

Kritische Überlegungen zum fehlerhaften «Domizilcode» im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen zwischen der Schweiz und Italien

Samuele Vorpe / Emanuele Stauffer



*Dr. iur., Master of
Advanced Studies SUPSI
in Tax Law, Leiter des
Steuerkompetenzzentrum
der SUPSI*



*RA Emanuele Stauffer,
ehemaliger Staatsanwalt,
Partner im Anwaltsbüro
Bertoli Stauffer, Lugano,
Verwaltungsratspräsident
des Casino di Lugano SA*

Mit der Änderung der Bestimmung über die Amtshilfe in Steuersachen zwischen der Schweiz und Italien vom 13. Juli 2016, die es den zuständigen Steuerbehörden ermöglicht, auf Ersuchen ab dem 23. Februar 2015 Informationen (insbesondere Bankinformationen) auszutauschen, nahmen die von Italien gestellten Anträge erwartungsgemäss zu. Die Gruppensuchen wurden dann am 2. März 2017 durch eine Verständigungvereinbarung formalisiert. Eines der jüngsten «Gruppensuchen», die Italien gegenüber der Schweiz eingereicht hat, berücksichtigt das Kriterium des italienischen Domizilcodes, das eine Vermutung des steuerlichen Ansässigkeit in diesem Land für die Personen, die Gegenstand des Amtshilfeersuchens sind, beinhaltet. In diesem Beitrag wird die Rechtsprechung des Bundesgerichts kritisch analysiert, die einem Informationsaustausch auch dann zustimmt, wenn der begründete Verdacht besteht, dass der von den ersuchenden Behörden angegebene Domizilcode falsch ist. Dieses Vorgehen verstösst nämlich gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit und des rechtlichen Gehörs.

Avec la modification de la disposition sur l'entraide administrative en matière fiscale entre la Suisse et l'Italie survenue le 13 juillet 2016, qui autorise les autorités fiscales compétentes à échanger des informations, y compris bancaires, sur demande, depuis le 23 février 2015, les requêtes présentées par l'Italie ont augmenté, comme cela était prévisible. Les demandes collectives ont ensuite été formalisées par un accord amiable du 2 mars 2017. L'une des dernières demandes collectives présentées par l'Italie à l'encontre de la Suisse prend en compte le critère du code de domicile italien, caractérisé par une présomption de résidence fiscale dans ce pays, des personnes faisant l'objet de la demande d'entraide administrative. Cette contribution analyse de manière critique la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui permet un échange de renseignements même s'il existe des soupçons fondés que le code de domicile fourni par l'autorité de l'État requérant est incorrect. Cette manière de procéder est en effet contraire au principe de proportionnalité et au droit d'être entendu.

Inhalt

1	Einleitung	2
2	Die Kriterien für die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit durch den ersuchten Staat	2
3	Das italienische Listenersuchen auf Amtshilfe	4
4	Der Zweck des Listenersuchens ist nicht die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit .	5
5	Ein Ersuchen, das gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip verstösst	6
6	Ein Verhaltensmuster, das auch unbeteiligte Personen in sein «Netz» einfängt	9
7	Schlussfolgerung	12

1. Einleitung

Mit der Änderung der Bestimmung über die Amtshilfe in Steuersachen zwischen der Schweiz und Italien vom 13. Juli 2016 stieg die Zahl der von Italien gestellten Ersuchen erwartungsgemäss an. Der Grund liegt darin, dass seit dem 23. Februar 2016 den zuständigen Steuerbehörden die Erlaubnis erteilt wird, auf Ersuchen Informationen (insbesondere Bankinformationen) auszutauschen. Die Gruppenersuchen wurden überdies am 2. März 2017 durch eine Verständigungsvereinbarung formalisiert.

Eines der letzten Ersuchen des Typs «Listenersuchen», die Italien gegenüber der Schweiz eingereicht hat, berücksichtigt das Kriterium des Domizilcodes in Italien. Dieser Domizilcode kennzeichnet sich durch die Vermutung der steuerlichen Ansässigkeit derjenigen Personen aus, die im Amtshilfeersuchen erwähnt sind. In diesem Beitrag wird versucht, die Rechtsprechung des Bundesgerichts kritisch zu analysieren, die einem Informationsaustausch auch dann zustimmt, wenn begründeter Verdacht besteht, dass der von den ersuchenden Behörden angegebene Domizilcode falsch ist. Diese Vorgehensweise verstösst unseres Erachtens gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit und des rechtlichen Gehörs.

2. Die Kriterien für die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit durch den ersuchten Staat

Die ersten Entscheide des Bundesgerichts zur Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit im Rahmen der Amtshilfe, welche die Übermittlung von Steuerinformationen befürworten, stammen aus dem Jahr 2015.¹ Diese Entscheide äussern sich nicht nur zur Frage der steuerlichen Ansässigkeit, sondern auch zur Frage von Bankinformationen der betroffenen Personen.²

Nach Auffassung der Bundesrichter ist in Fällen, in denen eine Person von beiden Seiten (d.h. dem ersuchenden und dem ersuchten Staat) als unbeschränkt steuerpflichtig

¹ Vgl. Urteil des BGE 2C_1174/2014 vom 24. September 2015.

² Siehe Sachverhalt des Urteils des BGE 2C_1174/2014 vom 24. September 2015. Vgl. auch den nachfolgenden BGE 145 II 112.

angesehen wird, das Amtshilfeersuchen nicht danach zu beurteilen, ob tatsächlich eine doppelte steuerliche Ansässigkeit vorliegt oder nicht. Entscheidend sind vielmehr diejenigen Kriterien, die der ersuchende Staat anwendet, um festzustellen, ob die vom Ersuchen betroffene Person unbeschränkt steuerpflichtig ist. Das bedeutet, dass wenn der ersuchende Staat ein Kriterium der unbeschränkten Steuerpflicht anführt, welches demjenigen des bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) entspricht, dieses massgebend sein soll. Folgendes Beispiel soll das Ganze verdeutlichen: Wenn der ersuchende Staat behauptet, dass der Steuerpflichtige den Mittelpunkt der Lebensinteressen in seinem Hoheitsgebiet hat und die sich daraus ergebende Besteuerung nicht an sich gegen das DBA verstösst (vgl. Art. 4 Abs. 2 Bst. a OECD-Musterabkommen³), so soll dieses Kriterium ausschlaggebend sein, selbst wenn bspw. die Schweiz – als ersuchter Staat – die betroffene Person als ihren eigenen unbeschränkt steuerpflichtigen einstufen würde.

Mit anderen Worten, wenn ein Amtshilfeersuchen in Steuersachen einen Steuerpflichtigen betrifft, den beide Vertragsstaaten als in ihrem Land steuerlich ansässig betrachten, beschränkt sich die Rolle des ersuchten Staates (in diesem Fall der Schweiz) darauf, zu überprüfen, ob die Kriterien, auf die sich der ersuchende Staat zur Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit beruft, zu den im anwendbaren DBA festgelegten Kriterien gehören.⁴ Hingegen ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht Aufgabe des ersuchten Staates (*in casu* der Schweiz), im Rahmen des Amtshilfeverfahrens über das Vorliegen eines tatsächlichen Ansässigkeitskonflikts zu entscheiden.⁵

Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur voraussichtlichen Erheblichkeit von Informationen, die es dem ersuchenden Staat ermöglichen, das Steuerdomizil der von der Amtshilfe betroffenen Person festzustellen, hat sich insbesondere durch das Einreichen von Einzel- und nicht von Listenersuchen entwickelt.

Der ersuchende Staat muss daher, um nicht in eine pauschale und ziellose Informationssuche (*sog. fishing expedition*) zu verfallen, das Ersuchen eingrenzen, unter Angabe der im anwendbaren DBA vorgesehenen Voraussetzungen, die subsidiär auch vom schweizerischen Landesrecht gemäss Art. 6 Abs. 2 StAhiG⁶ übernommen werden.

Diese Rechtsprechung wurde dann auch auf Listenersuchen ausgedehnt.⁷

³ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

⁴ Urteil des BGER 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023, E. 1.2.4; BGER 2C_1174/2014 vom 24. September 2015, E. 2.2.2; vgl. auch BGE 145 II 112 E. 3.2.

⁵ BGE 145 II 112 E. 3.2.

⁶ Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1).

⁷ BGE 146 II 50; Urteile des BVGER A-1732/2021 vom 23. März 2022; BVGER A-1733/2021 vom 23. März 2023, E. 7.3; BVGER A-6440/2020 vom 29. November 2022, E. 6.2.

3. Das italienische Listenersuchen auf Amtshilfe

Am 10. Juli 2017 reichte die italienische Guardia di Finanza (GdF) bei der ESTV ein Amtshilfeersuchen ein, welches sich auf Art. 27 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung gewisser anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen⁸, in Verbindung mit Bst. e^{bis} des dazugehörigen Zusatzprotokolls⁹, stützte. Mehrere in dieser Liste erwähnte Personen reichten Beschwerden beim Bundesverwaltungsgericht ein und wiesen darauf hin, dass es an der voraussichtlichen Erheblichkeit fehle, welche die ersuchende Behörde (*in casu* die italienische GdF) geltend mache, da sie während des ersuchten Zeitraumes gar kein Steuerdomizil in Italien gehabt hätten.

Die Richter des Bundesverwaltungsgerichts äusserten sich zu diesem Beschwerdepunkt in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesgerichts wie folgt:¹⁰

«Das Gericht hatte bereits Gelegenheit, sich zu dieser Frage im Rahmen eines französischen Listenersuchens zu äussern, bei dem die Steuerpflicht ebenfalls auf das Kriterium des Domizilcodes gestützt wurde, und kam zum Schluss, dass dies nicht der Fall war (vgl. [u.a.] Urteil des BVerG A-5662/2020 vom 10. Mai 2021 E. 5.1.3). Soweit es hier erforderlich ist, stellt das Gericht fest, dass, wie gesehen (vgl. E. 7.2.4.5 des vorliegenden Urteils), gerade die in den Listen aufgeführten italienischen Domizilcodes ausreichende Kriterien darstellen, um die in diesen Listen aufgeführten Personen während des untersuchten Zeitraums als in Italien steuerpflichtig anzusehen. Unter diesen Umständen und in Anbetracht der Tatsache, dass es nachgeprüft ist, dass die Beschwerdeführerin 2 mit einem italienischen Domizilcode «111» im Feld «Mis_Dom» aufgeführt ist, beziehungsweise der Angabe «Italien» im Feld «MIS_Dom_Name» in der Liste unter 3.a.(4), die dem fraglichen italienischen Ersuchen beigelegt ist, muss daher davon ausgegangen werden, dass das vom italienischen ersuchenden Staat konkret angeführte Kriterium der Steuerpflicht, nämlich dasjenige des Wohnsitzes, scheinbar plausibel ist (vgl. [u.a.] Urteil des BVerG A-5662/2020 vom 10. Mai 2021 E. 5.1.3; ebenso Urteile des BVerG A-1730/2021 vom 7. März 2022 E. 7.3.2; A-1761/2021

⁸ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung gewisser anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-IT; SR 0.672.945.41).

⁹ Zusatzprotokoll (in Kraft seit 13. Juli 2016; SR 0.672.945.41; AS 2016 2769, 2771). Vgl auch das im schweizerischen Bundesblatt veröffentlichte Amtshilfeersuchen, in: BBl 2020 5616, <https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/2020/1513/it> (besucht am 19. März 2023).

¹⁰ Urteil des BVerG A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022, E. 7.3.2.

vom 2. Dezember 2021 E. 6.1.3). Dies gilt umso mehr, wenn man berücksichtigt, als im Falle des italienischen Ersuchens der Domizilcode für die 3'297 Positionen, die bei den bisherigen Ermittlungen in Italien durch die italienische ersuchende Behörde festgestellt wurden, als richtig festgestellt wurde, wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat (vgl. der angefochtene Entscheid, E. 4.6). Der Umstand, dass in dieser Liste auch ein anderer Code – und zwar der Code «125» in den Feldern «Staatsangehörigkeit» und «Wohnsitz» – aufgeführt ist, hat keinen Einfluss auf die Gültigkeit des vom ersuchen italienischen Staat verwendeten Kriteriums der Steuerpflicht.»

4. Der Zweck des Listenersuchens ist nicht die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit

Das von der italienischen GdF am 10. Juli 2017 eingereichte Listenersuchen verfolgt – anders als in den obgenannten vom Bundesgericht überprüften Fällen – nicht als Hauptziel, das Steuerdomizil der vom Ersuchen betroffenen Personen festzustellen. Die Annahme der zuständigen italienischen Behörde stützt sich auf einen Domizilcode mit der Wurzel «111», der vom Informationsinhaber für jedes Konto, beziehungsweise für jede Police vergeben wird und vermutlich einem in Italien steuerrechtlich wohnhaften Steuerpflichtigen zuzuordnen ist.

Demzufolge werden die erhaltenen Informationen nicht dazu verwendet, um gemäss Art. 2 Abs. 2 des D.P.R.¹¹, Nr. 917/1986 einen solchen Sachverhalt zu ermitteln. Die zuständige italienische Behörde geht nämlich einerseits davon aus, dass die im Rahmen der Überprüfung und der gerichtspolizeilichen Massnahmen erlangten Unterlagen zu 18'126 Positionen (im Wesentlichen acht separate Listen von Versicherungspolizen und anderen Finanzberichten, die beim Schweizer Finanzinstitut mit Hilfe der Mitarbeiter des *Information Technology* des gleichen Finanzinstituts gefunden wurden) auf Personen zurückgeführt werden können, die grundsätzlich in Italien steuerlich ansässig sind.¹² Andererseits ist es angesichts dieser Vermutung das Ziel der GdF, die Bankinformationen zu erhalten, damit sie überprüfen kann, ob diese Personen ihre steuerrechtlichen Überwachungs- (sog. «Monitoraggio fiscale») und Meldepflichten nach italienischer Rechtsordnung korrekt erfüllt haben.

Die zuständige italienische Behörde vertritt die Meinung, dass «die Daten in den Originaldateien, die im Rahmen der durchgeführten steuerlichen und gerichtlichen Tätigkeit beschafft wurden, eindeutige Hinweise auf die Rückführbarkeit nach Italien enthalten,

¹¹ Dekret des Präsidenten der Republik, (sog. Einkommenssteuergesetz [Testo Unico delle Imposte sui Redditi, TUIR]).

¹² Urteil des BVGer A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022, Sachverhalt A.; vgl. auch angefochtene Urteil des BVGer A-6440/2020 vom 29. November 2022, Sachverhalt A.

für die eine Rückmeldung angefordert wird. In der Tat werden von Zeit zu Zeit folgende Angaben gemacht: die Staatsangehörigkeit, die Ansässigkeit, und zwar das Bezugsland der Inhaber in Italien (Ländercode: «*it*»; *MIS_dom_Name*; *Staatsangehörigkeit*; usw.)».¹³ Auf der Grundlage der Vermutung der steuerlichen Ansässigkeit in Italien hätten diese Personen daher wahrscheinlich gegen italienische Vorschriften verstossen.

Es ist daher klar, dass das italienische Listenersuchen nicht darauf abzielt, die steuerliche Ansässigkeit der betroffenen Personen in Italien festzustellen, sondern die Beschaffung von Bankinformationen zu ermöglichen, um überprüfen zu können, ob sie ihre steuerrechtlichen Überwachungspflichten¹⁴ und ihre Steuererklärungspflichten (gemäss TUIR) korrekt erfüllt haben.

Die Richter des Bundesverwaltungsgerichts stellen sich dabei auf folgenden Standpunkt:¹⁵

«Der Umstand, dass die angeforderten Informationen möglicherweise einen anderen Wohnsitz als den von der GdF angegebenen italienischen Wohnsitz ausweisen, bringt nicht das Fehlen von wahrscheinlicher Erheblichkeit dieser Informationen mit sich. Wenn daher die Beschwerdeführerin in der Liste unter 3.a.(4) mit einem italienischen Domizilcode aufgeführt ist, obliegt es ihr gegebenenfalls bei den zuständigen italienischen Behörden das Bestehen eines Wohnsitzes in einem anderen Staat geltend zu machen.»

Diese Ansicht ist aber unseres Erachtens nur vertretbar, wenn das Amtshilfersuchen tatsächlich den Hauptzweck verfolgt, die steuerliche Ansässigkeit der betroffenen Personen festzustellen: dies ist jedoch, wie oben erwähnt, gerade nicht der Fall. Es wird nämlich davon ausgegangen, dass die steuerliche Ansässigkeit der betroffenen Personen in Italien gegeben ist und dass die Informationen nicht zur Feststellung einer Ansässigkeit dienen, sondern um zu überprüfen, ob die betroffenen Personen ihre gesetzlichen Verpflichtungen in Italien ordnungsgemäss erfüllt haben.

5. Ein Ersuchen, das gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip verstösst

Der vom Bundesverwaltungsgericht vertretene Standpunkt, dass es der betroffenen Person obliege, gegenüber den zuständigen italienischen Behörden das Bestehen einer steuerlichen Ansässigkeit in einem anderen Staat geltend zu machen, verstösst nach Ansicht

¹³ Urteil des BVGer A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022, Sachverhalt A; vgl. auch angefochtenes Urteil des BVGer A-6440/2020 vom 29. November 2022, Sachverhalt A.

¹⁴ Gemäss Gesetzesdekret (D.L.) Nr. 167/1990.

¹⁵ Urteil des BVGer A-6440/2020 vom 29. November 2022, E. 6.2.5; vgl. auch Urteil des BVGer A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022, E. 7.3.4.

der Verfasser gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip (vgl. Art. 5 Abs. 2 und Art. 36 BV¹⁶), insbesondere gegen das Kriterium der Notwendigkeit (oder Subsidiarität).¹⁷ Es steht ausser Frage, dass die Übermittlung von Informationen über Personen, die Gegenstand der Amtshilfe sind und nachweisen können, dass sie keine steuerliche Ansässigkeit in Italien haben, eine pauschale und in keinem ersichtlichen Zusammenhang stehende Beweisausforschung (sog. *fishing expedition*) darstellt.

Es trifft zu, dass die internationale Doppelbesteuerung vermieden werden kann, indem auf die Regeln zur Bestimmung des internationalen Steuerdomizils gemäss dem zwischen den betroffenen Staaten geltenden DBA zurückgegriffen wird (vgl. Art. 4 OECD-Musterkommentar) oder indem das Verständigungsverfahren angewendet wird (vgl. Art. 25 OECD-Musterkommentar). Des Weiteren ist klar, dass die ESTV weder zuständig ist noch über die notwendigen Informationen verfügt, um einen möglichen internationalen Wohnsitzkonflikt beurteilen zu können.¹⁸ Es ist daher nicht Sache der ESTV, sich im vorliegenden Amtshilfeverfahren über die steuerliche Ansässigkeit der betroffenen Personen im Falle eines möglichen Ansässigkeitskonflikts oder einer Doppelbesteuerung zu äussern.¹⁹ Im Falle eines Listenersuchens, dessen Zweck nicht die Feststellung des Steuerdomizils ist, da dieses aufgrund einer Angabe des Informationsinhabers (d.h. des Domizilcodes «**IT**») vermutet wird, muss der betroffenen Person bei Falschangaben des Informationsinhabers jedoch zumindest die Möglichkeit gegeben werden, das Gegenteil zu beweisen und die Vermutung der steuerlichen Ansässigkeit in Italien zu widerlegen. Nur so kann das Verhältnismässigkeitsprinzip gewahrt werden, welches fundamentaler Bestandteil des Grundsatzes der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen ist. Eine zufriedenstellende Lösung könnte darin bestehen, der vom Informationsaustausch betroffenen Person zu erlauben, von der ESTV eine Neubewertung der Ansässigkeit in Fällen, bei denen der Domizilcode vom Informationsinhaber unrichtig angegeben wurde, zu verlangen.

Das Bundesgericht ist dagegen der Auffassung, dass der ersuchte Staat aufgrund des aus dem Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. Art. 26 WÜRV²⁰) abgeleiteten Vertrauensprinzips die Behauptungen des ersuchenden Staates im Rahmen eines Amtshilfeersuchens nicht in Frage stellen darf. Das Vertrauensprinzip hindert den ersuchten Staat jedoch nicht daran, vom ersuchenden Staat weitere Klarstellungen zu verlangen, wenn begründete Zweifel an der Einhaltung der Grundsätze des Völkerrechts oder an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bestehen. Die Richter des Bun-

¹⁶ Bundesverfassung (BV; SR 101).

¹⁷ BGE 142 II 218 E. 3. 7; Urteil des BVerfG A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022, E. 7.3.4.

¹⁸ BGE 142 II 218 E. 3. 7.

¹⁹ BGE 142 II 161 E. 2.2.2; BGE 142 II 218 E. 3.6.

²⁰ Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (SR 0.111).

desgerichts sind mit anderen Worten der Auffassung, dass die Behauptungen des ersuchenden Staates als richtig anzusehen sind, solange sich nicht aus den Umständen ein offensichtlicher Widerspruch ergibt.²¹ Nach dem Vertrauensprinzip ist der ersuchte Staat daher an die im Amtshilfeersuchen vorgetragene Sachverhalte und Erklärungen gebunden, soweit sie nicht aufgrund von Irrtümern, Lücken oder offensichtlichen Widersprüchen unmittelbar widerlegt werden können.²² Die Vermutung von Treu und Glauben kann daher nur aufgrund konkreter und nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden.²³

Dies ist nach Ansicht des Bundesgerichts nicht der Fall, wenn sich die Person, die Gegenstand des Ersuchens ist, auf ein vom (schweizerischen) Informationsinhaber verfasstes Schreiben stützt, aus dem hervorgeht, dass der Domizilcode unrichtig ist und von demjenigen des Staates abweicht, aus welchem das Amtshilfeersuchen stammt. Anders als das Bundesverwaltungsgericht ist das Bundesgericht der Meinung, dass das Schreiben des Informationsinhabers kein geeignetes Beweismittel darstellt, um am Wahrheitsgehalt des im Ersuchen angegebenen Inhaltes zu zweifeln.²⁴ Ausserdem ist das Bundesgericht der Auffassung, dass bei Zulassung solcher Schreiben, die tatsächlich zur Widerlegung des Anknüpfungspunkts zum ersuchenden Staat und der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen führen, der Informationsinhaber über den Umfang der internationalen Amtshilfe in Steuersachen entscheiden könnte, was nicht angehe. Folglich erachtet die Rechtsprechung des Bundesgerichts, dass ein Schreiben des Informationsinhabers keinen ausreichenden Beweiswert darstelle, um als konkretes und nachgewiesenes Beweismittel im Sinne der Rechtsprechung angesehen zu werden.²⁵

Diese Erwägungen des Bundesgerichts erlauben es der vom Informationsaustausch betroffenen Person daher nicht, auf andere Weise zu beweisen, dass der Domizilcode nicht mit demjenigen des ersuchenden Staates übereinstimmt. Selbst derjenige Informationsinhaber, der die Übermittlung der Liste an die ESTV vornimmt, ist nicht befugt, mit einem Schreiben den früheren Irrtum in Bezug auf den Wohnsitzcode zu widerlegen.

Folglich gerät der Betroffene, selbst im Falle eines Irrtums, in die «Maschen» des Amtshilfeersuchens ohne jegliche Möglichkeit, den unrichtigen Domizilcode zu widerlegen, d.h. es handelt sich um eine *fishing expedition*, die gegen Art. 27 Abs. 1 DBA-IT²⁶ verstösst.

²¹ BGE 146 II 150 E. 7.1; BGE 143 II 224 E. 6.4; BGE 143 II 202 E. 8.7.1 und 8.7.4.

²² BGE 142 II 218 E. 3.1.

²³ Urteil des BGER 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023, E. 4.2.2.

²⁴ Urteil des BGER 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023, E. 4.6.

²⁵ Urteil des BGER 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023, E. 4.6.1.

²⁶ Vgl. Fn. 7.

Das Argument, dass sich die betroffene Person auf Art. 4 OECD-Musterkommentar berufen oder jedenfalls vor den zuständigen Behörden nachweisen könne, dass ihr Steuerdomizil nicht in Italien liege, widerspricht den zwei obgenannten Verfassungsgrundsätzen. Es gibt nämlich weniger einschneidende Massnahmen, die der ESTV zur Verfügung stehen, wie zum Beispiel die mit dem Informationsinhaber gemeinsame Überprüfung des Wahrheitsgehalts des Domizilcodes. Die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit vor der Behörde des ersuchenden Staates muss in der Tat die *ultima ratio* darstellen, um mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip vereinbar zu sein.

Besonders interessant sind dabei die Erwägungen der Bundesverwaltungsrichter in einem letztjährigen Urteil:²⁷ *«es stellt sich die Frage, ob das – im Übrigen nur beigefügte – Argument der Beschwerdeführerin, wonach es Ursache eines offensichtlichen Irrtums [des Informationsinhabers] ist, dass ihr der Domizilcode «111» zugeschrieben wurde, geeignet ist, das oben genannte Kriterium zu entkräften.»* Es ist daher unabdingbar, der vom Informationsaustausch betroffenen Person das rechtliche Gehör zu gewährleisten (Art. 29 Abs. 2 BV), indem ihr die Möglichkeit gegeben wird, die Unrichtigkeit des Domizilcodes zu beweisen. Des Weiteren muss berücksichtigt werden, dass die Entscheide der ESTV in «standardisierter» Form erlassen werden und die Rechtsprechung übernehmen, wonach es Aufgabe des Ansässigkeitsstaats der betroffenen Person ist, die steuerliche Ansässigkeit zu überprüfen. Stattdessen sollte die ESTV der betroffenen Person unter Wahrung der Grundsätze der Verhältnismässigkeit und des rechtlichen Gehörs ermöglichen, gemeinsam mit dem Informationsinhaber die Plausibilität und Richtigkeit ihres Domizilcodes zu beweisen.

6. Ein Verhaltensmuster, das auch unbeteiligte Personen in sein «Netz» einfängt

Die Personen, die Gegenstand des Informationsaustauschs sind, werden anhand eines von der ersuchenden Behörde beschriebenen Verhaltensmusters identifiziert, ohne dass die Möglichkeit besteht, nachzuweisen, dass sich ihre steuerliche Ansässigkeit nicht in demselben Staat wie die ersuchende Behörde befindet.²⁸

Ersuchen, die sich auf ein Verhaltensmuster stützen und die Prüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit nicht bestehen, z.B. wenn das Gruppensuchen potenziell auch Steuerpflichtige identifiziert, die dem innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staates entsprechen, sind als nicht konform mit Art. 27 DBA-IT²⁹ zu betrachten. Diese Prüfung

²⁷ Urteil des BVGer A-6440/2020 vom 29. November 2022, E. 6.2.7.

²⁸ Zu den Einzelheiten des Verhaltensmusters siehe sowohl die vorherige Fn. 9 als auch den Sachverhalt des Urteils des BVGer A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022; Urteil des BVGer A-6440/2020 vom 29. November 2022, E. 6.2.

²⁹ Vgl. Fn. 7.

ist als Ausfluss des Verhältnismässigkeitsprinzips, *in primis* vom ersuchten Staat vorzunehmen, der sich bemühen muss, diejenigen Personen vom Informationsersuchen auszuschliessen, die nachweislich nicht in das Verhaltensmuster fallen, da sie ihre steuerliche Ansässigkeit in einem anderen Staat haben und somit nicht den rechtlichen Verpflichtungen des ersuchenden Staates unterliegen.

Wie aus dem von der GdF eingereichten Amtshilfeersuchen hervorgeht, wird die Zuverlässigkeit des Domizilcodes dadurch belegt, dass er sich bei den bisher in Italien durchgeführten Ermittlungen für 3'297 Positionen als richtig erwiesen hat. Folglich gäbe es, wie die ESTV behauptet, genügend Anhaltspunkte, um die Korrelation zwischen dem Domizilcode und der steuerlichen Ansässigkeit der betroffenen Personen in Italien zu belegen, wie es von der Rechtsprechung gefordert wird.³⁰ Damit wären gleichzeitig ausreichende Anhaltspunkte für das Bestehen einer Steuerpflicht in Italien gegeben. In dieser Situation handelt es sich jedoch um eine bloße Subsumtion der ESTV, der die Möglichkeit gegeben werden muss, das Gegenteil zu beweisen, insbesondere wenn man sich auf «nur» 18 Prozent der Personen stützt, für die der Wohnsitz in Italien bei einer Stichprobe von insgesamt 18'126 Positionen tatsächlich festgestellt wurde.

Gerade um das Verhältnismässigkeitsprinzip einzuhalten, sollte die ESTV den vom Ersuchen betroffenen Personen erlauben, die Beweise ihrer tatsächlichen steuerlichen Ansässigkeit zu erbringen. Die ESTV hat jedoch aus Gründen der Verfahrensökonomie das Verhältnismässigkeitsprinzip nicht beachtet und somit den individuellen Besonderheiten der vom Ersuchen betroffenen Personen, die eine standardisierte Antwort erhielten, nicht Rechnung getragen.

Im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen kann die Behörde des ersuchenden Staates drei Arten von Ersuchen stellen: (i) Einzellersuchen durch namentliche oder anderweitige Identifikation der Person (zum Beispiel Kreditkartennummer); (ii) Listenersuchen (oder Listenersuchen) durch namentliche Identifikation der Person auf andere Weise; (iii) Gruppensuchen durch Einreichung eines Verhaltensmusters.

Das Listenersuchen ist als eine Reihe von Einzellersuchen zu betrachten. Aus Gründen der Verfahrensökonomie fasst die Steuerbehörde des ersuchenden Staates diese zu einem gemeinsamen Ersuchen zusammen, könnte sie aber grundsätzlich auch einzeln stellen.³¹ Diese Art von Ersuchen unterscheidet sich somit von demjenigen, das sich auf ein Verhaltensmuster nach Art. 3 Bst. c StAhiG stützt.³² Wie das Bundesgericht bemerkt,

³⁰ Urteil des BVGer A-6306/2015 vom 15. Mai 2017, E. 5.2; Urteil des BVGer A-1916/2016 vom 20. Dezember 2017, E. 6.1.2.

³¹ BGE 146 II 150 E. 4.4; BGE 143 II 628 E. 4.4 e 5.1; Urteil des BVGer A-5662/2020 vom 10. Mai 2021, E. 4.2 mit Verweisen.

³² BGE 146 II 150 E. 4.4 und 4.5 mit Verweisen; Urteil des BVGer A-1730/2021 vom 7. März 2022, E. 4.3.2.

müssen Amtshilfeersuchen, welche die betroffenen Personen nicht namentlich (und damit individuell) identifizieren, einer genaueren Prüfung unterzogen werden, um eine *fishing expedition* auszuschliessen.³³

Zu diesem Zweck hat das Bundesgericht unter Bezugnahme auf Art. 26 OECD-Musterkommentar die folgenden drei Kriterien entwickelt:³⁴ (i) das Ersuchen muss eine detaillierte Beschreibung der Personengruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben; (ii) das Ersuchen muss das anwendbare (Steuer)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, dass die Steuerpflichtigen in der Gruppe ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen sind, d.h. das Steuerrecht verletzt haben; (iii) das Ersuchen muss aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können.

Obwohl diese Kriterien in erster Linie im Hinblick auf Gruppensuchen nach Art. 3 Bst. c StAhiG entwickelt wurden, sind sie nach Ansicht des Bundesgerichts aus Gründen der Kohärenz auch anzuwenden, um zulässige Listensuchen von verbotenen *fishing expeditions* zu unterscheiden.³⁵ Wenn die Behörde des ersuchenden Staates diese Anfragen jedoch – wie das Bundesgericht feststellte – in einem gemeinsamen Ersuchen zusammenfasst, sie aber auch als Einzlersuchen einreichen könnte und lediglich aus Gründen der Verfahrensökonomie so vorgeht, kann die Behörde des ersuchten Staates (in unserem Fall die ESTV) bei der Erwidierung auf die Stellungnahmen der Beschwerdeführer nicht denselben Grundsatz anwenden.

Wenn nämlich ein Listensuchen wie ein Einzlersuchen behandelt werden soll, muss die ESTV der betroffenen Person antworten, indem sie auf jede Rüge eingeht und darf nicht einen standardisierten Entscheid fällen, um auf alle vorgebrachten Rügen einzugehen, da sie sonst gegen Art. 29 Abs. 2 BV und insbesondere gegen Art. 32 ff. VwVG³⁶ verstösst, die gemäss Art. 5 Abs. 1 StAhiG anwendbar sind. Ebenso wenig nachvollziehbar ist die Argumentation der Richter, dass es in diesem Verfahrensstadium keine Rolle spiele, wenn sich die als erheblich eingestufteten Informationen nach ihrer Beschaffung nicht als

³³ BGE 146 II 150 E. 6.1.3; BGE 139 II 404 E. 7.2.3 f.

³⁴ Vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3; BGE 143 II 136 E. 6.1.2; Urteil des BVGer A-1730/2021 vom 7. März 2022, E. 4.3.3; Urteil des BVGer A-5662/2020 vom 10. Mai 2021, E. 2.5.2; Urteil des BVGer A-1296/2020 vom 21. Dezember 2020, E. 4.2.2.3.

³⁵ BGE 146 II 150 E. 6.2.2; BGE 143 II 628 E. 5.1; Urteil des BVGer A-1730/2021 vom 7. März 2022, E. 4.3.3; Urteil des BVGer A-5662/2020 vom 10. Mai 2021, E. 2.5.2.

³⁶ Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021).

solche erweisen.³⁷ Im Übrigen wäre eine solche Behauptung nur dann vertretbar, wenn die zuständige italienische Behörde die Informationen eingeholt hätte, um die steuerliche Ansässigkeit in Italien der im Verhaltensmuster identifizierten Personen gemäss Art. 2 Abs. 2 TUIR festzustellen, was nicht der Fall ist, wie das von der GdF vorgelegte Verhaltensmuster des Listenersuchens beweist, dessen Zweck ausschliesslich darin besteht, festzustellen, dass die vermutlich in Italien ansässigen Personen ihren Überwachungs- und Beitragspflichten nachgekommen sind.

Umso mehr muss der betroffenen Personen bei Listenersuchen erlaubt sein, die Unrichtigkeit des Domizilcodes nachzuweisen, da sonst das Verhältnismässigkeitsprinzip verletzt wird. Andernfalls besteht die Gefahr, dass Informationen übermittelt werden, die nicht voraussichtlich erheblich sind, weil sie Personen betreffen, die nicht im ersuchenden Staat steuerlich ansässig sind und somit nicht dessen steuerlichen Verpflichtungen unterliegen.

7. Schlussfolgerung

Das jüngste Urteil des Bundesgerichts vom 30. Januar 2023 ist in vielerlei Hinsicht zu beanstanden, da es die Ausnahmefälle nicht berücksichtigt, in denen der Domizilcode der betroffenen Person falsch ist. Der betroffenen Person nicht zu gestatten, die Unrichtigkeit des Domizilcodes mit Hilfe des Informationsinhabers, der diese Angabe ursprünglich der ESTV zur Verfügung gestellt hat, zu beweisen, ist unseres Erachtens aus rechtlicher Sicht problematisch. Sollte die ESTV einer erneuten Prüfung hinsichtlich der Beurteilung des Domizilcodes zustimmen, sind das Verhältnismässigkeitsprinzip, der Anspruch auf rechtliches Gehör und vor allem auch das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen zu wahren. Nur so ist es möglich, die oben genannten Grundsätze einzuhalten. Die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit vor der Behörde des ersuchenden Staates muss hingegen als *ultima ratio* gelten, um mit dem erwähnten Verhältnismässigkeitsprinzip vereinbar zu sein. Auf diese Weise wird auch die Übermittlung unerheblicher Informationen vermieden, da sie zu Personen mit steuerlichem Wohnsitz in Italien gehören.

³⁷ Urteil des BVGer A-1499/2017 vom 3. August 2017, E. 3.2.4; Urteile des BGer 2C_411/2016, 2C_412/2016, 2C_413/2016, 2C_414/2016, 2C_415/2016, 2C_416/2016, 2C_417/2016, 2C_418/2016 vom 13. Februar 2017, E. 3.3.2.