

Andrea Opel

Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande

Im Dezember 2015 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung Bankkundendaten basierend auf einem Gruppensuchen an die Niederlande geliefert – und damit zum ersten Mal nicht an die USA. Diese Gruppenanfrage erreicht eine neue Dimension und dürfte den Weg für weitere Ersuchen ebnen. Zugleich bietet sich die Gelegenheit, etwas vertiefter über dieses neuartige Amtshilfeinstrument nachzudenken.

Beitragsarten: Beiträge

Rechtsgebiete: Steuerrecht; Internationale Rechtshilfe

Zitiervorschlag: Andrea Opel, Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, in: Jusletter 15. Februar 2016

Inhaltsübersicht

- I. Gruppensuchen der Niederlande
- II. Fragestellung
 - A. Vorbemerkung
 - B. OECD-Standard
 - 1. Formelle Anforderungen
 - 2. Materielle Anforderungen
 - C. Schweizerisches Recht
 - 1. Formelle Anforderungen
 - 2. Materielle Anforderungen
- III. Abkommen mit den Niederlanden als Grundlage für Gruppensuchen?
 - A. Vorbemerkung: Bedeutung der OECD-Werke bei der Abkommensauslegung
 - B. Regelung im OECD-Musterkommentar seit 2012
 - C. Rechtliche Grundlagen
 - 1. Fehlende abkommensrechtliche Grundlage
 - 2. Regelung im Landesrecht
 - D. Auffassung des Bundesrats
 - E. Lehre
 - F. Rechtsprechung
 - 1. Bundesgerichtsentscheid vom 5. Juli 2013
 - 2. Bedeutung der Rechtsprechung für neue/revidierte Abkommen
 - G. Eigene Stellungnahme
- IV. Inhaltliche Zulässigkeit des niederländischen Gruppensuchens?
 - A. Inhalt des Gruppensuchens
 - B. Abgrenzung zu unzulässigen fishing expeditions
 - 1. Lehre
 - 2. Eigene Stellungnahme
- V. Nachtrag zur Verhältnismässigkeit von Gruppenanfragen
- VI. Fazit

I. Gruppensuchen der Niederlande

[Rz 1] Am 23. Juli 2015 haben die Niederlande ein Gruppensuchen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingereicht, welchem diese mit Schlussverfügung vom 27. Oktober 2015 stattgegeben hat¹. Übermittelt wurden die ersuchten Informationen gemäss Presseberichten nach Ablauf der Beschwerdefrist Mitte Dezember 2015². Gegen die im Bundesblatt publizierte Schlussverfügung sind gemäss Auskunft des Bundesverwaltungsgerichts keine Beschwerden eingegangen, jedoch gegen individuell eröffnete Verfügungen gegenüber Personen, welche sich im Nachgang an die Publikation des Ersuchens bei der ESTV gemeldet bzw. einen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hatten³.

[Rz 2] Beim niederländischen Ersuchen handelt es sich um die erste positiv beurteilte Gruppenanfrage seit jener der USA vom 17. April 2013 und zugleich um das erste, das sich nicht auf das DBA-USA 1996 stützt. Grundlage für das Ersuchen bildet Art. 26 des Doppelbesteuerungs-

¹ Vgl. BBl 2015 7588 ff. (Notifikation gemäss Art. 14a Abs. 6 StAHiG). Über das Amtshilfeersuchen wurde gestützt auf Art. 14a Abs. 4 StAHiG am 22. September 2015 informiert (BBl 2015 6938).

² Vgl. etwa unter <http://www.handelszeitung.ch/unternehmen/bern-liefert-hollaendern-daten-von-100-ubs-kunden-943385> oder unter <http://www.nzz.ch/wirtschaft/ubs-kundendaten-an-die-niederlande-geliefert-1.18664119> (zuletzt besucht am 12. Januar 2016).

³ BBl 2015 6938 (siehe FN 1).

abkommens (DBA) mit den Niederlanden vom 26. Februar 2010⁴. Dieses Abkommen entspricht dem OECD-Amtshilfestandard und unterscheidet sich damit vom (unrevidierten) DBA-USA 1996, das eine auf Betrugsdelikte und dergleichen erweiterte Amtshilfeklausel enthält. Auch handelt es sich um das erste Gruppenersuchen, das in Anwendung des revidierten Steueramtshilfegesetzes (StAhiG)⁵ und der darauf gestützten Steueramtshilfeverordnung (StAhiV)⁶ zu behandeln ist bzw. war.

II. Fragestellung

[Rz 3] Im Folgenden ist zu hinterfragen, ob es rechtens war, dem niederländischen Gruppenersuchen stattzugeben. Dabei wird erstens zu prüfen sein, ob das Abkommen mit den Niederlanden eine genügende Grundlage hierfür darstellt oder sich widrigenfalls eine solche im internen Recht findet. In einem zweiten Schritt soll – unabhängig von der Beantwortung der ersten Frage – die inhaltlichen Zulässigkeit des niederländischen Ersuchens überprüft werden, insbesondere ob es hinreichend substantiiert erscheint. Es stellt sich mithin die Frage nach der diffizilen Abgrenzung von einer unzulässigen fishing expedition.

Rechtlicher Rahmen bei Gruppenersuchen
Rechtlicher Rahmen bei Gruppenersuchen⁷

A. Vorbemerkung

[Rz 4] Gruppenanfragen sind grundsätzlich einmal Ersuchen, die sich gegen eine Mehrzahl bzw. Gruppe von Steuerpflichtigen richten. Das OECD-Musterabkommen (dazu sogleich) enthält keine Definition. Eine solche findet sich jedoch in Art. 3 lit. c StAhiG – demnach sind Gruppenersuchen solche, mit welchen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen und anhand präziser Angaben identifizierbar sind. Bezeichnend ist, dass die Identität der von der Anfrage Betroffenen nicht durch den ersuchenden, sondern durch den ersuchten Staat ermittelt wird⁸. Da sie nicht auf einen konkreten Einzelfall fokussieren, stehen Gruppenersuchen in einem besonderen Spannungsverhältnis zum Verbot von fishing expeditions. Vorwegzunehmen ist, dass sich Literatur und Rechtsprechung bislang erst ansatzweise mit diesem neuartigen Rechtsinstitut befasst haben – eine wissenschaftliche Durchdringung jedenfalls fehlt. Die nachfolgenden Ausführungen erfolgen daher auf eher dünner dogmatischer Grundlage.

⁴ SR 0.672.963.61.

⁵ SR 651.1. Das revidierte Gesetz steht seit dem 1. August 2014 in Kraft.

⁶ SR 651.11.

⁷ Vgl. zum Folgenden auch ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard – Eine rechtliche Würdigung, Bern 2015, S. 371 ff.

⁸ ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl., S. 241; DANIEL HOLENSTEIN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti, Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basel 2015, Art. 26 N 202; ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppenersuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, Analyse der Rechtslage in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, FStR 2013, S. 121.

B. OECD-Standard

[Rz 5] Klarzustellen ist, dass OECD-Musterabkommen und -kommentar (OECD-MA und -MK), auf welchen die meisten seitens der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen basieren, kein Rechtsquellencharakter zukommt. Dennoch sind diese Werke bedeutsam bei der Ausgestaltung und folglich auch bei der Auslegung der Abkommen – wie noch zu zeigen sein wird.

1. Formelle Anforderungen

[Rz 6] Der Musterkommentar weist erst seit dem Update von 2012 auf die Möglichkeit von Gruppenanfragen hin. Damit die laut Kommentar bei Gruppenanfragen schwierigere Abgrenzung zu fishing expeditions gelingt, sind folgende zusätzliche Anforderungen an die Substanziierung von Gruppenersuchen zu stellen⁹:

- Genaue Umschreibung der zu untersuchenden Gruppe;
- Detaillierte Darlegung der spezifischen, dem Ersuchen zugrunde liegenden Tatsachen und Umstände;
- Erläuterung des anwendbaren Rechts;
- Auf Tatsachen gestützte Begründung, die auf einen Verstoss gegen dieses Recht seitens der Gruppenangehörigen schliessen lässt;
- Nachweis, dass die eingeforderten Informationen dazu dienen, die Rechtskonformität der Steuerpflichten in der Gruppe zu bestimmen¹⁰.

[Rz 7] Im Vordergrund steht somit der Nachweis von Tatsachen, die auf ein gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen hindeuten; Gruppenanfragen zu blossen Veranlagungszwecken ohne Verdachtsmomente werden nicht zugelassen¹¹. Weiter verlangt der Musterkommentar für den Fall, dass eine Drittperson aktiv zum rechtswidrigen Verhalten der Steuerpflichtigen beigetragen hat, die Darlegung auch dieser Umstände. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass das Fehlverhalten eines Dritten (etwa einer Bank) offenbar keine Voraussetzung für Gruppenanfragen unter dem OECD-Standard darstellt. Weiter wird nicht verlangt, dass der ersuchende Staat ein spezifisches Verhaltensmuster darlegt, nach dem die Gruppenangehörigen vorgegangen sind¹².

2. Materielle Anforderungen

[Rz 8] Der Musterkommentar geht davon aus, dass auch Gruppenersuchen dem Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen gerecht werden können¹³. Ein Amtshilfenersuchen stelle nicht allein deswegen eine fishing expedition dar, weil nicht Name und/oder Adresse des betroffenen Steuerpflichtigen genannt werden, solange die Identifikation auf andere Weise möglich ist; dies gelte für einen einzelnen Steuerpflichtigen ebenso wie für eine Gruppe von Steuerpflichti-

⁹ OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 5.2.

¹⁰ «It further requires a showing that the requested information would assist in determining compliance by the taxpayers in the group». Dieses Erfordernis für überflüssig hält übrigens WALDBURGER, FStR 2013 (FN 8), S. 115.

¹¹ So auch HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 99.

¹² HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 111.

¹³ OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 5.2.

gen¹⁴. Beziehe sich das Ersuchen auf eine Gruppe nicht einzeln identifizierter Personen, sei es aber oft schwieriger, das Ersuchen von einer unzulässigen fishing expedition abzugrenzen. Deshalb stellt der Kommentar – wie gezeigt – höhere formelle Anforderungen. Der Auflistung von Beispielen zulässiger und unzulässiger Ersuchen¹⁵ lässt sich ausserdem entnehmen, dass weder die (vage) Vermutung genügen soll, dass in einem bestimmten Fall gewisse «normale» vermögensrechtliche bzw. steuerlich relevante Bezüge zum ersuchenden Staat bestehen¹⁶, noch der (notorische) Umstand, dass Steuerpflichtige Einkünfte oder Vermögenswerte aus ausländischen Quellen bzw. im Ausland oftmals nicht zu deklarieren pflegen¹⁷.

[Rz 9] Für Gruppenersuchen stellen die Werke der OECD somit keine spezifischen materiellen Voraussetzungen auf, verdichten indes die Substanziierungsobliegenheit¹⁸. Hinzu kommt, dass es den Verdacht auf einen Rechtsverstoss seitens der Gruppenangehörigen zu erhärten gilt – Derartiges wird bei Ersuchen im Einzelfall nicht verlangt. Indes verzichtet der Musterkommentar – wie gesagt – auf den Nachweis eines Fehlverhaltens von Drittpersonen. Auch der Verdacht auf ein bestimmtes Steuerdelikt wird nicht vorausgesetzt – jedweder Rechtsverstoss genügt.

C. Schweizerisches Recht

1. Formelle Anforderungen

[Rz 10] Auf abkommensrechtlicher Ebene werden die Voraussetzungen an Gruppenersuchen – soweit ersichtlich – nicht konkretisiert. Immerhin finden sich entsprechende Äusserungen in den Materialien im Verhältnis zu den USA: Im Zusatzbericht vom August 2011, in welchem sich der Bundesrat für die Zulassung von Gruppenanfragen auch¹⁹ unter dem revidierten DBA-USA 1996 im Sinne einer «Klarstellung» ausgesprochen hat²⁰. Demnach müssen die US-Behörden «a) darlegen, warum die verlangten Informationen für die Steuerbehörden nötig sind, b) eine detaillierte Umschreibung des Verhaltensmusters liefern, c) erklären, weshalb davon auszugehen ist, dass die betroffenen Personen, die dieses Verhalten an den Tag gelegt haben, ihren gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind, sowie d) ein aktives, schuldhaftes Verhalten des Informationsinhabers oder seiner Mitarbeiter glaubhaft machen»²¹. Bestätigt finden sich diese Voraussetzungen im Bundesbeschluss von 2012 betreffend das (noch nicht in Kraft stehende) Änderungsprotokoll

¹⁴ OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 5.1. und 5.2.

¹⁵ OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 8 lit. e–h einerseits sowie lit. a und b andererseits.

¹⁶ Der OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 8.1 lit. b nennt als Beispiel eine Anfrage, in welcher allein aufgrund der Tatsache, dass eine Gesellschaft massgeblich im ersuchenden Staat tätig ist, darauf geschlossen wird, dass die Gesellschaft in diesem Staat auch (steuerpflichtige) Aktionäre habe. In lit. a wird als Beispiel eine Bank genannt, von der bekannt ist, dass viele Kontoinhaber aus dem Ausland stammen (ohne dass aber konkrete Bezüge zum ersuchenden Staat geltend gemacht werden könnten).

¹⁷ Vgl. wiederum OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 8.1 lit. b.

¹⁸ Von einer eigentlichen (Rechts-)Pflicht kann m.E. nicht gesprochen werden, da eine rechtsgenügliiche Substanziierung vom ersuchten Staat nicht etwa eingeklagt werden kann, sondern vielmehr dazu führt, dass der ersuchende Staat mit seinem Amtshilfebegehren nicht durchdringt.

¹⁹ Diese sind bereits unter dem DBA-USA 1996 zulässig, wie das Bundesgericht bestätigt hat. Siehe dazu unten IV.E.1.

²⁰ Zusatzbericht zur Botschaft vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen betreffend das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika vom 8. August 2011, BBl 2011 6663 ff., 6665 f.

²¹ Ebd.

zum DBA-USA 1996²². Eine einseitige Erklärung wird als ausreichend eingestuft, da der Bundesrat die Zulassung von Gruppenanfragen in Bezug auf das DBA-USA als reine Auslegungsfrage verortet²³. Im Verhältnis zu den USA werden demnach strengere Anforderungen gestellt als nach dem OECD-Musterabkommen, indem zusätzlich die Mitwirkung von Dritten verlangt wird^{24;25}.

[Rz 11] Seit dem 1. August 2014 steht Art. 6 Abs. 2^{bis} StAhiG in Kraft, wonach der Bundesrat den erforderlichen Inhalt von Gruppenersuchen bestimmt. Hierbei handelt es sich um eine rechtsstaatlich nicht unproblematische Blankodelegation²⁶. Laut Botschaft zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes hat der Bundesrat den internationalen Standard zu beachten²⁷. Ferner nimmt die Botschaft Stellung zum Erfordernis eines aktiven schuldhaften Verhaltens einer Drittpartei. Hierauf könne verzichtet werden, wenn sich durch andere Kriterien sicherstellen lasse, dass es sich beim Ersuchen nicht um eine unzulässige Beweisausforschung handelt. Gelingt dies nicht, so sei ein Fehlverhalten einer Drittpartei zwingend vorauszusetzen²⁸. Daraus schliesst die Lehre, dass *in der Regel* der aktive Beitrag einer Drittpartei erforderlich sei²⁹. Im Übrigen ist die Definition von Gruppenersuchen in Art. 3 lit. c StAhiG in Erinnerung zu rufen, welcher sich das Erfordernis der Darlegung eines *Verhaltensmusters*, nach dem die Steuerpflichtigen vorgegangen sind, entnehmen lässt. Im Sinne der sog. Schubert-Praxis³⁰ liesse sich argumentieren, dass diese «Verdeutlichungen» einem bewussten gesetzgeberischen Entscheid entspringen und somit auch dann durchzusetzen sind, wenn sie den abkommensrechtlich übernommenen OECD-Amtshilfestandard einengen sollten³¹.

[Rz 12] Die Ausführungsbestimmungen finden sich in der Steueramtshilfeverordnung vom 20. August 2014. Inhaltlich wird Folgendes vorausgesetzt (Art. 2 StAhiV):

- eine detaillierte Umschreibung der Gruppe und der dem Ersuchen zugrunde liegenden Tatsachen und Umstände;
- eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben zur Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht;

²² Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 16. März 2012, BBl 2012 3511 f., 3511 (und zwar Ziffer 10 Buchstabe b des Protokolls zum DBA-USA 1996).

²³ Vgl. Zusatzbericht (FN 20), BBl 2011 6663 ff., 6665 f.

²⁴ Gl.M. HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 185. Laut DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK (FN 8), S. 240 FN 845, ist dies jedoch strittig.

²⁵ Anzumerken ist im Verhältnis zu den USA, dass herabgesetzte Anforderungen im Anwendungsbereich des FATCA-Abkommens (SR 0.672.933.63) gelten dürften (gl.M. SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO, Das FATCA-Abkommen zwischen der Schweiz und den USA, ASA 2013/14, S. 257 ff., S. 268.) Gestützt auf die aggregierten Informationen der Finanzintermediäre sind Gruppenersuchen zwar auf der Grundlage von Art. 26 DBA-USA zu stellen, jedoch beurteilt sich die Eintretensfrage wiederum nach Massgabe des FATCA-Abkommens (vgl. Art. 5 FATCA-Abkommen), das als spezielleres und neueres Abkommen vorgehen dürfte. Insbesondere wird die Erheblichkeit der Informationen unterstellt und auf das Erfordernis verzichtet, dass ein Dritter zur Nichtbefolgung der gesetzlichen Verpflichtungen beigetragen haben muss (Art. 5 Abs. 2 FATCA-Abkommen).

²⁶ Vgl. OPEL (FN 7), S. 338 f. Kraft Art. 190 BV ist diese gleichwohl verbindlich.

²⁷ Botschaft zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom 16. Oktober 2013, BBl 2013 8369 ff., 8375. Von einer direkten Verweisung – wie noch in der Vernehmlassungsvorlage vorgesehen – wurde zu Recht abgesehen.

²⁸ Vgl. zur Botschaft zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom 16. Oktober 2013, BBl 2013 8369 ff., 8375 f. Dieses Verständnis habe die Schweiz anlässlich Sitzung der Arbeitsgruppe 10 des Fiskalkomitees der OECD vom 21. März 2012 zu Protokoll gegeben.

²⁹ MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti, Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basel 2015, Art. 26 N 344 in fine.

³⁰ BGE 99 Ib 39.

³¹ Soweit die Abkommen älteren Datums sind.

- den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich im ersuchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informationsinhaberin oder eines Informationsinhabers befinden, die oder der im ersuchten Staat ansässig ist;
- soweit bekannt, den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin oder des mutmasslichen Informationsinhabers;
- eine Erläuterung des anwendbaren Rechts;
- eine klare und auf Tatsachen gestützte Begründung der Annahme, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über welche die Informationen verlangt werden, das anwendbare Recht nicht eingehalten haben;
- eine Darlegung, dass die verlangten Informationen helfen würden, die Rechtskonformität der Steuerpflichtigen der Gruppe zu bestimmen;
- sofern die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber oder eine andere Drittpartei aktiv zum nicht rechtskonformen Verhalten der Steuerpflichtigen der Gruppe beigetragen hat, eine Darlegung dieses Beitrages;
- die Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte;
- die Erklärung, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.

[Rz 13] Diese formellen Anforderungen stimmen mit den Vorgaben im OECD-Musterkommentar mustergültig überein. Dass kraft Botschaft zum Steueramtshilfegesetz in aller Regel ein Drittbeitrag zu verlangen ist, gelangt in der Verordnung nicht wirklich zum Ausdruck. Ebenso fehlt ein Hinweis auf das im Steueramtshilfegesetz vorausgesetzte Verhaltensmuster (Art. 3 lit. c StAhiG). Obschon das Gesetz höherrangig ist als die Verordnung, dürfte fraglich sein, ob sich die spezifische Schweizer Lesart in der Praxis durchsetzen wird.

2. Materielle Anforderungen

[Rz 14] Auch nach schweizerischem Recht erfolgt eine Verschärfung der Substanziierungsobliegenheit im Vergleich zu Ersuchen im Einzelfall zwecks Vermeidung von fishing expeditions. Wie gezeigt, verlangt das Steueramtshilfegesetz zusätzlich die Darlegung eines Verhaltensmusters, nach dem die Steuerpflichtigen vorgegangen sind, sowie in aller Regel den Nachweis des Fehlverhaltens einer Drittpartei. Dies führt dazu, dass ein stärkerer Bezug zu konkreten Umständen herzustellen ist, als dies offenbar im Musterabkommen vorausgesetzt wird.

III. Abkommen mit den Niederlanden als Grundlage für Gruppensuchen?

[Rz 15] Wie dargelegt, nimmt der OECD-Amtshilfestandard erst seit dem Update 2012 Bezug auf Gruppensuchen. Es ist daher fraglich, ob sich solche auf vor diesem Zeitpunkt abgeschlossene, dem OECD-Amtshilfestandard entsprechende Abkommen stützen lassen. Zu diesen Abkommen zählt auch das neue DBA mit den Niederlanden vom 26. Februar 2010. Als erstes ist daher der Frage nachzugehen, ob Gruppensuchen unter dem DBA mit den Niederlanden zugänglich sind.

A. Vorbemerkung: Bedeutung der OECD-Werke bei der Abkommensauslegung

[Rz 16] Vorab zu klären ist, welche Bedeutung den Werken der OECD mit Blick auf die Abkommensauslegung und -anwendung zukommt. Klarzustellen ist, dass diese keine bindende Wirkung entfalten, ihnen mithin kein Rechtsquellencharakter zukommt. Dennoch spielen sie praktisch eine bedeutsame Rolle, da nahezu sämtliche Abkommen der Schweiz auf Basis des OECD-Musterabkommens abgeschlossen werden. Die herrschende Lehre stellt sich daher auf den Standpunkt, dass den OECD-Werken im Rahmen der Abkommensauslegung ein hoher Stellenwert beizulegen ist³². Nicht restlos geklärt ist dabei die Frage, ob bei der Auslegung die jeweils aktuellen Werke der OECD heranzuziehen sind (« dynamischer » Ansatz) oder auf jene abzustellen ist, die im Zeitpunkt des Vertragsschlusses vorlagen³³. Die überwiegende Lehre will gestützt auf Art. 31 Abs. 1 oder Abs. 4 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV)³⁴ auf die bei Abschluss des Abkommens vorliegende Version abstellen³⁵. Diesem « statischen » Ansatz ist beizupflichten, denn nur die bei Vertragsschluss vorhandenen OECD-Vorlagen konnten sich in der Wortwahl der Vertragsstaaten niederschlagen. Spätere Kommentierungen heranzuziehen verbietet sich zudem aus rechtsstaatlichen Gründen, da zur Vertragsmodifikation einzig der Staatsvertragsgeber befugt ist (und nicht die OECD). Die höchstrichterliche Rechtsprechung scheint weniger gefestigt. Zwar neigte das Bundesgericht bislang offenbar einem vermittelnden Ansatz zu, wonach grundsätzlich die damalige Fassung massgebend ist, jedoch bloss « Klarstellungen » im aktuellen Kommentar zu berücksichtigen sind³⁶. In verschiedenen Urteilen stützte es sich überdies auf neuere Stellen des Kommentars zum OECD-Musterabkommen ab, ohne die Problematik überhaupt anzusprechen³⁷, oder legte gar nicht erst offen, um welche Fassung es sich handelt³⁸. In einem neueren Entscheid aus dem Jahre 2012 hat das höchste Gericht – wenn auch nur im Rahmen eines obiter dictums – nun doch festgehalten, dass Ausgangs- und Bezugspunkt diejenige Kommentarfassung ist, die dem auszulegenden Abkommen zugrunde liegt³⁹.

B. Regelung im OECD-Musterkommentar seit 2012

[Rz 17] Am 18. Juli 2012 hat die OECD – wie erwähnt – ein Update zu Art. 26 OECD-MA sowie dessen Kommentierung veröffentlicht, das sich unter anderem der Regelung von Gruppenanfragen annimmt⁴⁰. Einerseits wird festgehalten, dass der geltende, auf das Kriterium der «voraussichtlichen

³² Vgl. die Nachweise bei OPEL (FN 7), S. 74 f.

³³ Die Frage stellt sich freilich nur, wenn ein entsprechender Auslegungsspielraum vorhanden ist. Wird im Abkommensprotokoll definiert, dass eine gewisse Fassung des OECD-Komentars für die Interpretation massgeblich ist (so z.B. im Revisionsprotokoll zum DBA mit Österreich vom 3. September 2009 [AS 2011 823 ff., 827]), fehlt es an einem solchen.

³⁴ Vom 23. Mai 1969, SR 0.111.

³⁵ Vgl. wiederum die Nachweise bei OPEL (FN 7), S. 82 f.

³⁶ Urteile des Bundesgerichts 2C_558/2007 und 2C_559/2007 vom 6. März 2008 E. 2.3., und 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.4.5, m.w.H.

³⁷ Siehe etwa Urteil des Bundesgerichts 2P.306/2004 und 2A.709/2004 vom 24. Juni 2005 E. 8.1.

³⁸ Vgl. etwa Urteile des Bundesgerichts 2C_472/2010 vom 18. Januar 2011 = StE 2011 A 32 Nr. 17, sowie 2P.140/2005 vom 28. November 2005 E. 4.2 = StR 2006, S. 433 ff.

³⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_452/2012 und 2C_453/2012 vom 7. November 2012, E. 4.6, Frage jedoch wieder offen gelassen in Urteil des Bundesgerichts 2C_498/2013 vom 29. April 2014 E. 4.1.

⁴⁰ Vgl. OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 4.4.

Erheblichkeit» abstellende OECD-Standard sowohl Ersuchen im Einzelfall als auch Gruppenersuchen umfasse⁴¹; andererseits werden die inhaltlichen Anforderungen an letztere substantiiert und anhand von Beispielen veranschaulicht⁴².

[Rz 18] Bis zum Update von 2012 fanden Gruppenanfragen in den Werken der OECD keinerlei Erwähnung – dies etwa im Gegensatz zum automatischen/spontanen Informationsaustausch, der im OECD-Kommentar bereits seit 1977 als Option aufgeführt wird. Dennoch erweckt der aufdatierte Kommentar den Anschein, dass es sich bei der Erwähnung von Gruppenanfragen um eine blosse Klarstellung bzw. um eine Ausdeutung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit handeln würde⁴³.

[Rz 19] Wie gesagt, werden Gruppenersuchen erstmals in der Kommentierung von 2012 überhaupt angesprochen, ohne dass diese vorher auch nur optional erwähnt worden wären. Darüber hinaus legt der Kommentar die Anforderungen an solche Ersuchen fest und steckt damit deren Anwendungsbereich ab. Hinzu kommt, dass Gruppenanfragen eine höhere Grundrechtsrelevanz aufweisen als Ersuchen im Einzelfall, was sich an der diffizilen Abgrenzung von unzulässigen fishing expeditions zeigt. Vor diesem Hintergrund lässt sich m.E. nicht geltend machen, es habe sich lediglich um eine Klarstellung gehandelt – der OECD-Amtshilfestandard ist vielmehr auf Gruppenanfragen *erweitert* worden. Dafür spricht letztlich, dass Gruppenersuchen im internationalen Amtshilfeverkehr eine völlig neuartige Erscheinung darstellen. Für den erweiternden und nicht bloss klarstellenden Charakter des Updates 2012 spricht sich auch die überwiegende Lehre aus⁴⁴. Oftmals wird dies im Schrifttum gar nicht ausdrücklich thematisiert, sondern als selbstverständlich angenommen⁴⁵. Die Gegenmeinung vertritt – soweit ersichtlich – einzig OBERSON⁴⁶.

C. Rechtliche Grundlagen

1. Fehlende abkommensrechtliche Grundlage

[Rz 20] Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden enthält eine den OECD-Standard implementierende Amtshilfeklausel. Diese wird im dazugehörigen Protokoll sowie in einer Verständigungsvereinbarung konkretisiert. Im Abkommen und den erwähnten «Beilagen» fehlt jeglicher Hinweis auf die Möglichkeit von Gruppenersuchen. Aus dem Abkommensprotokoll geht vielmehr hervor, dass vom Amtshilfeersuchen erfasste Personen vom Ersucherstaat *namentlich*

⁴¹ OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 5.2: «The standard of «foreseeable relevance» can be met both in cases dealing with one taxpayer (whether identified by name or otherwise) or several taxpayers (whether identified by name or otherwise)».

⁴² OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 5.2, Ziff. 8.1.

⁴³ Vgl. OECD-MK zu Art. 26, Ziff. 4.4, Ziff. 5.2.

⁴⁴ HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 189; MADELEINE SIMONEK, Fishing Expeditions in Steuersachen: Überlegungen zu den inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch, in: Cavallo, Angela et al., Liber amicorum für Andreas Donatsch, Zürich 2012, S. 891 ff., S. 897 f., die von einer «Erweiterung» spricht. Siehe etwa auch RAINER J. SCHWEIZER, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, in: Jusletter 27. Februar 2012, Rz. 46.

⁴⁵ Vgl. etwa WALDBURGER, FStR 2013 (FN 8), insb. S. 115 ff.

⁴⁶ XAVIER OBERSON, L'admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre des CDI conclues après le 13 mars 2009, ASA 2013/14, S. 433 ff., S. 441 f., S. 446 f. Siehe auch DERS., in: Robert Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone (Hrsg.), Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, Basel 2014, Art. 26 N 48.

identifiziert sein müssen⁴⁷. Dass Gruppensuchen nicht Gegenstand der Vereinbarung bilden, ergibt sich darüber hinaus klar aus der Botschaft zum DBA-NL, wo festgehalten wird, «dass sich der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt»⁴⁸.

[Rz 21] Daran vermag auch die 2011 mit den Niederlanden im Nachhinein getroffene Verständigungsvereinbarung⁴⁹ nichts zu ändern, zumal diese ohnehin keine neuen Rechte und Pflichten für die Betroffenen zu stipulieren vermöchte⁵⁰. Zwar werden die Anforderungen an die Identifikation des vom Amtshilfeersuchen Betroffenen herabgesetzt dergestalt, dass diese auch auf «andere Weise» als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann. Dies bedeutet aber keinen Verzicht auf den Identifizierungsvorbehalt. Dahinter steht der Entscheid des Bundesrats von 13. Februar 2011, die Anforderungen an die Identifikation der von der Amtshilfe betroffenen Person herabzusetzen (nachdem die vormals restriktivere Auffassung im Zuge des Peer Review Prozesses beanstandet worden war)⁵¹. Wie sich der Ergänzungsbotschaft von 2011 entnehmen lässt, sollte mit dieser Anpassung lediglich zum Ausdruck gebracht werden, «dass Amtshilfeverfahren nicht an einer zu formalistischen Auslegung der DBA-Bestimmungen scheitern sollen und deshalb auch andere Identifikationsmittel zugelassen werden»⁵². Als Beispiel wird etwa die Angabe der ausländischen Sozialversicherungsnummer anstelle des Namens erwähnt.

[Rz 22] Folglich lassen Abkommenswortlaut und Materialien keine Zweifel daran, dass sich Ersuchen gestützt auf das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden auf konkrete Einzelpersonen zu beziehen haben. Gefordert ist mit anderen Worten die Individualisierung der vom Amtshilfeersuchen Betroffenen durch den ersuchenden Staat⁵³.

⁴⁷ Vgl. Protokoll zum DBA-NL (FN 4), Zu Art. 26 (XVI). lit. b (i). Zwar sind Ersuchen laut Protokoll nicht zwingend auf eine Person beschränkt – die Rede ist von «Person(en)» – jedoch gilt das Identifizierungsgebot für jede einbezogene Person, sodass die Identifizierung durch den ersuchenden Staat zu erfolgen hat. Gl.M. wohl HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 202 ff. Zweifelnd dagegen RENÉ MATTEOTTI, Lebensversicherungen im Fokus der internationalen Amtshilfe, in: Mäusli-Allenspach, Peter/Beusch, Michael (Hrsg.), Steuern und Recht – Steuerrecht!, Liber amicorum für Martin Zweifel, Basel 2013, S. 259 ff., S. 267.

⁴⁸ Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden vom 25. August 2010, BBl 2010 5787 ff., 5802 f., 5803. Weiter wird festgehalten, dass eine Verpflichtung zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch ausdrücklich ausgeschlossen wird, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustausches zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht. Ein derartiger Vorbehalt hinsichtlich Gruppenanfragen fehlt. Hieraus folgt, dass die Gestattung von Gruppenanfragen auch nicht in das Ermessen der Vertragsstaaten gestellt werden sollte.

⁴⁹ Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Paragraph XVI Buchstabe b des Protokolls zum Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 31. Oktober 2011, AS 2012 4079.

⁵⁰ Gemäss herrschender Lehre ist die EStV als ausführende Behörde landesrechtlich betrachtet nicht befugt, auf dem Verständigungswege neue Rechte und Pflichten für die Betroffenen zu begründen, die sich nicht bereits aus dem «Stammabkommen» ergeben. Umstritten ist jedoch der völkerrechtliche Stellenwert von einmal getroffenen Verständigungsvereinbarungen, d.h. ob sich diese gegenüber dem Stammabkommen auch dann durchsetzen, wenn sie die Auslegungsspielräume überschreiten.

⁵¹ Vgl. dazu HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 53.

⁵² Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011 3749 ff., 3757.

⁵³ Vgl. auch etwa HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 203.

2. Regelung im Landesrecht

[Rz 23] Vorab ist festzuhalten, dass das Vorhandensein ausführender Bestimmungen *conditio sine qua non* für die Durchführung von Gruppenanfragen sein dürfte⁵⁴. Wie gesagt, werden Gruppensuchen auf abkommensrechtlicher Ebene regelmässig nicht erwähnt, geschweige denn deren Behandlung näher geregelt. Folglich lassen sich die Amtshilfeklauseln in den DBA nicht als «self executing» einstufen bzw. genügen mithin nicht als Anspruchsgrundlage.

[Rz 24] Wie bereits erwähnt, finden sich im Steueramtshilfegesetz erst seit dem 1. August 2014 Ausführungsvorschriften zu Gruppensuchen. Nach der (rückwirkend) auf denselben Zeitpunkt in Kraft gesetzten Steueramtshilfeverordnung vom 20. August 2014 sind Gruppensuchen zulässig für Informationen über Sachverhalte, welche die Zeit seit dem 1. Februar 2013, d.h. seit dem Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes, betreffen. Die Durchführung von Gruppensuchen soll somit frühestens betreffend Informationen ab diesem Zeitpunkt möglich sein⁵⁵. Diese Regelung dient – was angesichts des zeitlichen Rückbezugs erstaunen mag – primär dazu, die rückwirkende Behandlung von Gruppensuchen *einzu-dämmen*, da Amtshilfebestimmungen als Verfahrensrecht nach der Praxis der hiesigen Behörden und Gerichte grundsätzlich sofort anzuwenden sind (eine Praxis, die mit Blick auf das Gruppenanfragen ermöglichende UBS-Amtshilfeabkommen⁵⁶ unlängst sogar vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte abgesegnet worden ist⁵⁷).

[Rz 25] Fraglich könnte sein, ob die Regelungen im Steueramtshilfegesetz und der Verordnung für sich genommen (d.h. ohne abkommensrechtliche Grundlage) genügen, um Gruppensuchen darauf abstützen. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich das Steueramtshilfegesetz als reine Ausführungsgesetzgebung versteht (Art. 1 Abs. 1 StAhiG) – wie in der Botschaft bestätigt wird⁵⁸. Dadurch unterscheidet es sich etwa vom Rechtshilfegesetz (IRSG)⁵⁹, das auch als materiell-rechtliche Grundlage für die Leistung von Rechtshilfe dient⁶⁰. Hinzu kommt, dass das Steueramtshilfegesetz im Verhältnis zu den Abkommen nur subsidiäre Geltung beansprucht (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Folglich lässt sich die Regelung im Steueramtshilfegesetz auch nicht als bewusster gesetzgeberischer Entscheid im Sinne der Schubert-Praxis⁶¹ deuten, wonach inskünftig generell – selbst entgegen abweichender Abkommens- resp. Protokollbestimmungen – Hand zu Gruppensuchen gegenüber DBA-Staaten geboten würde. Dass das Steueramtshilfegesetz keine ausreichende Grundlage für Gruppensuchen darstellt, geschweige denn sich gegenüber abweichenden abkommensrechtlichen Regelungen durch-

⁵⁴ Das Bundesgericht scheint solche jedoch nicht unbedingt für notwendig zu erachten, jedenfalls nicht mit Blick auf das DBA-USA 1996 (siehe IV.E.1.).

⁵⁵ Wird der zeitliche Anwendungsbereich jedoch abkommensrechtlich festgeschrieben, dürfte diese Regelung vorgehen.

⁵⁶ Abkommen vom 19. August 2009 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, SR 0.672.933.612. Mit diesem Abkommen wurden Gruppensuchen betreffend US-Steuerpflichtige mit Konten bei der UBS mit einer Rückwirkung von neun Jahren (!) gestattet (einschliesslich einer Erstreckungsmöglichkeit auf gleichgelagerte Fälle).

⁵⁷ Die Strassburger Richter erachteten die Rückwirkung auf Basis der Bundesgerichtspraxis und der Wiener Vertragsrechtskonvention grundsätzlich als zulässig: EGMR G.S.B. gegen Schweiz vom 22. Dezember 2015, Nr. 28601/11, Ziff. 75 ff. Vgl. auch das Urteil der Vorinstanz BVGE 2010/40 vom 15. Juli 2010 insb. E. 5.4.3.

⁵⁸ Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011, BBl 2011 6193 ff, 6202.

⁵⁹ Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981, SR 351.1.

⁶⁰ Vgl. auch WALDBURGER, FStR 2013 (FN 8), S. 114.

⁶¹ Siehe FN 30.

zusetzen vermöchte, wird auch der in der Lehre überwiegend vertreten, so etwa von HOLENSTEIN, MATTEOTTI und WALDBURGER⁶².

[Rz 26] Abweichend äussert sich jedoch OESTERHELT, der im Steueramtshilfegesetz entgegen der hier vertretenen Ansicht eine «implizite» Grundlage für Gruppenanfragen erkennen will⁶³. Er begründet den Vorrang des Steueramtshilfegesetzes nicht mit der Schubert-Praxis, sondern damit, dass sich dieses als lex posterior gegenüber dem älteren Staatsvertrag durchsetze. Dabei lässt er ausser Acht, dass dieser Grundsatz nur zwischen gleichrangigen Rechtsquellen spielen kann und nicht zwischen solchen unterschiedlichen Hierarchiestufen. Dass sich Gruppenersuchen auf das Steueramtshilfegesetz abstützen lassen, vertritt ausserdem SCHODER – ebenfalls in Missachtung des rein ausführenden Charakters des Steueramtshilfegesetzes. Sie schlägt vor, die aus dem Rechtshilfebereich bekannte Günstigkeitsregel im Sinne eines möglichst weitgehenden Informationsaustauschs auf den Amtshilfereich zu übertragen und Gruppenanfragen selbst ohne abkommensrechtliche Grundlage unmittelbar gestützt auf das Steueramtshilfegesetz zuzulassen⁶⁴.

D. Auffassung des Bundesrats

[Rz 27] Der Bundesrat hat die Begrenzung der Amtshilfe auf den Einzelfall anlässlich seiner Erklärung vom 13. März 2009, mit welcher er sich zum OECD-Amtshilfestandard bekannte, noch zum unverzichtbaren Bestandteil der künftigen Abkommenspolitik erklärt⁶⁵ und ist von dieser Haltung in den darauffolgenden Vertragsverhandlungen auch nicht abgerückt. Ursprünglich wurde dieses Erfordernis sogar so verstanden, dass Amtshilfeersuchen nur bei Angabe vom Namen sowohl des Steuerpflichtigen als auch des Informationsinhabers stattzugeben ist – auch wenn die Schweiz die strengen Identifikationsanforderungen in der Folge bekanntlich etwas aufgelockert hat⁶⁶. Das änderte nichts daran, dass im Zuge der Übernahme des OECD-Amtshilfestandards in den Abkommensprotokollen weiterhin auf der Identifizierung im Einzelfall resp. durch den ersuchenden Staat bestanden wurde⁶⁷.

[Rz 28] Nach Ansicht der Landesregierung lassen sich Abkommen, die einen ausdrücklichen Einzelfallvorbehalt statuieren, nicht so interpretieren, als dass Gruppenanfragen zulässig wären⁶⁸. Dies

⁶² HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 209; MATTEOTTI (FN 40), S. 267; WALDBURGER, FStR 2013 (FN 8), S. 121 ff. Tendenziell auch DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK [FN 8], S. 242.

⁶³ STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2012), SZW 2013, S. 85 ff., S. 99. Der Autor beruft sich namentlich auf Äusserungen von Alt-Bundesrätin WIDMER-SCHLUMPF, welche im Rahmen der parlamentarischen Beratungen des StAhiG mehrfach festhielt, dass durch die neue (offene) Formulierung von Art. 4 Abs. 1 StAhiG Gruppenanfragen im Sinne der Neukommentierung von Art. 26 OECD-MA ermöglicht werden sollen. Indes vermag diese Absichtserklärung nichts am ausführenden Charakter des Steueramtshilfegesetzes zu ändern. Hinzu kommt, dass WIDMER-SCHLUMPF selbst die Notwendigkeit einer abkommensrechtlichen Grundlage nie in Abrede gestellt hat; siehe unten unter IV.C.

⁶⁴ CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG), Zürich 2014, Art. 1 N 15.

⁶⁵ Medienmitteilung EFD 13. März 2009: https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-25863.html (Website zuletzt besucht am 12. Januar 2016).

⁶⁶ Was übrigens als wichtiger, dem fakultativen Staatsvertragsreferendum zu unterstellender Entscheid und nicht als auf dem Wege der Auslegung zu klärende Frage beurteilt wurde: Ergänzungsbotschaft 2011 (FN 45), BBl 2011 3749 ff., 3763.

⁶⁷ Siehe oben IIV.B.1. (insb. zum DBA-NL). Dies gilt jedoch auch für die meisten übrigen nach 2009 abgeschlossenen/revidierten Abkommen, vgl. exemplarisch etwa das DBA mit Deutschland (SR 0.672.913.62), Protokoll zu Art. 27, Ziff. 3 lit. b (aa).

⁶⁸ Vgl. Amtl. Bull. NR 2012 1349 f. (Äusserung von Bundesrätin WIDMER-SCHLUMPF).

soll aber offenbar nur in ganz wenigen Fällen zutreffen, nämlich wenn im Vertragstext ausdrücklich von einem «Gesuch im Einzelfall» die Rede ist. Anders verhält es sich nach bundesrätlicher Ansicht jedoch mangels eines solchen Vorbehalts: Neuverhandlungen werden nur dann als erforderlich erachtet, wenn der Text nicht weit genug gefasst ist⁶⁹. Folglich versteht der Bundesrat die aufgezeigten Protokollbestimmungen nicht als Hindernis und scheint ausserdem einer dynamischen Verwendung des OECD-Kommentars zuzusprechen⁷⁰.

E. Lehre

[Rz 29] Die herrschende Lehre ist sich einig, dass Gruppenanfragen ausgeschlossen sind, wenn das Abkommen einen *ausdrücklichen Einzelfallvorbehalt* statuiert. Eine abweichende Ansicht vertritt – soweit ersichtlich – einzig OESTERHELT, der im Steueramtshilfegesetz eine hinreichende und den Abkommen vorgehende Anspruchsgrundlage erkennen will⁷¹.

[Rz 30] Umstritten ist dagegen, ob Gruppensuchen gestützt auf vor 2012 vereinbarte, den OECD-Standard übernehmende Amtshilfeklauseln zulässig sind, wenn ein solcher Vorbehalt fehlt:

- **Lehrmeinung 1: Unzulässigkeit von Gruppensuchen** Nach überwiegender Lehre sind Gruppenaussuchen gestützt auf vor 2012 eingegangene Amtshilferegelungen nicht angängig. Begründungen hierfür werden freilich unterschiedliche angeführt: Ein Teil des Schrifttums⁷² macht dies am Abkommensprotokoll fest, wenn dieses die Identifikation der Betroffenen durch den Ersucherstaat verlangt – was auf nahezu alle nach 2009 abgeschlossenen oder revidierten Amtshilfeklauseln zutrifft. Gruppensuchen werden als mit dem Abkommens- resp. Protokollwortlaut nicht vereinbar eingestuft; mangels Auslegungsspielraum ist nach dieser Ansicht folglich unerheblich, ob die OECD-Neukommentierung dynamisch herangezogen werden darf oder nicht⁷³. Ein anderer Teil der Lehre hingegen sieht den Ausschluss von Gruppensuchen darin begründet, dass sich ein dynamischer Beizug der OECD-Neukommentierung verbiete⁷⁴. Von einem fehlenden Auslegungsspielraum scheinen diese Autoren folglich nicht auszugehen.

⁶⁹ Amtl. Bull. NR 2012 1349 f. (Äusserung von Bundesrätin WIDMER-SCHLUMPF). Siehe auch etwa auch NZZ-online vom 12. September 2012, «Nationalrat sagt Ja zu Gruppenanfragen», unter: <http://www.nzz.ch/aktuell/schweiz/schweiz-steuerstreit-gruppenanfragen-1.17598012> (Stellungnahme von WIDMER-SCHLUMPF; Website zuletzt besucht am 12. Januar 2016). vgl. zur Argumentation der Bundesbehörden ausführlich WALDBURGER, FStR 2013 (FN 8), S. 118 ff.

⁷⁰ In diesem Sinne auch HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 191.

⁷¹ OESTERHELT (FN 56), S. 99. Bei SCHODER (FN 57), Art. 1 N 14 ff., 4 N 38, die Gruppensuchen ebenfalls gestützt auf das Steueramtshilfegesetz für zulässig erachtet, bleibt offen, ob dies selbst im Falle eines ausdrücklichen Einzelfallvorbehalts im Abkommen gilt.

⁷² DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK (FN 8), S. 241; SIMONEK, Fishing Expeditions (FN 62), S. 894 f.; HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 206; WALDBURGER, FStR 2013 (FN 8), S. 118 ff., insb. S. 120 ff. Bezüglich des DBA mit Deutschland: DANIEL HOLENSTEIN, Schweiz: Zeitlicher Anwendungsbereich von Gruppenanfragen, IWB 2013, S. 340 ff., S. 342 f.; DERS., Amtshilfe der Schweiz in Steuersachen, Identifikation durch Schilderung eines Verhaltensmusters?, IWB 2012, S. 17 ff., S. 22; siehe auch HONGLER, OECD-Kommentar höhlt den Rechtsschutz aus, in: NZZ vom 8. Oktober 2012, Nr. 234, S. 19.

⁷³ HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 206. Siehe auch WALDBURGER, FStR 2013 (FN 8), S. 121.

⁷⁴ Bezüglich des DBA mit Deutschland: HEIKO KUBAILE/SILKE TSCHATSCH, Neueste Entwicklungen im deutschen Steuerrecht, StR 2012, S. 605; THOMAS KOBLENZER/CARINA GÜNTHER, Auslegung von Art. 27 DBA-Schweiz im Lichte des geänderten OECD-Musterabkommens zu Art. 26 OECD-MA, Möglichkeit von rückwirkenden Gruppenanfragen zur Aufdeckung sogenannter Abschleicher, IStR 2012, S. 873 ff., S. 875. A.A. bezüglich des DBA-D demgegenüber FLORIAN BACH, PStR 2013, Gruppenanfragen nach Art. 26 Abs. 1 OECD MA und deren Bedeutung für Art. 27 Abs. 1 DBA CH, PStR 2013, S. 72 ff., S. 75 f.

- **Lehrmeinung 2: Zulässigkeit von Gruppensuchen** Ein anderer Teil des Schrifttums vertritt im Sinne der Landesregierung die Ansicht, dass Gruppensuchen nur dann ausgeschlossen sind, wenn die Amtshilfe im Abkommen ausdrücklich auf den Einzelfall beschränkt wird, ohne dass das Identifizierungserfordernis solchen entgegenstehe⁷⁵. Unklar bleibt die Stellungnahme von OBERSON: Ihm zufolge sollen Gruppenanfragen unter sämtlichen, vor oder nach 2009 abgeschlossenen Amtshilfeklauseln zulässig sein, «tant que les Etats n’insèrent pas d’exigences supplémentaires d’identification [unklar bleibt, was damit gemeint ist; Anmerkung der Verfasserin] du contribuable concerné – ou une interdiction expresse des demandes groupées»⁷⁶. Er folgert dies aus seiner Annahme, dass der Aufnahme von Gruppensuchen im OECD-Musterkommentar bloss deklaratorische Bedeutung zukomme⁷⁷. Jedenfalls gilt dies nach Ansicht des Autors für alle nach der Aktualisierung des OECD-Standards im Jahr 2005 eingegangenen Amtshilfeverpflichtungen – seither müssten die verlangten Informationen nämlich nicht mehr «erforderlich», sondern nur noch «voraussichtlich erheblich» sein⁷⁸.

F. Rechtsprechung

[Rz 31] Weder das Bundesgericht noch das Bundesverwaltungsgericht haben sich bislang zur Zulässigkeit von Gruppensuchen gestützt auf dem OECD-Standard entsprechende Amtshilfeklauseln geäußert. Rechtsprechung liegt einzig zu Gruppensuchen unter dem (unrevidierten) DBA-USA 1996 vor, das eine auf Betrugsdelikte und dergleichen erweiterte Amtshilfeklausel enthält⁷⁹. Obschon nicht direkt einschlägig, soll der Leitentscheid des Bundesgerichts aus dem Jahr 2013 kurz dargestellt werden, da sich diesem immerhin gewisse Tendenzen entnehmen lassen.

1. Bundesgerichtsentscheid vom 5. Juli 2013

[Rz 32] Das Bundesgericht hat sich im Leitentscheid vom 5. Juli 2013 erstmals für die grundsätzliche Zulässigkeit von Gruppensuchen gestützt auf das DBA-USA 1996 ausgesprochen (nachdem das Bundesverwaltungsgerichts als Vorinstanz mit Urteil vom 13. März 2013 bereits zu diesem Schluss gekommen war⁸⁰)⁸¹. Zu beurteilen war eine Gruppenanfrage betreffend Bankkunden bei der Credit Suisse. Das Gericht gelangte zum Schluss, dass dieser stattzugeben ist und begründete dies unter Heranziehung der im Rechtshilfebereich geltenden Grundsätze sowie unter Berufung auf den offenen Wortlaut der Amtshilfeklausel und den zugrundeliegenden Zweck, Betrugsdelikte und

⁷⁵ In diesem Sinne ULRICH CAVELTI, OECD-Gruppenanfragen wahren Rechtsschutz, in: NZZ vom 1. Dezember 2012, Nr. 281, S. 37; MATTEOTTI (FN 40), S. 267 (der Autor hält Gruppensuchen jedenfalls tendentiell für möglich, soweit in den Protokollen von «Personen» im Plural die Rede ist); RAINER ZIGERLIG/HEINZ BAUMGARTNER/PASCAL DUSS, FStR 2012, Gesetzgebungs-Agenda 2012, FStR 2012, S. 305 ff., S. 320.

⁷⁶ OBERSON, ASA 2013/14 (FN 64), S. 445 f. Siehe auch ders., DBA-Danon/Gutmann/Oberson/Pistone (FN 64), Art. 26 N 48. Auf welchen Zeitpunkt sich der Autor hier bezieht, bleibt m.E. jedoch unklar.

⁷⁷ OBERSON, ASA 2013/14 (FN 64), S. 433 ff., S. 441 f., S. 446 f. Der Autor vertritt einen «vorsichtig» dynamischen Ansatz, wonach solche Klarstellung im Musterkommentar beachtlich sind. Siehe auch XAVIER OBERSON, DBA Danon/Gutmann/Oberson/Pistone (FN 64), Art. 26 N 48.

⁷⁸ OBERSON, ASA 2013/14 (FN 64), S. 441 ff. und S. 446 f. Für diese zusätzliche Differenzierung finden sich indes weder Anhaltspunkte in den Werken der OECD noch weitere Belege in der Literatur.

⁷⁹ Vgl. für einen Überblick OPEL (FN 7), S. 375 ff.

⁸⁰ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013.

⁸¹ BGE 139 II 404.

dergleichen zu verhüten. Es verlangte einzig, dass die Darstellung des Sachverhalts genügend detailiert ist, um einen Verdacht auf Betrugsdelikte oder dergleichen zu ergeben und die Identifikation der gesuchten Person zu ermöglichen. Sämtliche erhobenen Einwände liess es demgegenüber nicht gelten: So ändere an Zulässigkeit von Gruppenersuchen unter dem DBA-USA 1996 nichts, dass die Verordnung zum Steueramtshilfegesetz solche erst ab dem 1. Februar 2013 vorsehe, da abweichende Bestimmungen – dazu zähle das DBA-USA 1996 – vorbehalten blieben. Auch der Einwand, dass im Fall UBS der Abschluss eines eigenständigen Abkommens sowie die Genehmigung durch das Parlament notwendig war, um ein Gruppenersuchen zuzulassen, wurde nicht gehört. Das UBS-Amtshilfeabkommen⁸² sei nicht etwa nötig gewesen, um Gruppenersuchen zuzulassen, sondern diene lediglich dazu, die Liste der amtshilfefähigen Delikte auf die Steuerhinterziehung zu erweitern (was unter dem DBA-USA 1996 nicht angängig ist). Schliesslich lässt sich laut Gericht selbst aus dem Abänderungsprotokoll zum DBA-USA 1996 und der dazugehörigen Botschaft, in welchen der Informationsaustausch auf Einzellersuchen beschränkt wird⁸³, nichts Gegenteiliges ableiten, da sich dieses auf Amtshilfeersuchen zum Zweck der ordentlichen Veranlagung (ohne Einschränkung auf Betrugsdelikte und dergleichen) beziehe, wohingegen die Auskunftspflicht nach Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 1996 «anderer Natur» sei. Schliesslich betont das Bundesgericht, dass beim DBA-USA 1996 keine Protokollbestimmungen bestehen, wonach die betroffenen Steuerpflichtigen namentlich zu erwähnen wären. Das Bundesgericht geht somit davon aus, dass Gruppenersuchen unter dem DBA-USA in der Fassung von 1996 ohne Weiteres angängig sind.

2. Bedeutung der Rechtsprechung für neue/revidierte Abkommen

[Rz 33] Vorliegend interessiert vor allem, ob bzw. inwieweit die dargelegte Rechtsprechung auch unter Geltung des OECD-Amtshilfestandards Bedeutung erlangt bzw. ob sie fortbesteht. Das Bundesgericht weist in seinem Leitentscheid ausdrücklich auf die «andere Natur» der Amtshilfeklausel im DBA-USA 1996 hin, die auf die Verfolgung deliktischen Handelns ausgerichtet ist, wohingegen die Amtshilfe nach OECD-Standard (primär) die ordentliche Steuerveranlagung bezweckt, ohne dass Hinweise auf ein Steuerdelikt vorzuliegen bräuchten. In der Tat fehlt in den neuen/revidierten Amtshilfeklauseln somit jeglicher Massstab, an welchem sich die Gruppenersuchen ausrichten könnten. Würde die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen genügen, so liesse sich Beweisauseinandersetzungen kein Einhalt gebieten. Das hat sich erst mit dem Musterkommentar von 2012 geändert. Dieser spricht sich nicht nur für die Zulässigkeit von Gruppenanfragen aus, sondern definiert zugleich die inhaltlichen Anforderungen an die Ersuchen. Eine Übertragung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung wäre konzeptionell bedingt daher erst auf dieser Basis möglich und höchstens in modifizierter Form: Statt des Verdachts auf einen Abgabe- bzw. Steuerbetrug würde nach Massgabe des OECD-Musterabkommens jeder Verdacht auf ein gesetzeswidriges Verhalten genügen. Dem Urteil lässt sich aber auch entnehmen, dass dem spezifischen Wortlaut der Amtshilfeklausel sowie dem Fehlen ausdeutender Protokollbestimmungen entscheidende Bedeutung beigemessen wurde. Daraus den Schluss ziehen zu wollen, dass Gruppenersuchen nicht statt gegeben würde gestützt auf Abkommen, deren Protokolle eine Identifizierung durch den Ersucherstaat verlangen, erscheint

⁸² Vgl. dazu FN 49.

⁸³ Vgl. Botschaft vom 27. November 2009 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den USA, BBl 2010 235, 242.

angesichts der ausgesprochen «gruppenanfragefreundlichen» Haltung der Lausanner Richter gleichwohl gewagt.

[Rz 34] Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird in der Lehre übrigens geschlossen, dass Gruppenersuchen auf sämtliche auf Betrugsfälle erweiterte Amtshilfeklauseln abgestützt werden können, sofern im Abkommen oder dazugehörigen Protokoll nicht ausdrücklich auf ein Ersuchen im Einzelfall bestanden wird⁸⁴. Dies führt zum paradoxen Ergebnis, dass Gruppenersuchen so regelmässig gerade unter diesen «altrechtlichen»⁸⁵ (erweiterten) Amtshilfeklauseln zulässig wären, je nach Lehrmeinung (siehe IV.D.) jedoch nicht unter den vor 2012 dem OECD-Standard angepassten Amtshilfebestimmungen.

[Rz 35] Am Rande sei darauf hingewiesen, dass das höchstrichterliche Urteil m.E. *nicht wirklich überzeugt*: Die fehlende Erwähnung von Gruppenanfragen im Abkommen und im Protokoll zum DBA-USA 1996 rührt daher, dass solche bis anhin schlicht ausserhalb des Vorstellbaren lagen⁸⁶. Dies belegt nicht nur der Umstand, dass sich die Schweiz bis vor kurzem nie mit Gruppenanfragen konfrontiert sah, sondern auch die Tatsache, dass sich weder der früheren Literatur noch Rechtsprechung (noch den Abkommensmaterialien) Hinweise auf diese Möglichkeit entnehmen lassen. Erstmals mit einem solchen konfrontiert sah sich die Schweiz anlässlich der causa UBS im Jahre 2009 – erst jetzt fand eine Auseinandersetzung mit diesem damals neuartigen Konzept statt, was auch die erst im Jahre 2012 erfolgte Verankerung im OECD-Musterkommentar belegt⁸⁷. Die jahrzehntelang geübte Amtshilfepraxis kann bei der Auslegung nicht ausgeblendet werden⁸⁸. Den unbestimmten Wortlaut von Art. 26 DBA-USA 1996 so auszudeuten, dass Gruppenanfragen allgemein zulässig sind, widerspricht vor diesem Hintergrund zudem einer Auslegung nach Treu und Glauben⁸⁹. Entgegen der Ansicht des Bundesgerichts ist vielmehr davon auszugehen, dass der Wortlaut von Art. 26 DBA-USA 1996⁹⁰ zu weit ausgefallen ist bzw. sich inzwischen aufgrund des erweiterten Horizonts als zu extensiv erweist. Das DBA-USA in der Fassung von 1996 bietet nach

⁸⁴ In diesem Sinne äussern sich OBERSON, ASA 2013/14 (FN 64), S. 445 f. (indes ohne Bezugnahme auf das Bundesgerichtsurteil) und SIMONEK, Fishing Expeditions (FN 62), S. 900 f. (gestützt noch auf das vorinstanzliche Urteil). A.A. wohl JÜRIG GIRAUDI/RENÉ MATTEOTTI/PHILIPP ROTH, Schweizerische DBA-Politik, in: Lang, Michael/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik – das «österreichische Musterabkommen», Wien 2013, S. 55 ff., S. 77, die von einer «Sonderrechtsprechung» zum DBA-USA 1996 auszugehen scheinen. A.A. auch HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 211, der seit dem Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes, das ab dem 1. Februar 2013 für den Vollzug sämtlicher Amtshilfeersuchen anwendbar ist, keinen Raum mehr sieht für die Herübernahme der Grundsätze zur internationalen Rechtshilfe (auf die sich das Bundesgericht im Wesentlichen berufen hat).

⁸⁵ Gemeint sind damit solche, die noch nicht dem OECD-Amtshilfestandard entsprechen.

⁸⁶ Gl.M. HOLENSTEIN, IWB 2012 (FN 72), S. 19 (vor dem Hintergrund der Aushandlung des DBA-D i.d.F.v. 2002).

⁸⁷ Vor diesem Hintergrund wurde auch im Revisionsprotokoll zum DBA-USA 1996 das bislang selbstverständliche Erfordernis eines einzelfallbezogenen Ersuchens eigens erwähnt. Stellte der Ausschluss von Gruppenanfragen – wie dies das Bundesgericht anzunehmen scheint – aber gerade einen Widerspruch zur bisherigen Rechtslage bzw. Rechtsauffassung dar, so hätte sich jedenfalls eine Begründung in der Botschaft aufgedrängt; eine solche fehlt jedoch gänzlich. Zwar lässt sich diese Einschränkung nach Meinung des Bundesgerichts mit der erweiterten Zwecksetzung unter dem OECD-Standard erklären – diese Begründung erscheint indes «nachgeschoben», zumal sie in der Botschaft keinen Ausdruck findet.

⁸⁸ Vgl. Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV. Demnach ist für die Auslegung eines Vertrags unter anderem jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht, beachtlich.

⁸⁹ Vgl. Art. 31 Abs. 1 WÜRV.

⁹⁰ In der Botschaft zum DBA-USA 1996 finden sich übrigens keine diesbezüglichen Erläuterungen (BB1 1997 II 1085, 1099 f.). Den Materialien kommt im Rahmen der Abkommensauslegung jedoch ohnehin ein relativ geringer Stellenwert zu (vgl. Art. 32 WÜRV).

hier vertretener Ansicht einzig eine Grundlage für die Erteilung von Auskünften im Einzelfall bzw. wenn sich der Verdacht gegen eine bestimmte Person erhärtet hat.

G. Eigene Stellungnahme

[Rz 36] In den aktuellen, dem OECD-Amtshilfestandard angepassten Abkommen fehlen spezifische Bestimmungen zur Gruppenanfrage. Es ist folglich durch Auslegung zu ermitteln, ob unter dem jeweiligen Abkommen Gruppensuchen stattzugeben ist oder nicht. Aus dem Protokoll zum DBA-NL und den einschlägigen Materialien geht – wie dargelegt – klar hervor, dass die Leistung von Amtshilfe voraussetzt, dass der Ersucherstaat die betroffenen Steuerpflichtigen identifiziert hat. Abkommen, die solches verlangen, lassen sich m.E. in Übereinstimmung mit der überwiegenden Lehre nicht so interpretieren, als dass Gruppenanfragen zulässig wären. Auch ohne ausdrücklichen Einzelfallvorbehalt fehlt es am entsprechenden Auslegungsspielraum.

[Rz 37] Doch selbst wenn vorliegend die Eindeutigkeit der Protokollbestimmung in Abrede gestellt würde – so wie dies augenscheinlich die Landesregierung und ein Teil der Lehre tun⁹¹ –, kann das Ergebnis nicht anders ausfallen. Für die Auslegung von Abkommensbestimmungen lässt sich nach hier vertretener Ansicht einzig der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses vorliegende Kommentar heranziehen («statischer» Ansatz). Gruppensuchen werden im Juli 2012 erstmals in der OECD-Kommentierung erwähnt. Hierbei handelt es sich – wie dargelegt – nicht um eine blosse Klarstellung, auch wenn die Kommentierung diesen Anschein erwecken mag bzw. möchte. Gruppensuchen lassen sich demnach nicht auf vor 2012 abgeschlossene Amtshilfeklauseln abstützen, selbst wenn ein entsprechender Auslegungsspielraum bejaht würde.

[Rz 38] Anders verhält es sich m.E. einzig bei nach 2012 vereinbarten Amtshilfebestimmungen. Diesfalls dürfte – abweichende Regelungen vorbehalten – gestützt auf eine musterkommentarkonforme Auslegung nicht nur von einer völkerrechtlichen Berechtigung, sondern sogar von einer Verpflichtung zur Behandlung von Gruppenanfragen auszugehen sein. Denn dem Kommentar lässt sich entnehmen, dass Gruppensuchen – soweit diese keine unzulässige Beweisausforschung darstellen – als Bestandteil des OECD-Amtshilfestandards verstanden werden.

[Rz 39] In Bezug auf das DBA mit den Niederlanden ist somit festzuhalten, dass es sich nach hier vertretener Ansicht *verbietet*, gestützt darauf einem Gruppensuchen nachzukommen. Dies folgt bereits aus dem Abkommenswortlaut unter Einbezug des Protokolls und überdies aus dem Umstand, dass die Amtshilfeklausel vor 2012 abgeschlossen wurde und damit zu einem Zeitpunkt, in dem Gruppensuchen noch keinen Niederschlag in den Werken der OECD gefunden haben.

IV. Inhaltliche Zulässigkeit des niederländischen Gruppensuchens?

[Rz 40] Unbesehen darum, dass das DBA-NL keine Grundlage für Gruppenanfragen darstellt, soll in einem zweiten Schritt untersucht werden, ob das konkrete Ersuchen den rechtsstaatlichen Anforderungen inhaltlich genügt.

⁹¹ Siehe oben IV.C. und IV.D.

A. Inhalt des Gruppensuchens

[Rz 41] Der Mitteilung der EStV im Bundesblatt lässt sich entnehmen, dass im Rahmen des Gruppensuchens Informationen betreffend namentlich nicht bekannte natürliche Personen einverlangt wurden, welche im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis 31. Dezember 2014 sämtliche der folgenden Kriterien erfüllten⁹²:

1. Die Person war *Kontoinhaber/in* eines Kontos/mehrerer Konten bei der UBS Switzerland AG (vormals UBS AG);
2. Der/Die Kontoinhaber/in verfügte (gemäss bankinterner Dokumentation) über eine *Domiziladresse in den Niederlanden*;
3. Die UBS Switzerland AG hat dem/der Kontoinhaber/in ein *Schreiben gesandt*, mit welchem diese/r über die anstehende Kündigung der Geschäftsbeziehung orientiert wurde, sollte der/die Kontoinhaber/in nicht innert Frist das Formular «EU-Zinsbesteuerung – Ermächtigung zur freiwilligen Offenlegung» unterzeichnet zurücksenden oder der Bank seine/ihre Steuerkonformität auf andere Art und Weise belegen;
4. Der/Die Kontoinhaber/in hat der UBS Switzerland AG trotz Versand des vorgenannten Schreibens *keinen der Bank genügenden Nachweis über die Steuerkonformität erbracht*.

[Rz 42] Von der Übermittlung ausgenommen sind Konten, die während des betreffenden Zeitraums den Betrag von EUR 1'500 nicht überschritten, bereits offengelegte bzw. deklarierte Konten sowie im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens schon übermittelte Kontenangaben.

[Rz 43] Das seitens der niederländischen Steuerbehörden präsentierte Gruppensuchen hebt sich somit auch inhaltlich wesentlich von den bisherigen ab. Die Gruppenzugehörigkeit setzt – wie aufgezeigt – eine Bankbeziehung zu der UBS, einen Wohnsitz in den Niederlanden und das fehlende Einverständnis zur Offenlegung resp. der fehlende Nachweis der Steuerkonformität trotz einer Anmahnung seitens der Bank voraus. Auf die Schilderung eines konkreten Tatmusters, das auf ein gesetzeswidriges Verhalten durch die Gruppenangehörige schliessen lässt, wird somit verzichtet.

[Rz 44] In eine ähnliche Richtung wies übrigens bereits ein Ende 2014 von Österreich eingereichtes Gruppensuchen, auf welches die EStV Medienberichten zufolge nicht eintrat, da die einverlangten Informationen einen Zeitraum vor dem 1. Februar 2013 betrafen⁹³. Offenbar sollten mit dem Ersuchen sog. Abschleicher mit Blick auf das auf den 1. Januar 2013 in Kraft getretene Abgeltungssteuerabkommen zwischen der Schweiz und Österreich⁹⁴ ausfindig gemacht werden.

B. Abgrenzung zu unzulässigen fishing expeditions

[Rz 45] Es fragt sich somit, ob das Gruppensuchen in casu genügend substantiiert erscheint, mithin keine fishing expedition vorliegt.

⁹² BBl 2015 7588.

⁹³ Vgl. etwa <http://www.nzz.ch/wirtschaft/wirtschaftspolitik/wien-jagt-die-abschleicher-1.18574175> sowie <http://orf.at/stories/2268465/> (Website zuletzt besucht am 12. Januar 2016).

⁹⁴ SR 0.672.916.33.

1. Lehre

[Rz 46] Mit dem niederländischen Ersuchen hat sich die Lehre – soweit ersichtlich – bislang nicht befasst. Auch sonst finden sich nur zaghafte Äusserungen zur Zulässigkeit derartiger Gruppenanfragen. Die Frage ist vor allem im Zusammenhang mit den Abgeltungs- resp. Quellensteuerabkommen erörtert worden mit Blick auf die Erfassung von «Abschleichen», d.h. Personen, die während eines gewissen («verdächtigen») Zeitraums ihre Kontoverbindungen in der Schweiz aufgelöst und die Gelder in andere Länder transferiert haben. So bezeichnet etwa FREI ein Ersuchen um Angabe sämtlicher Steuerpflichtiger mit Wohnsitz im ersuchenden Staat, die ein Konto in der Schweiz besitzen, zwar als unzulässige fishing expedition, erachtet als «weniger klaren» Fall jedoch eine Anfrage, die «nur» nach denjenigen Steuerpflichtigen sucht, die nach Inkrafttreten eines Abgeltungssteuerabkommens ihre Bankbeziehung mit einer schweizerischen Zahlstelle beendet haben⁹⁵. Über letzteres wurde übrigens auch in Deutschland diskutiert⁹⁶. Nach Ansicht des deutschen Bundesfinanzministeriums genügt das Auflösen eines Kontos/Depots für sich allein nicht zur Begründung eines Auskunftersuchens, da dies noch keinen Schluss auf die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten des Inhabers zulasse⁹⁷.

[Rz 47] Äusserungen hierzu finden sich ausserdem bei HOLENSTEIN⁹⁸. Dieser vertritt die Ansicht, dass für sich genommen unverfängliche Handlungen wie Barabhebungen oder die Beendigung einer Kundenbeziehung je nach Umfeld ein Gruppensuchen zu rechtfertigen vermöchten. Der OECD-Kommentar beschränke Gruppenanfragen nicht auf «Verhaltensmuster» der betroffenen Steuerpflichtigen. Diese seien generell möglich, wenn begründete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Gruppenangehörigen ihren steuerlichen Pflichten nicht vollumfänglich nachgekommen sind. Derartige Anhaltspunkte lägen etwa bei Bankkunden vor, deren Kundenbeziehung von der Bank aufgelöst wurde, weil sie innerhalb der angesetzten Frist die von der Bank geforderten Nachweise der Steuerkonformität nicht erbringen konnten. Dasselbe gelte für die Kunden, die dieser Kündigung zuvorkommen möchten und ihr Vermögen abziehen. Dabei sei insbesondere der Transfer der Guthaben an Standorte problematisch, die den OECD-Amtshilfestandard nicht umgesetzt haben. Ebenso verdächtig seien Barabhebungen, da diese die Papierspur durchbrechen. HOLENSTEIN äussert sich allerdings nicht zur Frage, ob solchen Gruppensuchen auch nach Schweizer Lesart (siehe oben III.C.) stattzugeben wäre.

2. Eigene Stellungnahme

[Rz 48] Wie dargelegt, wird vor allem über die Substantiierungsobliegenheit sicherzustellen versucht, dass bei Gruppensuchen keine unzulässige fishing expedition vorliegt. In formeller Hinsicht verlangt der OECD-Standard, dass die ersuchende Behörde anhand von Tatsachen erhärtet, dass sich die Gruppenangehörigen gesetzeswidrig verhalten haben. Art. 3 lit. c StAhiG hält darüber hinaus fest, dass die Gruppenangehörigen nach einem spezifischen Tatmuster vorgegangen sein

⁹⁵ WALTER FREI, Entwicklungen in der Amtshilfe oder der plötzliche Tod des schweizerischen Bankgeheimnisses, ZStR 2012, S. 192 ff., S. 201 (siehe auch S. 210). Als zulässig beurteilt der Autor ein Ersuchen, das nach den künftigen Überweisungen in die zehn Zielstaaten fragt, die den Vertragsstaaten kraft dieser Abkommen bekanntzugeben sind. Vgl. hierzu auch MATTEOTTI (FN 40), S. 271 ff.

⁹⁶ Vgl. dazu etwa KOBLENZER/GÜNTHER (FN 74), S. 873 ff., S. 876.

⁹⁷ Vgl. die Nachweise bei KOBLENZER/GÜNTHER (FN 74), S. 876 FN 29.

⁹⁸ HOLENSTEIN (FN 8), Art. 26 N 110 ff. (auch zum Folgenden).

müssen. Dieses zusätzliche Erfordernis macht deutlich, welcher Anwendungsbereich für Gruppenanfragen an sich angedacht ist: Diese sind vor dem Hintergrund der «Bankenskandale» aus der Idee heraus entstanden, gehäuft vorkommende Fälle von Steuerdelinquenz nach einem bestimmten Schema ahnden zu können, insbesondere wenn ein Mitwirken des Informationsinhabers (Bank) ersichtlich war resp. ist. Sowohl nach internationalem Standard als auch nach der Schweizer Lesart liegt es jedenfalls an der ersuchenden Behörde darzutun, dass die Gruppenangehörigen gegen das anwendbare Recht verstossen haben.

[Rz 49] Es fragt sich, ob diesem Erfordernis vorliegend Genüge getan wurde. Auf die Schilderung eines spezifischen Tatmusters wird – wie gesagt – verzichtet. Damit erweist sich das niederländische Gruppensuchen mit Art. 3 lit. c StAhiG als unvereinbar. Fraglich ist, ob die ersuchende Behörde die Rechtsverstösse sonst wie anhand von Tatsachen belegt hat – so wie dies der OECD-Standard verlangt. Durch das Vorgehen in casu wird der «Spiess quasi umgedreht»: Bei jedem Steuerpflichtigen, der trotz Anmahnung seitens der Bank sich nicht mit der Offenlegung einverstanden erklärt oder auf andere Weise exkulpiert hat, wird ein gesetzeswidriges Verhalten vermutet. Diese Vermutung dürfte zwar durchaus naheliegen, jedoch wird der Tatsachenbezug weitgehend gelockert. Zwar stellt auch die fehlende Zustimmung zur Offenlegung bzw. das Nicht-Abgeben einer Steuerkonformitätserklärung eine Tatsache dar. Hierin liegt aber noch kein Gesetzesverstoss. Dieser Umstand lässt einzig gestützt auf die allgemeine Lebenserfahrung vermuten, dass ein gesetzeswidriges Verhalten vorliegt. Anders gesagt weisen die ersuchenden Behörden keine Tatsachen nach, die direkt auf einen Gesetzesverstoss hindeuten, sondern lediglich solche, die diesen Schluss *indirekt* ermöglichen.

[Rz 50] Fraglich ist, ob eine Abgrenzung zu unzulässigen fishing expeditions vorliegend noch gelingen kann. Unbestritten ist, dass es nicht genügt, wenn Gruppensuchen am blossen Vorhandensein einer Kundenbeziehung zu einem schweizerischen Finanzinstitut anknüpfen. Darauf können Ersuchen nach niederländischem Vorbild aber hinauslaufen. Der seitens der Bank kontaktierte Steuerpflichtige hat entweder einer freiwilligen Offenlegung zugestimmt oder sieht sich dieser nun zwangsweise im Zuge des Gruppensuchens ausgesetzt. Damit werden letztlich sämtliche angeschriebenen Bankkunden erfasst bzw. dem ausländischen Fiskus «informationell ausgeliefert». Anknüpfungskriterium ist somit das Schreiben des Finanzinstituts, wobei für ein solches bereits das Führen eines Kontos bei der fraglichen Bank genügen kann. Es ist nicht ersichtlich, wie sich derartige Gruppensuchen noch von einer fishing expedition unterscheiden lassen.

[Rz 51] Gruppenanfragen nach holländischem Muster erscheinen unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten auch daher kritisch, weil das Ersuchen auslösende Kontaktaufnahme seitens der Bank einen mehr oder minder aleatorischen Umstand darstellt und nicht in einem rechtlich geordneten Verfahren verläuft. Die primär eigenen und nicht staatlichen Interessen verpflichteten Banken bestimmen nicht nur, ob und welche Bankkunden (z.B. einer Nationalität) angeschrieben werden, sondern auch unter welchen Voraussetzungen (z.B. Kontoschliessung oder Barabzüge ab einer gewissen Höhe/innerhalb eines gewissen Zeitraums). Die Bank entscheidet also sowohl über das «Ob» als auch das «Wie» bzw. den inhaltlichen Anwendungsbereich des Gruppensuchens – sie ist es, die das massgebliche Raster definiert.

[Rz 52] Machen Ersuchen nach niederländischem Vorbild Schule, führt dies im Ergebnis zu einer weitreichenden Durchforstung der Kundenbestände inländischer Banken – und zwar bereits rückwirkend ab 1. Februar 2013. Denn die meisten Finanzinstitute dürften im Zuge der Krise des Bankenplatzes Schweiz Schreiben an ihre Kunden versandt haben, die als Anknüpfungspunkt für derartige Gruppensuchen dienen könnten.

V. Nachtrag zur Verhältnismässigkeit von Gruppenanfragen

[Rz 53] Über die Verhältnismässigkeit von Gruppenanfragen an sich nachzudenken, scheint müssig, solange sich die hiesigen Gerichte auf den Standpunkt stellen, dass sich völkerrechtliche Vereinbarungen nicht auf ihre Verfassungskonformität hin überprüfen lassen bzw. dass sich neuere Abkommen gegenüber älteren auf jeden Fall durchsetzen, möge es sich bei letzteren auch um Menschenrechtskonventionen handeln. In diesem Sinne hat sich jedenfalls das Bundesverwaltungsgericht anlässlich der Prüfung des UBS-Amtshilfeabkommens, mit dem erstmals Gruppensuchen nachgekommen wurde, ausgesprochen⁹⁹. Anzumerken ist freilich, dass der im Anschluss angerufene Europäische Gerichtshof für Menschenrechte dieses Sonderabkommen mit Blick auf Art. 8 EMRK nicht als unverhältnismässig einstufte, wenn auch unter Betonung der konkreten «Bedrohungslage», die zum Vertragsschluss führte¹⁰⁰.

[Rz 54] Von einem Teil der Lehre wird jedoch mit guten Gründen bezweifelt, ob und wie bei Gruppensuchen eine Abgrenzung zu den verpönten fishing expeditions überhaupt noch gelingen kann/soll¹⁰¹. Jedenfalls sind diese nicht mit strafrechtlichen Ermittlungen gegen Unbekannt vergleichbar, bei welchen eine konkrete Straftat vorliegt und es den Täter aus einer Gruppe von Verdächtigen zu ermitteln gilt. Bei Gruppenanfragen wird vielmehr anhand bestimmter «Suchkriterien» eine Vielzahl von Steuerpflichtigen durchforstet auf der Suche nach all jenen, die sich nicht gesetzeskonform verhalten haben. Von einer «Ermittlung von Verdachtslagen» zu sprechen, scheint jedenfalls nicht weit hergeholt. Die Zulassung von Gruppenanfragen erweist sich daher unter dem Blickwinkel des Verhältnismässigkeitsgebots – namentlich des Übermassverbots – schon im Ansatz als kritisch. Der Anwendungsbereich sollte daher ein möglichst enger sein.

[Rz 55] Auf jeden Fall aber gilt es im Sinne einer verhältnismässigen Beeinträchtigung der Privatsphäre besonders hohe inhaltliche Anforderungen an Gruppensuchen zu stellen, namentlich an die hierfür erforderlichen öffentlichen Interessen. Fiskalische Interessen bzw. das Veranlagungsinteresse zählen bekanntlich nicht zu denjenigen Interessen, die Grundrechtseingriffe zu rechtfertigen

⁹⁹ Vgl. BVGE 2010/40 vom 15. Juli 2010, vgl. E. 6. Die Vorrangstellung des UBS-Amtshilfeabkommens begründete das Gericht mit der Regelung von Art. 30 WÜRV sowie unter Anwendung der allgemeinen Grundsätze der lex specialis/lex posterior und mit dem Hinweis darauf, dass kein zwingendes Völkerrecht auf dem Spiel stehe. Die Rangordnung erachtete es somit als geklärt. Gleichwohl warf das Gericht die Frage auf, ob die EMRK – angerufen wurde insbesondere Art. 8 Abs. 1 EMRK – als europäischer ordre public nicht in einem Überordnungsverhältnis zu spezielleren Verträgen stehe. Eine Antwort blieb es jedoch schuldig mit folgender Begründung: Selbst wenn sich Art. 8 Abs. 1 EMRK in einem ersten Schritt als dem UBS-Amtshilfeabkommen übergeordnet erweisen würde, stellte dieses Abkommen wiederum eine genügende gesetzliche Grundlage für einen Eingriff dar.

¹⁰⁰ EGMR G.S.B. gegen die Schweiz vom 22. Dezember 2015, Nr. 28601/11, Ziff. 92 ff. (ebenfalls in Bezug auf das UBS-Abkommen). Der Gerichtshof betonte mit Blick auf Art. 8 EMRK einerseits, dass es nur um Finanzdaten ging, und andererseits, dass der Austausch lediglich innerhalb eines Verwaltungsverfahrens erfolgte (ein anschliessendes Strafverfahren sei rein hypothetisch). In Anbetracht der konkreten «Bedrohungslage» kam der EGMR zum Schluss, dass die Schweiz durch den Abschluss des UBS-Amtshilfeabkommens ihren Ermessensspielraum nicht überschritten habe.

¹⁰¹ Vgl. etwa FLAVIO AMADÒ/GIOVANNI MOLO, Das Verbot von «Fishing Expeditions» gemäss der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 und den OECD-Standards, AJP 2009, S. 539 ff., insb. S. 542 ff.; ALEXANDER M. GLUTZ, Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG), Die materielle Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe am aktuellen Beispiel der strafprozessual unzulässigen amerikanischen «fishing expeditions» («Gruppenanfragen»), ASA 2011/12, S. 713 ff., S. 743 ff.; DANIEL HOLENSTEIN, Welchen Anforderungen muss ein Amtshilfeersuchen genügen?, StR 2009, S. 420 ff.; PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts- und Rechtshilfe, 10 aktuelle Fragen, Zürich 2009, insb. S. 18 f.; STEFAN OESTERHELT/HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), SZW 2010, S. 37 ff., S. 39; Schweizer (FN 62), Rz. 42 ff.

vermögen¹⁰². Das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen für Steuerzwecke im Empfängerstaat kann im Bereich von Gruppenanfragen somit nicht hinreichende (wohl aber notwendige) Bedingung sein. Vorauszusetzen ist vielmehr, dass die Gruppenanfragen zur Ahndung von Steuerdelinquenz eingesetzt werden. Gruppenersuchen sind mithin nur im Bereich der Steuerstrafrechtshilfe vorstellbar. Weiter sollte der Griff zu diesem unpräzisen Amtshilfeinstrument – in Abweichung vom OECD-Standard – nur zugelassen werden bei besonderer Schwere der verfolgten Taten und nicht zur Ahndung jedweder geringfügiger Gesetzesverstösse.

[Rz 56] Auch an die Substantiierung von Gruppenersuchen sollten hohe Anforderungen gestellt werden, höhere jedenfalls, als dies der OECD-Standard verlangt: Der ersuchende Staat hat konkrete Tatsachen aufzuzeigen, die in Verbindung mit Erfahrungswerten dafür sprechen, dass es in einem bestimmten Zusammenhang bzw. Fall systematisch zu Steuerdelinquenz nach einem spezifischen Verhaltensmuster kommt. Würde eine besondere Schwere der verfolgten Taten vorausgesetzt, käme man um die Umschreibung eines Verhaltensmusters jedenfalls nicht umhin. Um einen «Gruppenverdacht» zu begründen, wäre zusätzlich zu verlangen, dass sich in der anvisierten Gruppe bereits gehäuft die fraglichen Delikte nachweisen lassen. Um einen genügend engen Tatsachenbezug herzustellen und die Gruppe adäquat einzugrenzen, sollte ausserdem der Nachweis eines Fehlverhaltens des beteiligten Informationsinhabers zur Bedingung erhoben werden. Wird sowohl auf die Darlegung eines bestimmten Verhaltensmusters als auch auf einen Drittbeitrag verzichtet, ist – wie dargelegt – nicht ersichtlich, wie bei Gruppenanfragen eine Abgrenzung zu fishing expeditions noch gelingen kann (sofern man eine solche überhaupt für möglich erachtet)¹⁰³.

VI. Fazit

[Rz 57] Nach hier vertretener Ansicht hätte die EStV dem niederländischen Amtshilfeersuchen nicht stattgeben dürfen. Es fehlt nicht nur an einer (abkommens-)rechtlichen Grundlage, sondern auch an der rechtsgenügenden Substantiierung des Ersuchens. Die Verhältnismässigkeit von Gruppenersuchen ist schon im Ansatz fraglich und wird durch derart tiefe «Eintrittsschwellen» überstrapaziert. Dass sich die EStV vorliegend nicht mehr Zurückhaltung auferlegt hat, verwundert jedoch kaum angesichts der Tendenz der hiesigen Behörden, den Erwartungen der OECD im Amtshilfebereich unter Hintanstellung rechtsstaatlicher Bedenken unbedingt gerecht zu werden.

[Rz 58] Wer davon ausging, dass die OECD das Rechtsinstitut der Gruppenanfrage installiert hat, um grossen Fällen von Steuerdelinquenz vorzubeugen oder nachzugehen, vergleichbar jenen, wie sie in der Vergangenheit aufgedeckt worden sind, sieht sich jedenfalls getäuscht. Die OECD hat die Gruppenanfrage vielmehr zu einem mächtigen Instrument ausgebaut, dessen Kapazitäten – wie das niederländische Ersuchen zeigt – noch längst nicht ausgereizt scheinen. Damit dürfte den Fisci das Warten auf den automatischen Informationsaustausch verkürzt worden sein.

Ass.-Prof. PD Dr. ANDREA OPEL ist Assistenzprofessorin für Steuerrecht an der Universität Luzern und Steuerberaterin bei Meyerlustenberger Lachenal Rechtsanwälte in Zürich. Ihre Habilitations-

¹⁰² Vgl. etwa BGE 138 I 378 E. 8.6.1 f.; BGE 120 Ia 203 E. 3a; BGE 119 Ia 41 E. 4c.

¹⁰³ Vgl. zum ganzen auch OPEL (FN 7), S. 384 ff.

schrift mit dem Titel «Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard – Eine rechtliche Würdigung» ist 2015 erschienen.