

Es gilt das gesprochene Wort

Doppelbesteuerungsabkommen

Ausführungen von Prof. Dr. Ulrich Cavelti, Rechtsberater FDK,
Sitzung APK-S, 4. Februar 2010

Sehr geehrter Herr Präsident

Sehr geehrte Damen und Herren Ständerätinnen und Ständeräte

Im Zusammenhang mit der Genehmigung der vorliegenden Doppelbesteuerungsabkommen stellen sich einige weitere rechtliche Fragen, zu denen ich namens der Finanzdirektorenkonferenz Stellung nehmen will.

1. Verordnung über den Vollzug der Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen zur Durchsetzung des internen Steuerrechts der Vertragsstaaten (ADV)

Diese Verordnung ist noch nicht in Kraft. Der Bundesrat hat das Anhörungsverfahren am 20. Januar 2010 eröffnet mit Frist bis 30. April 2010. Meine Ausführungen sind deshalb noch provisorischer Art. Ich möchte aber bereits heute auf folgendes hinweisen:

Diese Verordnung regelt den Vollzug der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Amtshilfe. Dabei stellen sich unter anderem folgende Fragen:

1.1. Verhältnis von Art. 26 Abs. 3 zu Art. 26 Abs. 5 MA-OECD

Die Auslegung ist kontrovers. Prof. Waldburger vertrat seit jeher die Auffassung, dass aufgrund der heutigen schweizerischen Rechtslage die Schweiz keine Amtshilfeersuchen betreffend Bankinformationen wegen Verdachts auf einfache Steuerhinterziehung gegenüber dem Ausland stellen könne, weil Art. 26 Abs. 3 lit. b MA-OECD bestimme, dass der ersuchende Staat keine Informationen verlangen könne, für die er nach seiner eigenen Gesetzgebung und Verwaltungspraxis keinen Zugang dazu habe und weil Art. 26 Abs. 5 MA-OECD in diesem Punkt Abs. 3 von Art. 26 MA-OECD nicht derogiere. Mit andern Worten, der Vorbehalt von Art. 26 Abs. 5 MA-OECD gilt nach Waldburger nicht bezüglich Abs. 3 des genannten Musterabkommens. Demgegenüber wurde von verschiedenen Seiten – auch von der ESTV und kantonalen Steuerverwaltungen – die Meinung vertreten, dass Art. 26 Abs. 5 auch Abs. 3 der genannten Bestimmung vorgehe. Das hätte zur Folge, dass die Schweiz gegenüber dem Ausland auch Informationen über Steuerpflichtige verlangen könnte, selbst wenn sie im Inland dies nicht machen kann. Damit würde die Reziprozität, die schon - wie vorstehend dargelegt ohnehin hinkend ist - nicht völlig aus den Angeln gehoben. Für die zweite Interpretation spricht insbesondere, dass der Beschluss des Bundesrates vom 13. März 2009 nicht dahingehend interpretiert werden sollte, dass dieser mit seiner Aussage, hinsichtlich des steuerlichen Bankgeheimnisses für inländische Steuerpflichtige ändere sich nichts, nicht nur das schweizerische Bankgeheimnis im Inland schützen wollte, sondern auch das ausländische Bankgeheimnis.

Im Entwurf zur ADV wird nun in Art. 14 Abs. 5 dieses Problem geregelt. Dabei ist eine gewisse Meinungsänderung des Bundes zu dieser Frage festzustellen. Nach dieser Bestimmung dürfen Amtshilfeersuchen hinsichtlich Bankinformationen nur gestellt werden, wenn diese Informationen auch nach schweizerischem Recht beschafft werden könnten. Damit wird die Interpretation Waldburger übernommen und die hinkende Reziprozität erneut verstärkt. Nicht nur wird die Schweiz verpflichtet, Informationen, die sie selber für ihre eigenen Veranlagungen nicht erheben kann, dem Ausland zugänglich zu

machen. Es werden der Schweiz auch zusätzliche Fesseln auferlegt, indem sie ihrerseits keine Fragen betreffend ausländischen Steuerpflichtigen ans Ausland richten kann, wenn sie in der Schweiz unter das Bankgeheimnis fallen würden, nicht aber im Ausland. Damit wird das schweizerische Bankgeheimnis auf ausländische Banken ausgedehnt.

1.2. Verwendung von widerrechtlich erlangten Daten

Wie eingangs erwähnt, hat der Bundesrat die Botschaft über das neue Zusatzabkommen zum DBA mit Frankreich sistiert, nachdem bekannt geworden ist, dass bei der Bank HSBC in Genf Bankdaten in grosser Zahl gestohlen worden sind und dem französischen Fiskus zugänglich gemacht wurden. Bundesrat Merz begründete dies damit, dass es nicht angehe, ein erweitertes Amtshilfeabkommen zu schliessen, das allenfalls auch angewendet werden müsse, wenn der ausländische Fiskus Daten auf kriminelle Weise erlangt habe. Der Bundesrat hat nun dies in Art. 5 Abs. 2 ADV festgelegt. Danach muss das Amtshilfeersuchen dem Grundsatz von Treu und Glauben entsprechen. Es muss unter Hinweis auf die öffentliche Ordnung abgelehnt werden, wenn die Erteilung der Amtshilfe mit den grundlegenden Wertungen des schweizerischen Rechts nicht vereinbar wäre oder gegen wesentliche Interessen der Schweiz verstossen würde. Das Ersuchen ist insbesondere abzuweisen, wenn es auf Informationen beruht, die unter Verletzung von schweizerischem Strafrecht beschafft worden sind. Dazu folgendes:

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass in keinem bisher paraphierten oder gar unterzeichneten DBA diese Frage geregelt ist. Es ist rechtlich fragwürdig, einseitig eine entsprechende Regelung durch die Schweiz vorzusehen, da internationales Recht schweizerischem Recht vorgeht. Die einzige Schutzklausel besteht im sogenannten "ordre public". Diese Klausel ist dann anwendbar, wenn ausländische Verfahrensregeln oder Handlungen in derart schwerwiegender Weise gegen Grundsätze des schweizerischen Rechts bzw. der schweizerischen Rechtsüberzeugung verstossen, dass die einseitige

Anrufung der Ausnahmeklausel zulässig ist. Es ist zweifelhaft ob das Vorgehen des französischen Fiskus ein derart schwerwiegender Verstoss darstellt, da er selber nicht aktiv geworden ist, sondern ihm diese Daten angeboten worden sind. Anders wäre es allenfalls, wenn beispielsweise ein ausländischer Geheimdienst diese Daten entwendet hätte. Auch die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben hilft kaum weiter. Dieser wäre dann verletzt, wenn die Vertragsstaaten bei der Unterzeichnung des Abkommens schlichtweg nicht mit einem derartigen Tatbestand hätten rechnen müssen. Dies kann aber spätestens seit dem Diebstahl von liechtensteinischen Treuhanddaten nicht angenommen werden.

Das Bundesgericht hat in einem Urteil vom 2. Oktober 2007 entschieden, dass auch in der Schweiz Daten, die nicht auf ordentlicher Weise erhoben worden sind, keinem Verwertungsverbot unterliegen und deshalb ohne weiteres in einem Nach- und Strafsteuerverfahren verwendet werden dürfen. Allerdings betraf dieses Urteil nicht eine Verletzung des Bankgeheimnisses, sondern "lediglich" eine Verletzung des Geschäftsgeheimnisses, nämlich der Informationen eines Treuhänders. Gemäss Art. 127 Abs. 1 lit. d DBG sind Treuhänder, Vermögensverwalter und andere beauftragte Personen, die Vermögen des Steuerpflichtigen besitzen oder verwalten, verpflichtet, gegenüber dem Steuerpflichtigen Bescheinigungen über dieses Vermögen und dessen Erträge auszustellen. Die Veranlagungsbehörde kann diese Bescheinigungen bei diesen Personen direkt einfordern, wenn der Steuerpflichtige sie nicht einreicht (Art. 127 Abs. 2 DBG). Vorbehalten bleibt das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis. Zu den dem Berufsgeheimnis unterstellten Personen gehören etwa Rechtsanwälte, Notare, Ärzte, nach Obligationenrecht zur Verschwiegenheit verpflichtete Revisoren usw. Keine Einschränkung hinsichtlich der Auskunftspflicht besteht für Vermögensverwalter und Treuhänder. Das Gesetz spricht vom Berufsgeheimnis, das den Klienten, Mandanten, Patienten schützt. Demgegenüber fällt das Geschäftsgeheimnis gemäss Art. 162 StGB nicht unter die Geheimhaltungspflicht, die von der Veranlagungsbehörde zu respektieren ist, weil es einzig den Geschäftsherrn schützt. Aus diesem Grund hat das Bundesgericht ein Verwertungsverbot der von einem Treuhänder erhaltenen Daten abgelehnt. Ob dieses Urteil auch für die vorliegende Fragestellung massgebend ist, muss offen gelassen werden. Hier geht es nicht um das Berufsgeheimnis, sondern um das Bank-

geheimnis. Das Bankgeheimnis hat einen wesentlich andern Schutzgrad als das Berufsgeheimnis, was sich insbesondere im Steuerrecht, wie dargelegt, auswirkt. Aufgrund dieses Urteils ist es aber zumindest fraglich, ob illegal beschaffte Informationen dem Verwertungsverbot unterliegen oder nicht. Allerdings ist diese Diskussion vorerst wohl nur von akademischem Interesse. Der ausländische Fiskus ist bei der Verwendung der ihnen zugänglich gemachten Daten an die Rechtsprechung seines Landes gebunden und nicht an die schweizerische. Sodann ist es fraglich, ob die Schweiz einseitig ausserhalb eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Regelung treffen kann, die allenfalls völkerrechtliche Regelungen einengen. Dies werden wohl wieder die Gerichte entscheiden müssen.

2. Rechtsmittelverfahren bezüglich Amtshilfe nach Bundesgerichtsgesetz

Während bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen ein Weiterzug des Entscheids des Bundestrafgerichts an das Bundesgericht möglich ist, wenn ein besonders bedeutender Fall vorliegt oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist (Art. 84 BGG), ist dies bei der internationalen Amtshilfe, und darum handelt es sich bei der Amtshilfe nach Art. 26 MA-OECD, nicht möglich. Diese Ungleichbehandlung ist erstens sachlich nicht nachvollziehbar und zweitens auch durch nichts gerechtfertigt. Es muss sichergestellt werden, schon aus politischer Sicht, wie die letzten Urteile des Bundesverwaltungsgerichts zu derartigen Fragen zeigen, dass das oberste Gericht und nicht ein erstinstanzliches Gericht über schwerwiegende Fragen der Interpretation der Amtshilfe nach DBA urteilen kann, gleich wie bei der Rechtshilfe in Strafsachen, wenn ein besonders bedeutender Fall vorliegt. Dies bedarf einer Änderung von Art. 83 lit.h BGG.

Diese Frage betrifft nicht nur das Verhältnis der Schweiz zum Ausland, sondern auch das Verhältnis von Bund und Kantonen. Wie erwähnt, soll die innerschweizerische Amtshilfe durch die ADV geregelt werden. Die Kantone sind unmittelbar bei der Umsetzung der Amtshilfe mit dem Ausland involviert, da sie im Besitze der entsprechenden

Dossier sind, diese kennen und Auskunft erteilen müssen gegenüber der ESTV. Es ist deshalb entscheidend, wer letztinstanzlich über diese Amtshilfe entscheidet, das Bundesverwaltungsgericht oder eben das Bundesgericht. Bei der Durchsetzung des kantonalen Steuerrechts und des Rechts zur direkten Bundessteuer besitzt das Bundesverwaltungsgericht bis heute zu Recht keinerlei Kompetenz. Die letzte Kompetenz - Stundung und Erlass - soll mit dem Vereinfachungs- und Bereinigungsgesetz fallen. Auch das spricht für eine Neuregelung bei der internationalen Amtshilfe.

Die Finanzdirektorenkonferenz würde es daher sehr begrüßen, wenn - insbesondere auch im Licht der letztthin gefällten Urteile des Bundesverwaltungsgerichts - eine Änderung des BGG sofort an die Hand genommen würde. Die FDK hat zwar nicht das Recht, Ihrer Kommission Anträge zu stellen. Falls Sie aber unserer Meinung folgen könnten, würden wir einen entsprechenden Vorstoss Ihrer Kommission klarerweise unterstützen.

Ich danke Ihnen für Ihre Aufmerksamkeit.