

Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum betreffend Informationsaustausch

Erosion des Rechtsstaates



Andrea Opel

Prof. Dr. iur., Ordinaria für Steuerrecht
an der Universität Luzern,
Konsulentin bei Bär & Karrer, Zürich

Auf Druck der OECD hin sieht der Bundesrat erneut Anpassungsbedarf im Bereich der Amtshilfe auf Ersuchen. Ins Visier genommen werden zwei rechtsstaatlich besonders heikle Punkte: Die Amtshilfegewährung gestützt auf «gestohlene» Daten sowie eine (erneute) Beschränkung des rechtlichen Gehörs der Betroffenen. Die geplanten Änderungen sind kritisch zu würdigen.

I. Ausgangslage	295
II. Kritikpunkte des Global Forum	295
III. Informationsaustausch gestützt auf «gestohlene» Daten	296
A. Aktuelle Rechtslage	296
1. Herrschende Lehre	296
2. Bundesgerichtliche Rechtsprechung	296
a) BGE 143 II 202: Zulässigkeit der Amtshilfe bei «Datenbruch» im Ausland	297
b) BGE 143 II 224: Unzulässigkeit der Amtshilfe bei expliziter Zusicherung	297
c) BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018: Grundsätzliche Zulässigkeit der Amtshilfe gestützt auf «gestohlene» Daten	298
B. Bundesrätliche Vorlage	298
C. Eigene Stellungnahme	298
IV. Massnahmen betreffend Vertraulichkeit des Amtshilfe-ersuchens	299
A. Gewährung des rechtlichen Gehörs gemäss geltendem Recht	299
B. Bundesrätliche Vorlage	299
C. Eigene Stellungnahme	300

I. Ausgangslage

Das Global Forum hat die schweizerische Amtshilfepraxis im am 26. Juli 2016 veröffentlichten Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung als «weitgehend konform» («largely compliant») eingestuft. Der Bericht enthält darüber hinaus verschiedene Empfehlungen, namentlich betreffend die Transparenz

juristischer Personen^[1] und den Informationsaustausch^[2]. Zur Umsetzung dieser Empfehlungen hat der Bundesrat letztes Jahr eine Vorlage in die Vernehmlassung geschickt, die – abgesehen von den Kantonen – auf heftige Kritik gestossen ist. Nichtsdestotrotz hält der Bundesrat an den Hauptpunkten der Vorlage fest, da er sie als unabdingbar erachtet, um die Gesamtnote «weitgehend konform» in der nächsten Länderüberprüfung halten zu können^[3].

II. Kritikpunkte des Global Forum

Das Global Forum überprüft die Umsetzung des OECD-Amtshilfestandards anhand von Bewertungskriterien, den sog. «Terms of Reference». Diese sind zwar rechtlich nicht verbindlich, deren Nichtbeachtung kann mittelfristig jedoch zu sanktionierenden Massnahmen anderer Staaten führen^[4]. Der politische Druck, den Anforderungen der OECD zu genügen, ist dementsprechend hoch.

Die jüngste Länderüberprüfung hat für die Schweiz in drei Empfehlungen betreffend den Informationsaustausch gemündet: Gemäss erster Empfehlung soll die Schweiz sicherstellen, dass Informationen über verstorbene Personen stets ausgetauscht werden können^[5]. Zweitens soll die

[1] Vorgesehen ist im Wesentlichen die Umwandlung der Inhaberaktien in Namenaktien sowie ein Sanktionssystem für Pflichtverletzungen. Vgl. zu diesen Massnahmen Botschaft zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz vom 21. November 2018, BBl 2019 279, S. 293 ff. (nachfolgend: Botschaft Umsetzung Global Forum). Dieser Aspekt wird vorliegend nicht weiter vertieft.

[2] OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2016: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, 2016 (abrufbar unter https://www.sif.admin.ch/dam/sif/de/dokumente/Internationale-Steuerpolitik/Multilaterale-Zusammenarbeit_/global%20forum%20report%20phase%202.pdf.download.pdf/Global%20forum%20Report%20Phase%202_E.pdf [zuletzt besucht am 13. Juni 2019], nachfolgend: Länderbericht Schweiz).

[3] Diese hat bereits im vierten Quartal des Jahres 2018 begonnen. Dabei muss die Schweiz die im Länderbericht vom 26. Juli 2016 vorgeschlagenen Massnahmen bis Oktober 2019 umsetzen, damit diese berücksichtigt werden können.

[4] Vgl. dazu Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011, BBl 2011 6193, S. 6197 f. (nachfolgend: Botschaft Einführung StAhiG).

[5] OECD, Länderbericht Schweiz (FN 2), S. 145. Dieser Aspekt wird vorliegend

Schweiz die Vertraulichkeit der Amtshilfeersuchen verbessern, indem die Akteneinsichtsrechte der beschwerdeberechtigten Personen restriktiver gehandhabt werden^[6]. Drittens verlangt das Global Forum, dass die Schweiz ihr Recht und ihre Praxis bezüglich «gestohlener» Daten anpasst^[7]. Nachfolgend werden die letzten beiden Punkte vertieft.

III. Informationsaustausch gestützt auf «gestohlene» Daten

A. Aktuelle Rechtslage

Art. 7 lit. c StAhiG^[8] bestimmt, dass auf ein Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn «es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind»^[9]. Dabei hat der Gesetzgeber an Fälle gedacht, in denen Bankdaten illegal beschafft und einem anderen Staat übermittelt bzw. verkauft werden^[10]. Mit dieser Regelung tut der Gesetzgeber seine Absicht kund, wonach keine Amtshilfe gestützt auf «gestohlene»^[11] Daten zu leisten ist^[12], wobei nicht zwischen aktiver oder passiver Erlangung der Informationen unterschieden wird^[13].

Der Bundesrat hat 2013 einen ersten Anlauf unternommen, die Unterscheidung zwischen aktiv und passiv erlangten Daten ins Gesetz aufzunehmen, ist damit aber am politischen Widerstand gescheitert^[14]. Der zweite Versuch, das Steueramtshilfegesetz entsprechend anzupassen, wurde im Jahr 2015 lanciert^[15]. Da sich das Vorhaben politisch wiederum als schwer durchführbar erwies, wurde es 2016 vorläufig sistiert^[16]. Die Weiterverfolgung wird vom Bundesrat angesichts der hier besprochenen Vorlage nicht mehr als notwendig erachtet^[17]; entsprechend beschloss der Nationalrat am 20. März 2019 das Nichteintreten^[18].

nicht weiter vertieft. Vgl. zu den geplanten Massnahmen Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 302 ff.

^[6] OECD, Länderbericht Schweiz (FN 2), S. 146.

^[7] OECD, Länderbericht Schweiz (FN 2), S. 147.

^[8] Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012, SR 651.1.

^[9] Vgl. auch Art. 5 Abs. 1 lit. b und lit. c der vormaligen Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV).

^[10] Botschaft Einführung StAhiG (FN 4), S. 6208.

^[11] Zu verdeutlichen ist, dass Diebstahl an Daten i.S.v. Art. 139 StGB (Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937, SR 311.0) nicht möglich ist, da es ihnen an der Sachqualität im strafrechtlichen Sinne fehlt.

^[12] Vgl. auch BVGer A-6843/2014 vom 15. September 2015, E. 7.2 m.w.H.

^[13] Botschaft Einführung StAhiG (FN 4), S. 6208.

^[14] Vgl. Botschaft zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom 16. Oktober 2013, BBl 2013 8369, S. 8374 (nachfolgend: Botschaft 2013 Änderung StAhiG).

^[15] Botschaft zu einer Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom 10. Juni 2016, BBl 2016 5137 (nachfolgend: Botschaft 2016 Änderung StAhiG).

^[16] Vgl. die Medienmitteilung der Parlamentsdienste, Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N), vom 26. Oktober 2016, abrufbar unter <https://www.parlament.ch/press-releases/Pages/mm-wak-n-2016-20-26.aspx> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019).

^[17] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 308.

^[18] Vgl. <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/amtliches-bulletin/amtliches-bulletin-die-verhandlungen?SubjectId=45799#votum1> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019).

1. Herrschende Lehre

Die ganz herrschende Lehre spricht sich *de lege lata* gegen die Leistung von Amtshilfe basierend auf illegal beschafften Daten aus, so insbesondere DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK^[19], HOLENSTEIN^[20], MARAIA/SANSONETTI^[21], MICHELI^[22], MOLO^[23], NAEF^[24], OBERSON^[25], OPEL^[26], WEYENETH^[27] UND WYSS^{[28]/[29]}. Weiter wird in der Literatur vertreten, dass sich ein ersuchender Staat stets treuwidrig verhält, wenn er sein Ersuchen auf illegal erworbene Daten stützt – es mithin unerheblich sei, ob diese aktiv oder passiv erlangt worden sind^[30]. Einzig SCHODER^[31] UND TOFFOLI^[32] befürworten offenbar eine Amtshilfeverpflichtung der Schweiz in den Fällen, in denen ein Amtshilfeersuchen auf «gestohlenen» Daten basiert.

2. Bundesgerichtliche Rechtsprechung

Nachfolgend wird die aktuelle Bundesgerichtspraxis dargestellt, namentlich die drei zentralen Urteile aus den Jahren 2017 und 2018.

^[19] ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2015, S. 247.

^[20] DANIEL HOLENSTEIN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 26 OECD-MA N 299. Siehe auch DERS., Steuerhinterziehung: Sind gestohlene Daten eine tragfähige Basis für ein Rechtshilfe- bzw. Amtshilfeersuchen?, PStR 2008, S. 90 ff., S. 91.

^[21] JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA/PIETRO SANSONETTI, Switzerland, Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, Bd. 98b, CDFI 2013, S. 739 ff., S. 754.

^[22] FRANÇOIS-ROGER MICHELI, Assistance administrative internationale en matière fiscal et données volées, The IFA's Wealth Gram, Vol. II, N° 20, September 2013, S. 1 ff., insb. S. 4.

^[23] GIOVANNI MOLO, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen: Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, ASA 89, S. 143 ff., S. 152.

^[24] FRANCESCO NAEF, L'échange de renseignements fiscaux en cas de données volées à l'aune du droit international, ASA 85, S. 266 ff.; DERS., Lo scambio di informazioni fiscali in caso di dati rubati, in: NF 6/2016, S. 18 ff.

^[25] XAVIER OBERSON, 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 OECD-MA N 120; DERS., La mise en œuvre par la Suisse de l'article 26 MC-OCDE, FStR 2012, S. 4 ff., S. 17.

^[26] ANDREA OPEL, Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten, Jusletter vom 23. November 2015, Rz. 27.

^[27] ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, Diss. Basel 2017, S. 208 f.

^[28] RUDOLF WYSS, Illegal beschaffte Daten – eine Grundlage für Internationale Amts- und Strafrechtshilfe in Fiskalsachen?, AJP 2011, S. 731 ff., insb. S. 735 f. Er weist ausserdem darauf hin, dass der Vorbehalt von Treu und Glauben mit den Ablehnungsgründen von Art. 26 Abs. 3 OECD-MA kompatibel sei.

^[29] Vgl. zu den unterschiedlichen Argumenten dieser Autoren auch OPEL (FN 26), Rz. 12 m.w.H.

^[30] Vgl. ausführlich OPEL (FN 26), Rz. 43 ff.; NAEF, (FN 24), S. 262; Siehe auch BRANKO BALABAN, Das Ausland als Steuergesetzgeber der Schweiz?, TREX 2013, S. 278 ff., S. 279.

^[31] CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG), Zürich 2014, Art. 7 N 81 f.

^[32] CURZIO TOFFOLI, L'Ordinanza del Consiglio federale sull'assistenza amministrativa in esecuzione delle nuove e rivedute convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in: Samuele Vorpe (Hrsg.), Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, Manno 2011, S. 231 ff., S. 257 f.

a) BGE 143 II 202: Zulässigkeit der Amtshilfe bei «Datenbruch» im Ausland

Das Bundesgericht hatte *in casu* ein französisches Amtshilfeersuchen zu prüfen, das sich angeblich auf illegal erworbene Daten stützte. Durch Auslegung gelangte das Höchstgericht zur Auffassung, dass Art. 7 lit. c StAhiG nicht anwendbar ist, weil das streitige Amtshilfeverfahren jedenfalls nicht auf Informationen beruht, die in der Schweiz durch strafbare Handlungen erlangt worden sind^[33]. Der Ausdruck «nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen» i.S.v. Art. 7 lit. c StAhiG meine nämlich, dass nur tatsächlich in der Schweiz strafbare Handlungen erfasst sind, was im vorliegenden Fall nicht zutrifft. Dieses Auslegungsergebnis begründete das Bundesgericht einerseits mit den Gesetzesmaterialien, namentlich mit den nationalrätlichen Voten in der Parlamentsdebatte^[34]. Andererseits rief das Gericht in Erinnerung, dass bereits der Art. 5 Abs. 2 lit. c ADV eine ähnliche Regelung wie Art. 7 lit. c StAhiG enthielt, womit sich die Schweiz vor «unerlaubten Eingriffen in die eigene Rechtsordnung» schützen wollte. Schliesslich merkte das Bundesgericht an, dass es nicht sein kann, dass die ESTV (Eidgenössische Steuerverwaltung) bei jedem Amtshilfeersuchen überprüfen muss, ob die vom ersuchenden Staat eingesetzten Mittel für das Einreichen des Amtshilfesuchens mit dem schweizerischen Strafrecht vereinbar sind oder nicht^[35].

In seinem ersten Urteil zur Thematik der «gestohlenen Daten» kam das Bundesgericht also zum Schluss, dass die deliktische Handlung auf Schweizer Boden stattgefunden haben muss, um den Anwendungsbereich von Art. 7 lit. c StAhiG zu öffnen. Anzumerken ist, dass sich das Bundesverwaltungsgericht als Vorinstanz generell für die Unzulässigkeit von Amtshilfeersuchen gestützt auf Daten illegaler Herkunft aussprach – und zwar unbesehen des in- oder ausländischen Deliktsorts^[36]. Auch wenn das höchstrichterliche Auslegungsergebnis vertretbar sein mag, erscheint es doch ziemlich spitzfindig, widerspricht der sich hierzu äussernden Lehre^[37] und dürfte auch nicht mit der Absicht des Gesetzgebers vereinbar sein. Letztlich führt dies zu einer territorialen Einschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 7 lit. c StAhiG.

b) BGE 143 II 224: Unzulässigkeit der Amtshilfe bei expliziter Zusicherung

Das Bundesgericht befasste sich vorliegend abermals mit einem Amtshilfeersuchen Frankreichs. Das zu beurteilende Ersuchen basierte jedoch auf den sog. Falciani-Daten («*données Falciani*»), d.h. auf Informationen, die von der Genfer Filiale der

Grossbank HSBC von Hervé Falciani^[38] entwendet worden waren. Das Bundesgericht hielt zunächst fest, dass das DBA-F^[39] keine Bestimmungen enthält, wonach nicht auf ein Amtshilfeersuchen eingetreten werden darf, welches sich auf durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangte Informationen stützt. Nichtsdestotrotz könne Art. 7 lit. c StAhiG einem französischen Amtshilfeersuchen entgegengehalten werden, da diese Bestimmung auf den Grundsatz von Treu und Glauben verweist. Art. 7 lit. c StAhiG stellt nach höchstrichterlicher Ansicht eine Ausführungsbestimmung dar, die das völkerrechtliche Prinzip von Treu und Glauben konkretisiert (Art. 31 VRK^[40]). Folglich erweise sich der Vorbehalt als abkommenskonform. Unter Berufung auf den hiervor dargelegten Entscheid BGE 143 II 202 bestätigte das Bundesgericht, dass Art. 7 lit. c StAhiG nur zum Tragen kommt, wenn das Gesuch auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht tatsächlich strafbare Handlungen erlangt worden sind – was vorliegend zutrifft. Weiter präziserte das Höchstgericht, dass es nicht per se treuwidrig ist, Ersuchen auf solche Daten abzustützen. Vorliegend mass es jedoch dem Umstand entscheidende Bedeutung zu, dass Frankreich anlässlich der Anpassung des DBA im Jahr 2009/2010 der Schweiz gegenüber ausdrücklich zugesichert hatte, keine Informationen aus der «*Falciani-Affäre*» zu verwenden^[41]. Dem Ersuchen wurde infolgedessen nicht stattgegeben.

Mit dem vorliegenden Urteil hat das Bundesgericht weiter zur Klärung der Rechtslage hinsichtlich Amtshilfeersuchen auf deliktischer Grundlage beigetragen. Sichert der ersuchende Staat explizit zu, keine Ersuchen gestützt auf (bestimmte) «gestohlene» Daten zu stellen, ist es als treuwidrig zu werten, wenn er es dennoch tut. Offen blieb dagegen der Umkehrschluss, d.h. ob Amtshilfe immer dann zulässig ist, wenn keine solche Zusicherung vorliegt (wobei Art. 7 lit. c StAhiG diesfalls nur gerade im Verhältnis zu Frankreich zum Tragen kommen würde, da dies offenbar der einzige Staat ist, der eine solche Zusicherung abgegeben hat). Weiter lassen sich dem Urteil keine Hinweise zur Frage entnehmen, ob ein rechtlich erheblicher Unterschied besteht zwischen dem aktiven und passiven Erwerb von Daten deliktischer Herkunft.

^[33] Das Amtshilfesuch wurde offenbar durch interne Dokumente einer französischen Bank ermöglicht, welche dortige Kadermitarbeiter der französischen Bankenaufsicht zustellten. Laut Bundesgericht konnte aber nicht erhärtet werden, dass dies eine strafbare Handlung darstellte.

^[34] BGE 143 II 202, E. 8.5.2.

^[35] BGE 143 II 202, E. 8.5.4.

^[36] BVGer A-6843/2014 vom 15. September 2015, E. 7.6.

^[37] Insb. HOLENSTEIN (FN 20), Art. 26 OECD-MA N 302.

^[38] Zwischen 2006 und 2008 kopierte Hervé Falciani, ein bei der HSBC angestellter Informatiker, umfangreiche Daten über Bankkunden und leitete diese an verschiedene ausländische Behörden weiter. Das Bundesstrafgericht sprach ihn wegen wirtschaftlichen Nachrichtendienstes in neun Fällen schuldig. Vgl. Urteil des BStGer SK.2014.46 vom 27. November 2015, das nicht an das Bundesgericht weitergezogen worden ist.

^[39] Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht, Abgeschlossen am 9. September 1966, SR 0.672.934.91.

^[40] Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969, SR 0.111.

^[41] Vgl. die Medienmitteilung unter <https://bit.ly/2lgAFzr> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019).

c) BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018: Grundsätzliche Zulässigkeit der Amtshilfe gestützt auf «gestohlene» Daten[42]

Letztes Jahr hatte das Bundesgericht schliesslich die Gelegenheit, sich mit den lang pendent gehaltenen Indien-Fällen zu befassen. Indien war offenbar amtshilfeweise in den Besitz von Informationen mit deliktischem Ursprung gelangt[43]. Das vorliegende Urteil ist das erste, in dem sich das Höchstgericht mit einem indischen Ersuchen befasst, bei dem geltend gemacht wird, dass es auf diesen Daten basiert.

Die Lausanner Richter hielten vorab fest, dass das blosses Verwenden illegal erworbener Daten durch den ersuchenden Staat noch kein treuwidriges Verhalten darstellt. Für solch verallgemeinernde Beurteilungen bestehe kein Raum; vielmehr sei der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten, um einen allfälligen Verstoss gegen Treu und Glauben beurteilen zu können[44]. Laut Bundesgericht stellt aber zumindest der Kauf illegal erworbener Daten und ein anschliessend darauf abgestütztes Amtshilfeersuchen einen Verstoss gegen Treu und Glauben dar – dies auch dann, wenn eine ausdrückliche Zusicherung fehlt, ein solches Verhalten zu unterlassen. Die Frage, ob per se ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt, wenn die illegal erworbenen Daten im Rahmen der (spontanen) Amtshilfe an weitere (befreundete) Staaten weitergereicht werden und diese dann ein Amtshilfeersuchen stellen, liess das Bundesgericht offen, da vorliegend nicht belegt werden konnte, dass Frankreich die Daten von Falciani gekauft hatte (folglich war auch unerheblich, ob Frankreich die betreffenden Daten Indien amtshilfeweise zugespielt hatte oder nicht)[45]. Mangels Nachweis der deliktischen Herkunft der Daten prüfte das Höchstgericht im Anschluss, ob sich das Verhalten Indiens aus anderen Gründen als treuwidrig erwies. Es hielt vorab fest, dass Indien keine Zusicherung abgegeben hatte, auf die Verwendung illegaler Daten zu verzichten. Fraglich sei aber, ob der Verstoss gegen Treu und Glauben gerade in der verweigerten Zusicherung zu erblicken sei, zumal der indische Staat von der ESTV vorliegend dazu aufgefordert worden war. Die Lausanner Richter kamen zum Schluss, dass die Nichtabgabe einer solchen Zusicherung trotz förmlicher Aufforderung für sich genommen noch nicht als Treuwidrigkeit zu werten ist – Indien habe sich im DBA auch nicht hierzu verpflichtet. Folglich hiess das Bundesgericht die Amtshilfeleistung gut.

Mit dem vorliegenden Urteil hat das Bundesgericht klar gestellt, dass der Grundsatz von Treu und Glauben auch dann zum Tragen kommt, wenn keine explizite Zusicherung vorliegt (was nach BGE 143 II 224 unklar war). Wie das Höchstgericht richtig erkennt, hätte das Prinzip von Treu und Glauben keine nennenswerte Bedeutung mehr, «wenn

zuerst eine explizite Vereinbarung geschlossen werden muss, ein bestimmtes Verhalten zu unterlassen, damit genau dieses später als treuwidrig gelten kann»[46]. Auch lässt sich dem Urteil entnehmen, dass zumindest der aktive Kauf illegal erworbener Daten und ein anschliessend darauf abgestütztes Amtshilfeersuchen als treuwidriges Verhalten zu werten wäre. Noch immer ungeklärt bleibt demgegenüber die Frage, ob ein Amtshilfeersuchen gestützt auf erwiesenermassen illegal erworbene Daten, die der ersuchende Staat jedoch ohne eigenes Zutun (z.B. auf dem Weg der spontanen Amtshilfe) erhalten hat, ebenfalls einen Verstoss gegen Treu und Glauben bedeuten würde. Dagegen spricht, dass die Lausanner Richter betonen, dass das blosses Verwenden illegal erlangter Daten durch den ersuchenden Staat nicht per se ein treuwidriges Verhalten darstellt. Heikel erscheint, dass die Nichtabgabe einer Zusicherung trotz entsprechender Aufforderung durch die ESTV nicht als treuwidriges Verhalten gewertet wird. Diese höchstrichterliche Auffassung könnte der im Amtshilfebereich bedeutsamen Zusicherungspraxis weitgehend den Boden entziehen. Zu betonen ist, dass die Abkommen standardmässig gerade keine ausdrückliche Verpflichtung zur Abgabe von Zusicherungen stipulieren, eine solche ergibt sich m.E. jedoch nach Treu und Glauben.

B. Bundesrätliche Vorlage

Gemäss neuer Fassung von Art. 7 lit. c E-StAhiG ist auf ein Ersuchen nicht einzutreten, wenn «es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt». Laut Bundesrat ist die derzeitige Regelung irreführend und soll daher präzisiert werden[47]. Erreichen lässt sich dadurch eine völkerrechtskonforme Auslegung von Art. 7 lit. c StAhiG, wie sie nach bundesrätlicher Ansicht im besprochenen Indien-Urteil vorgenommen worden ist. Damit kann – so der Bundesrat weiter – auch der Empfehlung des Global Forum entsprochen werden. Das Urteil des Bundesgerichts wird in der Botschaft so gedeutet, dass ein Kauf von Bankdaten durch einen ersuchenden Staat zwecks Verwendung für ein Amtshilfeersuchen treuwidrig im völkerrechtlichen Sinn ist, nicht aber deren Verwendung durch einen Drittstaat, der die Daten nicht selber gekauft hat (und sich auch sonst nicht treuwidrig verhält)[48].

C. Eigene Stellungnahme

Das Bundesgericht hat mit dem Indien-Urteil den damals laufenden legislatorischen Arbeiten[49] vorgegriffen, die mit Beschluss der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 26. Oktober 2016 sistiert worden sind[50]. Die Ausgangslage war – unter Beizug der Gesetzesmaterialien[51] – klar: der Gesetzgeber wollte keine Amtshilfe zulassen, wenn sich das Ersuchen auf «gestohlene»

[42] Vgl. auch die Folgeurteile, etwa BGer 2C_819/2017 vom 2. August 2018; BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018; BGer 2C_88/2018 vom 7. Dezember 2018.

[43] Vermutet wird, dass es sich dabei um Falciani-Daten handelt. Vgl. BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018, E. 1.3.3.

[44] BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018, E. 2.3.1 und E. 3.3.

[45] BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018, E. 2.3.5.

[46] BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018, E. 2.3.4.

[47] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 308.

[48] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 308 f.

[49] Botschaft 2016 Änderung StAhiG (FN 15), S. 5137 ff.

[50] Vgl. die Medienmitteilung der Parlamentsdienste, Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N), vom 26. Oktober 2016 unter <https://www.parlament.ch/press-releases/Pages/mm-wak-n-2016-20-26.aspx> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019).

[51] Botschaft Einführung StAhiG (FN 4), S. 6208.

Daten stützt – unbesehen darum, ob diese aktiv oder passiv erlangt worden sind. Alles andere hätte sich politisch als nicht mehrheitsfähig erwiesen. Hinzu kommt, dass sich auch die herrschende Lehre gegen Amtshilfe auf Basis von illegal erworbenen Daten ausgesprochen hat – und zwar aus rechtsstaatlichen Gründen. Nichtsdestotrotz hielt das Bundesgericht im Indien-Entscheid fest, dass der Umstand allein, dass ein Amtshilfeersuchen auf Daten deliktischer Herkunft beruht, noch keinen Verstoss gegen Treu und Glauben bedeutet. Im Urteil klingt weiter an (wenn auch die Frage offengelassen wird), dass nur der aktive und nicht auch der passive Erwerb solcher Daten als treuwidrig eingestuft wird. Das Bundesgericht schwingt sich damit letztlich zum Gesetzgeber auf^[52]. Anzumerken ist, dass der Bundesrat in seiner Botschaft noch einen Schritt weitergeht als das Höchstgericht, indem er explizit festhält, dass die passive Entgegennahme «gestohlener» Daten ein Amtshilfeersuchen nicht als treuwidrig erscheinen lässt (siehe oben).

Der Nationalrat hat die vorgeschlagene Anpassung von Art. 7 lit. c StAhiG in seiner Beratung vom 20. März 2019 verworfen. Ihm hat der Ständerat am 13. Juni 2019 gestimmt. An der Rechtslage dürfte sich freilich selbst dann nicht viel ändern, wenn die Bestimmung nicht revidiert würde – das Bundesgericht hat sich der Arbeit des Gesetzgebers ja bereits angenommen.

IV. Massnahmen betreffend Vertraulichkeit des Amtshilfe-ersuchens

A. Gewährung des rechtlichen Gehörs gemäss geltendem Recht

Der verfassungsrechtlich und völkerrechtlich verankerte Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs^[53] wird im Steueramtshilfegesetz grundsätzlich wie folgt konkretisiert: die Betroffenen sind von Amtes wegen zu informieren (Art. 14 StAhiG) und ihnen steht ein Akteneinsichtsrecht zu (Art. 15 StAhiG). Dabeibleibt das Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG^[54]), namentlich die Art. 26 ff. VwVG, subsidiär anwendbar (Art. 5 Abs. 1 StAhiG).

Gemäss der seit dem 1. August 2014 in Kraft stehenden Fassung von Art. 14 Abs. 1 und Abs. 2 StAhiG hat die ESTV die betroffene Person und weitere Personen, von deren Beschwerdeberechtigung nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG sie aufgrund der Akten ausgehen muss, über die «wesentlichen Teile»

[52] Vgl. auch HANSUELI SCHÖCHLI, Das Bundesgericht bremst das Parlament aus: Die oberste Justizbehörde entscheidet eine politische Kontroverse um gestohlene Bankdaten und erlaubt die Lieferung von Informationen ans Ausland, NZZ vom 3. August 2018, S. 23.

[53] Vgl. Art. 29 Abs. 2 BV (Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101); Art. 6 EMRK (Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, Abgeschlossen in Rom am 4. November 1950, SR 0.101) sowie Art. 14 Abs. 1 UNO-Pakt II (Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte, Abgeschlossen in New York am 16. Dezember 1966, SR 0.103.2). Dazu ausführlicher ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard – Eine rechtliche Würdigung, Habil. Basel, Bern 2015, S. 503 ff.

[54] Bundesgesetz für das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, SR 172.021.

des Ersuchens zu informieren. Die ursprüngliche Fassung des StAhiG sah demgegenüber noch eine umfassende Informationspflicht vor, von der aus Geheimhaltungsgründen jedoch gänzlich abgesehen werden konnte; dies ermöglicht nunmehr das Verfahren mit nachträglicher Information nach Art. 21a StAhiG – ein rechtsstaatlich höchst bedenklicher Vorbehalt^[55]. Die Informationspflicht gemäss Art. 14 StAhiG erscheint dabei als Spiegelbild des Anspruchs auf Information und als solches als Teil des Anspruchs auf rechtliches Gehör^[56]. Die Orientierung der betroffenen Person über den Eingang des Ersuchens stellt unabdingbare Voraussetzung dar, um die Teilhaberechte im Verfahren überhaupt wahrnehmen zu können^[57].

Art. 15 Abs. 1 StAhiG sieht sodann vor, dass sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen können. Es handelt sich hierbei um einen Anspruch der Betroffenen, der geltend gemacht werden muss. Weiter sieht Art. 15 Abs. 2 StAhiG vor, dass die ESTV befugt ist, bei der Glaubhaftmachung von Geheimhaltungsgründen hinsichtlich gewisser Aktenstücke die Einsicht in diese nach Art. 27 VwVG zu verweigern. In der Botschaft wird klargestellt, dass die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe lediglich hinsichtlich gewisser Aktenstücke geltend machen kann, nicht aber hinsichtlich des Verfahrens als solchem, da hierfür Art. 21a StAhiG zu Gebote steht^[58]. Im Leiturteil von 2015 hat das Bundesgericht klargestellt, dass die ESTV dazu verpflichtet ist, die Akteneinsicht zu gewähren, wenn keine Geheimhaltungsgründe vorliegen – ihr steht mithin kein Entschliessungsermessen zu. Folglich bildet «die Akteneinsicht die Regel, deren Verweigerung oder Einschränkung dagegen die Ausnahme»^[59].

B. Bundesrätliche Vorlage

Als Reaktion auf den Bericht der OECD zur Phase 2 des Peer Review Prozesses ortet der Bundesrat nunmehr weiteren Handlungsbedarf. Vorgesehen ist eine Revision von Art. 15 Abs. 2 StAhiG wie folgt: «Einsicht in das Ersuchen und in die Korrespondenz mit der ausländischen Behörde gewährt die ESTV nur, wenn die ausländische Behörde damit einverstanden ist. Andernfalls informiert sie die beschwerdeberechtigten Personen über die wesentlichen Teile des Ersuchens und der Korrespondenz»^[60].

[55] Fraglich scheint insbesondere dessen Vereinbarkeit mit der Rechtsweggarantie von Art. 13 EMRK: dazu ausführlich ANDREA OPEL, Amtshilfe ohne Information der Betroffenen – eine rechtsstaatlich bedenkliche Neuerung, ASA 83, S. 265 ff.; kritisch auch DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK (FN 19), S. 265, sowie MADELEINE SIMONEK, Taxpayers' rights in the international exchange of information procedure: where is the right balance? ASA 83, S. 859 ff. (wenn auch nicht ganz entschieden). Die Anforderungen sind vom Gesetzgeber jedenfalls bewusst hoch angesetzt und im politischen Prozess noch einmal verschärft worden: Amtl. Bull. NR vom 12.12.2013; Amtl. Bull. SR vom 6. März 2014.

[56] BGer 2C_112/2015 vom 27. August 2015, E. 4.3. Das Bundesgericht hat in diesem Urteil weiter klargestellt, dass die Informationspflicht nach Art. 14 Abs. 1 StAhiG nicht als Spezialbestimmung im Verhältnis zu Art. 15 Abs. 1 StAhiG zu verstehen ist (vgl. E. 4.4). Vgl. zum Urteil auch ANDREA OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2015, ZBJV 2017, S. 233 f.

[57] SCHODER (FN 31), Art. 14 N 159.

[58] Botschaft 2013 Änderung StAhiG (FN 14), S. 8378.

[59] BGer 2C_112/2015 vom 27.8.2015, E. 5.1.

[60] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 306.

Nach Ansicht des Bundesrats soll es also dem ersuchenden Staat überlassen werden, ob die ESTV den Betroffenen Einsicht in die Akten gewährt oder nicht – und zwar ohne Angabe von Gründen. Widerspricht der ersuchende Staat der Offenlegung, wird die Akteneinsicht verweigert und nur über den wesentlichen Inhalt dieser Unterlagen informiert[61]. Zweck dieser Neufassung von Art. 15 Abs. 2 StAhiG ist es, den «Empfehlungen bzw. dem Standard so weit wie möglich zu entsprechen und die Beziehungen zu den Partnerstaaten nicht weiter zu belasten»[62]. Dabei handelt es sich um eine Kompromisslösung: ein genereller Ausschluss des rechtlichen Gehörs stuft der Bundesrat aus Sicht des schweizerischen Rechts als nicht vertretbar und womöglich sogar als «willkürlich»[63] ein.

C. Eigene Stellungnahme

Gemäss bundesrätlicher Vorlage ist die Einsichtnahme in das Ersuchen und somit die Wahrung des rechtlichen Gehörs der betroffenen Personen vom Willen des ersuchenden Staates abhängig. Wenn man bedenkt, dass sich etliche Vertragsstaaten der Schweiz prinzipiell einer Zugänglichmachung des Ersuchens widersetzen[64], so ist bereits jetzt vorprogrammiert, dass den betroffenen Personen das rechtliche Gehör in zahlreichen Fällen abgeschnitten wird. Die Verweigerung der Akteneinsicht ohne Geltendmachung von Geheimhaltungsinteressen durch die ersuchende ausländische Behörde lässt sich mit der schweizerischen Grundordnung im Verwaltungsverfahren (siehe A. hiervor) nicht vereinbaren und ist somit verfassungsrechtlich heikel. Die Gewährung der Akteneinsicht in das Belieben des Ersucherstaates zu stellen, führt zudem zu sachlich nicht begründbaren Ungleichbehandlungen der Betroffenen, was sich an Art. 8 BV stösst. Art. 29 Abs. 1 BV verlangt überdies explizit eine «gleiche und gerechte Behandlung» vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen, unterstreicht mithin das Gleichbehandlungsgebot in verfahrensrechtlicher Hinsicht.

Auch wenn das Global Forum auf eine immer weitergehende Einschränkung des rechtlichen Gehörs pocht, so muss hier ein rechtsstaatlicher Pflock eingeschlagen werden. Denn standardwidrig ist die derzeitige Regelung bei Lichte besehen nicht. Art. 26 Abs. 3 OECD-MA (OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) behält das innerstaatliche Verfahren ausdrücklich vor, wozu – wie selbst im Musterkommentar nachzulesen ist – auch die Wahrung der Verfahrensrechte gehört[65]. Seitens der OECD wird die Frage, ob das gestellte Ersuchen offenbart werden darf oder nicht, unter Berufung auf den Musterkommentar[66] freilich

auch als Vertraulichkeitsthematik verortet[67]. Dass das Ersuchen auch vor den Betroffenen (Steuerpflichtigen) selbst geheimzuhalten ist, lässt sich aus dieser Kommentarstelle jedoch nicht herleiten[68].

Die geplante Neuregelung[69] stellt m.E. ein «rechtsstaatliches Unding» dar – es kann nicht angehen, die Gewährung rechtsstaatlicher Verfahrensansprüche dem Ermessen bzw. der Willkür ausländischer Steuerbehörden anheimzustellen, auch nicht ansatzweise. Freilich stünde die Regelung von Art. 15 Abs. 2 StAhiG, sollte sie tatsächlich in Kraft treten, unter dem «Schutz» von Art. 190 BV, d.h. wäre von den rechtsanwendenden Behörden ungeachtet ihrer Verfassungswidrigkeit anzuwenden. Erfreulicherweise hat der Nationalrat in seiner Beratung vom 20. März 2019 den Vorschlag des Bundesrats zur Anpassung von Art. 15 Abs. 2 StAhiG rundweg verworfen. Indem der Ständerat dem Beschluss des Nationalrats am 13. Juni 2019 gefolgt ist, dürfte die Erosion des Rechtsstaates in letzter Sekunde verhindert worden sein.

[61] Vgl. Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 306.

[62] Erläuternder Bericht zur Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum über die Transparenz juristischer Personen und den Informationsaustausch im Bericht zur Phase 2 der Schweiz vom 17. Januar 2018, S. 15.

[63] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 306.

[64] Botschaft Umsetzung Global Forum (FN 1), S. 305.

[65] OECD Ziff. 14.1 zu Art. 26.

[66] OECD Ziff. 11 zu Art. 26.

[67] Vgl. Peer Review Report zur Schweiz von 2016 zur Phase 2 unter <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/44891.pdf> (zuletzt besucht am 13. Juni 2019), insb. S. 128 f.

[68] So auch MICHAEL HENDRICKS, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, 143. EL, München 2018, Art. 26 OECD-MA N 55.

[69] Wie die Verfasserin zur Kenntnis nehmen musste, ist die ESTV seit kurzem offenbar dazu übergegangen, den bundesrätlichen Vorschlag bereits unter geltendem Recht umzusetzen. So wird nach neuer Praxis die Einsicht in das Amtshilfeersuchen und die Behördenkorrespondenz contra verba legis unter Berufung auf das (angeblich) entgegenstehende Abkommensrecht von vornherein verweigert.