des im Einzelfall anwendbaren DBA vor (Art. 1 Abs. 2 ADV).

Artikel 1 Absatz 3 ADV hält fest, dass die Amtshilfe nach den DBA ausschliesslich auf Anfrage erfolgen kann. Durch diese Bestimmung werden insbesondere der spontane und der automatische Informationsaustausch ausgeschlossen.

Artikel 2 ADV (Zuständigkeit)

Aus der in jedem DBA enthaltenen Norm zu den allgemeinen Begriffsbestimmungen – in der Regel der Artikel 3 – geht hervor, dass die ESTV bzw. deren Direktor zuständige Behörde ist. Die ADV verankert die Zuständigkeit für die internationale Amtshilfe nach DBA einheitlich bei der ESTV. Sie nimmt die Amtshilfeersuchen des Auslandes entgegen, vollzieht sie bei Erfüllung der hierfür erforderlichen Voraussetzungen und stellt die schweizerischen Ersuchen an das Ausland (Art. 2 ADV).

Aus den DBA lässt sich ableiten, dass die Schweiz Amtshilfe leisten muss, nicht aber welche innerstaatliche Behörde dafür zuständig ist. So bestimmt Artikel 26 Absatz 1 i. V. m. Absatz 3 OECD-MA einzig, welche Informationen erhoben und ausgetauscht werden müssen und dass nur das nach Gesetz und Verwaltungspraxis übliche an Verwaltungsmassnahmen eingesetzt zu werden braucht.

Die Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen ist in der Schweizerischen Bundesverfassung (BV) so geregelt, dass dem Bund diejenigen Aufgaben zukommen, die ihm durch die BV (Art. 42 BV) zugewiesen werden. In der BV nicht aufgeführte Aufgaben verbleiben im Zuständigkeitsbereich der Kantone. Diese können innerhalb dieses Bereichs selber bestimmen, welche Aufgaben sie erfüllen wollen (Art. 43 BV).

Die einheitliche Bundeszuständigkeit für die internationale Amtshilfe lässt sich auf Artikel 54 Abs. 1 BV („Die auswärtigen Angelegenheiten sind Sache des Bundes“) stützen.

Die bisherigen Regelungen sehen vor, dass im Bereich der direkten Steuern allein der Bund für die Durchführung der Amtshilfe für das Ausland zuständig ist. So weisen beispielsweise die Artikel 20a - 20j der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum DBA-US von 1996 (Vo DBA-US; SR 672.933.61) und die Artikel 8 ff. der Verordnung vom 30. April 2003 zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (SR 672.913.610) alle Aktivitäten im Zusammenhang mit ausländischen Amtshilfeersuchen einer Bundesbehörde, der ESTV, zu und sehen keine Tätigkeit kantonaler Behörden vor. Die Bundeszuständigkeit wurde im Weiteren auch in den Artikeln 16 ff. des Zinsbesteuerungsgesetzes (ZBstG; SR 641.91) bestätigt. Schliesslich liegt auch die kleine Amtshilfe hinsichtlich aller DBA im ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich der ESTV.

Artikel 3 ADV (Begriffe)

Artikel 3 ADV enthält die Definitionen der „betroffenen Person“, sowie des „Informationsinhabers“ beziehungsweise der „Informationsinhaberin“.

Nach Buchstabe a ist die Person, über die im Amtshilfeersuchen die Informationen verlangt wird, die formell durch die Amtshilfe betroffene Person. Oftmals ist zu Beginn des Verfahrens unklar, wer im Laufe des Verfahrens oder bei dessen Abschluss durch den Entscheid der ESTV tatsächlich in seinen schutzwürdigen Interessen betroffen sein wird und dementsprechend Parteistellung beanspruchen kann. Zur eindeutigen Festlegung der „betroffenen Person“ wird deshalb zu Beginn des Verfahrens auf eine formelle Definition abgestellt. Betroffen ist jene Person, die im Amtshilfeersuchen aufgeführt ist, über die Informationen eingefordert werden. In der Regel wird die Verwendbarkeit der übermittelten Informationen gerade auf diese Person eingeschränkt (Spezialität, vgl. Art. 14 Abs. 2 ADV). Grundsätzlich hat aber jede materiell betroffene Person (d.h. auch eine besonders betroffene Drittperson) Parteistellung und deshalb Anspruch auf Verfahrensbeteiligung (Art. 10 Abs. 3 ADV) und das Recht Beschwerde zu erheben (Art. 13 Abs. 2 ADV).

Nach Buchstabe b ist die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt, der „Informationsinhaber“ bzw. die „Informationsinhaberin“. Sie hat ebenfalls das Recht

sich am Verfahren zu beteiligen (Art. 10 Abs. 3, Art. 11 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 3 ADV) und Beschwerde zu erheben (Art. 13 Abs. 2 ADV). Schweizerische Verwaltungsbehörden, die von der ESTV um Weiterleitung von in ihrem Besitz befindlichen Informationen ersucht werden (vgl. Art. 7 und 8 ADV), stellen keine Informationsinhaber im Sinn von Artikel 3 Buchstabe b ADV dar.

3.2. Besonderer Teil

3.2.1. Ausländische Amtshilfeersuchen

a. Kleine Amtshilfe

Artikel 4 ADV

Artikel 4 ADV regelt das Verfahren der Amtshilfe zur Durchführung der DBA, soweit es um die Inanspruchnahme eines Vorteils aufgrund des DBA selber geht (z.B. Reduktion des innerstaatlichen Quellensteuersatzes von 20 Prozent auf 5 Prozent gemäss DBA); Auch diese sog. ‚kleine Amtshilfe‘ bildet Teil des OECD-Standards zum Informationsaustausch (Art. 26 Abs. 1 OECD-MA). Im Rahmen dieser Verfahren übermittelt die ESTV der ersuchenden ausländischen Behörde die nach schweizerischem (innerstaatlichem) Recht erhältlichen Informationen. Mit Ausnahme der Möglichkeit Zwangsmassnahmen durchzuführen oder Bank- und Eigentümerinformationen nach Artikel 26 Absatz 5 des OECD-MA einzufordern, wendet die ESTV dabei die gleichen Regeln wie bei der ‚grossen Amtshilfe‘ an. Der Verzicht auf Zwangsmassnahmen ist darauf zurückzuführen, dass solche bei der sog. ‚kleinen Amtshilfe‘ gar nicht nötig sind. Weigert sich die betroffene Person die Informationen zu übergeben, wird ihr der ersuchende Staat den staatsvertraglich vorgesehenen Vorteil einfach verweigern.

Die ESTV informiert die betroffene Person sowie jede Person, die nach Art. 48 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) zur Beschwerde berechtigt ist, im Voraus über Art und Umfang der zu übermittelnden Informationen. Stimmen diese dem Informationsaustausch schriftlich zu oder antworten sie innert 30 Tagen nach Empfang der Mitteilung der ESTV nicht, so werden die Informationen unmittelbar nach Vorliegen der Zustimmungen oder nach Ablauf der Frist übermittelt. In den übrigen Fällen, z.B. wenn die betroffene Person schriftlich die Übermittlung der Informationen ablehnt, erlässt die ESTV eine Verfügung. Der Entscheid der ESTV unterliegt der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege.

Diese Bestimmung entspricht im Wesentlichen der gefestigten Praxis der sog. ‚kleinen Amtshilfe‘ innerhalb der bestehenden Verordnungen (vgl. z.B. Art. 20a und 20b Vo DBA-US).

b. Grosse Amtshilfe

Die verfahrensrechtliche Ausführung der Amtshilfe für die Durchsetzung des internen Steuerrechts des ersuchenden Staates durch die ADV lehnt sich wie bisher stark an das Rechtshilfegesetz (IRSG; SR 351.1) an: Das Amtshilfeverfahren entspricht im Aufbau dem Rechtshilfeverfahren in Strafsachen nach dem Dritten Teil des Rechtshilfegesetzes (sog. ‚kleine Rechtshilfe‘):

- a) Vorprüfung (Art. 5 ADV; entsprechend Art. 80 IRSG);
- b) Eintreten und Vollzug (Art. 6 ff. ADV; entsprechend Art. 80a IRSG);
- c) Vereinfachte Ausführung bzw. Abschluss des Verfahrens (Art. 11 ff. ADV; entsprechend Art. 80c f. IRSG);
- d) Beschwerdeverfahren (Art. 13 ADV; entsprechend Art. 80e ff. IRSG).

Wie das Rechtshilfeverfahren ist das Amtshilfeverfahren ein Verwaltungsverfahren, allerdings kein eigentliches Steuerverfahren nach Artikel 2 Absatz 1 VwVG..

Artikel 5 ADV (Vorprüfung)

Erhält die ESTV ein ausländisches Amtshilfegesuch, nimmt sie zuerst eine sog. Vorprüfung vor. Erst nach positivem Abschluss dieser Vorprüfung gelangt die ESTV zur Beschaffung der verlangten Informationen an die schweizerischen Verwaltungsbehörden und den Informationssinhaber (Art. 5 Abs. 1 ADV).

Ist die Amtshilfegewährung mit den grundlegenden Wertungen des schweizerischen Rechts nicht vereinbar (*ordre public*) oder verstösst das Ersuchen gegen wesentliche Interessen der Schweiz, wird das Gesuch bereits im Rahmen der Vorprüfung abgelehnt (Art. 5 Abs. 2 Bst. a ADV, vgl. auch Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA). Diesbezüglich ist jedoch festzuhalten, dass die Anforderungen an diese Verweigerungsgründe hoch sind und ein Anrufen nur in sehr engen Grenzen möglich ist. So wird die Schweiz bei der Auslegung des Begriffs des *ordre public* insbesondere auch die Ausführungen im jeweils gültigen Kommentar zum OECD-MA (zu Art. 26 Abs. 3 Bst. c) mitberücksichtigen müssen.

Ebenfalls abzulehnen sind Amtshilfegesuche, die dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen (Art. 5 Abs. 2 Bst. b ADV, vgl. auch Art. 31 Wiener Konvention über das Recht der Verträge, SR 0.111). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Herkunft und die Art der Beschaffung der innerhalb eines Amtshilfeersuchens verwendeten Informationen für die Beurteilung desselben zu berücksichtigen sind. Ein Ersuchen muss beispielsweise abgelehnt werden, wenn es sich auf Informationen stützt, die durch nach Schweizer Recht strafbare Handlungen (z.B. durch Verletzung des Bankgeheimnisses) an die ersuchende Behörde gelangt sind. Ersucht ein ausländischer Staat basierend auf illegal erworbenen Daten die Schweiz als Staat, dessen Rechtsordnung durch den Datendiebstahl geschädigt wurde, um Amtshilfe, kann darin ein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gesehen werden. Ob diese Auslegung im anwendbaren Abkommen und den dazugehörigen Protokollbestimmungen explizit festgehalten ist oder nicht, kann dabei nicht von Bedeutung sein. Überdies würde die Schweiz, wenn Amtshilfe bei gestohlenen Daten geleistet wird, für die von einem Staat eine Entschädigung ausgerichtet wurde, indirekt dazu motivieren, weitere strafbare Handlungen gegen die schweizerische Rechtsordnung zu begehen. Als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Völkerrechts kann ein Verstoss gegen Treu und Glauben bei der Umsetzung eines konkret anwendbaren Abkommens angerufen werden. Ganz abgesehen von der Frage der Verwertbarkeit illegal beschaffter Informationen im Rahmen eines ausländischen Steuer(straf)verfahrens nach ausländischem Recht wird die Schweiz deshalb solche Ersuchen - auch zum Schutze vor unerlaubten Eingriffen in die eigene Souveränität und die eigene Rechtsordnung - ablehnen und die Amtshilfe verweigern (Art. 5 Abs. 2 Bst. c ADV). Diese Beschränkung der Amtshilfe wird den Regierungen der anderen Vertragsstaaten in Form einer Erklärung durch den Bundesrat mitgeteilt.

Vermutet die ESTV, dass ein Amtshilfegesuch auf Informationen beruht, die illegal beschafft oder weitergeleitet worden sind, kann sie den ersuchenden Staat gezielt nach den Hintergründen des Ersuchens fragen und eine Erklärung verlangen. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatzes kann von der Richtigkeit einer solchen Erklärungen des ersuchenden Staates ausgegangen werden;

In Absatz 3 werden die Voraussetzungen nach den Amtshilfebestimmungen der im Einzelfall anwendbaren Abkommen für die Praxis so weit als möglich einheitlich festgehalten und konkretisiert (vgl. Art. 5 Abs. 3 ADV). Demnach kann das Amtshilfeverfahren eingeleitet werden, sofern die ersuchende Behörde zur Gesuchstellung zuständig ist, das Ersuchen schriftlich in einer schweizerischen Landessprache oder in englischer Sprache gestellt worden ist und darin folgende detaillierte Angaben enthalten sind:

1. Angaben zur anwendbaren rechtlichen Grundlage;
2. die zweifelsfreie Identifikation der betroffenen Person;
3. die zweifelsfreie Identifikation des Informationssinhabers bzw. der Informationssinhaberin;
4. eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht;
5. den Steuerzweck und die Gründe, weshalb die verlangten Informationen für den angeführten Steuerzweck voraussichtlich relevant sind. Der Steuerzweck schränkt die Ver-

wendbarkeit der übermittelten Informationen ein (Spezialitätsvorbehalt; vgl. Art. 12 Abs. 2 ADV);

6. die Gründe zur Annahme, dass sich die ersuchten Informationen im Besitz des Informationsinhabers oder der Informationsinhaberin befinden;
7. die exakte betroffene Steuerperiode (Anfangs- und Schlussdatum) und, sofern damit nicht übereinstimmend, die Zeitspanne (Anfangs- und Schlussdatum), für die die Informationen verlangt werden;
8. die Erklärung, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat (Subsidiarität). Allerdings darf die Einhaltung des Grundsatzes der Subsidiarität nicht so weit gehen, dass das schweizerische Recht durch die extraterritoriale Wirkung ausländischer Rechtsordnungen ausgehebelt werden könnte. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatzes ist grundsätzlich von der Richtigkeit der Erklärung des ersuchenden Staates auszugehen.

Obwohl die vorstehenden Anforderungen an ein Amtshilfegesuch ‚fishing expeditions‘ in der Praxis ausschliessen sollten, wird in Absatz 3 Buchstabe c ADV nochmals explizit bestimmt, dass Gesuche, die als unerlaubte Beweisausforschungen (abstrakte und kollektive Suchaktionen). zu qualifizieren sind, nicht beantwortet werden. Gleich verhält es sich mit Ersuchen um Informationen, die vom Geltungsbereich der Amtshilfebestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind. Solche Informationen dürfen nicht übermittelt werden.

Kann dem Ersuchen nicht entsprochen werden, teilt die ESTV dies der ersuchenden Behörde mit. Diese kann ihr Ersuchen schriftlich ergänzen (Art. 5 Abs. 4 ADV). Die ESTV wird für den eigenen Gebrauch eine Checkliste erstellen, die im Rahmen der Vorprüfung der Ersuchen verwendet werden kann.

Artikel 6 ADV (Informationen im Besitz der betroffenen Person, der Informationsinhaberin oder des Informationsinhabers)

Zeigt die Vorprüfung, dass das Amtshilfeverfahren eingeleitet werden kann, so verlangt die ESTV von der betroffenen Person, dem Informationsinhaber oder der Informationsinhaberin die Herausgabe der ersuchten Informationen. Sie setzt hierfür eine Frist (Art. 6 Abs. 1 ADV). Die ESTV hält dies im Rahmen einer Zwischenverfügung fest. Innerhalb dieser Anordnung werden die für die Besteuerung „wahrscheinlich relevanten“ Informationen bestimmt, die gesucht und der ESTV herauszugeben sind. Nach Artikel 13 Abs. 3 ADV ist diese Zwischenverfügung zusammen mit der Schlussverfügung (auch durch den Informationsinhaber) anfechtbar. Diese Regelung entspricht den bestehenden Verordnungen.

Die ESTV kann zur Beschaffung von Informationen Massnahmen durchführen, soweit sie dem schweizerischen Steuer- oder Steuerstrafrecht entsprechen oder das anwendbare Abkommen deren Anwendung ausdrücklich erlaubt. Sehen das anwendbare Abkommen oder das schweizerische Steuer- oder Steuerstrafrecht die Anwendung von Zwangsmassnahmen vor, können solche auch im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens durchgeführt werden (Art. 6 Abs. 3 ADV). Dabei dürfen ausschliesslich die in Artikel 9 Absatz 1 ADV abschliessend aufgezählten Zwangsmassnahmen angewendet werden (vgl. den Kommentar zu Art. 9 ADV). Die ESTV hat sich dabei an die strikten Vorgaben des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) zu halten.

Damit stehen der ESTV je nach Verfahren und Informationsinhaber unterschiedliche Massnahmen zur Verfügung. Dienen die einverlangten Daten beispielsweise der Unterstützung einer ausländischen Einkommens- oder Gewinnsteuerveranlagung, beschränken sich die Informationsbefugnisse auf die in Art. 127 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vorgesehenen Massnahmen. Betrifft die Informationsanfrage dagegen die Schweizer Betriebsstätte der betroffenen Person, ist die ESTV auch befugt eine Buchprüfung vorzunehmen (Art. 126 Abs. 2 DBG). Weigert sich die Betriebsstätte mitzuwirken, kann die ESTV nach Art. 292 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311) eine Busse aussprechen.. Werden für ein ausländisches Strafverfahren wegen Steuerbe-

trugs Unterlagen einverlangt und wird der Betrug glaubhaft gemacht, kann die ESTV auch Zeugen vorladen (Art.192 DBG).

Vom internen Recht darf nur abgewichen werden, wenn das Abkommen dies ausdrücklich erlaubt, dies z.B. wenn der ausländische Staat Bankinformationen verlangt. Diesfalls kann die ESTV, entgegen der im Inland geltenden Beschränkung in Art. 127 Abs. 2 DBG, in Anwendung der in Absatz 5 der Bestimmung zum Informationsaustausch des DBA festgehaltenen Beschaffungsbefugnisse, Kontounterlagen direkt bei der im Gesuch angegebenen Bank einverlangen. Selbstverständlich gilt dies nur sofern das Gesuch keine unerlaubte Beweis- ausforschung darstellt oder andere Gründe der Amtshilfegewährung entgegenstehen (Art. 5 ADV).

Die Vertreter der ausländischen Behörde haben keinen Anspruch auf Teilnahme an den Verfahrenshandlungen, die auf dem schweizerischen Hoheitsgebiet vorgenommen werden.

Artikel 7 ADV (Informationen im Besitz der kantonalen Steuerverwaltungen)

Entsprechend der Regelung im DBG (vgl. insbesondere Art. 111 und 112) wird hinsichtlich der Mitwirkungspflichten / Informationspflichten im Amtshilfeverfahren zwischen den kantonalen Steuerverwaltungen und den ‚anderen Verwaltungsbehörden‘ unterschieden: vgl. Artikel 7 ADV für die kantonalen Steuerverwaltungen und Artikel 8 ADV für die anderen Verwaltungsbehörden. Hierdurch erhalten die kantonalen Steuerverwaltungen eine ‚Sonderstellung‘ im Amtshilfeverfahren, zumal dieser besonderen Stellung im Verfahren das Steuergeheimnis nicht entgegensteht (vgl. auch die Bestimmung in Artikel 12 Absatz 4: Information über den Abschluss des Verfahrens).

Die ESTV ersucht die zuständigen kantonalen Steuerverwaltungen um Übermittlung der in ihrem Besitz befindlichen Informationen, die für die Beantwortung des Amtshilfeersuchens erforderlich sein könnten. Sie kann von den kantonalen Steuerverwaltungen die auszugsweise oder wenn nötig die vollständige Übermittlung des Steuerdossiers verlangen. Die ESTV teilt den ersuchten kantonalen Steuerverwaltungen das vollständige Amtshilfeersuchen mit und setzt für die Herausgabe der verlangten Informationen eine Frist. Die ersuchten kantonalen Steuerverwaltungen können an der Durchführung der in Artikel 6 ADV erwähnten Massnahmen teilnehmen.

Weitere Kompetenzzuteilungen an die kantonalen Steuerverwaltungen können im Rahmen des Fiskalamtshilfegesetzes geprüft werden. Die kantonalen Steuerverwaltungen – genau wie alle anderen schweizerischen Behörden (Art. 8 ADV) – sind nicht ‚Informationsinhaber‘ im Sinne der ADV (Art. 3 Bst. b ADV) und verfügen deshalb nicht über eigentliche Parteirechte (insbesondere nicht über das Beschwerderecht).

Artikel 8 ADV (Informationen im Besitz anderer schweizerischer Verwaltungsbehörden)

Die ESTV ersucht die Verwaltungsbehörden des Bundes, der Kantone und Gemeinden um Übermittlung der in ihrem Besitz befindlichen Informationen, die für die Beantwortung des Amtshilfeersuchens erforderlich sein könnten (Art. 8 Abs. 1 ADV). Entgegenstehende Bestimmungen des schweizerischen Rechts sind ausdrücklich vorbehalten. Eine solche Bestimmung findet sich z.B. in Artikel 40 des Finanzmarktaufsichtsgesetzes (FINMAG, SR 956.1) und in Artikel 112 Absatz 3 DBG.

Die ESTV informiert die angefragten Verwaltungsbehörden über den wesentlichen Inhalt des Amtshilfeersuchens, leitet ihnen aber das Amtshilfeersuchen selbst nicht weiter (aufgrund des entgegenstehenden Steuergeheimnisses). Die Prüfung der Relevanz der Informationen wird deshalb alleine von der ESTV vorgenommen. Die angefragten Behörden sind nicht Informationsinhaber im Sinne der ADV und deshalb nicht beschwerdebefugt (Art. 3 Bst. b ADV).

Artikel 9 ADV (Zwangsmassnahmen)

Die ESTV kann Massnahmen unter Anwendung von Zwang durchführen, soweit hierfür die Voraussetzungen nach den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens oder

nach den Bestimmungen des schweizerischen Rechts erfüllt sind (Art. 6 Abs. 2 ADV). Zu diesem Zweck ist nach DBA hinsichtlich der Steuerarten, der betroffenen Verfahren und der verlangten Informationen zu unterscheiden.

Bei der Amtshilfe im Bereich der von den Kantonen zu veranlagenden Steuern (DBG), ist die Anwendung von Zwangsmassnahmen ausschliesslich möglich bei einem im Ersuchen glaubhaft gemachten Verdacht auf Steuerbetrug oder bei Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen im Sinne von Artikel 190 DBG.

Sofern vom Bund erhobene Steuern (wie MWST) von der Amtshilfe betroffen sind, ist die Anwendung von Zwangsmassnahmen möglich bei einem im Ersuchen glaubhaft gemachten Verdacht auf Abgabebetrug oder Steuerhinterziehung, wobei hierfür der Grundsatz der Verhältnismässigkeit besonders zu berücksichtigen ist.

Während das interne Recht die Anwendung von Zwangsmassnahmen von der Steuerart und dem betroffenen Verfahren abhängig macht, sieht das Staatsvertragsrecht im Absatz 5 der Auskunftsklauseln eine Unterscheidung aufgrund der betroffenen Informationen vor. Nach Absatz 5 der in den DBA enthaltenen Amtshilfebestimmungen müssen für Bank- und Eigentümerinformationen unabhängig vom betroffenen Verfahren Zwangsmassnahmen zur Verfügung stehen. Damit sind hinsichtlich Bankinformationen auch für ausländische Veranlagungszwecke Zwangsmassnahmen möglich.

Das in der ADV festgelegte formelle Zwangsmassnahmenrecht entspricht im Wesentlichen den Bestimmungen des VStrR. Nach Artikel 9 Absatz 1 ADV kommen als Zwangsmassnahmen ausschliesslich zu Anwendung:

- a. die Durchsuchung von Räumen oder von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern (vgl. Art. 48-50 VStrR);
- b. die Beschlagnahme von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern (vgl. Art. 46 Bst. a und 47 VStrR);
- c. In Fällen von Steuer- oder Abgabebetrug sowie bei fortgesetzter Hinterziehung grosser Steuerbeträge (Art. 190 ff. DBG) die polizeiliche Vorführung gehörig vorgeladener Zeugen (vgl. Art. 42 Abs. 2 VStrR).

Für die Beschaffung von Bank- und Eigentümerinformationen sind nur die unter Buchstabe a und b aufgeführten Zwangsmassnahmen möglich. Diese Massnahmen erscheinen angemessen für die Umsetzung der in den schweizerischen DBA (zu Art. 26 Abs. 5) vorgesehenen Verpflichtung zur Gewährleistung der Offenlegung dieser Informationen. In Fällen, die unter Artikel 190 ff. DBG fallen, können entsprechend dem internen Recht auch Zeugen polizeilich vorgeladen werden.

Die in Artikel 9 Absatz 1 enthaltene Aufzählung ist abschliessend. Alle anderen Zwangsmassnahmen, wie Festnahmen (auch bei Amtshilfe für die vom Bund erhobenen Steuern wie die Mehrwertsteuer), Auslieferungen, Telefonüberwachungen, Kontosperrungen und -überwachungen usw. können für die Zwecke der Amtshilfe in Steuersachen nicht angeordnet werden. Eine detaillierte Darstellung ist im internen Recht vorhanden, auf die das Staatsvertragsrecht verweist (Art. 26 Abs. 3 Bst. a OECD-MA).

Die Regelung der Zwangsmittel entspricht den Möglichkeiten der Zwanganwendung in den schweizerischen Strafverfahren. Auch diese Massnahmen müssen im Amtshilfeverfahren dem internen Recht entsprechen und dürfen davon nur abweichen, wenn das Abkommen dies ausdrücklich erlaubt (vgl. die Grundregel in Art. 6 Abs. 2 ADV und Art. 26 Abs. 3 Bst. a OECD MA).

Zwangsmassnahmen sind vom Direktor oder von der Direktorin der ESTV oder von der zur Stellvertretung befugten Person anzuordnen und von den hierfür zuständigen Personen durchzuführen. Diese Regelung ist erheblich strenger als die nach VStrR. Nach VStrR ist nur die Hausdurchsuchung vom Direktor oder Chef der beteiligten Verwaltung anzuordnen (vgl. Art. 48 Abs. 3 VStrR). Wie nach VStrR (vgl. Art. 48 Abs. 4) ist vorgesehen, dass bei Gefahr im Verzug die zuständige Person von sich aus eine Zwangsmassnahme durchführen kann; strenger als im VStrR ist aber vorgesehen, dass diese Massnahme nur Bestand hat, wenn sie vom Direktor oder von der Direktorin der ESTV oder von der zur Stellvertretung befugten

Person innert drei Tagen genehmigt wird (Art. 9 Abs. 3 ADV). Die Regelung der Zwangsmittel nach VStrR ist denn auch erheblich strenger und einschränkender als die der Vollstreckungsmassnahmen nach Artikel 41 VwVG.

Das Siegelungsverfahren nach Artikel 50 Abs. 3 VStrR kommt im Amtshilfeverfahren nicht zur Anwendung (Art. 9 Abs. 4 ADV). Diese Bestimmung ist im Verhältnis zu den heutigen Verordnungen neu, entspricht aber dem im Amtshilfeverfahren geltenden Grundsatz, dass alle Zwischenentscheide erst am Ende des Verfahrens zusammen mit der Schlussverfügung vor Bundesverwaltungsgericht angefochten werden können (Art. 13 Abs. 1 und 2 ADV). So kann auch die Durchsuchung und Beschlagnahme von Papieren am Ende des Verfahrens angefochten werden. Da bis zum Abschluss des Verfahrens die Informationen dem Ausland nicht übermittelt werden dürfen, kann aufgrund dieser Regelung kein nicht wiedergutzumachender Schaden entstehen.

Die ESTV kann auch die Polizeibehörden der Kantone und Gemeinden sowie andere Behörden um Unterstützung bei der Durchführung von Zwangsmassnahmen ersuchen (Art. 9 Abs. 5 ADV).

Artikel 10 ADV (Wahrung des rechtlichen Gehörs)

Sofern die von der Amtshilfe betroffene Person in der Schweiz ansässig ist, bereitet deren Information keine Probleme. Sie wird schriftlich direkt von der ESTV kontaktiert.

Besonders geregelt ist die Information im Ausland ansässiger Personen. Die ESTV ersucht den Informationsinhaber bzw. die Informationsinhaberin, die im Ausland ansässige betroffene Person aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen, wofür die ESTV eine Frist setzt (Art. 10 Abs. 1 ADV). Hat die betroffene Person keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet (oder kann der Informationsinhaber bzw. die Informationsinhaberin die Benachrichtigung nicht vornehmen), so informiert die ESTV sie über die ersuchende Behörde über das hängige Amtshilfeverfahren. Gleichzeitig setzt die ESTV der betroffenen Person eine Frist zur Bezeichnung eines Zustellungsbevollmächtigten. Die ESTV kann die betroffene Person im Ausland direkt informieren, sofern die ausländische ersuchende Behörde diesem Vorgehen im Einzelfall ausdrücklich zustimmt (Art. 10 Abs. 2 ADV). Da es sich hierbei um ein Informationsschreiben an die Betroffenen handelt und die ausdrückliche Zustimmung der ausländischen Behörden vorzuliegen hat, ist die direkte Zustellung im Ausland zulässig.

Die betroffene Person kann sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen (Art. 10 Abs. 3 ADV). Neu ist ausdrücklich vorgesehen, dass sich auch der besonders betroffene Dritte und der Informationsinhaber bzw. die Informationsinhaberin am Verfahren beteiligen können, soweit sie gegen die Schlussverfügung Beschwerde erheben können (vgl. Art. 13 Abs. 2 ADV). Selbstverständlich beschränkt sich diesfalls die Akteneinsicht auf die den Dritten bzw. den Informationsinhaber betreffenden Aktenstücke.

Die „ratio“ des Artikels 10 Absatz 3 besteht darin, das Amtshilfeverfahren möglichst zu beschleunigen und die Teilnahmerechte zu straffen. Die Bestimmung ähnelt den im Bereich der Rechtshilfe geltenden Verfahrensregeln (vgl. den Wortlaut von Art. 80b Abs. 1 IRSG), wobei die im Bereich der Rechtshilfe geltenden Vorschriften den Kreis der Betroffenen enger umschreiben als die ADV für die steuerliche Amtshilfe.

Nach den Grundsätzen des Verwaltungsverfahrens geniessen Mitwirkungsrechte alle Personen, die ein schützwürdiges Interesse am Ausgang des Verfahrens haben, wobei ein rein faktisches Interesse genügt. Massgebend ist die materielle Betroffenheit, nicht etwa die formelle Verfahrensbeteiligung. Somit können sich nicht nur die Verfügungsadressaten auf ihre Gehörsrechte berufen, sondern allenfalls auch Dritte, die von der zu erlassenden Verfügung mehr als die Allgemeinheit betroffen sind. Dieser verwaltungsverfahrensrechtliche Grundsatz wird neu innerhalb der ADV ausdrücklich festgehalten (Art. 10 Abs. 3; 11 Abs. 1; 12 Abs. 3 und 13 Abs. 3 ADV).

Die Teilnahme der besonders betroffenen Drittperson und des Informationsinhabers am Verfahren setzt nur voraus, dass sie ihr Interesse bei der ESTV geltend machen; der besonders betroffene Dritte und der Informationsinhaber werden über den Erlass der Schlussverfügung

informiert (Art. 12 Abs. 3 ADV).

Die Akteneinsicht und die Teilnahme am Verfahren dürfen hinsichtlich Aktenstücken und Verfahrenshandlungen, für die vom Amtshilfeszweck gerechtfertigte Geheimhaltungsgründe bestehen, verweigert werden (Art. 10 Abs. 4 ADV). Die Aufzählung dieser Gründe findet sich in Artikel 27 VwVG. Denkbar ist etwa ein befristetes und begründetes Mitteilungsverbot der ersuchenden Behörde. Informationen, die der betroffenen Person nicht offen gelegt werden, dürfen allerdings nicht übermittelt werden. Eine analoge Regelung ist in den heutigen Verordnungen bereits enthalten.

Artikel 11 ADV (Vereinfachtes Verfahren)

Stimmen die Personen, die nach Artikel 13 Abs. 2 ADV Beschwerde gegen die Schlussverfügung erheben können, der Aushändigung der Informationen an die zuständige ausländische Behörde schriftlich zu, kann die ESTV im Rahmen des vereinfachten Verfahrens die Informationen an die zuständige ausländische Behörde übermitteln, unter Hinweis auf die Zustimmung der erwähnten berechtigten Personen. Durch diese Regelung wird ausdrücklich anerkannt, dass nicht nur die von der Amtshilfe unmittelbar betroffene Person, sondern auch die besonders betroffenen Dritten und der Informationsinhaber der vereinfachten Amtshilfe zustimmen müssen. Ihre Rechte sind hierdurch auch im Rahmen des vereinfachten Amtshilfeverfahrens vollumfänglich gewahrt.

Sofern die Zustimmung nur einen Teil der Informationen betrifft, wird für die restlichen Informationen das ordentliche Verfahren nach den Artikeln 6 ff. ADV durchgeführt.

Artikel 12 ADV (Schlussverfügung)

Die ESTV eröffnet der betroffenen Person die Schlussverfügung, in der die Amtshilfeleistung begründet und über den Umfang der zu übermittelnden Informationen entschieden wird (Art. 12 Abs. 1 ADV). Im Rahmen der Schlussverfügung wird insbesondere über die voraussichtliche Relevanz der beschafften Informationen entschieden (Art. 26 Abs. 1 OECD MA). Die Informationen, die voraussichtlich nicht erheblich sind, dürfen nicht übermittelt werden. Sie sind von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen (vgl. Art. 14 Abs. 3 ADV). Die erfolgten Abdeckungen in den Unterlagen werden in der Schlussverfügung begründet. Gleich verhält es sich bei Informationen, die ein Berufsgeheimnis darstellen (Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA). Weil davon ausgegangen werden kann, dass neben den ausländischen Behörden auch die vom Gesuch betroffene Person Einsicht in die übermittelten Akten nehmen kann, ist stets zu prüfen, ob die zu übermittelnden Informationen gegenüber diesen Personen Berufsgeheimnisse enthalten. Selbstverständlich ist solchen Geheimnissen bereits bei der Akteneinsicht speziell Rechnung zu tragen.

Der im Ausland ansässigen besonders betroffenen Person wird die Verfügung über die zur Zustellung bevollmächtigte Person eröffnet. Ist kein Zustellungsbevollmächtigter bezeichnet worden, erfolgt die Eröffnung durch Publikation im Bundesblatt (Art. 12 Abs. 2 ADV). Zum Schutz der Rechte der betroffenen Dritten und des Informationsinhabers bzw. der Informationsinhaberin ist neu ausdrücklich vorgesehen, dass der Erlass der Schlussverfügung auch ihnen mitgeteilt wird (Art. 12 Abs. 3 ADV). Macht der Dritte oder der Informationsinhaber die Verletzung eigener Rechte geltend, sind alle Verfahrensrechte nach Artikel 10 Abs. 3 ADV einzuräumen.

Nebst den Parteien ist auch die im Amtshilfeverfahren involvierte kantonale Steuerverwaltung (vgl. Art. 7 ADV) über den Erlass der Schlussverfügung zu informieren (Art. 12 Abs. 3 ADV). Hierdurch kann sie ihr Recht auf Akteneinsicht und auf Verwendung der Informationen für schweizerische Steuerzwecke geltend machen (Art. 15 ADV).

Artikel 13 ADV (Rechtsmittel)

Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 13 Abs. 1 ADV; vgl. die entsprechende Regelung in Art. 80e IRSG; die Ausnahmefälle von Art. 80e Abs. 2 IRSG können sich im Amtshilfeverfahren nach DBA nicht ereignen).

Bei den angefochtenen Entscheiden handelt es sich um Verfügungen nach Artikel 5 VwVG. Gegen die Schlussverfügung der ESTV (und alle vorangegangenen Zwischenverfügungen) kann Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erhoben werden. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der Beschwerden zuständig. Der Weiterzug an das Bundesgericht ist unzulässig (Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz/BGG; SR 173.110]). Neu ist unmissverständlich vorgesehen, dass die Beschwerde aufschiebende Wirkung hat (Art. 13 Abs. 3 ADV; Art. 55 Abs. 1 VwVG). Es gelten die allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 13 Abs. 4 ADV), d.h. das Beschwerdeverfahren ist durch die Artikel 44 ff. VwVG geregelt.

Die betroffene Person ist beschwerdebefugt. Die „Betroffenheit“ der Person kann in aller Regel im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Spezialität eingeschränkt werden: Materiell betroffen und deshalb beschwerdebefugt ist die (in der Regel im Ausland steuerpflichtige) Person, gegen die die Informationsbeschaffung bzw. das Amtshilfeersuchen gerichtet ist (vgl. Art. 3 Bst. a ADV) und hinsichtlich der sich im Rahmen der Schlussverfügung ergibt, dass die Voraussetzungen der Amtshilfeleistung tatsächlich vorliegen (d.h. die Informationen übermittelt werden müssen). Diese Person hat ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Schlussverfügung (vgl. entsprechend Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG).

Neben der betroffenen Person bezeichnet Artikel 13 Abs. 2 ADV explizit auch Drittpersonen als beschwerdeberechtigt, sofern diese nach den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsverfahrens mehr als die Allgemeinheit materiell betroffen sind (Art. 48 VwVG). In der Regel kann aber deren materielle Betroffenheit (und hierdurch das Beschwerderecht) ausgeschlossen werden, indem die sie betreffenden Informationen gar nicht übermittelt (d.h. im Rahmen der Triage ausgesondert oder abgedeckt) werden oder die Verwendung der übermittelten Informationen gezielt eingeschränkt wird (vgl. 14 Abs. 2 ADV).

Auch dem Informationsinhaber bzw. der Informationsinhaberin wird in Artikel 13 Absatz 2 das Beschwerderecht eingeräumt, sofern sie nach den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsverfahrens mehr als die Allgemeinheit materiell betroffen sind (Art. 48 VwVG). Der Ausschluss des Beschwerderechts des Informationsinhabers wäre nicht zulässig, da dieser dadurch seine in der Amtshilfeklausel materiellrechtlich geschützten Interessen (wie beispielsweise das Anwalts-, Industrie- oder Gewerbegeheimnis) nicht geltend machen könnte (vgl. Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA). Das Beschwerderecht des Informationsinhabers als direkt durch die Amtshilfemassnahme betroffene Person entspricht auch den Bestimmungen des Rechtshilfegesetzes (Art. 80h Bst. b IRSG und Art. 9a IRSV).

Artikel 14 ADV (Abschluss des Verfahrens)

Art. 14 ADV befasst sich mit dem weiteren Vorgehen nach Eintritt der Rechtskraft der Schlussverfügung der ESTV oder der rechtskräftigen Abweisung der Beschwerde durch das Bundesverwaltungsgericht. Wird in der Verfügung bestimmt, dass der Informationsaustausch erfolgen darf, übermittelt die ESTV die in der Verfügung bzw. im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts bezeichneten Unterlagen an die ausländische Steuerbehörde (Art. 14 Abs. 1 ADV). Nicht übermittelt werden dürfen hingegen Informationen, die voraussichtlich nicht erheblich sind. Diese sind von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen (Art. 14 Abs. 3 ADV).

In Übereinstimmung mit Art. 26 Abs. 2 OECD-MA sehen sämtliche von der Schweiz vereinbarten Amtshilfeklauseln vor, dass die ersuchende Behörde die erhaltenen Informationen vertraulich behandeln muss und nur für bestimmte Zwecke verwenden darf. Neben dem Betroffenen und seinem Vertreter dürfen die Informationen einzig Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder der Entscheidung von Rechtsmitteln befasst sind. Einige Abkommen sehen zusätzlich vor, dass die Informationen auch den Aufsichtsbehörden zugänglich gemacht werden dürfen. Diese Personen und Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Artikel 14 Absatz 2 weist die ESTV an, die ersuchende Behörde in ihrem Schreiben auf die Geheimhaltungspflicht und die Einschränkungen bei der Verwendbarkeit hinzuweisen.

Artikel 15 ADV (Verwendung der Informationen zur Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts)

Nach Eintritt der Rechtskraft der Schlussverfügung können die im Amtshilfeersuchen enthaltenen und die der zuständigen ausländischen Behörde übermittelten Informationen von der ESTV für die Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts verwendet werden (Abs. 1). Die Verwendung weiterer Informationen, die auf dem Amtshilfeweg beschafft wurden, ist untersagt: Im Amtshilfeverfahren mit Sicherheit nicht relevante Informationen (insbesondere „Zufallsfunde“) sind nicht für die Übermittlung an das Ausland bestimmt und dürfen deshalb auch nicht für interne Besteuerungszwecke weiterverwendet werden. Diese Regelung entspricht den Vorgaben der bestehenden Verordnungen. Enthalten die Informationen hingegen einen Hinweis auf eine Straftat, dürfen die Informationen nach entsprechender Ermächtigung durch den Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements den Strafuntersuchungsbehörden übermittelt werden. Diese im Bereich der Bundessteuern bereits bestehende Regelung, kommt selbstverständlich auch für die ADV zur Anwendung.

Bankinformationen können nur weiterverwendet werden, wenn diese nach internem Recht hätten beschafft werden können (Abs. 3), d.h. insbesondere bei Vorliegen von Betrugstatbeständen. Diese Einschränkung ist im Zusammenhang mit der Übernahme des OECD-Standards beim steuerlichen Informationsaustausch neu vorgesehen worden und entspricht dem politischen Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009, wonach sich durch die Übernahme des OECD-Standards für inländische Steuerpflichtige hinsichtlich Bankinformationen nichts ändern soll (vgl. auch die entsprechenden Erläuterungen zu Art. 16 Abs. 5 ADV). Da sich dieser Entscheid ausschliesslich auf Bankinformationen bezieht, sind alle übrigen nach Absatz 5 der Amtshilfeklausel beschafften Informationen (wie z.B. Informationen, die sich im Besitz eines Treuhänders befinden oder auf Beteiligungsverhältnisse beziehen) weiter verwendbar, selbst wenn diese nach internem Recht nicht hätten beschafft werden können.

3.2.2. Schweizerische Amtshilfeersuchen

Artikel 16 ADV

Die Regelung der schweizerischen Amtshilfeersuchen ist neu. Die interessierten Steuerbehörden stellen ihre Ersuchen um internationale Amtshilfe der ESTV zu. Die ESTV prüft diese Ersuchen und entscheidet, ob hierfür die Voraussetzungen nach den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens erfüllt sind (Art. 16 Abs. 1 und 2 ADV). Die ESTV übermittelt das Amtshilfeersuchen an die zuständige ausländische Behörde und begleitet das ausländische Amtshilfeverfahren bis zu seinem Abschluss (Art. 16 Abs. 3 ADV).

In Artikel 16 Abs. 4 ADV ist zum Schutz der von der Amtshilfeverfahren betroffenen Personen vorgesehen, dass die ESTV bei der Weiterleitung der aus dem Ausland erhaltenen Informationen an die interessierten schweizerischen Steuerbehörden auf die Spezialität und die Vertraulichkeit bei der Verwendung der Informationen hinweist.

Amtshilfeersuchen an das Ausland hinsichtlich Bankinformationen dürfen nur gestellt werden, wenn diese Informationen auch nach internem Recht beschafft werden könnten (Art. 16 Abs. 5 ADV). Diese Bestimmung ist – ähnlich wie die gleich lautende Bestimmung in Artikel 15 Abs. 3 ADV – politisch motiviert: Sie entspricht dem erwähnten Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009, wonach sich durch die Übernahme des OECD-Standards beim Informationsaustausch für inländische Steuerpflichtige hinsichtlich Bankinformationen nichts ändert.

Die Vertragsstaaten müssen für die Schweiz alle Informationen beschaffen, die auch die Schweiz gemäss den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens für diese beschaffen muss. Die volle Reziprozität besteht ebenfalls hinsichtlich der Informationen nach Absatz 5 der schweizerischen Auskunfts-klausel des im Einzelfall anwendbaren Abkommens: Die dort erfassten Informationen (insbesondere Bankinformationen) müssen nämlich von der Schweiz für den Vertragsstaat ungeachtet der Verweigerungsgründe nach dem internen Recht und der Verwaltungspraxis des ersuchenden und des ersuchten Staates beschafft werden, genau so wie auch der Vertragsstaat – sofern er von der Schweiz ersucht wird – diese Informationen für die Schweiz beschaffen muss. Da zu Gunsten des durch die Schweiz

ersuchten Staates im Rahmen der Amtshilfebestimmungen des anwendbaren DBA weitergehende Beschaffungsmöglichkeiten vorgesehen sind, darf dieser bei der Beschaffung der Informationen ebenfalls keine Verweigerungsgründe nach internem Recht und der Verwaltungspraxis weder des ersuchenden, noch des ersuchten Staates geltend machen. Andererseits hängt die landesinterne Ausführung der Reziprozität vom landesinternen politischen Willen ab.

Die Schweiz kann aus politischen Gründen auf die vollständige binnenrechtliche Ausführung der Reziprozität verzichten. In Artikel 16 Absatz 5 ADV findet sich ein solcher Verzicht, der durch den politischen Entscheid vom 13. März 2009 begründet ist.

3.2.3. Schlussbestimmungen

Art. 17 ADV (Übergangsbestimmungen)

In Übereinstimmung mit Artikel 1 ADV bestimmt Artikel 17 ADV, dass Amtshilfeersuchen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, auf den die nach dem 30. September 2010 in Kraft getretenen Amtshilfebestimmungen der DBA nicht anwendbar sind, weiterhin nach den Bestimmungen der DBA und ihren Ausführungsvorschriften behandelt werden, die am 30. September 2010 in Kraft standen. Für die weitere Erläuterung der Bestimmung kann deshalb auf die Ausführungen zu Artikel 1 verwiesen werden.

Art. 18 ADV (Inkrafttreten)

Da die ersten Revisionsprotokolle mit einer erweiterten Bestimmung zum Informationsaustausch voraussichtlich im Laufe des Oktobers 2010 in Kraft treten werden (sofern gegen die Revisionsprotokolle zu den DBA nicht das fakultative Referendum ergriffen wird) und damit zumindest einzelne Vertragsstaaten Amtshilfegesuche stellen können, sieht Art. 18 ADV vor, dass die ADV auf den 1. Oktober 2010 in Kraft treten wird.