



18. Dezember 2013

Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen – Gleichbehandlung

Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats 08.3244 der Sozialdemokratischen Fraktion vom 26. Mai 2008

<u>Inhalt</u>	<u>Seite</u>
1. Einleitung	2
1.1 Auftrag	2
1.2 Gründe für die Verzögerung	2
2. Abgrenzung Rechtshilfe – Amtshilfe	3
3. Rechtshilfe	4
3.1 Rechtshilfe aufgrund des IRSG	4
3.1.1 Umfang der Rechtshilfe in Steuersachen	4
3.1.2 Einschränkungen	5
3.2 Geplante Änderungen im Bereich der Rechtshilfe	5
3.3 Rechtshilfe aufgrund bilateraler Rechtshilfeabkommen	6
3.4 Gleichbehandlung in der Rechtshilfe	6
4. Amtshilfe	7
4.1 Internationale Rechtsentwicklungen auf dem Gebiet der Amtshilfe	7
4.1.1 Artikel 26 des Musterabkommens der OECD (Informationsaustausch)	7
4.1.2 Kommentar zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens	9
4.1.3 Musterabkommen der UNO	10
4.1.4 Artikel 27 des Musterabkommens der OECD (Vollstreckungshilfe)	10
4.1.5 Bericht der OECD von 1998 über den schädlichen Steuerwettbewerb	10
4.1.6 Bankgeheimnisbericht von 2000 des Fiskalkomitees der OECD	11
4.1.7 Muster für ein Tax Information Exchange Agreement (TIEA)	11
4.1.8 Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU	12
4.1.9 Europarats-Konvention Nr. 127 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen	13
4.2 Schweizerische Amtshilfepolitik im Wandel dieser Rechtsentwicklungen	14
4.2.1 Ursprüngliche schweizerische Haltung zum Informationsaustausch	14

4.2.2	Anpassungen des schweizerischen Vorbehalts zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens	15
4.3	Schweizerische Abkommenspolitik seit dem 13. März 2009	16
4.3.1	Übernahme des OECD-Standards	16
4.3.2	Umsetzung des OECD-Standards	16
4.3.3	Keine Amtshilfe aufgrund unrechtmässig beschaffter Daten	17
4.3.4	Überprüfung der Einhaltung des OECD-Standards	18
5.	Amtshilfepraxis der Schweiz gegenüber den USA	19
5.1	Die massgebenden Bestimmungen	19
5.1.1	Artikel 26 Absatz 1 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 (DBA-US 96)	19
5.1.2	Ziffer 10 des Protokolls zum DBA-US 96	20
5.1.3	Ziffer 8 des Memorandums of Understanding zum DBA-US 96	20
5.1.4	Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003	21
5.2	Revisionsprotokoll vom 23. September 2009	21
5.3	Sonderfall UBS	22
5.4	Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) vom 18. März 2010	24
5.5	Beilegung des Steuerstreits der Banken mit den USA	25
6.	Gründe für die unterschiedliche schweizerische Amtshilfepraxis vor dem 13. März 2009	26
7.	Gleichbehandlung unter der neuen Amtshilfepolitik	27
8.	Weiterentwicklung des internationalen Standards	28
ANHÄNGE:		
A	Postulat 08.3244 der Sozialdemokratischen Fraktion vom 26. Mai 2008 (Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen. Gleichbehandlung)	30
B	Umfang der Amtshilfe in den einzelnen DBA (Stand per 1. November 2013)	31

1. Einleitung

1.1 Auftrag

Mit dem Postulat 08.3244 der Sozialdemokratischen Fraktion vom 26. Mai 2008 (Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen. Gleichbehandlung; vgl. Anhang A) wurde der Bundesrat eingeladen, dem Parlament einen Bericht zur Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen gegenüber anderen Staaten vorzulegen und aufzuzeigen, inwieweit die Gleichbehandlung aller Staaten gewährleistet ist und, gegebenenfalls, mit welchen Massnahmen eine solche Gleichbehandlung sichergestellt werden kann. Insbesondere sollte in diesem Bericht die geltende Praxis der schweizerischen Amts- und Rechtshilfe gegenüber den USA dargelegt werden. Der Bundesrat hat am 3. September 2008 die Annahme des Postulats beantragt. Der Nationalrat hat das Postulat am 18. März 2009 überwiesen.

1.2 Gründe für die Verzögerung

Bereits im Laufe des Jahres 2008 und insbesondere ab 2009 nahm der internationale Druck auf Staaten, die – wie die Schweiz – im Bereich des Informationsaustauschs eine restriktive Politik verfolgten, massiv zu, mit der Folge, dass zahlreiche dieser Staaten eine Änderung ihrer bisherigen Abkommenspolitik ankündigten. Dieser Entwicklung konnte sich die Schweiz nicht entziehen. Der Bundesrat gab daher am 13. März 2009 bekannt, dass die Schweiz bereit sei, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen den von der Organisation für

wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten international anerkannten Standard zu übernehmen (vgl. Ziffer 4.3.1 hiernach).

Die Vorlage eines bundesrätlichen Berichts zur Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen wäre zu diesem Zeitpunkt wenig sinnvoll gewesen. Zuerst galt es, die neue schweizerische Amtshilfepolitik zu konsolidieren und damit die Ernsthaftigkeit der schweizerischen Absicht unter Beweis zu stellen. Heute kann festgestellt werden, dass die Schweiz auf gutem Wege ist. Sie hat mit bisher mehr als 50 Staaten und Gebieten eine Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Standard vereinbaren können (vgl. Anhang B, Ziffer 1).

2. Abgrenzung Rechtshilfe – Amtshilfe

Lange wurde für die Unterscheidung von Rechts- und Amtshilfe auf mehrere Kriterien abgestellt (beteiligte Justiz- oder Verwaltungsbehörden, Zulässigkeit von Zwangsmassnahmen, anwendbare Verfahrensvorschriften). Diese Kriterien haben indessen zunehmend ihre Eindeutigkeit und Allgemeingültigkeit eingebüsst¹. Am hilfreichsten scheint es heute, auf die Verfahren (Straf- oder Verwaltungsverfahren) abzustellen, für welche die zu erhebenden Beweise und Informationen in erster Linie Verwendung finden. Diese Unterscheidung hat sich als das tauglichste Mittel erwiesen, obschon die Weiterverwendung von rechtshilfeweise erlangten Informationen in Straf- oder Zivilverfahren zu einem regelungsbedürftigen Thema geworden ist.

a) Rechtshilfe (vgl. Ziffer 3 hiernach)

Unter Rechtshilfe ist die zwischenstaatliche Zusammenarbeit in Strafverfahren zu verstehen. Die Schweiz leistet ausländischen Staaten Rechtshilfe gestützt auf das Bundesgesetz vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG)² und gegebenenfalls aufgrund von bilateralen oder multilateralen Rechtshilfeabkommen. Das IRSG schliesst Rechtshilfe bei Fiskaldelikten im Prinzip aus. Bei der wichtigsten Ausnahme (in Fällen von Abgabebetrag) kann eine Beweiserhebung für Steuern und Abgaben jeglicher Art verlangt werden (Art. 3 Abs. 3 Bst. a IRSG). Eine weitere Ausnahme besteht bei den indirekten Steuern im Bereich der Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren (Art. 3 Abs. 3 Bst. b IRSG).

b) Amtshilfe (vgl. Ziffer 4 hiernach)

Als Amtshilfe wird die internationale Zusammenarbeit in Verwaltungsverfahren – im Fiskalbereich zwischen den Steuerbehörden – bezeichnet. Die Rechtsgrundlage für die Amtshilfe in Steuersachen bilden die von der Schweiz mit anderen Staaten und Gebieten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und Steuerinformationsabkommen (Tax Information Exchange Agreements/TIEA). Die einzelnen Abkommen legen fest, für welche Steuern und zu welchen Zwecken – nur für die Anwendung des Abkommens oder auch für die Durchführung des innerstaatlichen Rechts (generell oder bloss in Fällen von Betrug bzw. von Betrug und dergleichen) – Amtshilfe geleistet wird.

Im Verhältnis zu EU-Staaten enthält auch Artikel 10 des Abkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft vom 26. Oktober 2004 über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Zinsbesteuerungsabkommen)³ Bestimmungen über die Amtshilfe. Dieses Abkommen verpflichtet die Schweiz und die einzelnen Mitgliedstaaten, für die unter dieses Abkommen fallenden Erträge auf Ersuchen Informationen auszutauschen

¹ Vgl. Bericht des Bundesamts für Justiz vom 14. März 2011 zu Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden (Amtshilfe, Rechtshilfe, Souveränitätsschutz), insbesondere S. 36f.

² SR 351.1.

³ SR 0.351.926.81

über Handlungen, die nach dem Recht des ersuchten Staats als Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt gelten. Das zusammen mit diesem Abkommen unterzeichnete einverständliche Memorandum bestimmt, dass die Schweiz und jeder Mitgliedstaat unmittelbar nach der Unterzeichnung des Abkommens bilaterale Verhandlungen aufnehmen werden, um die Grundsätze des Artikels 10 auch auf andere, durch das DBA abgedeckte Einkünfte vorzusehen.

Gegenüber nicht der EU angehörenden Staaten und Gebieten, mit denen die Schweiz weder über ein DBA noch über ein TIEA verfügt, besteht zurzeit keine gesetzliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass das Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweiz einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen (Betrugsbekämpfungsabkommen)⁴ im Bereich der indirekten Steuern sowohl Amts- als auch Rechtshilfe (nur Beweiserhebung) vorsieht, und zwar auch für Hinterziehungstatbestände. Auf dieses Abkommen, das von der Schweiz am 23. Oktober 2008 ratifiziert wurde und das im Verhältnis zu denjenigen EU-Mitgliedstaaten, die das Abkommen bereits ratifiziert haben, seit dem 8. April 2009 bzw. seit einem späteren Datum vorläufig angewendet wird, wird im Folgenden nicht näher eingegangen.

3. Rechtshilfe

3.1 Rechtshilfe aufgrund des IRSG

3.1.1 Umfang der Rechtshilfe in Steuersachen

Artikel 3 Absatz 3 des IRSG bestimmt, dass einem Ersuchen unter anderem dann nicht entsprochen wird, „wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die auf die Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint [...]“ (sog. „Fiskalvorbehalt“). Einem solchen Ersuchen kann jedoch nach dem dritten Teil des Gesetzes (sog. „kleine“ oder „akzessorische“ Rechtshilfe gemäss Art. 63ff. IRSG) entsprochen werden, wenn Gegenstand des Verfahrens ein Abgabebetrug ist bzw. nach allen Teilen dieses Gesetzes, wenn Gegenstand des Verfahrens ein qualifizierter Abgabebetrug im Sinne von Artikel 14 Absatz 4 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR)⁵ ist.

Das IRSG selbst enthält keine Umschreibung des Begriffs des Abgabebetrugs. Artikel 24 Absatz 1 der Verordnung des Bundesrates vom 24. Februar 1982 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSV)⁶ verweist auf Artikel 14 Absatz 2 VStrR, welcher als Abgabebetrug ein arglistiges Verhalten bezeichnet, durch das dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder durch das es sonst wie am Vermögen geschädigt wird.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung⁷ gilt als Abgabebetrug im Sinne von Artikel 14 Absatz 2 VStrR ein Verhalten, durch das zwecks Erreichens einer unrichtigen, für den Steuerpflichtigen zu günstigen Einschätzung die Steuerbehörden in arglistiger Weise über die für die Quantifizierung des Steueranspruchs erheblichen Tatsachen getäuscht werden. Dies

⁴ SR 0.351.926.81.

⁵ SR 313.0.

⁶ SR 351.11.

⁷ BGE 111 Ib 242, Erw. 4b; BGE 115 Ib 68, Erw. 3a/bb; BGE 125 II 250 Erw. 3a.

setzt nicht notwendigerweise die Verwendung falscher, gefälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden voraus. Vielmehr kann auch ein für die Steuerbehörden nicht durchschaubares Zusammenwirken mit Dritten einen Steuerbetrug darstellen, sofern dabei besondere Machenschaften oder Kniffe angewendet werden oder ein ganzes Lügengebäude aufgetischt wird. Schliesslich kann unter Umständen auch ein blosses Schweigen einen Abgabebetrug darstellen, nämlich dann, wenn der Täuschende den Getäuschten von einer möglichen Überprüfung abhält oder voraussieht, dass dieser mit Rücksicht auf ein besonderes Vertrauensverhältnis von einer Überprüfung absehen wird.

3.1.2 Einschränkungen

a) Doppelte Strafbarkeit

Die in Artikel 63 IRSG vorgesehenen Massnahmen, die prozessualen Zwang erfordern, dürfen nach Artikel 64 Absatz 1 IRSG nur angeordnet werden, wenn aus der Darstellung des Sachverhalts im Rechtshilfeersuchen hervorgeht, dass die im Ausland verfolgte Handlung die objektiven Merkmale eines nach schweizerischem Recht strafbaren Tatbestandes aufweist. Die Gewährung von Rechtshilfe beruht somit auf dem Grundsatz der doppelten Strafbarkeit; sie setzt voraus, dass der dem ausländischen Ersuchen zugrunde liegende Sachverhalt, wäre er in der Schweiz begangen worden, hier als ein mit Freiheitsstrafe bedrohte Straftat qualifiziert würde. Einzig in Fällen, in denen solche Massnahmen der Entlastung eines Verfolgten dienen, sind sie auch zulässig, wenn die im Ausland verfolgte Tat in der Schweiz straflos ist (Art. 64 Abs. 2 IRSG).

b) Spezialitätsvorbehalt

Artikel 67 Absatz 1 IRSG schränkt die Verwendung der von schweizerischer Seite rechtshilfeweise übermittelten Auskünfte und Unterlagen durch den ersuchenden Staat ein. Dieser darf diese Informationen in Verfahren wegen Taten, bei denen Rechtshilfe nicht zulässig ist, weder für Ermittlungen benützen noch als Beweismittel verwenden. In Fällen von Abgabebetrug dürfen die Auskünfte und Unterlagen somit für die strafrechtliche Verurteilung des Täters, nicht aber für dessen steuerliche Veranlagung verwendet werden.

Steuerbehörden sind in erster Linie an einer richtigen Veranlagung der Steuerpflichtigen und weniger an deren strafrechtlicher Verfolgung interessiert. Wegen dieser Einschränkung der Verwendbarkeit von aus der Schweiz erhaltenen Informationen für steuerliche Zwecke ist die Rechtshilfe für ausländische Steuerbehörden nicht besonders attraktiv.

3.2 Geplante Änderung im Bereich der Rechtshilfe

Am 29. Mai 2009 fällte der Bundesrat den Grundsatzentscheid, das Rechtshilferecht an die internationale Amtshilfe anzupassen und die internationale Rechtshilfe mittels Staatsverträgen auf Fiskaldelikte auszuweiten. Nachdem sich gezeigt hatte, dass dieser bilaterale Weg zu langwierig und nicht zielführend ist, entschied sich der Bundesrat am 29. Juni 2011 für eine Anpassung der gesetzlichen Grundlagen. Er beauftragte das EJPD, eine Vernehmlassungsvorlage vorzubereiten. Im Zentrum der Vorlage stehen zwei gesetzgeberische Massnahmen: Zum einen soll im Rechtshilfegesetz der Fiskalvorbehalt gegenüber jenen Staaten aufgehoben werden, mit denen die Schweiz ein neues oder revidiertes DBA mit einer Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Musterabkommen anwendet. Zum anderen soll die Schweiz zwei Zusatzprotokolle des Europarats im Bereich der Rechtshilfe und der Auslieferung ohne Fiskalvorbehalt übernehmen. In der Vernehmlassung stiess die Gesetzesvorlage mehrheitlich auf Kritik und Ablehnung. Bemängelt wurde hauptsächlich, die Vorlage greife der Revision des Steuerstrafrechts vor und gehe über das Ziel hinaus. Die vorgeschlagene

Ausdehnung der Zusammenarbeit ging der Mehrheit zu weit. Aufgrund der Ergebnisse der Vernehmlassung beschloss der Bundesrat am 20. Februar 2013, das Gesetzgebungsprojekt vorerst zurückzustellen. Er will die Vorlage auf die Revision des Steuerstrafrechts und die Umsetzung der 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen zur Geldwäscherei abstimmen. Dieses Vorgehen ermöglicht es, die innerstaatliche und internationale Verfolgung von Steuerdelikten zu koordinieren und einheitlich zu regeln.

3.3 Rechtshilfe aufgrund bilateraler Rechtshilfeabkommen

Die Schweiz hat mit diversen Staaten bilaterale Rechtshilfeabkommen abgeschlossen. Diese Vereinbarungen erstrecken sich jedoch in der Regel nicht auf Delikte fiskalischer Natur. Ausnahmen bilden:

- der Staatsvertrag vom 25. Mai 1973 mit den USA über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen⁸.
Dieser schliesst im Prinzip Rechtshilfe in Verfahren wegen Verletzung von Vorschriften über Steuern, Zollabgaben usw. aus (Art. 2). Er sieht jedoch untern anderem eine verstärkte Rechtshilfe im Kampf gegen das organisierte Verbrechen vor. Gemäss Artikel 7 dieses Staatsvertrags wird Rechtshilfe – unter Preisgabe des Grundsatzes der beidseitigen Strafbarkeit – auch bei blosser Steuerhinterziehung gewährt, sofern die in ein amerikanisches Verfahren wegen Verletzung von Vorschriften über die amerikanischen Bundesinkommenssteuern einbezogene natürliche Person begründeterweise verdächtigt wird, zur oberen Schicht des organisierten Verbrechens zu gehören.
- der Vertrag zwischen der Schweiz und Italien zur Ergänzung des Europäischen Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. April 1959 und zur Erleichterung seiner Anwendung⁹.
Dessen Artikel II Absatz 3 bestimmt, dass die Rechtshilfe auch gewährt wird, wenn sich das Verfahren auf Handlungen bezieht, die nach dem Recht des ersuchten Staates als Abgabebetrag zu qualifizieren sind.
- Klauseln, wonach Rechtshilfe bei Abgabebetrag gewährt werden kann, sind mittlerweile in neueren Rechtshilfeverträgen üblich¹⁰.

3.4 Gleichbehandlung in der Rechtshilfe

Grundsätzlich kann jeder Staat aufgrund des IRSG von der Schweiz beim Vorliegen eines Abgabebetrag Rechtshilfe verlangen. Einzige Einschränkung ist das Erfordernis der Reziprozität (vgl. Art. 8 Abs. 1 IRSG). Dies bedeutet, dass der ersuchende Staat seinerseits Gegenrecht gewährt und einem analogen schweizerischen Rechtshilfeersuchen entsprechen könnte und würde. Unter diesem Vorbehalt gewährleistet das IRSG die Gleichbehandlung aller Staaten.

Ein vergleichbares Instrument, wie es im Rechtshilfevertrag mit den USA vom 25. Mai 1973 vorgesehen ist, besteht im Verhältnis zu anderen Staaten nicht. Aufgrund des auf die obere Schicht des organisierten Verbrechens begrenzten persönlichen Geltungsbereichs gelangt diese Ausnahmebestimmung für Steuersachen indessen nur äusserst selten zur Anwendung.

⁸ SR 0.351.933.6.

⁹ SR 0.351.945.41.

¹⁰ Argentinien: Art. 3 Ziff. 1 Bst. c (SR 0.351.915.4), Brasilien: Art. 3 Ziff. 1 Bst. c (SR 0.351.919.81), Kanada: Art. 3 Ziff. 1 Bst. a (SR 0.351.923.2), Ekuador: Art. 3 Ziff. 1 Bst. a (SR 0.351.932.7), Hongkong: Art. 3 Ziff. 1 Bst. d (SR 0.351.941.6), Mexiko: Art. 3 Ziff. 1 Bst. c (SR 0.351.956.3), Peru: Art. 4 Ziff. 1 Bst. a (SR 0.351.964.1).

4. Amtshilfe

4.1 Internationale Rechtsentwicklungen auf dem Gebiet der Amtshilfe

4.1.1 Artikel 26 des Musterabkommens der OECD (Informationsaustausch)

a) Ursprüngliches Konzept von 1963

Die OECD hat erstmals 1963 ein Muster für ein Abkommen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen publiziert. Es enthielt einen Artikel 26 über den Austausch von Informationen, der Folgendes vorsah:

- Austausch derjenigen Auskünfte, die erforderlich sind für die Durchführung des Abkommens und des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern, soweit die Besteuerung nach internem Recht dem Abkommen nicht widerspricht; und
- Verpflichtung zur Geheimhaltung der ausgetauschten Informationen und Beschränkung des Personenkreises, dem sie zugänglich gemacht werden dürfen, auf Personen und Behörden, die mit der Veranlagung oder Erhebung der unter das Abkommen fallenden Steuern befasst sind (Abs. 1).
- Keine Verpflichtung der Vertragsstaaten, Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht entsprechen, Angaben zu übermitteln, die nicht nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats beschafft werden können oder Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspricht (Abs. 2).

b) Fassung von 1977

Materiell wurde Artikel 26 durch die Revision des Musterabkommens der OECD von 1977 nicht grundlegend verändert.

In Absatz 1 wurde mit einer Ergänzung, wonach der Informationsaustausch nicht durch Artikel 1 des Abkommens (Persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt wird, klargestellt, dass auch Auskünfte betreffend einer in einem Drittstaat ansässigen und im ersuchenden Staat beispielsweise nur beschränkt steuerpflichtigen Personen auszutauschen sind.

Im Weiteren wurde der Kreis der Personen, denen die erhaltenen Auskünfte zugänglich gemacht werden dürfen, detaillierter umschrieben.

c) Revision von 2000

Eine bedeutsame materielle Ausweitung erfuhr Artikel 26 des Musterabkommens durch die Teilrevision von 2000, indem die Beschränkung der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe für die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts auf die Gegenstand des Abkommens bildenden Steuern fallen gelassen und der Austausch von Informationen für die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf sämtliche Steuern postuliert wurde. Zu diesem Zweck wurde ausdrücklich festgehalten, dass der Informationsaustausch nicht durch die Artikel 1 (Persönlicher Geltungsbereich) und 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt wird.

d) Revision von 2005

Artikel 26 des Musterabkommens wurde im Jahre 2005 grundlegend revidiert:

- Die bisher in Absatz 1 integrierte Verpflichtung zur Geheimhaltung erhaltener Auskünfte und die Umschreibung des Personenkreises, dem sie zugänglich gemacht werden dürfen, bildet neu einen eigenen Absatz 2;

- Der bisherige Absatz 2 wurde zu Absatz 3;
- Ein neuer Absatz 4 verpflichtet den ersuchten Staat, Auskünfte auch dann einzuholen und zu übermitteln, wenn er selber diese Auskünfte für eigene steuerliche Zwecke nicht benötigt;
- In einem ebenfalls neuen Absatz 5 wird schliesslich festgehalten, dass die Einschränkungen gemäss Absatz 3 (ehemals Absatz 2) – ohne Rücksicht auf die Voraussetzung der beidseitigen Strafbarkeit – nicht dahingehend ausgelegt werden dürfen, dass sie es einem Vertragsstaat gestatten, die Erteilung von Auskünften nur deshalb zu verweigern, weil diese Informationen von einer Bank, einem anderen Finanzinstitut oder von einem Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänder gehalten werden oder weil sie sich auf Beteiligungsverhältnisse an Personen beziehen.

e) Revision von 2012

Die einzige Änderung am Wortlaut des Artikel 26 betrifft dessen Absatz 2, der dahingehend ergänzt wurde, dass Auskünfte, die amtshilfeweise übermittelt worden sind, vom ersuchenden Staat auch für andere Zwecke verwendet werden dürfen, wenn das Recht beider Staaten eine solche weitere Verwendung gestattet und wenn die zuständige Behörde des ersuchten Staats dieser anderen Verwendung zustimmt. Die Schweiz hat diese Ergänzung bereits seit 2009 in Verhandlungen über die Revision bestehender oder den Abschluss neuer DBA vorgeschlagen.

Die heute geltende Fassung von Artikel 26 des Musterabkommens der OECD hat demnach folgenden Wortlaut¹¹:

«1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or the other Contracting State;*
- b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or the other Contracting State;*

¹¹ Offizielle Sprachen der OECD sind Englisch und Französisch. Es existiert deshalb keine offizielle deutsche Fassung des Musterabkommens und des Kommentars dazu (letzterer enthält auch die von den einzelnen Staaten gemachten Vorbehalte und Bemerkungen). Deshalb werden Abkommensbestimmungen und die schweizerischen Vorbehalte zu Artikel 26 in der deutschen Fassung des Berichts in englischer und in der französischen Fassung in französischer Sprache wiedergegeben.

c) *to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).*

4. *If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.*

5. *In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.»*

Auf diese Bestimmung stützt sich der gegenwärtig geltende internationale Standard ab. Er verpflichtet zu einem inhaltlich weit reichenden Informationsaustausch auf Ersuchen. Artikel 26 des OECD-Musterabkommens erlaubt zwar auch den automatischen oder den spontanen Informationsaustausch. Diese Formen der Zusammenarbeit gehören indessen nicht zu diesem internationalen Standard.

Kein Staat kann es sich leisten, gegen diesen Artikel 26 des OECD-Musterabkommens einen Vorbehalt anzubringen, weil dieser als Indiz dafür angesehen werden kann, dass der betreffende Staat nicht bereit ist, den international anerkannten Standard vollumfänglich zu befolgen. Gleiches gilt für Bemerkungen zum Kommentar zu dieser Bestimmung.

4.1.2 Kommentar zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens

Mit jeder Änderung von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens ging jeweils auch eine Anpassung des OECD-Kommentars zu dieser Bestimmung einher.

Insbesondere die Revision von 2012 hatte bedeutende Änderungen des Kommentars zur Folge: Ersuchen betreffend eine nicht durch Angabe von Namen und Adressen, sondern aufgrund eines bestimmten Verhaltensmusters definierte Gruppe von Personen wurden ausdrücklich als zulässig bezeichnet, soweit es sich dabei nicht um reine Beweisausforschungen („fishing expeditions“) handelt. Für die Abgrenzung zwischen zugelassenen namenlosen Gruppensuchen und verpönten „fishing expeditions“ wurden zusätzliche Beispiele in den Kommentar aufgenommen.

Diese Neukommentierung wurde am 17. Juni 2012 vom OECD-Rat verabschiedet und ist nun für die OECD-Mitgliedstaaten politisch verbindlich.

Im Rahmen der parlamentarischen Beratung des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz/StAhiG)¹² wurde dieser Entwicklung Rechnung getragen, indem in Artikel 4 Absatz 1 die im Entwurf noch vorhandene Einschränkung, wonach die Leistung von Amtshilfe nur auf Ersuchen im Einzelfall erfolgt, gestrichen wurde. Seit der Inkraftsetzung des StAhiG per 1. Februar 2013 sind somit Gruppensuchen gestützt auf ein in Kraft stehendes DBA oder ein anderes internationales Abkommen, das einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsieht (vgl. Art. 1 Abs. 1 StAhiG) möglich.

¹² SR 672.5.

4.1.3 Musterabkommen der UNO

Die UNO hat im Oktober 2008 im Wesentlichen Artikel 26 des Musterabkommens der OECD in der Fassung von 2005 in ihr eigenes Muster für ein DBA zwischen entwickelten Staaten und Entwicklungsländern¹³ übernommen.

Obwohl Absatz 1 des UNO-Musterabkommens eine Ergänzung („*In particular, information shall be exchanged that would be helpful to a Contracting State in preventing avoidance or evasion of such taxes*“) enthält, gehen beide Musterabkommen grundsätzlich vom gleichen Standard aus.

4.1.4 Artikel 27 des Musterabkommens der OECD (Vollstreckungshilfe)

Im Januar 2003 wurde das Musterabkommen der OECD durch einen neuen Artikel 27 über die Amtshilfe bei der Steuererhebung ergänzt. In einer Fussnote zu diesem Artikel weist die OECD allerdings ausdrücklich darauf hin, dass in gewissen Staaten die Leistung einer solchen Vollstreckungshilfe nach internem Recht oder aus politischen oder verwaltungstechnischen Gründen nicht oder nur in bestimmten Fällen geleistet werden könne. Eine solche Bestimmung solle deshalb nur in ein bilaterales Abkommen zwischen Staaten aufgenommen werden, die beide einer solchen Mithilfe bei der Vollstreckung von Steuern des anderen Staates zustimmen können. Dieser Fussnote kommt der Charakter eines allgemeinen Vorbehalts zu und erübrigt ausdrückliche Vorbehalte derjenigen Staaten, welche diese Bestimmung ganz oder teilweise ablehnen.

Die Schweiz hat bisher in keinem DBA eine diesem Artikel 27 des Musterabkommens der OECD entsprechende Bestimmung aufgenommen. Einzig im Abkommen mit Österreich wurde eine Lohnpfändung für rechtskräftige Steuerforderungen gegen in Österreich ansässige natürliche Personen aus Einkünften aus in der Schweiz ausgeübter unselbständiger Arbeit vereinbart. Diese Vollstreckungshilfe beschränkt sich auf Fälle, in denen die betroffene Person Massnahmen getroffen hat, um die Einforderung dieser Steuern zu vereiteln und setzt voraus, dass Österreich alle ihm nach internem Recht zur Verfügung stehenden Vollstreckungs- und Sicherungsmassnahmen ausgeschöpft hat.

In einem weiten Sinne kann auch die im Protokoll vom 27. August 2009 mit Frankreich vereinbarte Mithilfe der Schweiz bei der Zustellung von Zahlungsaufforderungen für französische Steuern als Akt der Vollstreckungshilfe bezeichnet werden.

4.1.5 Bericht der OECD von 1998 über den schädlichen Steuerwettbewerb

Im Frühjahr 1998 veröffentlichte die OECD ihren Bericht über den schädlichen Steuerwettbewerb («*Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*»). Darin wurden Kriterien für die Identifizierung von Steuerparadiesen bzw. von schädlichen steuerlichen Vorzugsbehandlungen in nicht als Steuerparadiesen geltenden Staaten entwickelt. Die Schweiz hat diesem Bericht nicht zugestimmt, sondern sich bei dessen Verabschiedung der Stimme enthalten und damit zum Ausdruck gebracht, dass sie sich durch diesen Bericht nicht als gebunden betrachte.

Im Rahmen der Umsetzung dieses Berichts hat die OECD unter anderem zahlreiche steuerliche Vorzugsregimes in den Mitgliedstaaten als potenziell schädlich aufgelistet. Um zu vermeiden, dass das schweizerische Regime der Besteuerung von Holdinggesellschaften definitiv als schädlich bezeichnet würde, hat die Schweiz zugesagt, in Revisionen ihrer DBA mit OECD-Mitgliedstaaten Amtshilfe zur Anwendung des innerstaatlichen Rechts im Falle von Holdinggesellschaften zu vereinbaren. Diese Amtshilfe erstreckt sich jedoch nur auf Auskün-

¹³ www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf.

te, die sich im Besitz der Steuerbehörden befinden oder befinden müssten. Zwangsmassnahmen zu deren Beschaffung sind ausgeschlossen.

4.1.6 Bankgeheimnisbericht von 2000 des Fiskalkomitees der OECD

Das Fiskalkomitee der OECD verabschiedete im Jahre 2000 seinen Bericht über den Zugang zu Bankinformationen für steuerliche Zwecke (*«Improving Access to Bank Information for Tax Purposes»*). Dieser Bericht anerkennt einerseits die Bedeutung des Schutzes der Privatsphäre, weist aber auch auf die Tatsache hin, dass das Bankgeheimnis zu unlauteren Zwecken missbraucht werden könne und missbraucht werde. Das Fiskalkomitee war sich indessen bewusst, dass der als „Idealzustand“ bezeichnete uneingeschränkte Zugang zu Bankinformationen für steuerliche Zwecke – und damit auch die Beschaffung solcher Informationen und deren Weitergabe an Steuerbehörden anderer Staaten – ein im damaligen Zeitpunkt politisch nicht erreichbares Ziel darstellte. Aus diesem Grund enthält der Bericht denn auch keine politisch verbindlichen Empfehlungen, sondern beschränkt sich darauf, die Mitgliedstaaten einzuladen, ihre Gesetzgebung und Verwaltungspraxis in drei bestimmten Bereichen zu überprüfen und nach Möglichkeit zu ändern. Zu diesen Bereichen gehört auch die Verbesserung des Informationsaustausches in Betrugsfällen.

In diesem Zusammenhang hat das Fiskalkomitee auch auf die Tatsache hingewiesen, dass die Definitionen des Begriffs des Steuerbetrugs in den einzelnen Staaten sehr unterschiedlich sind. Die Voraussetzung der beidseitigen Strafbarkeit sei namentlich im Verhältnis zwischen Staaten, die stark voneinander abweichende Definitionen des Betrugsbegriffs kennen, geeignet, den Informationsaustausch zu behindern. Das Fiskalkomitee hat im Bericht angekündigt, dass es die unterschiedlichen Definitionen des Begriffs des Steuerbetrugs in den einzelnen Staaten untersuchen und auf eine Einigung über eine gemeinsame Definition hinwirken werde. Dieses Ziel ist indessen nicht erreicht worden.

Die Schweiz hat diesem Bericht zugestimmt und damit ihre Bereitschaft zum Ausdruck gebracht, ihre Politik im Bereich der Amtshilfe beim Vorliegen von Betrugsdelikten zu überprüfen und, soweit machbar, zu ändern. Sie hat in der Folge eine neue Amtshilfebestimmung entworfen, die – unter ausdrücklicher Beibehaltung des Prinzips der beidseitigen Strafbarkeit – den Informationsaustausch bei Vorliegen eines Abgabebetrugs auch zur Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts vorsieht. Grundidee dieser neuen Bestimmung war es, gegenüber anderen Vertragsstaaten immer dann – aber auch nur dann – Amtshilfe zu leisten, wenn diese Staaten die betreffenden Informationen auf Grund des IRSG rechtshilfeweise hätte verlangen können. Damit kann die für die Steuerbehörden eines Vertragsstaats unbefriedigende Situation umgangen werden, dass dieser Staat auf dem Rechtshilfeweg Auskünfte und Unterlagen erhält, die aber für Veranlagungszwecke nicht verwendet werden dürfen (vgl. Ziffer 3.1.2, Buchstabe b hiervor).

4.1.7 Muster für ein Tax Information Exchange Agreement (TIEA)

Im Jahre 2002 erarbeitete die Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information der OECD ein Muster für ein auf den Informationsaustausch beschränktes TIEA, mit dem Staaten und Jurisdiktionen, die untereinander kein DBA abschliessen wollen, eine materiell dem Artikel 26 des Musterabkommens der OECD entsprechende Amtshilfe in Steuer-sachen vereinbaren können.

Die Schweiz hat bisher mit 5 Staaten und Jurisdiktionen ein solches TIEA ausgehandelt (vgl. Anhang B, Ziff. 1.2).

4.1.8 Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU

Im Jahre 2003 hat der Rat der EU die Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen¹⁴ verabschiedet. Damit soll die Besteuerung von grenzüberschreitenden Zinszahlungen an natürliche Personen sichergestellt werden. Erfasst werden somit Zinsen, die von einer in einem EU-Staat gelegenen Zahlstelle an eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem anderen EU-Staat gezahlt werden. Um zu verhindern, dass Steuerpflichtige aus EU-Staaten diese Richtlinie über Anlagen auf Finanzplätzen ausserhalb der EU umgehen, beschloss die EU, die abhängigen und assoziierten Gebieten von Grossbritannien und den Niederlanden sowie die Schweiz und weitere Drittstaaten (USA, Liechtenstein, Andorra, Monaco und San Marino) in ihr Zinsbesteuerungssystem einzubeziehen. Die EU-Zinsbesteuerung basiert in ihrer aktuellen Ausgestaltung auf dem sog. Koexistenzmodell, d.h. dem Nebeneinander von automatischem Informationsaustausch und Steuerrückbehalt. Bis auf Belgien, Luxemburg und Österreich hatten sämtliche EU-Staaten das System des automatischen Informationsaustauschs übernommen. Luxemburg und Österreich müssen erst dann zum automatischen Informationsaustausch übergehen, wenn sich die oben erwähnten Drittstaaten zur steuerlichen Amtshilfe auf Ersuchen gemäss dem OECD-Musterabkommen zum Informationsaustausch in Steuersachen verpflichtet haben¹⁵. Das Endziel der EU-Richtlinie ist somit ein einheitliches System unter Verzicht auf die koexistierende Quellenbesteuerung.

Die Schweiz hat schon im Vorfeld der eigentlichen Verhandlungen zum Zinsbesteuerungsabkommen gegenüber der EU zu verstehen gegeben, dass sie nicht „Umgehungshafen“ für die Zinsbesteuerungsrichtlinie der EU sein wolle und deshalb bereit sei, gleichwertige Massnahmen einzuführen. Gleichzeitig stellte die Schweiz klar, dass sie wegen des steuerlichen Bankgeheimnisses nicht zu einem automatischen Informationsaustausch über die Zinserträge privater Anleger bereit sei – auch nicht nach einer Übergangszeit.

Das Ergebnis der Verhandlungen bildete das Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind¹⁶. Dieses Abkommen ist am 1. Juli 2005 in Kraft getreten.

Artikel 10 des Abkommens verpflichtet die Schweiz und die einzelnen Mitgliedstaaten, für die unter dieses Abkommen fallenden Erträge Informationen über Handlungen auszutauschen, die nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Staates als Steuerbetrug gelten oder ein ähnliches Delikt darstellen, wobei als „ähnlich“ nur Delikte gelten, die nach dem Recht des ersuchten Staates denselben Unrechtsgehalt aufweisen wie der Steuerbetrug.

In Ziffer 2 des einverständlichen Memorandums zum Zinsbesteuerungsabkommen haben sich die Schweiz und jeder Mitgliedstaat der EU verpflichtet, unmittelbar nach der Unterzeichnung des Abkommens bilaterale Verhandlungen aufzunehmen, um in ihr DBA einen Informationsaustausch auf Ersuchen für die unter jenes Abkommen fallenden Einkünfte nach dem Recht des ersuchten Staates als Steuerbetrug oder ähnliches Delikt gelten und Kategorien von Fällen zu definieren, die gemäss dem Veranlagungsverfahren der betreffenden Staaten als „ähnliches Delikt“ betrachtet werden.

Solche Verhandlungen fanden in der Folge mit mehreren EU-Staaten statt und führten zu einer entsprechenden Änderung der Amtshilfebestimmung in den Abkommen mit Deutschland, Finnland, Grossbritannien, Österreich und Spanien. Dieser Artikel 10 des Zinsbesteue-

¹⁴ Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. L 157 vom 26. Juni 2003, S. 38; zuletzt geändert durch Richtlinie 2006/98/EG, ABl. L 363 vom 20. Dezember 2006, S. 129.

¹⁵ Belgien ist per 1. Januar 2010 zum automatischen Informationsaustausch übergegangen.

¹⁶ SR 0.641.926.81

rungsabkommens ist durch die von der Schweiz übernommene weitergehende Amtshilfe gemäss OECD-Standard (vgl. Ziffer 4.3 hiernach) überholt.

Seit mehreren Jahren berät die EU-Kommission über eine Revision der Zinsbesteuerungsrichtlinie 2003/48/EG: Damit sollen bestehende Schlupflöcher (z.B. die Umgehung der Anwendung der Richtlinie durch die Zwischenschaltung von juristischen Personen) geschlossen werden. Ausserdem soll der Zinsbegriff auf weitere Finanzinstrumente mit zinsähnlichem Ertrag ausgedehnt werden. Die revidierte Richtlinie ist weitgehend ausgehandelt, aber noch nicht verabschiedet worden. Dennoch hat der Ecofin-Rat am 14. Mai 2013 ein Mandat für die Aufnahme von Verhandlungen mit der Schweiz, Andorra, Liechtenstein, Monaco und San Marino zwecks Anpassung der mit diesen Staaten abgeschlossenen Zinsbesteuerungsabkommen an die revidierte Richtlinie verabschiedet. Der Bundesrat hat am 9. Oktober 2013 einem Mandatsentwurf für entsprechende Revisionsverhandlungen zugestimmt. Über die definitive Verabschiedung wird der Bundesrat nach Konsultationen mit den zuständigen parlamentarischen Kommissionen und den Kantonen entscheiden.

4.1.9 Europarats-Konvention über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

Dieses gemeinsam von der OECD und dem Europarat erarbeitete Übereinkommen vom 25. Januar 1988¹⁷, dem Mitgliedstaaten der OECD und des Europarats beitreten konnten, postuliert eine sehr weit gehende Zusammenarbeit in Steuersachen. Gegenstand dieser Europarats-Konvention Nr. 127 ist nicht nur den Informationsaustausch auf Ersuchen, sondern auch der spontane Informationsaustausch, und zwar jeweils für Steuern jeglicher Art und Bezeichnung. Allerdings kann jeder Staat einzelne Steuern (mit Ausnahme von Einkommens- und Gewinnsteuern sowie Vermögenssteuern) von der Anwendung ausschliessen. Die Konvention sieht auch den automatischen Informationsaustausch als Option vor, doch muss dieser zwischen einzelnen Staaten ausdrücklich vereinbart werden. Weitere Bereiche der Zusammenarbeit, die aber durch Vorbehalte ausgeschlossen werden können, umfassen zeitlich abgestimmte Steuerprüfungen und die Teilnahme an Steuerprüfungen im Ausland, die gegenseitige Unterstützung bei der Vollstreckung von Steuerforderungen sowie die Zustellung von amtlichen Schriftstücken eines anderen Staates.

Bis zur Übernahme des Standards gemäss Artikel 26 des OECD-Musterabkommens durch die Schweiz am 13. März 2009 gingen die Verpflichtungen, die die Konvention Nr. 127 den ihr angeschlossenen Staaten auferlegte, weit über die damalige schweizerische Amtshilfepolitik hinaus. Aus diesem Grund hat der Bundesrat die Unterzeichnung und Ratifikation dieser Konvention wiederholt abgelehnt.

Die Konvention wurde am 27. Mai 2010 teilweise revidiert¹⁸. Vordergründiges Ziel dieser Revision war es, die Konvention dort, wo dies noch nicht der Fall war, an den geltenden OECD-Standard anzupassen und insbesondere die Absätze 4 und 5 von Artikel 26 des Musterabkommens der OECD einzufügen. Im Weiteren sieht die Konvention für vorsätzlich begangene Steuervergehen nun zwingend eine Rückwirkung von mindestens drei Jahren vor. Schliesslich wurde der Beitritt zu dieser revidierten Konvention nun auch Nichtmitgliedstaaten der OECD bzw. des Europarats ermöglicht. Das Änderungsprotokoll ist am 1. Juni 2011 in Kraft getreten.

Nichtmitgliedstaaten der OECD oder des Europarats können die Konvention nur in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung unterzeichnen. Demgegenüber können ihr Mitgliedstaaten der OECD oder des Europarats weiterhin in der Fassung von 1988 beitreten. Ein solcher Beitritt zur Konvention ohne das Protokoll von 2010 erscheint allerdings bloss

¹⁷ Vgl. www.conventions.coe.int, Stichwort „Full list“, Nr. 127.

¹⁸ Das Änderungsprotokoll figuriert als Nr. 208 auf der Liste der Europaratsverträge.

theoretisch möglich, weil die Fassung von 1988 nicht in allen Punkten dem international anerkannten Standard entspricht.

Durch die Propagierung des Beitritts zur Konvention durch die G20 und die OECD hat diese Konvention an Bedeutung gewonnen. Auch das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, das die Einhaltung des internationalen Standards zu überprüfen hat (vgl. Ziff. 4.3.4), betrachtet den Beitritt zur Konvention als probates Mittel, um rasch über eine gesetzliche Grundlage für einen standardkonformen Informationsaustausch mit einer grösseren Zahl von Staaten zu verfügen.

Nachdem im Mai 2013 mit Luxemburg, Österreich und Singapur Staaten, die in der Vergangenheit eine ähnliche Amtshilfepolitik verfolgten wie die Schweiz, der Konvention beigetreten waren, zeichnete sich ab, dass der Druck auf die Schweiz zunehmen würde, wenn sie diesen Schritt nicht nachvollzieht. Der Bundesrat hat deshalb am 9. Oktober 2013 der Unterzeichnung dieser Konvention zugestimmt und das EFD mit der Ausarbeitung einer Vernehmlassungsvorlage beauftragt. Die Schweiz hat die revidierte Konvention am 15. Oktober 2013 unterzeichnet.

In der durch das Protokoll geänderten Fassung ist die Konvention von 30 Staaten ratifiziert¹⁹ und von 28 weiteren Staaten unterzeichnet²⁰ worden (Stand per 1. November 2013).

4.2 Schweizerische DBA-Politik im Wandel dieser Rechtsentwicklungen

4.2.1 Ursprüngliche schweizerische Haltung zum Informationsaustausch

Die Schweiz hat sich seit jeher auf den Standpunkt gestellt, dass der einzige Zweck eines DBA in der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung liegt. Die Hilfeleistung bei der Umsetzung von Abkommensbestimmungen gehört zu den Verpflichtungen, die ein Staat mit dem Abschluss eines DBA eingeht («pacta sunt servanda»). Es versteht sich somit von selbst, dass die Schweiz Auskünfte, die für die ordnungsgemässe Anwendung oder zur Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme eines Abkommens erforderlich sind, auszutauschen hat, selbst wenn das Abkommen keine entsprechende ausdrückliche Bestimmung enthält.

Aus diesem Grund gehörte es während Jahrzehnten zu den Grundsätzen der Abkommenspolitik der Schweiz, in ihre DBA gar keine Amtshilfebestimmung aufzunehmen. Lediglich in Abkommen mit Mitgliedstaaten der OECD war die Schweiz, sofern der andere Vertragsstaat auf die Aufnahme einer ausdrücklichen Bestimmung beharrte, bereit, einen auf den für die ordnungsgemässe Anwendung des Abkommens und die Verhütung von Abkommensmissbräuchen erforderliche Auskünfte beschränkten Informationsaustausch zu vereinbaren. Materiell bewirkte dies keinen Unterschied, weil eine solche sog. „kleine“ Amtshilfeklausel ohnehin lediglich zum Austausch derjenigen Informationen verpflichtet, die auch ohne derartige Bestimmung im Rahmen der Abkommensanwendung zu erteilen sind.

Einziges Ausnahme bildete das aus dem Jahre 1951 stammende Abkommen mit den USA, das eine Ausdehnung auf die für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen im Zusammenhang mit einer unter das Abkommen fallenden Steuer vorsah (vgl. Ziffer 5 hier-nach).

¹⁹ Albanien, Argentinien, Australien, Belize, Costa Rica, Dänemark, Finnland, Frankreich, Georgien, Ghana, Griechenland, Grossbritannien, Indien, Irland, Island, Italien, Japan, Malta, Mexiko, Moldova, Niederlande, Norwegen, Polen, Schweden, Slowenien, Spanien, Südkorea, Tschechische Republik, Tunesien und Ukraine.

²⁰ Belgien, Brasilien, Chile, China, Deutschland, Estland, Guatemala, Indonesien, Kanada, Kolumbien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Marokko, Neuseeland, Nigeria, Österreich, Portugal, Rumänien, Russland, Saudi-Arabien, Schweiz, Singapur, Slowakei, Südafrika, Türkei und USA.

Weil der bereits in Artikel 26 des Musterabkommens der OECD von 1963 postulierte Informationsaustausch zur Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts (vgl. Ziffer 4.1.1, Buchstabe a) nach schweizerischer Auffassung zu weit ging, machte sie hierzu einen ausdrücklichen Vorbehalt. Der Wortlaut des schweizerischen Vorbehalts wurde im Laufe der Zeit wiederholt angepasst, wobei dessen Sinn – zumindest bis zur Änderung im Jahre 2005 (vgl. Ziffer 4.2.2 Buchstabe c hiernach) – im Grundsatz unverändert blieb.

Am klarsten lässt sich die langjährige Haltung der Schweiz am ursprünglichen Wortlaut ihres Vorbehaltes aufzeigen, obwohl sich hieraus das erwähnte Entgegenkommen gegenüber OECD-Staaten – Bereitschaft zum Einschluss einer kleinen Amtshilfeklausel – nicht ableiten lässt.

«Under the Swiss concept a double taxation convention aims at avoiding international double taxation; the information necessary for the correct application and for the prevention of an abuse of such convention can be exchanged already within the existing framework of its provisions on the mutual agreement procedure, the reduction of taxes withheld at the source, etc. Switzerland considers a particular provision on the exchange of information as unnecessary since even such an express clause could not, according to the purpose of the Convention, provide for more than for an exchange of information necessary for the correct application and prevention of an abuse of the Convention. Accordingly Switzerland has an express reservation on the Article on exchange of information.»

4.2.2 Anpassungen des schweizerischen Vorbehalts zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens

a) Anpassung von 1994

Im Rahmen einer von der OECD im Jahre 1994 vorgenommenen Teilrevision des Musterabkommens strebte die OECD einen Verzicht auf Begründungen und Erklärungen im Wortlaut von Vorbehalten an. Sie ersuchte daher die Schweiz, ihren Vorbehalt zu ändern. Die neue Formulierung lautete wie folgt:

«Switzerland reserves its position on this Article. When negotiating with other member countries, Switzerland will propose to limit the scope of this Article to information necessary for carrying out the provisions of the Convention.»

Diese Formulierung zeigte, dass die Schweiz in Verhandlungen mit OECD-Mitgliedstaaten generell bereit war, eine kleine Amtshilfebestimmung in das Abkommen aufzunehmen, auch wenn der andere Staat nicht hierauf beharrte. Allerdings hatte die Schweiz bereits zu dieser Zeit in Ausnahmefällen auch in Abkommen mit Nichtmitgliedstaaten der OECD der Aufnahme einer solchen kleinen Amtshilfeklausel zugestimmt, weil ein Abschluss sonst nicht zustande gekommen wäre (Abkommen mit China und Indien).

b) Anpassung von 1997

Um nicht den Anschein einer Ungleichbehandlung von Mitglied- und Nichtmitgliedstaaten der OECD zu erwecken, wurde die Schweiz eingeladen, ihren Vorbehalt erneut anzupassen. Dies führte zu folgender Formulierung:

«Switzerland reserves its position on this Article. It will propose to limit the scope of this Article to information necessary for carrying out the provisions of the Convention.»

Dieser Wortlaut widerspiegelt die Tatsache, dass die Schweiz seit anfangs der 90er-Jahre vermehrt dazu übergegangen war, die – im Übrigen sachlich nicht begründbare – „Privilegierung“ von OECD-Mitgliedstaaten aufzugeben und auch in Abkommensverhandlungen mit Nichtmitgliedstaaten der OECD der Aufnahme einer auf den Austausch der für die ordnungsgemässe Anwendung des Abkommens erforderlichen Auskünfte begrenzte Amtshilfebestimmung zuzustimmen.

c) Anpassung von 2005

Nachdem die Schweiz in Umsetzung ihrer Zustimmung zum Bericht des Fiskalkomitees der OECD von 2000 über den Zugang zu Bankinformationen zu steuerlichen Zwecken ihre Amtshilfepolitik beim Vorliegen von Betrugsdelikten geändert hatte, erwies sich die bisherige Fassung ihres Vorbehaltes zu Artikel 26 des Musterabkommens der OECD als nicht mehr zeitgemäss. Der Vorbehalt wurde wie folgt geändert:

«Switzerland reserves its position on paragraphs 1 and 5. It will propose to limit the scope of this Article to information necessary for carrying out the provisions of the Convention. This reservation shall not apply in cases involving acts of fraud subject to imprisonment According to the laws of both Contracting States.»

Damit brachte die Schweiz zum Ausdruck, dass sie zwar eine Amtshilfe für die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts grundsätzlich weiterhin ablehnt, dass sie aber bereit ist, in Fällen von Steuerbetrug den Amtshilfeweg zu öffnen.

Dieser neue Vorbehalt nimmt nicht Bezug auf die Verpflichtung der Schweiz zur Vereinbarung von Amtshilfe für Holdinggesellschaften (vgl. Ziffer 4.1.5). Dies wurde bewusst unterlassen, um eine ausdrückliche Unterscheidung zwischen Mitglied- und Nichtmitgliedstaaten der OECD (wie sie zwischen 1994 und 1997 bestand) zu vermeiden.

4.3 Schweizerische Abkommenspolitik seit dem 13. März 2009

4.3.1 Übernahme des OECD-Standards

Aufgrund der internationalen Entwicklungen und des Drucks der G20 hat der Bundesrat am 13. März 2009 beschlossen, dass die Schweiz im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen den Standard gemäss dem in Ziffer 4.1.1, Buchstabe d) wiedergegebenen Artikel 26 des Musterabkommens der OECD übernehmen und den schweizerischen Vorbehalt zu dieser Bestimmung zurückziehen werde. Die Umsetzung dieser neuen Abkommenspolitik werde durch eine entsprechende Anpassung der schweizerischen DBA erfolgen.

Gleichzeitig hat der Bundesrat die Eckwerte dieser neuen Politik festgelegt. Hierzu gehören die Beschränkung auf den Informationsaustausch auf Anfrage, das Verbot der „fishing expeditions“, die Beschränkung auf die unter den Geltungsbereich des DBA fallenden Steuern, das Rückwirkungsverbot sowie die Wahrung des Rechtsschutzes der betroffenen Person(en). Ausserdem hat der Bundesrat verlangt, dass – soweit möglich und sinnvoll – im Rahmen der Verhandlungen in anderen Abkommensbereichen Verbesserungen angestrebt werden sollen.

4.3.2 Umsetzung des OECD-Standards

Im Auftrag der G20 erstellte die OECD anfangs April 2009 eine „schwarze Liste“ mit Staaten und Jurisdiktionen, die den OECD-Standard noch nicht übernommen hatten sowie eine „graue Liste“ mit Staaten und Jurisdiktionen, die sich zwar zur Übernahme des OECD-Standard bekannt, diesen Standard aber noch nicht in genügendem Masse umgesetzt hatten. Als Erfordernis für die genügende Umsetzung legte die OECD ein Minimum von zwölf unterzeichneten Abkommen mit einer entsprechenden Amtshilfebestimmung fest. Die Schweiz figurierte anfänglich auf der „grauen Liste“. Diese Listen wurden von der OECD aufgrund der Entwicklungen in den einzelnen Staaten periodisch aufdatiert. Nachdem die Schweiz im September 2009 das zwölfte Abkommen mit einer Amtshilfebestimmung nach OECD-Standard unterzeichnet hatte, konnte sie unmittelbar vor dem G20-Gipfel vom 25. September 2009 in Pittsburgh hiervon gestrichen werden.

Unterdessen hat die Schweiz die Verhandlungen über die Aufnahme einer Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Standard in ihre DBA mit mehr als 50 Staaten und Gebieten – davon

28 mit OECD-Staaten – abschliessen können (vgl. Anhang B, Ziffer 1). Bei diesen Verhandlungen wurden die Eckwerte des Bundesrates soweit wie möglich eingehalten. Abstriche mussten teilweise gemacht werden bei der Beschränkung auf die unter das Abkommen fallenden Steuern (Abkommen mit Australien, Belgien, Bulgarien, China, Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Japan, den Niederlanden, Polen, Rumänien, der Tschechischen Republik, Schweden, Spanien und Ungarn) und bei Anwendbarkeit ab einem Datum, das vor dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten der Revisionsprotokolle oder Abkommen folgenden Jahres liegt (Rückwirkungsverbot; vgl. die Abkommen mit Deutschland, Frankreich, Indien, den Niederlanden, Schweden, der Slowakei, Südkorea und den USA).

Die Schweiz setzt ihre Bemühungen, im Rahmen von Abkommensrevisionen oder beim Abschluss neuer Abkommen mit weiteren Staaten eine Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Standard zu vereinbaren, unvermindert fort.

4.3.3 Keine Amtshilfe aufgrund unrechtmässig beschaffter Daten

Gegen Ende 2009 und im Jahr 2010 wurden Fälle von unter Verletzung des schweizerischen Bankgeheimnisses beschafften Bankdaten publik, die ausländischen Steuerbehörden angeboten und teilweise von diesen käuflich erworben wurden. Die Schweiz kann nicht verhindern, dass ausländische Staaten solche unrechtmässig beschaffte Daten für Zwecke der Veranlagung ihrer Steuerpflichtigen verwenden. Nach schweizerischer Meinung widerspricht es indessen dem im Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge²¹ enthaltenen Grundsatz von Treu und Glauben, wenn ein ausländischer Staat gestützt auf solche gestohlenen Bankdaten von der Schweiz Amtshilfe verlangen würde.

Im Rahmen der Beratung über die ersten zehn Abkommen mit einer Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Standard (Abkommen mit Dänemark, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Katar, Luxemburg, Mexiko, Norwegen, Österreich und USA) wurden denn auch die diesbezüglichen Bundesbeschlüsse durch einen Artikel 3 ergänzt. Darin wird festgehalten, dass der Bundesrat der Regierung des anderen Vertragsstaats eine Erklärung abgibt, wonach die Schweiz in Steuersachen keine Amtshilfe leistet, wenn das Amtshilfeersuchen auf illegal beschafften Daten beruht. Der Bundesrat würde in einem solchen Fall Rechtshilfe verlangen und auf eine entsprechende Erklärung der Regierung des anderen Vertragsstaats hinarbeiten. Am 17. Februar 2010 reichte die APK des Ständerats ausserdem die Motion 10.3013 (Künftige Doppelbesteuerungsabkommen. Keine Amtshilfe bei illegal beschafften Daten) ein, welche dieselbe Zielrichtung verfolgt. Diese Motion wurde in der Folge überwiesen.

Mit Frankreich konnte in Bezug auf die bei der Genfer Filiale der HSBC gestohlenen Bankdaten eine Verständigung erzielt werden. Frankreich wird diese Daten nicht zur Stellung eines Amtshilfeersuchens an die Schweiz verwenden und die Schweiz darüber informieren, wenn diese Daten amtshilfeweise an andere Staaten weitergegeben werden.

Seit der Einreichung der Motion 10.3013 haben die Eidg. Steuerverwaltung bzw. das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF) anlässlich von Verhandlungen die Delegation des anderen Staates regelmässig darauf hingewiesen, dass die Schweiz keine Amtshilfe leisten werde, wenn ein Gesuch auf Informationen beruht, die aufgrund von nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen beschafften worden sind. Dieser Grundsatz ist auch in Artikel 7 Buchstabe c StAhiG enthalten.

Allerdings hat sich gezeigt, dass verschiedene Staaten, die selber keine CDs mit gestohlenen Bankdaten erworben, sondern solche Daten amtshilfeweise von einem anderen Staat erhalten haben, die Haltung der Schweiz nicht zu akzeptieren bereit sind (z.B. Indien und Spanien). Sie stellen sich auf den Standpunkt, dass ihnen keine Verletzung von Treu und

²¹ SR 0.111

Glauben vorgehalten werden könne und schliessen Sanktionen gegen die Schweiz nicht aus, wenn sie an ihrer Position festhalte. Das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) wird die Vereinbarkeit dieser schweizerischen Position mit dem Standard überprüfen.

4.3.4 Überprüfung der Einhaltung des OECD-Standards

Dem Global Forum, dem per 1. November 2013 120 Staaten und Gebiete angeschlossen sind, kommt die Aufgabe zu, bei seinen Mitgliedern sowie bei weiteren als Finanzplätze geltenden Jurisdiktionen die Einhaltung des OECD-Standards zu überprüfen. Diese Überprüfung ist in zwei Phasen gegliedert, wobei in der ersten Phase das rechtliche Regelwerk auf die Übereinstimmung mit den Zielen des OECD-Standards und in einer zweiten Phase die praktische Anwendung und deren Effektivität und Effizienz geprüft werden.

Die Phase 1 der Prüfung der Schweiz begann im Herbst 2010. Bereits Ende Januar 2011 zeichnete sich ab, dass das Global Forum die in den bisher abgeschlossenen schweizerischen Amtshilfebestimmungen auf der Grundlage von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens enthaltenen Anforderungen an die Identifikation der betroffenen Person und des Informationsinhabers als zu restriktiv und damit als mit dem internationalen Standard nicht vereinbar betrachten könnte.

Aus diesem Grund hat der Bundesrat am 13. Februar 2011 beschlossen, dass einem Amtshilfesuch gestützt auf ein DBA mit einer Bestimmung zum Informationsaustausch nach Artikel 26 des OECD-Musterabkommens auch dann entsprochen werden soll, wenn darin dargetan wird, dass es sich nicht um eine „fishing expedition“ handelt und der ersuchende Staat

- den Steuerpflichtigen identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf anderer Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann,
- den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt, soweit sie ihm bekannt sind.

Bei den im damaligen Zeitpunkt im parlamentarischen Genehmigungsverfahren stehenden Abkommen mit Deutschland, Griechenland, Indien, Japan, Kanada, Kasachstan, den Niederlanden, Polen, der Türkei und Uruguay konnte die Anpassung direkt vorgenommen werden. Zu diesem Zweck beantragte der Bundesrat, das EFD zu ermächtigen, mit denjenigen Staaten, deren Abkommen keine Bestimmung enthielt, wonach die Anforderungen an ein Amtshilfesuch so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern, bilateral in geeigneter Form eine solche „Anti-Frustrations-Klausel“ zu vereinbaren. Im Weiteren solle die Schweiz einem Amtshilfesuch, das keine „fishing expedition“ darstellt, auch dann entsprechen, wenn die steuerpflichtige Person auf andere Weise als durch Angabe von Name und Adresse identifiziert wird und wenn Name und Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers fehlen, weil sie dem ersuchenden Staat nicht bekannt sind. Die ESTV solle ermächtigt werden, auf eine gegenseitige Anerkennung dieser Auslegung hinzuwirken. Die Schweizerische Bundesversammlung hat die Bundesbeschlüsse zu diesen zehn Abkommen am 17. Juni 2011 in diesem Sinne genehmigt. Bis auf das Abkommen mit Kasachstan sind sie inzwischen in Kraft getreten.

Im Weiteren verabschiedete der Bundesrat am 6. April 2011 eine Botschaft zur Ergänzung der von der Schweizerischen Bundesversammlung bereits am 18. Juni 2010 genehmigten DBA mit Dänemark, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Katar, Luxemburg, Mexiko, Norwegen, Österreich und den USA, um auch diese interpretationsmässig an den internationalen Standard anzupassen. Die Bundesversammlung hat diese Anpassung betreffend die ersten neun dieser zehn Abkommen am 23. Dezember 2011 und betreffend dasjenige mit den USA am 16. März 2012 genehmigt.

Schliesslich beauftragte der Bundesrat die ESTV, bei laufenden und künftigen Verhandlungen dieselben Grundsätze umzusetzen.

Am 1. Juni 2011 wurde die Phase 1 der Überprüfung der Schweiz durch das Global Forum mit der Verabschiedung des Peer Review-Berichts abgeschlossen.

An seiner Beurteilung, dass die anfängliche schweizerische Auslegung der bisher ausgehandelten neuen Amtshilfebestimmungen zu restriktiv sei, hat das Global Forum festgehalten. Nicht zuletzt wegen der sofortigen und zielgerichteten Reaktion der Schweiz vom 13. Februar 2011 soll sie dennoch zur Phase 2 des Peer Review zugelassen werden, sofern sie rasch eine „signifikante Anzahl von Abkommen in Übereinstimmung mit dem internationalen Standard bringt“.

Im Weiteren wurde die Schweiz vom Global Forum aufgefordert, eine Amtshilfebestimmung nach dem internationalen Standard mit allen „relevanten Partnern“, d.h. mit allen Staaten und Jurisdiktionen, die ein entsprechendes Interesse manifestieren, abzuschliessen. Dies bedeutet, dass die Schweiz, auch mit Staaten und Gebieten, mit denen der Abschluss eines DBA nicht im Interesse der Schweiz liegt, Hand bieten muss, ein TIEA zu vereinbaren. Die Schweiz ist dieser Empfehlung des Global Forum gefolgt und hat in Artikel 1 Absatz 1 StA-hiG festgehalten, dass dieses Gesetz den Vollzug der Amtshilfe nicht nur nach DBA regle, sondern auch nach anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen. Hierzu gehören auch die TIEA.

Nicht relevant für die Frage der Gleichbehandlung aller Staaten im Bereich der Amtshilfe ist demgegenüber die Aufforderung des Global Forum an die Schweiz, in begründeten Fällen (besondere Dringlichkeit, Gefahr der Vereitelung des Erfolgs der Untersuchung) Ausnahmen von der Verpflichtung vorzusehen, die betroffene Person zu notifizieren und ihr die Teilnahme am Verfahren zu gestatten, bevor die verlangten Informationen dem ersuchenden Staat übermittelt werden.

5. Amtshilfepraxis der Schweiz gegenüber den USA

Im Postulat wird ausdrücklich eine Darlegung der Amts- und Rechtshilfepraxis der Schweiz gegenüber den USA verlangt. Die nachstehende Darstellung beschränkt sich auf die Amtshilfe, weil im Bereich der Rechtshilfe aufgrund des IRSG keine unterschiedliche Behandlung einzelner Staaten besteht und weil dem Rechtshilfevertrag vom 25. Mai 1973 im Steuerbereich praktisch keine Bedeutung zukommt (vgl. Ziffern 3.3 und 3.4 hiervor).

5.1 Die massgebenden Bestimmungen

5.1.1 Das Abkommen vom 2. Oktober 1996 (DBA-US 96)²²

Bereits Artikel XVI Absatz 1 des früheren schweizerisch-amerikanischen Abkommens vom 24. Mai 1951 (nachstehend: DBA-US 51)²³ sah vor, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unter sich „diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten u. dgl., die eine unter dieses Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben.“ Diese Bestimmung wurde in seinen Grundzügen in Artikel 26 Absatz 1 DBA-US 96 übernommen.

«1. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte

²² SR 0.672.933.61.

²³ AS 1951 892.

te austauschen, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. In Fällen von Steuerbetrug ist (a) der Informationsaustausch nicht durch Artikel 1 (Persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt und wird (b) die zuständige Behörde eines Vertragsstaates auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte nach diesem Artikel durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten erteilen. [...].»

Materiell wurde somit der Informationsaustausch gegenüber dem DBA-US 51 – entgegen weitergehender amerikanischer Forderungen – einzig dahingehend ausgeweitet, dass in Fällen von Steuerbetrug Informationen auch über nichtansässige Personen auszutauschen sind (2. Satz, Buchstabe a). Neu ist ausserdem, dass der ersuchte Staat auf ausdrückliches Begehren die Informationen in bestimmter Form zu übermitteln hat (Buchstabe b). Dieser zweite Punkt berücksichtigt ein berechtigtes amerikanisches Anliegen, weil Informationen in der gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum DBA-US 51 üblichen Form eines Amtsberichts aufgrund des Unmittelbarkeitsprinzips des amerikanischen Prozessrechts nicht als Beweismittel zugelassen und deshalb die darin enthaltenen Informationen in einem Gerichtsverfahren in den USA nicht verwertbar waren.

5.1.2 Ziffer 10 des Protokolls zum DBA-US 96²⁴

Neu wurde der Begriff des „Abgabebetrugs“ in Ziffer 10 des Protokolls zum DBA-US 96 näher umschrieben:

«Es besteht Einvernehmen darüber, dass der Ausdruck „Abgabebetrug“ ein betrügerisches Verhalten bedeutet, welches eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung des Betrags der einem Vertragsstaat geschuldeten Steuer bewirkt oder bezweckt. Ein betrügerisches Verhalten wird angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger sich zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden einer falschen oder gefälschten Urkunde (beispielsweise einer doppelt geführten Buchhaltung, einer gefälschten Rechnung, einer inhaltlich unrichtigen Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung, einer fiktiven Bestellung oder allgemein eines gefälschten Beweismittels) oder eines Lügengebäudes bedient oder zu bedienen beabsichtigt. Die vorstehende Aufzählung ist beispielhaft und nicht abschliessend. Der Ausdruck „Abgabebetrug“ kann auch Handlungen einschliessen, die im Zeitpunkt, in dem ein Gesuch gestellt wird, als betrügerisches Verhalten gelten, für das der ersuchte Vertragsstaat nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis Auskünfte beschaffen kann.

Es besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchte Staat bei der Beurteilung, ob in einem Fall, der einen freien Beruf oder ein aktives Geschäft (auch in der Form eines Einzelunternehmens, einer Personengesellschaft oder eines ähnlichen Unternehmens) betrifft, ein Abgabebetrug vorliegt, davon ausgehen wird, dass die Buchführungspflichten nach dem Recht des ersuchenden Staates solche des ersuchten Staates sind.»

Diese Umschreibung widerspiegelt die vom Bundesgericht entwickelte Rechtsprechung zum IRSG (vgl. Ziffer 3.1.1 hiervor).

5.1.3 Ziffer 8 des Memorandum of Understanding zum DBA-US 96

Das zusammen mit dem DBA-US 96 und dem zugehörigen Protokoll am 2. Oktober 1996 unterzeichnete Memorandum of Understanding stellt in Ziffer 8, Buchstabe a klar, dass die Definition des Abgabebetrugs auch dann anwendbar ist, wenn ein Vertragsstaat auf das Mittel der Rechtshilfe zurückgreifen muss (diese Übereinstimmung ist angesichts der Tatsache,

²⁴ BBI 2010 247.

dass die Definition in Ziffer 10 des Protokolls von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum IRSG abgeleitet wurde, gegeben).

Buchstabe d bestätigt, dass in Fällen von Abgabebetrug das schweizerische Bankgeheimnis kein Hindernis zur Beschaffung und zur Weiterleitung von Urkundenbeweisen an die USA bildet.

Diese Bestimmungen weiten den materiellen Geltungsbereich des Informationsaustausches nicht aus.

5.1.4 Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003

Am 23. Januar 2003 unterzeichneten die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten eine Vereinbarung über die Anwendung von Artikel 26 DBA-US 96. Darin werden Kriterien für die Auslegung des Begriffs „Betrugsdelikte und dergleichen“ festgelegt und diese anhand von 14 in einen Anhang dargestellten Fallbeispielen erläutert. Mehrheitlich werden darin Sachverhalte umschrieben, die nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts als Abgabebetrug zu qualifizieren sind. Einige Fallbeispiele betreffen indessen Verhaltensweisen, die im schweizerischen Veranlagungsverfahren, das sich grundlegend vom reinen Selbstveranlagungsprinzip des amerikanischen Rechts unterscheidet, nicht begangen werden können, die aber einen Unrechtsgehalt aufweisen, der demjenigen bei der Begehung eines Abgabebetrugs entspricht.

Ein ähnliches Konzept wurde auch in Ziffer 2 des einverständlichen Memorandums zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU vorgeschrieben, indem in den DBA zwischen der Schweiz und den EU-Mitgliedstaaten der Informationsaustausch im Falle von Betrug und ähnlichen Delikten zu vereinbaren ist und gleichzeitig Kategorien von Fällen zu definieren sind, die gemäss den Veranlagungsverfahren beider Staaten als „ähnliches Delikt“ gelten (vgl. Ziffer 4.1.7 hiervor).

5.2 Revisionsprotokoll vom 23. September 2009

Nach der Übernahme des Standards gemäss Artikel 26 des OECD-Musterabkommens war die Schweiz bestrebt, die mit zahlreichen Staaten bestehende Abkommen im Bereich des Informationsaustauschs an diesen neuen Standard anzupassen. Diese Bestimmungen weichen nur in einigen, materiell nicht grundlegenden Punkten voneinander ab.

Das Revisionsprotokoll vom 23. September 2009 wird, wenn es auf amerikanischer Seite ratifiziert worden und in Kraft getreten ist, den USA insgesamt keine Vorzugsstellung gegenüber anderen Staaten mit einer Amtshilfebestimmung auf der Grundlage von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens verschaffen:

- Es ist insoweit günstiger als die USA aufgrund dieses Protokolls diejenigen Informationen verlangen können, welche die Zeit ab dem Unterzeichnungsdatum betreffen, wogegen die Vereinbarungen mit den meisten anderen Staaten nur für Informationen gelten, welche die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des neuen Amtshilfebestimmung folgenden Jahres betreffen;
- Hingegen ist der Anwendungsbereich beschränkt auf die unter das Abkommen fallenden Steuern, während einigen anderen Staaten eine Anwendung für Steuern jeder Art und Bezeichnung hatte zugestanden werden müssen (Australien, Belgien, Bulgarien, China, Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Japan, den Niederlanden, Polen, Rumänien, der Tschechischen Republik, Schweden, Spanien und Ungarn);
- Ein vorübergehender Vorteil bildet schliesslich die Möglichkeit der USA, wie bereits unter dem DBA-US 96 unter bestimmten Voraussetzungen namenlose Gruppensuchen zu

stellen. Andere Staaten können dies nur für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Februar 2013 (Inkrafttretens des StAHiG) tun.

5.3 Sonderfall UBS

a) Hintergrund

Ausgelöst wurden die Untersuchungen des Internal Revenue Service (IRS) durch die Entdeckung, dass ein amerikanischer Staatsbürger im Zusammenhang mit der Einführung des Qualified Intermediary-Verfahrens auf den 1. Januar 2001 die von der UBS verwalteten, bisher von ihm selber gehaltenen US-Wertschriften auf eine zwischengeschaltete Offshore-Gesellschaft übertragen hatte. Während auf dem der Bekämpfung der Geldwäscherei dienenden „Formular A“ der amerikanische Steuerpflichtige als wirtschaftlich berechtigte Person figurierte, hatte die Offshore-Gesellschaft im amerikanischen Steuerformular W8-BEN, das für die Bescheinigung eines nichtamerikanischen Status zu verwenden ist, sich selbst als Nutzungsberechtigte an den Wertschriften und den darauf erzielten Erträgen bezeichnet.

In den weiteren Ermittlungen durch die US-Staatsanwaltschaft gegen den früheren UBS-Kundenberater Bradley Birkenfeld sagte dieser aus, dass diese Zwischenschaltung von Offshore-Gesellschaften bei der UBS keinen Einzelfall darstellte, sondern von mehreren Kundenberatern zwecks Verschleierung der wahren Nutzungsberechtigung systematisch vorgeschlagen und aktiv unterstützt worden sei. Im Rahmen der Untersuchungen der US-Staatsanwaltschaft hat die UBS dies eingestanden.

Dieser Fall ist aufgrund des Zusammenwirkens der Bank mit amerikanischen Kunden und aufgrund seiner Dimension in keiner Weise vergleichbar mit sonstigen ausländischen Amtshilfegesuchen, einschliesslich solcher der USA. Nach Auffassung der amerikanischen Behörden handelt es sich um den bisher schwerwiegendsten Fall von Verletzung amerikanischen Steuerrechts.

Auch wenn der IRS nicht in der Lage war, in seinen Amtshilfeersuchen die betroffenen UBS-Kunden mit Namen zu identifizieren, musste erwartet werden, dass eine Weigerung der Schweiz, den USA im UBS-Fall Amtshilfe zu leisten, nicht nur das Weiterbestehen der UBS in Frage gestellt hätte, sondern für das bilaterale Verhältnis und für die ganze schweizerische Wirtschaft schwerwiegende Folgen hätte haben können. Dabei wäre auch eine Kündigung des geltenden DBA durch die USA nicht ausgeschlossen gewesen.

b) Erstes amerikanisches Amtshilfegesuch und Deferred Prosecution Agreement

Am 16. Juli 2008 stellte der IRS ein Amtshilfegesuch betreffend US-Kunden der UBS, welche solche Offshore-Gesellschaften zwischengeschaltet hatten. In ihrer Vorprüfung kam die ESTV zum Schluss, dass der dargestellte Sachverhalt unter gewissen Umständen ein „Betrugsdelikt oder dergleichen“ im Sinne von Artikel 26 DBA-US 96 darstellen könne und trat, selbst wenn im Gesuch keine Namen betroffener UBS-Kunden genannt wurden, auf das Gesuch ein. Sie forderte von der UBS die Herausgabe von Unterlagen zu rund 350 Konten von US-Bürgern. In der Folge vermochte die ESTV, die sich zum ersten Mal mit einem namenlosen Gruppensuchen konfrontiert sah, die Erwartungen der USA in Bezug auf die zeitliche Erledigung dieses umfangreichen Amtshilfeersuchens nicht zu erfüllen.

In einem Deferred Prosecution Agreement vom 18. Februar 2009 zwischen der UBS und dem US-Justizdepartement verpflichtete sich die UBS unter anderem zu einer Strafzahlung von 780 Millionen USD und zur Herausgabe von Bankunterlagen von rund 250 US-Kunden. Aufgrund einer Verfügung der FINMA wurden diese Unterlagen von der UBS an die FINMA ausgehändigt und von letzterer gleichentags an die USA weitergeleitet. Damit konnte eine unmittelbare Strafverfolgung der UBS durch die amerikanischen Behörden abgewendet werden. Im Rahmen dieses Deferred Prosecution Agreement zog der IRS sein Amtshilfeersuchen vom 16. Juli 2008 am 16. März 2009 zurück. Weil die UBS in der Folge sämtliche Ver-

pflichtungen aus diesem Deferred Prosecution Agreement erfüllte, wurde das Strafverfahren gegen die UBS nach Ablauf der 18-monatigen Aussetzung eingestellt.

Mit Entscheid vom 5. März 2009²⁵ beurteilte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde eines US-Bürgers gegen eine Schlussverfügung der ESTV und bestätigte, dass die ESTV zu Recht auf das namenlose Gruppensuchen eingetreten war und dass das Verhalten des Beschwerdeführers als Abgabebetrug zu qualifizieren sei. Da aber die Unterlagen über das Konto des Beschwerdeführers bereits am 18. Februar 2009 durch die FINMA an die USA übergeben worden waren, schrieb es die Beschwerde als gegenstandslos ab.

c) Zivilklage gegen die UBS auf Auslieferung weiterer Kundendaten

Am 19. Februar 2009 reichte der IRS beim Gericht in Miami, Florida eine Zivilklage (sog. John Doe Summons) ein, in der die Übergabe von Bankdaten zu rund 52'000 amerikanischen Kontoinhabern verlangt wurde. Nach schweizerischer Auffassung verletzte diese Zivilklage die Souveränität der Schweiz und das im bestehenden DBA vorgesehene Verfahren des Informationsaustausches. Aus diesem Grunde legte die Schweiz ihren Standpunkt dem Gericht in einem so genannten *amicus curiae* brief dar.

Kurz vor dem vorgesehenen Verhandlungstermin beantragten die Parteien dem Gericht in Miami die Sistierung des Zivilverfahrens im Hinblick auf eine aussergerichtliche Einigung.

d) Abkommen vom 19. August 2009 betreffend UBS AG²⁶

Aufgrund dieses Abkommens verpflichtete sich die Schweiz, auf ein neues Amtshilfegesuch des IRS betreffend rund 4'450 UBS-Kunden einzutreten und innert Jahresfrist sämtliche Schlussverfügungen zu erlassen. Die Kriterien für die unter das Amtshilfegesuch fallenden UBS-Kunden wurden in einem Anhang zum Abkommen umschrieben. Dieser Anhang hält ausdrücklich fest, dass aufgrund der besonderen Umstände des Falles UBS – entgegen der üblicherweise vorausgesetzten klaren Identifikation der betroffenen Person(en) – die Nennung der Namen der vom Gesuch erfassten UBS-Kunden nicht erforderlich sei.

Die USA ihrerseits verpflichteten sich, die Zivilklage unwiderruflich zurückzuziehen, und zwar hinsichtlich der nicht unter das Abkommen fallenden UBS-Kunden bis Ende 2009 und hinsichtlich der unter das Abkommen fallenden Personen nach Abschluss des Erlasses der Schlussverfügungen durch die ESTV.

e) Zweites amerikanisches Amtshilfegesuch

Der IRS reichte am 31. August 2009 ein neuerliches Amtshilfegesuch ein, in dem er gestützt auf das Abkommen vom 19. August 2009 um Herausgabe der Bankunterlagen zu den rund 4'450 US-Kunden der UBS ersuchte.

Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut²⁷. Es begründete sein Urteil damit, dass das Amtshilfeabkommen vom 19. August 2009 eine Verständigungsvereinbarung darstelle, durch welche die in Artikel 26 DBA-US 96 vorgesehene Amtshilfeverpflichtung nur ausgelegt, nicht aber ausgeweitet werden könne. Weil im zu beurteilenden Fall kein Betrugsdelikt oder dergleichen vorlag, sondern eine fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge, sei das dem Beschwerde führenden US-Steuerpflichtigen vorgeworfene Verhalten durch diesen Artikel 26 nicht abgedeckt.

²⁵ A-7342/2008 und A-7426/2008.

²⁶ SR 0.672.933.612.

²⁷ A-7789/2009.

Der Bundesrat beschloss daraufhin, das Amtshilfeabkommen vom 19. August 2009 nachträglich den eidgenössischen Räten zur Genehmigung zu unterbreiten. Zu diesem Zweck wurde am 31. März 2010 ein Änderungsprotokoll zu diesem Abkommen unterzeichnet. Darin wird festgehalten, dass das Amtshilfeabkommen dem DBA-US 96 vorgeht. Um die mit dem Amtshilfeabkommen übernommenen völkerrechtlichen Verpflichtungen, insbesondere den Zeitrahmen für die Abarbeitung der Prüfung der 4'450 Konten, einhalten zu können, sah das Änderungsprotokoll eine vorläufige Anwendung des UBS-Abkommens vor. Am 17. Juni 2010 genehmigte das Parlament das durch das Änderungsprotokoll modifizierte Amtshilfeabkommen vom 19. August 2009.

In einem weiteren Urteil vom 15. Juli 2010²⁸ erkannte das Bundesverwaltungsgericht, dass das vom Parlament genehmigte modifizierte Amtshilfeabkommen vom 19. August 2009 für das Gericht verbindlich sei und wies die Beschwerde eines US-Steuerpflichtigen gegen die Herausgabe seiner Kundendaten an den IRS ab.

Die ESTV konnte die Prüfung der rund 4'450 Konten von UBS-Kunden fristgerecht abschliessen. Nachdem eine erhebliche Zahl von Kundendossiers den amerikanischen Behörden übermittelt worden war, zog der IRS die Zivilklage am 15. November 2010 definitiv zurück.

5.4 Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) vom 18. März 2010

Mit FATCA wollen die USA erreichen, dass sämtliche im Ausland gehaltenen Konten von Personen, die in den USA der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (US-Personen), der Besteuerung in den USA zugeführt werden können. FATCA verpflichtet ausländische Finanzinstitute, sich beim IRS zu registrieren, die von ihnen geführten und von US-Personen gehaltenen Konten zu identifizieren und dem IRS periodisch über die Beziehungen mit solchen Kunden zu rapportieren. Hierzu müssen sie gegebenenfalls vom Kontoinhaber eine entsprechende Zustimmung verlangen. Ausländische Finanzinstitute, die sich diesen Verpflichtungen nicht unterwerfen, gelten als nicht teilnehmend. Auf den an sie ausgeführten Zahlungen aus US-Quellen wird eine Quellensteuer von 30 % erhoben, selbst wenn die Zahlung für Kunden vereinnahmt werden, die nicht US-Personen sind. Schweizerische Finanzinstitute sind gezwungen, bei FATCA mitzumachen, weil sie sich einen solchen Quellensteuerabzug nicht leisten können. FATCA hätte ursprünglich ab 1. Januar 2014 schrittweise anwendbar werden sollen, doch wurde die Einführung von FATCA mit Notice 2013-43 des IRS um sechs Monate hinausgeschoben.

Für eine erleichterte Umsetzung von FATCA hat das US-Finanzministerium zwei Modelle für bilaterale Abkommen zur Verfügung gestellt. Das Modell 1, von dem es je eine Variante mit bzw. ohne Reziprozität gibt, beruht auf dem automatischen Informationsaustausch, d.h. die Finanzinstitute aus Staaten, die mit den USA ein Abkommen nach Modell 1 abgeschlossen haben, erstatten die Meldungen über von US-Personen gehaltenen Konten an ihre eigenen Steuerbehörden, die diese Informationen dann automatisch an den IRS weiterleiten. Demgegenüber sieht das Modell 2, das keine Reziprozität beinhaltet, direkte Meldungen der Finanzinstitute an den IRS vor. Dieses Meldesystem wird ergänzt durch einen Informationsaustausch auf Anfrage hinsichtlich der Konten von US-Personen, von denen das Finanzinstitut keine Zustimmung zur Meldung erhalten hat. Dies ermöglicht es den USA, amtshilfeweise mit Gruppensuchen über die Konten solcher Personen diejenigen Informationen zu verlangen, die das Finanzinstitut, hätte es eine Zustimmungserklärung erhalten, an den IRS hätte melden müssen.

²⁸ A-4013/2010.

Die Schweiz hat am 14. Februar 2013 mit den USA ein FATCA-Abkommen nach Modell 2 unterzeichnet²⁹. Dieses ist, zusammen mit einem Entwurf für ein Bundesgesetz über die Umsetzung des FATCA-Abkommens (FATCA-Gesetz)³⁰ von den eidgenössischen Räten genehmigt worden. Das Bundesgesetz und der Bundesbeschluss über die Genehmigung des FATCA-Abkommens, die beide dem fakultativen Referendum unterliegen, wurden am 8. Oktober 2013 im Bundesblatt veröffentlicht³¹. Die Referendumsfrist läuft am 16. Januar 2014 ab.

5.5 Beilegung des Steuerstreits der Banken mit den USA

Im Jahre 2009 und 2011 führten die USA zwei zeitlich befristete Offshore Voluntary Disclosure Programme durch, in deren Rahmen über 33'000 amerikanische Steuerpflichtige bisher verheimlichte ausländische Konten offengelegt haben. Im Januar 2012 kündigte der IRS ein vorläufig zeitlich nicht befristetes weiteres solches Programm an. Aufgrund dieser Offenlegungsprogramme sowie der rund 4'500 Kundendossiers, die gestützt auf das Abkommen zwischen der Schweiz und den USA vom 19. August 2009 betreffend die UBS AG den IRS geliefert wurden, haben die USA eine Fülle von Informationen erhalten. Hieraus sind sie zum Schluss gekommen, dass zahlreiche Banken in Verletzung amerikanischen Rechts US-Kunden bei der Umgehung amerikanischer Steuern behilflich gewesen sind. Gegen 14 schweizerische Banken hat das US-Justizministerium strafrechtliche Ermittlungen eröffnet. Eine Ausweitung auf weitere Banken kann nicht ausgeschlossen werden.

Der Bundesrat war deshalb bestrebt, für den gesamten schweizerischen Bankensektor eine Lösung für die Bereinigung der Vergangenheit herbeizuführen, mit der dieser Steuerstreit beigelegt werden kann. Am 26. Oktober 2011 verabschiedete er deshalb ein entsprechendes Verhandlungsmandat. Im Verlaufe der Verhandlungen zeichnete sich ab, dass das US-Justizdepartement bereit sein würde, ein Programm zur Verfügung zu stellen, auf Grund dessen alle schweizerische Banken, gegen die nicht bereits eine Strafuntersuchung eingeleitet worden ist, direkt mit dem US-Justizdepartement mittels einer umfassenden Kooperation ihr Verhältnis mit den US-Behörden bereinigen können. Für das Justizdepartement bilden Informationen über geschlossene Konten ein zentrales Element dieser Kooperation, weil sie Aufschluss darüber vermitteln, zu welchen anderen Banken die US-Kunden ihre Konten verschoben haben (Leaver-Listen).

Mit Botschaft vom 29. Mai 2013 unterbreitete der Bundesrat den eidgenössischen Räten einen Entwurf für ein dringliches Bundesgesetz über Massnahmen zur Erleichterung der Bereinigung des Steuerstreits der Schweizer Banken mit den Vereinigten Staaten³². Dieses sah eine Ermächtigung der Banken vor, im Rahmen ihrer Zusammenarbeit mit den USA Informationen über Geschäftsbeziehungen zu US-Personen zu liefern, unter Einschluss der Namen und Funktionen von Personen, die innerhalb der Bank solche Geschäftsbeziehungen organisiert, betreut oder überwacht haben und von Dritten, die für solche Geschäftsbeziehungen in ähnlicher Weise tätig waren. Ausdrücklich ausgenommen von dieser Ermächtigung waren Kundendaten und Kontoinformationen. Im Weiteren auferlegte dieser Gesetzesentwurf den Banken die Verpflichtung, für einen höchstmöglichen Schutz der Persönlichkeitsrechte der betroffenen Bankmitarbeitenden und Dritten zu sorgen.

Das Parlament ist in der Sommersession 2013 jedoch nicht auf diese Gesetzesvorlage eingetreten. Beide Räte anerkannten aber die Notwendigkeit einer raschen Lösung und erwar-

²⁹ BBI 2013 3243.

³⁰ BBI 2013 3233.

³¹ BBI 2013 7377 bzw. 2013 7401.

³² BBI 2013 3947.

teten vom Bundesrat, dass er alle Massnahmen ergreift, um den Banken die von amerikanischer Seite verlangte Kooperation zu ermöglichen.

Der Bundesrat legte am 3. Juli 2013 die Eckwerte für die Kooperation der schweizerischen Banken mit dem US-Justizdepartement fest, auf deren Basis Banken eine Einzelbewilligung im Sinne von Artikel 271 StGB beantragen können.

Am 29. August 2013 unterzeichneten die Schweiz und die USA eine Vereinbarung (Joint Statement) zur Beilegung des Steuerstreits³³. Die Bedingungen, unter denen schweizerischen Banken ein Non-Prosecution Agreement oder einen Non-Target Letter beantragen können, sind detailliert im freiwilligen Programm des US-Justizdepartements³⁴ festgelegt. Zu den Mitwirkungspflichten der Banken der Kategorie 2, die ein Non-Prosecution Agreement beantragen, gehört gemäss Ziffer II.D.4 des Programms die Lieferung aller Informationen, einschliesslich Suchkriterien, die für die Abfassung eines Gruppensuchens betreffend Kontoinformationen durch die USA notwendig sind. Gemäss Ziffer 4 der Vereinbarung vom 29. August beabsichtigt die Schweiz, Amtshilfeersuchen im Zusammenhang mit dem Programm des US-Justizministeriums unter Einsetzung zusätzlichen Personals und anderer Ressourcen rasch zu behandeln.

6. Gründe für die unterschiedliche schweizerische Praxis im Bereich der Amtshilfe vor dem 13. März 2009

Gesetzliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen ist ein in Kraft stehendes DBA oder TIEA zwischen der Schweiz und einem anderen Staat oder einer anderen Jurisdiktion. Staaten und Jurisdiktionen, mit denen die Schweiz weder ein DBA noch ein TIEA abgeschlossen hat, haben daher – mit Ausnahme von Zypern, das aufgrund von Artikel 10 des Zinsbesteuerungsabkommens bei Steuerbetrug und ähnlichen Delikten im Zusammenhang mit unter dieses Abkommen fallenden Erträgen von der Schweiz Informationen verlangen kann – keine Möglichkeit, von der Schweiz auf dem Amtshilfeweg steuerliche Informationen zu erhalten.

Die gegenwärtig (Stand per 1. November 2013) geltenden schweizerischen DBA wurden zu sehr unterschiedlichen Perioden abgeschlossen. Insgesamt liegen zwischen dem Abschluss des ältesten noch in Kraft stehenden und seither nicht mehr revidierten Abkommens – demjenigen mit Trinidad und Tobago von 1973 – und den neuesten Abkommen 40 Jahre. Es versteht sich deshalb von selbst, dass der Wandel in der schweizerischen Abkommenspolitik nicht (oder noch nicht) überall seinen Niederschlag hat finden können.

Es wird individuell mit jedem Staat ausgehandelt, inwieweit Amtshilfe geleistet wird. Es ist deshalb offensichtlich, dass keine Gleichbehandlung der Staaten erzielt werden kann. Darin liegt der Unterschied zur Rechtshilfe, wo das IRSG für Einheitlichkeit sorgt.

Während Jahrzehnten ging die Amtshilfebestimmung im Abkommen mit den USA deutlich weiter als in anderen Abkommen. Dennoch sah sich die Schweiz kaum je mit Begehren anderer Staaten konfrontiert, im bilateralen DBA eine dem Artikel XVI DBA-US 51 bzw. dem Artikel 26 DBA-US 96 entsprechende Bestimmung zu vereinbaren.

Mit ihrer Zustimmung zum Bankgeheimnisbericht des Fiskalkomitees der OECD von 2000 (vgl. Ziffer 4.1.6) und in der Folge auch gestützt auf das einverständliche Memorandum zum

³³ www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/31813.pdf.

³⁴ Die Medienmitteilung des SIF (www.sif.admin.ch/dokumentation/00513/00772/index.html?lang_de&msgid=50049) vom 30. August 2013 enthält einen Link zur Medienmitteilung des US-Justizdepartements vom 29. August 2013, die am Schluss einen Link zum Joint Statement und zum Programm des US-Justizdepartements enthält.

Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU (vgl. Ziffer 4.1.7) hat sich die Schweiz verpflichtet, den Informationsaustausch bei Betrugsfällen zu verbessern. In Umsetzung dieser Verpflichtung hat sie in den darauffolgenden Jahren mit verschiedenen Staaten entsprechende Verhandlungen geführt:

- Mit den EU-Staaten Deutschland, Finnland, Malta und Österreich wurde eine Amtshilfe bei Betrugsdelikten und mit Frankreich, Grossbritannien, den Niederlanden und Spanien bei Betrugsdelikten und dergleichen vereinbart. Mit Ausnahme der Abkommen mit Deutschland und Malta sahen diese Abkommen auch eine Amtshilfe für Holdinggesellschaften vor. Frankreich, den Niederlanden und Spanien wurde ausserdem eine Meistbegünstigung eingeräumt für den Fall, dass die Schweiz einem anderen EU-Staat eine weitergehende Amtshilfe zugestehen würde.

Die geänderten Bestimmungen mit Deutschland, Finnland, Grossbritannien, Österreich und Spanien sind zwischen 2002 und 2008 in Kraft getreten. Die revidierten Abkommen mit Frankreich und den Niederlanden sowie das neue Abkommen mit Malta wurden nach der Übernahme des OECD-Standards durch die Schweiz an diese neue schweizerische Amtshilfepolitik angepasst.

- Auch mit den nicht der EU angehörenden Staaten Chile, Kolumbien, Norwegen, Südafrika und der Türkei wurde der Informationsaustausch beim Vorliegen von Betrugsdelikten vereinbart, wobei das Abkommen mit Norwegen zudem eine Amtshilfe für Holdinggesellschaften vorsah.

Die neuen Abkommen mit Chile und Kolumbien, das Protokoll mit Norwegen und das revidierte Abkommen mit Südafrika sind in Kraft getreten. Die Amtshilfebestimmung im neuen Abkommen mit der Türkei wurde durch einen Artikel im Sinne des OECD-Musterabkommens ersetzt.

Diese Abkommen wurden somit im Bereich des Informationsaustausches nicht nur weitgehend an die Bestimmung des DBA-US 96 angeglichen, sondern gingen teilweise, d.h. hinsichtlich der Amtshilfe für Holdinggesellschaften, sogar darüber hinaus. Es konnte daher nicht mehr gesagt werden, die Schweiz gewähre den USA im Bereich des Informationsaustausches eine Behandlung, die grundsätzlich weiter gehe als die Regelung mit allen anderen Staaten.

Die Schweiz wäre durchaus bereit gewesen, eine solche Ausweitung der Amtshilfe mit weiteren Staaten vorzusehen. Dadurch, dass sie im März 2009 den vollständigen OECD-Standard übernommen hat, entstand indessen eine völlig neue Ausgangslage, bei der andere Staaten grundsätzlich kein Interesse mehr daran haben konnten, mit der Schweiz eine Ausweitung der Amtshilfe auf Fälle von Betrugsdelikten bzw. Betrugsdelikten und dergleichen sowie über Holdinggesellschaften zu vereinbaren.

7. Gleichbehandlung unter der neuen Amtshilfepolitik

Per 1. November 2013 standen DBA zwischen der Schweiz und 86 Staaten und eine private Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung³⁵ in Kraft. Mit 8 weiteren Staaten ist ein Abkommen unterzeichnet oder ein Abkommensentwurf paraphiert worden. Die Schweiz bietet neu allen Staaten bei einer Revision des bestehenden oder beim Abschluss eines neuen DBA eine Amtshilfebestimmung nach dem OECD-Standard an. Es wird allerdings noch einige Jahre dauern, bis die bestehenden Abkommen angepasst sein werden. Wenn dieses Ziel erreicht ist, sollte eine grundsätzliche Gleichbehandlung verwirklicht und die bisherigen unterschiedlichen Behandlungen (vgl. Anhang B) hinfällig werden. Nicht auszu-

³⁵ Weil die Schweiz Chinesisch Taipeh nicht als selbständigen Staat anerkennt, war es nicht möglich, bilateral einen Staatsvertrag abzuschliessen. Der Bundesrat hat in dieser Situation gestützt auf das Bundesgesetz vom 17. Juni 2011 über die Anerkennung privater Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.3) eine zwischen dem „Trade Office of Swiss Industries, Taipei“ und der „Taipei Cultural and Economic Delegation in Switzerland“ abgeschlossene Vereinbarung anerkannt.

schliessen ist indessen, dass einzelne Staaten kein Interesse an der Vereinbarung einer Amtshilfebestimmung für sämtliche steuerliche Zwecke haben können. Ein abweichend ausgestaltetes DBA wäre dann aber nicht die Folge einer mangelnden Bereitschaft der Schweiz, mit allen Vertragspartnern eine solche Bestimmung zu vereinbaren.

Offen bleibt somit die Frage der Gleichbehandlung zwischen Staaten mit bzw. ohne DBA. Ein DBA ist in erster Linie ein Vertragswerk, das die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung zwischen den beiden Vertragsparteien bezweckt. Es gibt gute Gründe, mit gewissen Staaten oder Jurisdiktionen kein DBA abzuschliessen, beispielsweise mit Steuerparadiesen, mit denen im bilateralen Verhältnis keine Doppelbesteuerungen eintreten können. In diesem Fall kann eine standardkonforme Amtshilfebestimmung in der Form eines auf den Informationsaustausch beschränkten TIEA abgeschlossen werden.

Gestützt auf die Aufforderung des Global Forum, standardkonforme Amtshilfebestimmungen auch mit Staaten und Jurisdiktionen zu vereinbaren, mit denen der Abschluss eines DBA nicht im Interesse der Schweiz liegt (vgl. Ziff. 4.3.2), hat der Bundesrat das EFD am 4. April 2012 beauftragt, mit solchen Staaten und Jurisdiktionen, die Amtshilfe in Steuersachen in einem TIEA zu regeln. Dabei sei das entsprechende OECD-Muster aus dem Jahr 2002 (vgl. Ziffer 4.1.7) sowie die Amtshilfepolitik der Schweiz zu berücksichtigen. Die Verhandlungen mit solchen Staaten und Jurisdiktionen seien aufzunehmen,

- a) wenn diese ein entsprechendes Begehren zum Abschluss einer Vereinbarung über den Informationsaustausch in Steuersachen gestellt haben, oder
- b) wenn die Schweiz an einer solchen Vereinbarung aus steuerlichen oder entwicklungspolitischen Gründen interessiert ist.

Per 1. November 2013 hat die Schweiz mit fünf Staaten und Gebieten ein TIEA ausgehandelt (vgl. Ziffer 1.2 des Anhangs B).

8. Weiterentwicklung des internationalen Standards

Die G8, die G20, die EU und die OECD verfolgen seit einiger Zeit das Ziel, den automatischen Informationsaustausch zum neuen internationalen Standard zu erheben. Die Schweiz hat hierauf mit Abgeltungssteuerabkommen reagiert. Solche Abkommen sollten sowohl die Regularisierung von un versteuerten Geldern aus der Vergangenheit als auch die Besteuerung künftiger Kapitalerträge umfassen und eine dauerhafte gleichwertige Alternative zum automatischen Informationsaustausch darstellen. Mit Deutschland, Grossbritannien und Österreich konnten entsprechende Verhandlungen zum Abschluss gebracht werden. Während die Abkommen vom 6. Oktober 2011 mit Grossbritannien³⁶ und vom 13. April 2012 mit Österreich³⁷ am 1. Januar 2013 in Kraft getreten sind, scheiterte dasjenige mit Deutschland am Widerstand des deutschen Bundesrats. Dieses Scheitern hatte zur Folge, dass es der Schweiz bisher nicht gelang, mit weiteren Staaten entsprechende Abkommen abzuschliessen. Es unterstützte auch die Bestrebungen der Befürworter des automatischen Informationsaustausches. So waren in den letzten Monaten auf diesem Gebiet folgende Entwicklungen zu verzeichnen:

- Am 19. April 2013 bekräftigten die Finanzminister und die Zentralbankgouverneure der G20 ihre Absicht, wonach der automatische Informationsaustausch den neuen internationalen Standard bilden solle. Am 20. Juli 2013 stimmten sie den Vorschlägen der OECD für ein globales Modell für den automatischen Informationsaustausch zu und am 6. September 2013 gaben sie ihrer Erwartung Ausdruck, dass die OECD bis zum Februar 2014 einen einheitlichen internationalen Standard vorstelle und die technischen Modalitäten bis Mitte 2014 festlege. Ziel solle es sein, unter den G20-Staaten ab Ende 2015 den automatischen Informationsaustausch einzuführen. Es

³⁶ SR 0.672.936.74.

³⁷ SR 0.672.916.33.

ist davon auszugehen, dass auch von Staaten, die nicht der G20 angehören, erwartet wird, den automatischen Informationsaustausch zeitgleich auf globaler Ebene umzusetzen.

- Am 20. Mai 2013 beschloss der EU-Rat einstimmig, dem Wechsel des internationalen Standards hin zum automatischen Informationsaustausch innerhalb der EU und auf globaler Ebene Priorität einzuräumen. Er begrüsst die Bestrebungen der G8, der G20 und der OECD, hierfür eine globale Lösung zu entwickeln. Die EU-Kommission bezeichnet im Übrigen den automatischen Informationsaustausch ebenfalls als Ziel bei den Verhandlungen mit der Schweiz über eine Revision des Zinsbesteuerungsabkommens.
- Am 19. Juni 2013 begrüsst die G8-Staaten einen vom Generalsekretariat der OECD erstellten Bericht, der die erforderlichen Schritte aufzeigt, um ein globales Modell für den automatischen Informationsaustausch in die Praxis umzusetzen.

Die Arbeiten der OECD orientieren sich weitgehend an FATCA und an den entsprechenden reziproken Abkommen nach Modell 1, die die USA mit Grossbritannien, Dänemark, Mexiko, Irland, Norwegen, Spanien und Deutschland vereinbart haben. Allerdings sind die USA vorderhand lediglich bereit, eine Teilreziprozität zu gewähren. Diese bildet überdies nicht Bestandteil des vom US-Kongress verabschiedeten Gesetzes und ist gemäss amerikanischen FATCA-Kritikern vom US-Finanzministerium eigenmächtig zugestanden worden.

Der Bundesrat hat verlauten lassen, dass die Schweiz bereit sei, bei den Arbeiten der OECD zur Schaffung eines einheitlichen internationalen Standards für den automatischen Informationsaustausch aktiv mitzuwirken. Er verlangt, dass der künftige Standard weltweit umgesetzt werden und auch die Transparenz von Trusts und dergleichen einschliessen muss.

====

**08.3244 – Postulat
Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen. Gleichbehandlung**

Eingereichter Text

Der Bundesrat wird eingeladen, dem Parlament einen Bericht zur Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen gegenüber anderen Staaten vorzulegen und aufzuzeigen, inwieweit die Gleichbehandlung aller Staaten gewährleistet ist. Dazu soll dem Parlament insbesondere die geltende Praxis der Schweizer Amts- und Rechtshilfe gemäss Vereinbarung mit den USA dargelegt und sollen Abweichungen begründet werden. Der Bundesrat wird weiter aufgefordert aufzuzeigen, mit welchen Massnahmen die Gleichbehandlung der Staaten bei der Amts- und Rechtshilfe in Zukunft gewährleistet wird.

Begründung

Die Schweiz gewährt den USA dem Vernehmen nach auch in Fällen Amtshilfe, die nach der Schweizer Praxis Steuerhinterziehungsfälle betreffen, womit die Voraussetzung der doppelten Strafbarkeit nicht gegeben wäre. Die rechtsungleiche Behandlung zugunsten der USA und zum Nachteil der anderen Staaten stösst zunehmend auf Unverständnis. Der Bundesrat wird deshalb eingeladen, sicherzustellen, dass die Schweiz nach dem Prinzip der Gleichbehandlung die den USA gewährte weite Interpretation von Steuerbetrug als generelle Praxis in der Rechts- und Amtshilfe gegenüber allen Staaten zur Anwendung bringt.

Die Vorzugsbehandlung der USA begründet sich im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA (SR 0.672.933.61) und den Erläuterungen dazu. Artikel 26 DBA sieht vor, dass die Vertragsstaaten diejenigen Auskünfte austauschen, die für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen im Zusammenhang mit einer unter das Abkommen fallenden Steuer erforderlich sind. Zwei Zusatzprotokolle präzisieren die Tragweite der Verpflichtung. Am 23. Januar 2003 wurde in einer weiteren Vereinbarung zur Auslegung von Artikel 26 geklärt, was unter "und dergleichen" zu verstehen ist.

Die Vereinbarung sieht vor, dass der Informationsaustausch (Art. 26 DBA) so auszulegen ist, dass "die Anstrengungen zur Anwendung und Durchsetzung des Steuerrechtes beider Vertragsstaaten in grösstmöglicher Weise unterstützt werden". Für die Schweiz gelten dabei die US-amerikanischen Verjährungsfristen. Punkt 3 der Vereinbarung hält fest, dass bei einem Begehren um Informationen der ersuchte Staat Informationen mit Bezug auf ein mögliches oder laufendes zivil- oder strafrechtliches Verfahren austauschen soll. Die Bedürfnisse der USA für die Untersuchung eines Steuerdeliktes bestimmen das Mass der Amtshilfe der Schweiz. Die Vereinbarung führt zu einer Ausweitung des Betrugsbegriffs. Die beschriebenen Tatbestände entsprechen der Steuerhinterziehung. Die 14 Fallbeispiele zeigen ebenfalls, dass eine Urkundenfälschung keine Voraussetzung für Amtshilfe gegenüber den USA ist.

Im Gegensatz dazu sieht das Abkommen mit der EU zur Zinsbesteuerungsrichtlinie eine einschränkende Interpretation der Amtshilfe bei Betrugsdelikten und ähnlichen Delikten vor. Das gilt auch für die Doppelbesteuerungsabkommen mit Norwegen, Finnland, Österreich, Spanien und Grossbritannien.

Erklärung des Bundesrates vom 03.09.2008

Der Bundesrat beantragt die Annahme des Postulates.

====

Umfang der Amtshilfe in schweizerischen Abkommen (Stand per 1. November 2013)

1. Abkommen mit einer standardkonformen Amtshilfebestimmung

1.1 DBA

1.1.1 In Kraft stehend

Bulgarien ¹⁾	Chinesisch Taipeh ²⁾	Dänemark ³⁾	Deutschland ⁴⁾
Färöer-Inseln ⁵⁾	Finnland ⁶⁾	Frankreich ⁷⁾	Griechenland ⁸⁾
Grossbritannien ⁹⁾	Hongkong ¹⁰⁾	Indien ¹¹⁾	Japan ¹²⁾
Kanada ¹³⁾	Katar ¹⁴⁾	Luxemburg ¹⁵⁾	Malta ¹⁶⁾
Mexiko ¹⁷⁾	Niederlande ¹⁸⁾	Norwegen ¹⁹⁾	Österreich ²⁰⁾
Polen ²¹⁾	Portugal ²²⁾	Rumänien ²³⁾	Russland ²⁴⁾
Schweden ²⁵⁾	Singapur ²⁶⁾	Slowakei ²⁷⁾	Slowenien ²⁸⁾
Spanien ²⁹⁾	Südkorea ³⁰⁾	Tschechische Rep. ³¹⁾	Türkei ³²⁾
Uruguay ³³⁾	Ver. Arab. Emirate ³⁴⁾		

- 1) Revidiertes Abkommen vom 19. September 2012, in Kraft getreten am 18. Oktober 2013.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar 2014. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 2) Neue private Vereinbarung vom 8. Oktober 2007 in der Fassung gemäss Briefwechsel vom 14. Juli 2011, am 9. Dezember 2011 vom Bundesrat gestützt auf das Bundesgesetz vom 17. Juni 2011 über die Anerkennung privater Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.3) anerkannt und am 13. Dezember 2011 in Kraft getreten.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter die Vereinbarung fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2012.
- 3) Revisionsprotokoll vom 21. August 2009, in Kraft getreten am 22. November 2010.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.2 geleistet.
- 4) Revisionsprotokoll vom 27. Oktober 2010, in Kraft getreten am 21. Dezember 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.3.1 geleistet.
- 5) Ausdehnung des Revisionsprotokolls vom 21. August 2009 mit Dänemark. Der entsprechende Notenwechsel vom 22. September 2009 ist am 29. November 2010 in Kraft getreten.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.2 geleistet.
- 6) Revisionsprotokoll vom 22. September 2009, in Kraft getreten am 19. Dezember 2010.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.3.1 sowie über Holdinggesellschaften geleistet.
- 7) Zusatzprotokoll vom 27. August 2009, in Kraft getreten am 4. November 2010.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2010. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.2 geleistet.
- 8) Revisionsprotokoll vom 4. November 2010, in Kraft getreten am 27. Dezember 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2012. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.2 geleistet.
- 9) Revisionsprotokoll vom 7. September 2009, in Kraft getreten am 15. Dezember 2010.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.3.2 sowie über Holdinggesellschaften geleistet.
- 10) Neues Abkommen vom 4. Oktober 2011, in Kraft getreten am 15. Oktober 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2013.

- 11) Revisionsprotokoll vom 30. August 2010, in Kraft getreten am 7. Oktober 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.2 geleistet.
- 12) Revisionsprotokoll vom 21. Mai 2010, in Kraft getreten am 30. Dezember 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 13) Revisionsprotokoll vom 22. Oktober 2010, in Kraft getreten am 16. Dezember 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2012. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.2 geleistet.
- 14) Neues Abkommen vom 24. September 2009, in Kraft getreten am 15. Dezember 2010.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011.
- 15) Revisionsprotokoll vom 25. August 2009, in Kraft getreten am 19. November 2010.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.2 geleistet.
- 16) Neues Abkommen vom 25. Februar 2011, in Kraft getreten am 6. Juli 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2013.
- 17) Revisionsprotokoll vom 18. September 2009, in Kraft getreten am 23. Dezember 2010.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Für frühere Jahre wird eine auf die Anwendung der Artikel 9, 10, 11, 12 und 23 des Abkommens beschränkte Amtshilfe geleistet.
- 18) Revidiertes Abkommen vom 26. Februar 2010, in Kraft getreten am 9. November 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. März 2011. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 19) Revisionsprotokoll vom 31. August 2009, in Kraft getreten am 22. Dezember 2010.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.3.1 sowie über Holdinggesellschaften geleistet.
- 20) Revisionsprotokoll vom 3. September 2009, in Kraft getreten am 1. März 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2012. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.3.1 sowie über Holdinggesellschaften geleistet.
- 21) Revisionsprotokoll vom 20. April 2010, in Kraft getreten am 17. Oktober 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2012. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 22) Revisionsprotokoll vom 25. Juni 2012, in Kraft getreten am 21. Oktober 2013.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar 2014. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 23) Revisionsprotokoll vom 28. Februar 2011, in Kraft getreten am 6. Juli 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2013. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 24) Revisionsprotokoll vom 24. September 2011, in Kraft getreten am 9. November 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern sowie auf Mehrwertsteuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2013. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 25) Revisionsprotokoll vom 28. Februar 2011, in Kraft getreten am 5. August 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2012. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 26) Revidiertes Abkommen vom 24. Februar 2011, in Kraft getreten am 1. August 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2013. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 27) Revisionsprotokoll vom 8. Februar 2011, in Kraft getreten am 8. August 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Bankinformationen oder Informationen über Beteiligungsverhältnisse an Personen betreffend die Zeit seit 1. Septem-

ber 2012 und für andere Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2013. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.

- 28) Revisionsprotokoll vom 7. September 2012, in Kraft getreten am 14. Oktober 2013.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar 2014. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.2 geleistet.
- 29) Das am 1. Juni 2007 in Kraft getretene Revisionsprotokoll vom 29. Juni 2006 sah einen Informationsaustausch im Sinne von Ziffer 2.3.2 sowie für Holdinggesellschaften vor. In Bezug auf die unter das Abkommen fallenden Steuern enthielt es eine Bestimmung über eine automatische Gleichbehandlung für den Fall, dass die Schweiz mit einem anderen Mitgliedstaat der EU eine weiter gehende Amtshilfe vereinbaren sollte. Durch das Inkrafttreten des Zusatzprotokolls vom 27. August 2009 mit Frankreich wurde diese Verpflichtung zur Gleichbehandlung ausgelöst. Sie erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2010 (die weiteren in Kraft getretenen standardkonformen Amtshilfebestimmungen in Abkommen mit anderen EU-Staaten gehen in Bezug auf den sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereich nicht weiter als das Abkommen mit Frankreich und bewirkten somit keine Ausdehnung der Gleichbehandlungsverpflichtung).
Mit dem Revisionsprotokoll vom 27. Juli 2011, das am 24. August 2013 in Kraft getreten ist, wurde eine standardkonforme Amtshilfebestimmung für Steuern jeglicher Art oder Bezeichnung festgelegt. Dieses gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar 2014.
- 30) Revisionsprotokoll vom 28. Dezember 2010, in Kraft getreten am 25. Juli 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2011. Vor der Revision enthielt das Abkommen keine Bestimmung über den Informationsaustausch.
- 31) Revisionsprotokoll vom 11. September 2012, in Kraft getreten am 11. Oktober 2013.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar 2014. Für frühere Jahre wird Amtshilfe nach Ziffer 2.2 geleistet.
- 32) Neues Abkommen vom 18. Juni 2010, in Kraft getreten am 8. Februar 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2013.
- 33) Neues Abkommen vom 18. Oktober 2010, in Kraft getreten am 28. Dezember 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2012.
- 34) Neues Abkommen vom 6. Oktober 2011, in Kraft getreten am 21. Oktober 2012.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2013.

1.1.2 Unterzeichnet, aber noch nicht in Kraft getreten

Australien ¹⁾	China ²⁾	Irland ³⁾	Kasachstan ⁴⁾
Peru ⁵⁾	Turkmenistan ⁶⁾	Ungarn ⁷⁾	USA ⁸⁾

- 1) Revidiertes Abkommen unterzeichnet am 30. Juli 2013, von den eidg. Räte noch nicht genehmigt.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar des auf das Inkrafttreten dieses Abkommens folgenden Jahres.
- 2) Revidiertes Abkommen unterzeichnet am 25. September 2013, von den eidg. Räte noch nicht genehmigt.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten dieses Abkommens folgenden Jahres.
- 3) Revisionsprotokoll unterzeichnet am 26. Januar 2012, Genehmigung durch die eidg. Räten am 21. Juni 2013.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Jahres.
- 4) Revisionsprotokoll unterzeichnet am 3. September 2010, Genehmigung durch die eidg. Räten am 17. Juni 2011.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Jahres.
- 5) Neues Abkommen unterzeichnet am 21. September 2012, Genehmigung durch die eidg. Räten am 21. Juni 2013.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres.
- 6) Neues Abkommen unterzeichnet am 8. Oktober 2012, Genehmigung durch die eidg. Räten am 21. Juni 2013.
Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres.

- 7) Revidiertes Abkommen unterzeichnet am 12. September 2013, von den eidg. Räten noch nicht genehmigt. Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab 1. Januar des auf das Inkrafttreten dieses Abkommens folgenden Jahres.
- 8) Revisionsprotokoll unterzeichnet am 23. September 2009, Genehmigung durch die eidg. Räte am 18. Juni 2010. Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und gilt für Bankinformationen oder Informationen über Beteiligungsverhältnisse an Personen betreffend die Zeit ab 23. September 2009 und für andere Informationen betreffend die Zeit seit 1. Januar 2010.

1.1.3 Paraphiert, aber noch nicht unterzeichnet

Belgien ¹⁾ Estland ²⁾ Kolumbien ³⁾ Oman ⁴⁾
 Ukraine ⁵⁾

- 1) Revisionsprotokoll paraphiert am 3. Mai 2013. Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und wird für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Jahres gelten.
- 2) Revisionsprotokoll paraphiert am 25. April 2013. Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und wird für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Jahres gelten.
- 3) Revisionsprotokoll paraphiert am 25. August 2011. Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und wird für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Jahres gelten.
- 4) Neues Abkommen paraphiert am 16. Mai 2012. Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und wird für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres gelten.
- 5) Revisionsprotokoll paraphiert am 3. Oktober 2013. Der Informationsaustausch erstreckt sich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern und wird für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Protokolls folgenden Jahres gelten.

1.2 TIEA

1.2.1 In Kraft stehend

Bisher verfügt die Schweiz noch über keine in Kraft stehenden TIEA.

1.2.2 Unterzeichnet, aber noch nicht in Kraft getreten

Guernsey ¹⁾ Insel Man ²⁾ Jersey ³⁾

- 1) TIEA unterzeichnet am 11. September 2013, von den eidg. Räten noch nicht genehmigt. Der Informationsaustausch erstreckt sich schweizerischerseits auf Einkommens- und Vermögenssteuern sowie auf Erbschafts- und Schenkungssteuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres.
- 2) TIEA unterzeichnet am 28. August 2013, von den eidg. Räten noch nicht genehmigt. Der Informationsaustausch erstreckt sich schweizerischerseits auf Einkommens- und Vermögenssteuern sowie auf Erbschafts- und Schenkungssteuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres.
- 3) TIEA unterzeichnet am 16. September 2013, von den eidg. Räten noch nicht genehmigt. Der Informationsaustausch erstreckt sich schweizerischerseits auf Einkommens- und Vermögenssteuern sowie auf Erbschafts- und Schenkungssteuern und gilt für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres.

1.2.3 Paraphiert, aber noch nicht unterzeichnet

Andorra ¹⁾ Grönland ²⁾

- 1) TIEA paraphiert am 5. August 2013. Der Informationsaustausch erstreckt sich schweizerischerseits auf Einkommens- und Vermögenssteuern so-

wie auf Erbschafts- und Schenkungssteuern und wird für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres gelten.

²⁾ TIEA paraphiert am 11. September 2013.

Der Informationsaustausch erstreckt sich auf Steuern jeglicher Art und Bezeichnung und wird für Informationen betreffend die Zeit ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Jahres gelten.

2. In Kraft stehende DBA, die noch keine standardkonforme Amtshilfebestimmung enthalten

Mit den in den nachfolgenden Ziffern 2.1 - 2.3 unterstrichenen Staaten hat die Schweiz seit dem 13. März 2009 Amtshilfebestimmungen nach OECD-Standard vereinbart, die aber noch nicht in Kraft stehen. Zum Stand vgl. die Ziffern 1.1.2 und 1.1.3 dieses Anhangs B.

2.1 DBA ohne Amtshilfebestimmung

Trotz des Fehlens einer ausdrücklichen Bestimmung über die Amtshilfe sind Informationen für die Anwendung des Abkommens und zur Vermeidung von Abkommensmissbräuchen auszutauschen (vgl. Ziffer 4.2.1 des Berichts).

Ägypten	Albanien	Belarus	Ecuador
Elfenbeinküste	Indonesien	<u>Irland</u>	Jamaika
Kuwait	Liechtenstein ²⁾	Malaysia	Marokko
Moldova	Philippinen	Sri Lanka	Tadschikistan
Trinidad + Tobago	Tunesien	<u>Ungarn</u>	Usbekistan
Venezuela	Vietnam		

¹⁾ Abkommen über verschiedene Steuerfragen (kein umfassendes DBA).

2.2 DBA mit einer „kleinen“ Amtshilfebestimmung (Informationsaustausch für die Anwendung des Abkommens und zur Vermeidung von Abkommensmissbräuchen)

Algerien	Armenien	Aserbaidschan	<u>Australien</u>
Bangladesch	<u>Belgien</u>	<u>China</u>	<u>Estland</u>
Georgien	Ghana	Iran	Island
Israel	Italien	<u>Kasachstan</u>	Kirgisistan
Kroatien	Lettland	Litauen	Mazedonien
Mongolei	Montenegro	Neuseeland	Pakistan
Serbien	Thailand ¹⁾	<u>Ukraine</u>	

¹⁾ Informationsaustausch beschränkt auf die Anwendung der Artikel 7, 10, 11, 12 und 20 des Abkommens.

2.3 DBA mit einer erweiterten Amtshilfebestimmung

2.3.1 Ausdehnung auf den Informationsaustausch für die Anwendung des internen Rechts bei Betrugsdelikten

Chile	<u>Kolumbien</u>	Südafrika
-------	------------------	-----------

2.3.2 Ausdehnung auf den Informationsaustausch für die Anwendung des internen Rechts bei Betrugsdelikten und dergleichen

USA