

ASA

Giovanni Molo / Samuele Vorpe

**Grenzen der Zulässigkeit von
Gruppen- und Massenfragen im
Amtshilfeverfahren**

Grenzen der Zulässigkeit von Gruppen- und Massenanfragen im Amtshilfeverfahren

Auseinandersetzung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und mit der Einigung zwischen Schweiz und Italien

Giovanni Molo / Samuele Vorpe



Dr. iur., Rechtsanwalt,
LL.M., Lehrbeauftragter
des «Centro di competen-
ze tributarie» der SUPSI



Verantwortlicher des
«Centro di competenze
tributarie» der SUPSI

Seit dem 1. Januar 2017 gilt vollkommene Transparenz in Bezug auf Bankdaten für das in der Schweiz gehaltene Vermögen europäischer Kunden. Weil es für Anleger nun schwieriger wird, nicht deklarierte Vermögenswerte in der Schweiz zu halten, erstaunt es nicht, dass sich das Interesse der EU-Mitgliedstaaten auf vergangene Sachverhalte richtet bzw. auf Steuerzahler fokussiert, die ihr Steuerdomizil ausserhalb dieser Staaten haben, insbesondere auch in der Schweiz. Diese Abhandlung fokussiert sich zunächst auf eine kritische Darstellung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu der seitens der Niederlande am 23. Juli 2015 gestellten Gruppenfrage. Im Anschluss daran werden mögliche Formen von Gruppen- und Massenanfragen im Rahmen der Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz aufgezeigt. Dabei wird insbesondere auf die am 27. Februar 2017 in Rom und am 2. März 2017 in Bern zwischen den italienischen und den schweizerischen Steuerbehörden unterschriebene Einigung sowie auf die italienischen Materialien dazu eingegangen.

Depuis le 1^{er} janvier 2017, les données bancaires relatives aux avoirs déposés en Suisse par des clients européens sont soumises à une transparence totale. Comme il devient de plus en plus difficile pour les investisseurs de détenir des actifs non déclarés en Suisse, il n'est pas surprenant que l'intérêt des Etats membres de l'UE se concentre désormais sur des états de fait relevant du passé, respectivement sur des contribuables qui ont leur domicile fiscal hors de ces Etats, en particulier aussi en Suisse. Cet exposé se concentre tout d'abord sur une appréciation critique de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à une demande groupée d'entraide fiscale déposée par les Pays-Bas le 23 juillet 2015. Par la suite, d'autres formes possibles de demandes groupées, respectivement de demandes volumineuses, sont présentées dans le cadre des relations entre l'Italie et la Suisse. L'article traite, en particu-

lier, de l'accord signé par les autorités fiscales compétentes des deux pays le 27 février 2017 à Rome et le 2 mars 2017 à Berne, ainsi que des travaux législatifs italiens correspondants.

Inhalt

I.	Einführung	370
II.	Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016	372
2.1.	Ausgangslage	372
2.2.	Rechtgrundlage für Gruppenanfragen	375
2.2.1.	Erwägungen des Bundesgerichts	376
2.2.2.	Würdigung	378
2.2.3.	Rechtsgrundlage von Gruppenanfragen	379
2.2.4.	Identifikation von Steuerpflichtigen im Rahmen der schweizerischen DBA	381
2.2.5.	Zwischenfazit	383
2.3.	Abgrenzung zulässiger Gruppenanfragen zu verpönten fishing expeditions	384
2.3.1.	Verhaltensmuster aufgrund der Kenntnisaufnahme der Steuerpflichtigen der Aufforderung durch die Bank zum Nachweis der Steuerkonformität	384
2.3.2.	Steuerwiderhandlung und versandte Bankschreiben als aleatorisches Verhaltensmuster	386
2.3.3.	Zwischenfazit	388
III.	Italienische Gruppen- und Massenfragen an die Schweiz und deren Zulässigkeit	389
3.1.	Gruppen- und Massenfragen aufgrund der Qualifikation als «unwillige Kontoinhaber»	389
3.1.1.	Formelle Aspekte der behördlichen Einigung	389
3.1.2.	Materielle Aspekte der behördlichen Einigung	391
3.2.	Gruppen- und Massenfragen aufgrund der Verlegung des Wohnsitzes von Italien in die Schweiz	393
IV.	Fazit	395

I. Einführung¹

Ausgangspunkt ist die Feststellung, dass der Automatische Informationsaustausch künftig internationaler Standard sein wird. Per 31. Dezember 2016 wurden die in der Schweiz gehaltenen Vermögensbestände von Steuerzahlern mit Wohnsitz in der Europäischen Union (EU) erfasst. Diese periodisch wiederholte Bestandesaufnahme basiert auf dem Abkommen zwischen der Schweiz und der EU über den automatischen Informations-

¹ Die Autoren bedanken sich bei MLaw Jana Drzalic für ihre wertvolle Unterstützung.

austausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten.² Künftig wird diese Erhebung auch Vermögenswerte erfassen, die indirekt treuhänderisch oder durch zwischengeschaltete Gesellschaften gehalten werden.³ Weil es für Anleger nun unmöglich wird, nicht deklarierte Vermögenswerte in der Schweiz zu halten, wundert es nicht, dass sich das Interesse der EU-Mitgliedstaaten auf vergangene Sachverhalte richtet bzw. auf Steuerzahler fokussiert, die ihr Steuerdomizil ausserhalb dieser Staaten verlegt haben, insbesondere auch in die Schweiz.

Diese Abhandlung fokussiert sich zunächst auf die kritische Darstellung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu der von den Niederlanden am 23. Juli 2015 gestellten Gruppenfrage.⁴ Im Anschluss daran werden die möglichen Formen des Informationsaustausches für Personengruppen oder eine Vielzahl von Menschen (Gruppen- oder Massenfragen) im Rahmen der Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz aufgezeigt. Dabei wird im Besonderen auf die zwischen der italienischen und der schweizerischen Steuerbehörde unterschriebene Einigung⁵ eingegangen.

Während der ersuchende Staat bei Einzelanfragen im Besitz konkreter Informationen sein muss, dass ein ansässiger Steuerzahler Vermögenswerte in einem bestimmten Finanzinstitut in der Schweiz hinterlegt hat,⁶ richten sich Gruppenanfragen demgegenüber auf nicht namentlich bekannte Steuerzahler, die vom schweizerischen Informa-

² Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten, abgeschlossen am 26. Oktober 2004 und durch Protokoll am 27. Mai 2015 geändert (AS 2016 5003), in Kraft seit dem 1. Januar 2017 (SR 0.641.926.81).

³ Für eine Zusammenfassung der Mechanismen, die sich für die Schweiz mit der Einführung des automatischen Austausches von Steuerinformationen ergeben vgl. SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO/PETER R. ALTENBURGER, Der automatische Informationsaustausch (AIA) von Steuerdaten, ASA 84 (2015/2016) 745 ff.

⁴ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016.

⁵ Agreement between the competent authorities of the Swiss Confederation and Italy on exchange of information through group request, unterschrieben in Rom am 27. Februar 2017 und in Bern am 2. März 2017. Die Vereinbarung ist seit dem 2. März 2017 in Kraft und unter dem folgenden Link abrufbar: <http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/CAA-ITALY-SWITZERLAND-GROUP-REQUEST-SIGNED.pdf>. Vgl. auch die Medienmitteilung des italienischen Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen (MEF) vom 14. März 2017, Mitteilung Nr. 39, «New Agreement between the Competent Authorities of the Swiss Confederation and Italy on exchange of Information through group request», abrufbar unter: http://www.mef.gov.it/en/ufficio-stampa/comunicati/2017/comunicato_0039.html.

⁶ Dies ist zumindest in der Praxis alles andere als einfach zu deuten, da involvierte Personen dazu veranlasst werden, jegliche Hinweise auf die Hinterlegung solcher Informationen zu verbergen.

tionsinhaber aufgrund eines bestimmten Verhaltensmusters identifiziert werden können.⁷ Damit erhöht sich das praktische Interesse von Gruppenanfragen stark.

Massenanfragen⁸ basieren im Unterschied zu Gruppenanfragen auf eine vom ersuchenden Staat im Voraus erstellte Liste von identifizierten ausländischen Steuerzahlern.⁹ Die rechtlichen Grundlagen für beide Formen der Zusammenarbeit sind jedoch nicht klar.

II. Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016

2.1. Ausgangslage

Mit Schreiben vom 23. Juli 2015 reichte der zuständige Dienst der niederländischen Steuerbehörde (Belastingdienst; nachfolgend: BD) bei der Eidgenössischen Steuerbehörde (ESTV) ein Amtshilfegesuch betreffend namentlich nicht identifizierter natürlicher Personen ein, die im Zeitraum zwischen dem 1. Februar 2013 und dem 31. Dezember 2014 folgende Kriterien erfüllt haben:¹⁰

- die Person war Kontoinhaber eines oder mehrerer Konten bei der UBS;
- der Kontoinhaber verfügte über eine Domiziladresse in den Niederlanden;
- die UBS hat dem Kontoinhaber ein Schreiben zugesandt, mit welchem dieser über die anstehende Kündigung der Geschäftsbeziehung orientiert wurde, sollte der Kontoinhaber nicht innert Frist das Formular «EU-Zinsbesteuerung – Ermächtigung zur freiwilligen Offenlegung» unterzeichnet zurücksenden oder der Bank seine Steuerkonformität auf andere Art und Weise belegen;
- der Kontoinhaber hat der UBS trotz Versand des vorgenannten Schreibens der Bank keinen genügenden Nachweis über die Steuerkonformität erbracht.

⁷ Dieses Verhaltensmuster wird durch den ersuchenden Staat umschrieben und darf im Sinne des Subsidiaritätsprinzips von diesem vorgebracht werden, nachdem der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.

⁸ Auch bekannt als «Bulk request»; vgl. ANDREA OPEL, Frankreich und Spanien auf Beutezug, in: NZZ Online vom 30. November 2016 (zit. Massenanfragen), abrufbar unter <https://www.nzz.ch/meinung/kommentare/steueramtshilfe-frankreich-und-spanien-auf-beutezug-ld.131545> (alle Internetadressen zuletzt besucht am 14. Mai 2017).

⁹ Vgl. bspw. die seitens der französischen und spanischen Behörden bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) gestellten Amtshilfeersuchen. Beide Anfragen zielen darauf ab, Informationen über UBS-Kunden zu erhalten, die durch Kontonummern der Jahre 2006 und 2008 identifiziert worden sind. Beide Staaten haben die einschlägigen Kontonummern mittels eines Amtshilfeersuchens an Deutschland erlangt, deren Behörden diese im Zuge von Hausdurchsuchungen am UBS-Hauptsitz in Frankfurt sichergestellt haben. Es handelt sich dabei also nicht um einen Fall von «gestohlenen Daten» (vgl. OPEL, Massenanfragen [Fn. 8]).

¹⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016, Sachverhalt A.

Das niederländische Ersuchen entspricht dem Verhaltensmuster, das in der am 23. Februar 2015 unterzeichnete *Roadmap*¹¹ zwischen Italien und der Schweiz beschrieben wird. Es geht um den Fall, wenn Kunden eines schweizerischen Finanzinstituts um eine Bestätigung der Steuerkonformität aufgefordert werden und diese Aufforderungen entweder zurückgewiesen wurden oder die Kunden ihnen nicht nachgekommen sind.¹²

Nach einer Vorprüfung der Zulässigkeit des niederländischen Amtshilfeersuchens forderte die ESTV die UBS mittels Editionsverfügung auf, die unter das Amtshilfeersuchen fallenden Personen zu identifizieren, ihr die vom BD verlangten Informationen zu übermitteln und die beschwerdeberechtigten Personen zu informieren. Das betroffene Finanzinstitut ist dieser Verfügung nachgekommen.¹³

Im Nachhinein wurde das Verfahren zur Sammlung einer Datenmasse von nicht identifizierten Kunden, das sich gleichzeitig auf internationaler Ebene zwischen den zuständigen niederländischen und schweizerischen Behörden¹⁴ sowie auf der nationalen Ebene

¹¹ Die Roadmap wurde im Zusammenhang mit der Unterzeichnung einer dem Art. 26 OECD-MA entsprechenden Amtshilfeklausel abgeschlossen. «Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland» vom 23. Februar 2015, abrufbar unter: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/38401.pdf>.

¹² In Bezug auf Gruppenanfragen sieht die Roadmap folgendes vor: «**2.3.1** *Until automatic exchange of information between Italy and Switzerland will be implemented, Italy and Switzerland may use all the instruments at their disposal, including group requests in conformity with the OECD standard going back to the date of signature of the amending Protocol provided for in section 2.1, to combat tax fraud and evasion in a cross-border context, in particular with the aim of identifying taxpayers with open tax liabilities who try to avoid regularizing their tax situation by moving assets away or not participating in the voluntary disclosure options available in their country of residence.* **2.3.2** *A group request based on the pattern of behavior of clients suspected of evading their tax obligations and deciding to close their financial position with the Swiss or Italian financial institutions after the date of the signature of the amending Protocol, or not closing their financial position, but substantially emptying their accounts, can be used, in conformity with the OECD standard, to identify such clients.* **2.3.3** *Furthermore a group request based on the pattern of behavior of clients suspected of evading their tax obligations who have been asked by their Swiss or Italian financial institution whether the assets deposited are duly taxed and who gave a negative answer or refused to answer, can be used, in conformity with the OECD standard, to identify such clients (see footnote 1). It is understood that Swiss and Italian financial institutions have no legal obligation to contact their clients about the due taxation of the deposited assets*». Vgl. für weitere Hinweise GIOVANNI MOLO/JANA DRZALIC, Sind Gruppenanfragen im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen gemäss dem OECD-Standard zulässig?, in: Jusletter 11. Juli 2016 (zit.: Gruppenanfragen).

¹³ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016, Sachverhalt B, C und D.

¹⁴ Gestützt auf das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, abgeschlossen am 26. Februar 2010 (DBA-CH-NL; SR 0.672.963.61) und auf der Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Paragraph XVI Buchstabe b des Protokolls zum Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, abgeschlossen am 31. Oktober 2011 (AS 2012 4079).

zwischen der ESTV und der UBS als Informationsinhaberin abgespielt hatte, in eine Vielzahl von individuellen Verfahren aufgeteilt. Damit wird sich jeder in der Zwischenzeit identifizierte Kunde in einer Vielzahl von verschiedenen Verwaltungsverfahren gegenüber der ESTV als Partei konstituieren müssen.

Jede einzelne beschwerdeberechtigte Person hat die Möglichkeit, der Übermittlung von Informationen im Rahmen eines vereinfachten Verfahrens zuzustimmen (Art. 16 StAhiG¹⁵), oder sich gegen die Übermittlung zur Wehr setzen (Art. 19 StAhiG). Sobald die beschwerdeberechtigte Person im individuellen Verwaltungsverfahren angehört wurde (Art. 15 StAhiG), erlässt die ESTV eine Schlussverfügung (Art. 17 StAhiG). Diese ist sodann vor dem Bundesverwaltungsgericht anfechtbar (Art. 19 Abs. 2 i.V.m. Art. 48 VwVG¹⁶). Eine eventuelle Beschwerde hat folglich aufschiebende Wirkung (Art. 19 Abs. 3 StAhiG i.V.m. Art. 55 VwVG) und die Übermittlung der Daten in den ersuchenden Staat wird zunächst sistiert. Das Bundesverwaltungsgericht hat die Informationsweitergabe an die Niederlande verweigert.

Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts kann sodann beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 84a BGG¹⁷). Das Beschwerderecht hängt vom vorinstanzlichen Entscheid ab. Bei Abweisung der Beschwerde gegen die Schlussverfügung, ist beschwerdelegitimiert, wer sich der Übermittlung der Daten widersetzt hat (Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG). Bei Gutheissung der Beschwerde ist die ESTV beschwerdelegitimiert. Im vorliegenden Fall hat die ESTV Beschwerde erhoben.

Das Bundesgericht hat die niederländische Gruppenanfrage sodann für zulässig erachtet. Im Folgenden wird die vom Bundesgericht vorgebrachte Begründung gewürdigt. Dabei wird insbesondere auf die verfahrensrechtlichen Besonderheiten gemäss Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA) bei Gruppenanfragen eingegangen.

Ausländischen Gruppenanfragen bzw. Editionsverfügungen der ESTV gegenüber dem Informationsinhaber stellen die gemeinsame verfahrensrechtliche Grundlage für die Datenübermittlung dar. Auf Grundlage der Gruppenanfrage zweigt sich eine Vielfalt von verfahrensrechtlichen Ästen ab, die jeweils unabhängig zueinanderstehen. Würde diese Grundlage wegfallen, d.h. würde die Gruppenanfrage im Beschwerdeverfahren als unzulässig beurteilt, könnte im *Einzelfall* dennoch eine Übermittlung der Informationen

¹⁵ Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 (StAhiG; SR 651.1).

¹⁶ Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG; SR 172.021).

¹⁷ Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG; SR 173.110).

möglich sein, in Bezug auf jene betroffenen Personen, die keine Beschwerde gegen eine solche Übermittlung erhoben haben (Art. 16 StAhiG).

2.2. Rechtgrundlage für Gruppenanfragen

Angesichts der Tatsache, dass das Bundesverwaltungsgericht die niederländische Gruppenanfrage gestützt auf das DBA-CH-NL abgelehnt hat, betraf der Ausgangspunkt bei der Prüfung derselben die Frage nach dem anwendbaren Recht. Das Gericht hatte zu beurteilen, ob das DBA-CH-NL anwendbar ist, oder ob bei Vorliegen einer Gruppenanfrage nicht die innerstaatliche Steueramtshilfegesetzgebung, mit welcher die Schweiz die Zulässigkeit von Gruppenanfragen eingeführt hatte, als Grundlage für eine solche Beurteilung heranzuziehen war.¹⁸

Am 17. Juli 2012 hat der OECD-Rat der Erweiterung von Art. 26 Musterabkommen¹⁹ samt einschlägiger Kommentierung einstimmig – also mit Segen der schweizerischen Vertretung – zugestimmt. Gruppenanfragen wurden damit erstmals explizit als OECD-Standard definiert.²⁰ Gemäss Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) müssen die Mitglieder der OECD den revidierten OECD-Standard ins nationale Recht übernehmen. Dieser revidierte OECD-Standard ist damit nicht in den Doppelbesteuerungsabkommen sondern im Rahmen des StAhiG umzusetzen.²¹

Die Amtshilfe war im Entwurf des StAhiG zunächst nur für Einzelfälle vorgesehen. In der definitiven Fassung vom 1. Februar 2013 wurde dieser Passus jedoch gestrichen.²² Damit waren Gruppenanfragen bereits vor der expliziten Regelung (Gesetzesänderung vom 21.

¹⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 3, 4 und 5.

¹⁹ OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen vom 15. Juli 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm>.

²⁰ Siehe dazu die Medienmitteilung der OECD vom 18. Juli 2012, «OECD updates OECD Model Tax Convention to extend information requests to groups», abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxoecdupdatesoecdmodeltaxconventiontoextendinformationrequeststogroups.htm>.

²¹ Vgl. die Medienmitteilung des EFD vom 18. Juli 2012, «OECD-Standard für Steueramtshilfe: Schweiz stimmt Gruppenanfragen zu», abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-45405.html>; siehe ferner auch BBl 2013 8369.

²² Vgl. Art. 4 Abs. 1 E-StAhiG: Der Bundesrat hatte vorgeschlagen, Amtshilfe ausschliesslich auf Ersuchen im Einzelfall zu leisten. Die Exekutive hielt damals fest, dass mit dieser Bestimmung «sog. Gruppen- oder Sammelfragen» ausgeschlossen werden, «bei denen die ausländische Behörde Informationen über eine unbestimmte Anzahl Personen aufgrund ihres mutmasslichen Verhaltens verlangt. Solche Anfragen gehören zurzeit nicht zum internationalen Standard und es soll ihnen daher bis auf Weiteres nicht Folge gegeben werden.» (BBl 2011 6193, 6204 f.). Dieser Absatz ist in Anbetracht der Entwicklung des OECD-Standards nicht in die definitive Version des StAhiG aufgenommen worden (<https://www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2011/6193.pdf> BBl 2011 6193, 6200).

März 2014) implizit möglich. Der am 1. August 2014²³ in Kraft getretene Art. 3 lit. c StAhiG erlaubt es nunmehr explizit, Informationen über mehrere Personen zu verlangen, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgehen und anhand präziser Angaben identifizierbar sind.²⁴

Darüber hinaus beschreibt Art. 14a StAhiG das Vorgehen, wie beschwerdeberechtigte Personen im Falle einer Gruppenanfrage zu informieren sind. Ausserdem ist am 20. August 2014 die Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiV²⁵) in Kraft getreten, welche den Inhalt von Gruppenanfragen detailliert regelt (Art. 2 StAhiV).²⁶

Das Bundesgericht musste in der öffentlichen Beratung somit die Frage klären, ob die Gruppenanfrage selbst dann gestützt auf die innerstaatliche Steueramtshilfegesetzgebung beurteilt werden muss, wenn der Staatsvertrag zwar keine solche vorsieht, diese aber auch nicht ausschliesst.²⁷ Wird diese Frage bejaht, ist die Auslegung des Staatvertrags überflüssig.²⁸

2.2.1. Erwägungen des Bundesgerichts

Die Mehrheit der Bundesrichter hat jegliche eigenständige Bedeutung der nationalen Gesetzgebung für die Übernahme von Gruppenanfragen ins nationale Recht ausgeschlossen.²⁹ Diese Entscheidung wurde mittels zweierlei Argumenten gestützt.

In der ersten Argumentation schliesst das Bundesgericht aus, dass im Rahmen der Übernahme von Gruppenanfragen dem nationalen Recht eine eigenständige Bedeutung zukommen kann. Aus der Entstehungsgeschichte liesse sich ableiten, dass der Gesetzgeber einzig die Ausführungsart der Steueramtshilfe regeln wollte und sich dieser gesetzgeberische Wille deutlich aus Art. 1 Abs. 1 StAhiG ergebe.³⁰

Die zweite Argumentation bezieht sich auf das Gesetzgebungsverfahren des StAhiG. Mit Verweis auf die Botschaft³¹ leitet das Bundesgericht den gesetzgeberischen Willen ab, dass das StAhiG den Vollzug der Amtshilfe nach den DBA und nach anderen internationalen Abkommen regelt, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaus-

²³ Siehe AS 2014 2309.

²⁴ Vgl. BBl 2013 8369, 8375.

²⁵ Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 20. August 2014 (StAhiV; SR 651.11).

²⁶ Siehe diesbezüglich MOLO/DRZALIC, Gruppenanfragen (Fn. 12), Rz. 15.

²⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 3.1 ff.

²⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 4.

²⁹ Es ist darauf hinzuweisen, dass die abweichende Meinung der Minderheit im Urteil nicht veröffentlicht worden sind.

³⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016.

³¹ BBl 2011 6193, 6197.

tausch vorsehen.³² Die Revision des OECD-Kommentars in Bezug auf Gruppenanfragen bestimmt die Auslegung der auf der Basis von Art. 26 OECD-MA nachgebildeten Amtshilfeklauseln in den DBA. Dementsprechend stand diese Revision nur mit den DBA im Zusammenhang und nicht mit unilateralen Massnahmen.

Den Bestrebungen der Kommissionsminderheit, wonach dem Parlament eine neue Vorlage unterbreiten werden sollte, in der alle Länder gleichbehandelt würden, d.h. auch jene, mit denen kein DBA besteht, wurde vom Parlament deutlich abgelehnt. M.a.W. erwiesen sich die Versuche, mit dem StAhiG eine einseitige rechtliche Grundlage für die Amtshilfe zu schaffen, als vergeblich.³³

Wohl hat das EFD versucht, ein nationales Gesetz zu schaffen, das einen direkten Informationsaustausch im Sinne des OECD-Standards erlaubt. Im Herbst 2014 fand eine Vernehmlassung für ein Bundesgesetz über die einseitige Anwendung des OECD-Standards zum Informationsaustausch (GASI) statt. Darin sollten Amtshilfeersuchen von Staaten an die Schweiz geregelt werden, die nicht über die rechtlichen Instrumente verfügen, Informationen gemäss dem OECD-Standard auszutauschen.³⁴

Gemäss dem EFD übernimmt «*der GASI-Entwurf [...] die Bestimmungen von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens und passt diese dem einseitigen Charakter der Massnahme an. Damit werden die Staaten und Territorien, auf die diese einseitige Massnahme angewendet wird, auf die gleiche Stufe gestellt wie jene Staaten, mit denen ein DBA besteht, das dem internationalen Standard zum Informationsaustausch auf Ersuchen entspricht. Sobald die Schweiz und ein betroffener Staat oder ein betroffenes Territorium auf der Grundlage eines DBA oder eines anderen internationalen Abkommens (beispielsweise des multilateralen Übereinkommens, falls dieses von der Bundesversammlung gutgeheissen und für die Schweiz in Kraft gesetzt wird) Informationen auf Ersuchen gemäss dem internationalen Standard austauschen können, wird das GASI nicht mehr auf diesen Staat oder dieses Territorium angewendet. Das GASI ist also vorübergehender Natur und wird vom Bundesrat ausser Kraft gesetzt, sobald im Verhältnis zu allen betroffenen Staaten und Territorien ein Rechtsinstrument besteht, das den international anerkannten Standard von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens enthält.*»³⁵

³² Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 4.2.

³³ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 4.3.

³⁴ Vgl. die Medienmitteilung des EFD vom 22. Oktober 2014, «Bundesrat eröffnet Vernehmlassung über die einseitige Anwendung des OECD-Standards zum Informationsaustausch auf Anfrage», abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-54902.html>.

³⁵ Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über die einseitige Anwendung des OECD-Standards zum Informationsaustausch (GASI), Bern, 22. Oktober 2014 (zit.: Erläuternder Bericht GASI), S. 5, abrufbar unter: https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/2538/GASI_Erl.-Bericht_de.pdf.

Das EFD geht also davon aus, dass «*ein Staat mit einem einseitigen Rechtsakt Verpflichtungen gegenüber Drittstaaten eingehen kann*». Diesbezüglich ist aus systematischer Sicht hervorzuheben, dass sich die Ausführung des Informationsaustausches trotzdem nach dem StAhiG gerichtet hätte, weil das GASI für die einseitige Anwendung des nationalen Rechts keine spezielleren Bestimmungen vorgesehen hätte.³⁶

Entsprechend hätte das GASI hinsichtlich jener «*Bestimmungen des StAhiG, die sich auf ein solches Instrument beziehen, als anwendbares Abkommen*» dienen müssen.³⁷ Sofern zusätzlich auch ein DBA vorliegen würde, hätten die ersuchenden Staaten oder Territorien angeben müssen, ob sich das Gesuch auf das DBA oder das GASI stützt.³⁸

Obwohl die Vernehmlassung zum GASI am 5. Februar 2015 abgeschlossen worden ist, hat das EFD noch keine Stellungnahme zu den Vernehmlassungsergebnissen veröffentlicht.

2.2.2. Würdigung

Die erste Argumentationslinie überzeugt nur teilweise. Art. 1 Abs. 1 StAhiG statuiert nämlich ein allgemeines Prinzip, von dem in Anwendung der *lex specialis*- und *lex posterior*-Grundsätze, mithin bei Vorliegen spezifischerer oder jüngerer Regelungen, abgewichen werden darf. Die Tatsache, dass das StAhiG grundsätzlich das Ziel verfolgt, eine gegenüber ersuchenden Staaten unterstützende Amtshilfepolitik der Schweiz gemäss den materiellrechtlichen Vorgaben internationaler Abkommen (DBA und Tax Exchange Agreement [TIEA]³⁹) umzusetzen, schliesst nicht aus, dass der Gesetzgeber diese Inhalte mittels einer spezielleren oder jüngeren nationalen Regelung präzisiert. Eine solche Abweichung darf insbesondere erfolgen, wenn diese Grundlagen – so wie es in Bezug auf Gruppenanfragen der Fall ist – eingeführt wurden, um die Modalität des Informationsaustausches dem OECD-Standard entsprechend anzupassen.

In der Tat enthält die abkommensrechtliche Grundlage eine Verpflichtung zur Zusammenarbeit seitens des ersuchten Staates, die nur bei Vorliegen bestimmter Verweigerungsgründe erlischt. Nichts hindert einen ersuchten Staat jedoch daran, der anderen Vertragspartei eine weitergehende Zusammenarbeit anzubieten.⁴⁰

Wie aus einem Urteil des liechtensteinischen Verfassungsgerichtshofs vom 2. Juli 2013 ersichtlich wird, darf nationales Recht zwar die Amtshilfegewährung nicht erschweren;

³⁶ Vgl. Art. 2 E-GASI, abrufbar unter: https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/2538/GASI_Entwurf_de.pdf.

³⁷ Erläuternder Bericht GASI (Fn. 36), S. 8.

³⁸ Erläuternder Bericht GASI (Fn. 36), S. 13.

³⁹ Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁴⁰ MOLO/DRZALIC, Gruppenanfragen (Fn. 12), Rz. 19.

der *pacta sunt servanda*-Grundsatz hindert den Gesetzgeber aber nicht daran, diese zu erleichtern, solange diese Erweiterung nicht einen reinen Ermessensentscheid darstellt, sondern auf einer rechtlichen Grundlage beruht.⁴¹

Auch die zweite Argumentationslinie des Bundesgerichts überzeugt u.E. nicht vollends. Folgende Aspekte hätten, obwohl sie ziemlich nahe beieinanderliegen, getrennt beurteilt werden müssen:

- Der erste Punkt betrifft die Frage nach einer *erga omnes*-Wirkung des StAhiG, die unabhängig vom Bestehen oder Inhalt einer vereinbarten Amtshilfeklausel gelten soll.
- Der zweite Punkt betrifft die Frage, ob es bei Vorliegen eines DBA, das eine dem Art. 26 OECD-MA nachgebildete Amtshilfeklausel beinhaltet, möglich ist, die Voraussetzungen für den Datenaustausch auf Grundlage der innerstaatlichen Steueramtshilfegesetzgebung zu erweitern.

Weil das StAhiG, im Unterschied zum GASI oder auch dem IRSG⁴², kein einheitliches Regime für jene Länder einführt, welche kein Abkommen mit der Schweiz geschlossen haben, bedeutet dies nicht automatisch, dass auch der zweite Punkt verneint werden muss.

Der zweite Punkt, also die Frage nach der Umsetzung von Gruppenansuchen durch innerstaatliches Recht im Rahmen von dem Art. 26 OECD-MA nachgebildeten Amtshilfeklauseln, ist folglich vom ersten Punkt, also dem Fehlen eines einseitigen, und auf innerstaatlichem Recht basierenden Zusammenarbeitsregimes, zu unterscheiden, und bedarf folglich weiterer Abklärungen.

2.2.3. Rechtsgrundlage von Gruppenansuchen

Zweifellos wollte der Gesetzgeber ein alleinig auf der nationalen Steueramtshilfegesetzgebung beruhendes einseitiges Regime für den Austausch von Informationen ausschliessen. Zugleich wollte er aber – vorausgesetzt, es besteht eine Art. 26 OECD-MA nachgebildete Amtshilfeklausel – die Revision des OECD-Kommentars in Bezug auf Gruppenansuchen in nationales Recht übernehmen.

In der Tat besteht seit Inkrafttreten des StAhiG am 1. Februar 2013 nun eine genügende gesetzliche Grundlage, um Gruppenansuchen, die gestützt auf eine Amtshilfeklausel i.S.v. Art. 26 OECD-MA abgeschlossen wurden, durchzusetzen. Vorausgesetzt ist jedoch,

⁴¹ Urteil des liechtensteinischen Staatsgerichtshofs als Verfassungsgerichtshof StGH 2013/011 vom 2. Juli 2013 E. 3.2.

⁴² Bundesgesetz über die internationale Rechtshilfe vom 20. März 1981 (IRSG; SR 351.1).

dass mit dem ersuchenden Staat eine solche Amtshilfeklausel vereinbart wurde, sich die Gruppenanfrage zugleich auf die Zeitperiode nach dem 1. Februar 2013 bezieht und es sich dabei um einen Zeitraum handelt, auf welchen die Amtshilfeklausel bereits Anwendung findet. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist diese Anfrage, selbst wenn das Abkommen keine Gruppenanfragen vorsieht, grundsätzlich zulässig.⁴³

Indem hingegen das Bundesgericht die Bezugnahme auf eine innerstaatliche gesetzliche Grundlage ausschliesst, muss sich folglich die rechtliche Grundlage der Zulässigkeit von Amtshilfeersuchen bei Gruppenanfragen aus dem anwendbaren DBA ergeben.

Im konkreten Fall finden sowohl Art. 26 DBA-CH-NL, der den Informationsaustausch regelt, als auch Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-CH-NL sowie die Verständigungsvereinbarung zum DBA-CH-NL, die am 31. Oktober 2011 abgeschlossen und am selben Tag in Kraft getreten ist, Anwendung.

Art. 26 DBA-CH-NL entspricht grundsätzlich Art. 26 OECD-MA. Art. 26 DBA-CH-NL regelt die Anforderungen an Amtshilfeersuchen nicht. Diesbezüglich sieht Ziff. XVI lit. *b* Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-CH-NL vor, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen zu liefern haben, insbesondere den Namen und, sofern verfügbar, die Adresse, die Kontonummer und weitere Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern. Dazu gehören das Geburtsdatum, der Zivilstand oder die Steuernummer. Gestützt auf den dritten Absatz der Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI lit. *b* des Protokolls zum DBA-CH-NL darf dem Amtshilfeersuchen auch entsprochen werden, wenn die Identifikation auf eine andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann.

Das Bundesverwaltungsgericht stützte sich primär auf Ziff. XVI lit. *b* Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-CH-NL und gelangte zum Schluss, dass Gruppenanfragen ohne Namensnennung unzulässig sind.⁴⁴ Begründet wurde dies damit, dass die Verständigungsvereinbarung nicht dafür verwendet werden darf, um zu einem vom klaren Wortlaut der Amtshilfeklausel im DBA-CH-NL oder des zugehörigen Protokolls abweichenden Auslegungsergebnis zu gelangen.

Jedoch spricht sich das Bundesgericht dafür aus, dass das DBA-CH-NL samt dem einschlägigen Protokoll, welches einen integrierenden Bestandteil des DBA-CH-NL bildet, sowie auch der Verständigungsvereinbarung, als Einheit zu betrachten sind.

⁴³ Siehe MOLO/DRZALIC, Gruppenanfragen (Fn. 12), Rz. 15.

⁴⁴ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 4.1 ff.

2.2.4. Identifikation von Steuerpflichtigen im Rahmen der schweizerischen DBA

Aus der Entstehungsgeschichte der von der Schweiz vereinbarten DBA zur Zulässigkeit des Informationsaustausches in Steuerfragen lässt sich herleiten, dass sich der Bundesrat am 15. Februar 2011 für eine Anpassung der eigenen Amtshilfepolitik in Bezug auf Steuerangelegenheiten entschieden hat. Hintergrund dieser Entscheidung war eine vom sog. Globalen Forum über Transparenz und Informationsaustausch⁴⁵ in Steuerfragen vorgenommener *peer review*.

Die Ergebnisse des *peer reviews* zeigten, dass die von der Schweiz gestellten Anforderungen für die Identifikation von Steuerpflichtigen im Rahmen der Amtshilfe, die bis anhin angemessen erschienen, nunmehr zu restriktiv und für einen effizienten Informationsaustausch hinderlich sind.⁴⁶ Um die erste Phase dieses *peer reviews* zu bestehen, mussten die Anforderungen folglich angepasst werden. Diese Anpassung verlangte, dass ein Ersuchen nicht an einer formalistischen Auslegung der abkommensrechtlichen Grundlage scheitert, mithin auch andere Wege der Identifikation, bspw. eine Kontonummer, erlaubt sein müssten.⁴⁷

Die Verständigungsvereinbarung zum DBA-CH-NL, die im Rahmen dieser Anpassung für eine bessere Auslegung des Protokolls abgeschlossen wurde, sieht entsprechend vor, dass die Identifikation einer in eine Überprüfung einbezogene Person auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann (Art. 1 Abs. 3 lit. a Genehmigungsbeschluss DBA-CH-NL⁴⁸). Dies zeigt, dass für die Vertragsparteien die explizite Namensnennung im Rahmen eines Amtshilfeersuchens nicht erforderlich ist. Das Bundesgericht folgert daraus, dass Gruppenfragen ohne Namensnennung im Rahmen des DBA-CH-NL zulässig sind.⁴⁹

Die Begründung des Bundesgerichts überzeugt nur teilweise.

Die entgegen der Meinung des Bundesverwaltungsgerichts vorgebrachte Argumentation, wonach das zwischen der Schweiz und den Niederlanden vereinbarte Protokoll und

⁴⁵ Vgl. die Medienmitteilung des EFD vom 15. Februar 2011, «Die Anforderungen für die Amtshilfe in Steuersachen sollen angepasst werden», abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-37645.html>.

⁴⁶ Siehe dazu CURZIO TOFFOLI, Adeguamento dei criteri per l'identificazione della «persona interessata» e del «detentore delle informazioni» nel quadro della (nuova) assistenza amministrativa internazionale in materia fiscal adottata dalla Svizzera. Sintesi di un percorso di fatica e dolore, in: RtiD I-2011, S. 603 ff. (zit.: Adeguamento).

⁴⁷ TOFFOLI, Adeguamento (Fn. 47), S. 618.

⁴⁸ Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden vom 17. Juni 2011 (Genehmigungsbeschluss DBA-CH-NL; SR 672.963.6).

⁴⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 5.4.

die darauffolgend beschlossene Verständigungsvereinbarung zur Auslegung dieses Protokolls als Einheit zu betrachten sind, erscheint zutreffend.

In Anbetracht ihrer Entstehungsgeschichte handelt es sich bei der Verständigungsvereinbarung um eine vom Bundesrat befürwortete Erweiterung des Anwendungsbereichs des Datenaustausches. Ziel war es, den als zu eng empfundenen Anwendungsbereich des Protokolls zu erweitern. Keinen Sinn hätte es folglich, der Verständigungsvereinbarung – entgegen dem Willen der Vertragsparteien und insbesondere der Schweiz als ersuchten Staat – jegliche Rolle bei der Auslegung des Protokolls abzusprechen. Die Tatsache, dass die Verständigungsvereinbarung zusammen mit dem DBA und dem Protokoll zur Bestimmung des Rahmens der Amtshilfe als Einheit zu deuten ist, bedeutet jedoch noch nicht, dass sich die Zulässigkeit von Gruppenanfragen direkt aus den zwischen der Schweiz und den Niederlanden bestehenden Abkommen ableiten lässt.

Entgegen den bundesgerichtlichen Ausführungen zur Bestimmung, wonach die betreffenden Staaten «die steuerpflichtige Person identifizieren, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann» (vgl. Art. 1 Abs. 3 lit. a Genehmigungsbeschluss DBA-CH-NL), lässt sich die Zulässigkeit von Gruppenanfragen nicht deutlich daraus ableiten. Die einschlägige Norm verlangt nämlich, dass das Amtshilfeersuchen die zu prüfende Person identifiziert. Dafür müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein:

- Zum einen muss sich das Amtshilfeersuchen ausschliesslich auf *eine Person* beziehen.
- Zum anderen muss diese Person bereits im Ersuchen identifiziert sein, wenn auch diese Identifikation auf andere Weise als durch Angabe des Namens, bspw. der Kontonummer, erfolgen kann.⁵⁰

Im Übrigen sind Gruppenanfragen, die sich auf das DBA-CH-NL stützen, auch aufgrund der Entstehungsgeschichte der zwischen der Schweiz und den Niederlanden beschlossenen Verständigungsvereinbarung auszuschliessen. Wie das Bundesgericht selbst erwägt, ist die Verständigungsvereinbarung im Rahmen der Anpassung der abkommensrechtlichen Bestimmungen zum Informationsaustausch abgeschlossen worden, um den Ergebnissen der ersten *peer-review*-Phase gerecht zu werden. Diese hat ergeben, dass das ausschliessliche Abstellen auf den Namen der in eine Überprüfung einbezogenen Person als zu restriktiv empfunden wurde, sodass auch andere Identifikationsmittel, bspw. ein Bankkonto, erlaubt sein müssten. Zweck dieser Anpassung war es jedoch nicht, Gruppenanfragen einzuführen. Diese sollten erst später, nämlich am 17. Juli 2012, durch die

⁵⁰ Siehe diesbezüglich ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppenersuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, Analyse zur Rechtslage in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, in: IFF 2013, S. 110 ff., S. 119.

OECD und dann in die schweizerische Rechtsordnung durch das StAhiG und die StAhiV übernommen werden, vorausgesetzt, dass eine dem Art. 26 OECD-MA entsprechende Informationsaustauschklausel besteht. Vielmehr ging es beim Abschluss der Verständigungsvereinbarung darum, die abkommensrechtliche Politik der Schweiz dem Art. 5 Abs. 5 TIEA entsprechenden OECD-Standard anzupassen, der die Anforderungen an eine Informationsaustausch-Anfrage detailliert regelt.

Während der Umsetzung der Forderungen des Global Forum aufgrund des peer reviews gegenüber der Schweiz hat der Bundesrat Gruppenanfragen nie erwähnt und vielmehr lediglich auf die Möglichkeit hingewiesen, *einen* Steuerpflichtigen *durch andere Angaben* als den Namen identifizieren zu können.⁵¹

Eine Untersuchung der DBA, die nach dem 17. Juli 2012 abgeschlossen worden sind, stützt diese These. Nimmt man das DBA-CH-I⁵² als Beispiel, das am 23. Februar 2015 neu verhandelt und an die OECD-Standards angepasst worden ist, stellt man in lit. e^{bis} Ziff. 3 des Zusatzprotokolls DBA-CH-I fest, dass die in Art. 27 DBA-CH-I vorgesehene Voraussetzung der «voraussichtlichen Erheblichkeit» sowohl in Fällen, die ausschliesslich eine steuerpflichtige Person betreffen (entweder durch den Namen oder auf andere Weise identifiziert), als auch in Fällen, die mehrere Steuerpflichtige betreffen (entweder durch den Namen oder auf andere Weise identifiziert), erfüllt sein kann. Dagegen enthält weder das DBA-CH-NL oder das dazugehörige Protokoll, noch die einschlägige Verständigungsvereinbarung einen expliziten Verweis auf die Möglichkeit Gruppenanfragen zu stellen.

2.2.5. Zwischenfazit

Zusammenfassend kann der Argumentation des Bundesgerichts dort gefolgt werden, wo es sich dafür ausspricht, die Verständigungsvereinbarung im Rahmen einer Auslegung der Amtshilfeklausel zusammen mit dem DBA und dem Protokoll als Einheit zu deuten.⁵³ Dagegen ist dem Bundesgericht nicht zuzustimmen, wenn es aus diesem Auslegungsansatz auch die Zulässigkeit von Gruppenanfragen ableitet.⁵⁴

⁵¹ Vgl. SAMUELE VORPE, La politica della Svizzera nell'ambito dell'assistenza fiscale amministrativa, in: Samuele Vorpe (Hrsg.), *Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali*, Manno 2011, S. 181 ff. (zit.: *Politica fiscale svizzera*), S. 215.

⁵² Abkommen zwischen der Schweiz und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderen Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-CH-I; SR o.672.945.41).

⁵³ Auch weil die Verständigungsvereinbarung, im Vergleich zu einer von Steuerbehörden unterzeichneten Einigung, durch den Genehmigungsbeschluss DBA-CH-NL von der Bundesversammlung genehmigt worden ist, und ihr folglich eine höhere demokratische Legitimation zukommt.

⁵⁴ Siehe dazu oben Ziff. 2.8 ff.

Vielmehr ist diesbezüglich den Sondervoten der nicht zustimmenden Richter zu folgen: Sie forderten für die Zulässigkeit von Gruppenanfragen eine Verankerung im innerstaatlichen Recht, allerdings vorausgesetzt, und dies ist zwischen der Schweiz und den Niederlanden konkret der Fall, es bestehe eine dem Art. 26 OECD-MA nachgebildete Amtshilfeklausel.

2.3. Abgrenzung zulässiger Gruppenanfragen zu verpönten fishing expeditions

2.3.1. Verhaltensmuster aufgrund der Kenntnisnahme der Steuerpflichtigen der Aufforderung durch die Bank zum Nachweis der Steuerkonformität

Eine Gruppenanfrage muss sich auf ein genügend präzises und übereinstimmendes Verhaltensmuster beziehen, um die Abgrenzung von einer verbotenen Beweisausforschung zu ermöglichen. Dies gilt unabhängig davon, ob die bilaterale Amtshilfeklausel im DBA-CH-NL unter Auslegung der Verständigungsvereinbarung direkt angewendet wird, oder ob – wie im konkreten Urteil die Minderheit der Richter – auf nationales Recht abgestellt wird. Das Bundesgericht bezieht sich diesbezüglich auf die Änderung von Art. 26 OECD-MA vom 17. Juli 2012.⁵⁵

Insbesondere sieht Ziff. 5.2. des Kommentars vor, dass *«where the request relates to a group of taxpayers not individually identified, it will often be more difficult to establish that the request is not a fishing expedition, as the requesting State cannot point to an ongoing investigation [...]. In such cases it is therefore necessary that the requesting State provide a detailed description of the group and the specific facts and circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law supported by a clear factual basis [...]. Furthermore, and as illustrated in example (a) of paragraph 8.1, a group request that merely describes the provision of financial services to non-residents and mentions the possibility of non-compliance by the non-resident customers does not meet the standard of foreseeable relevance»*.⁵⁶

Mit Bezug auf Gruppenanfragen ohne Namensnennung zitiert der Kommentar Beispiele, in denen Amtshilfe geleistet werden sollte, um innerstaatliches Recht zu vollstrecken. In diesen Beispielen liefert der ersuchende Staat konkrete Indizien, die über blosser Vermutungen oder Spekulationen hinausgehen. Gemäss dem Kommentar liegt hingegen eine *fishing expedition* dann vor, wenn Staat B um *die Namen* der in Staat A ansässigen Personen ersucht, welche bei einer Bank im Staat B ein Konto besitzen.

⁵⁵ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.1.1.

⁵⁶ Siehe «Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary», abrufbar unter: [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).

Das Bundesgericht befand, dass das niederländische Amtshilfeersuchen präziser sei als das oben beschriebene Beispiel, da es weitere Angaben zur Identifizierung enthält. Es beschreibe auch die spezifischen Tatsachen und Umstände, die zum Ersuchen geführt haben und zeige die Gründe auf, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen hätten ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht erfüllt.⁵⁷

Obwohl das niederländische Ersuchen ein Grenzfall darstelle, sei es keine unzulässige Beweisausforschung und als zulässig zu erachten. Die Umschreibung von niederländischen Steuerpflichtigen, die nach einem bestimmten Verhaltensmuster gehandelt haben, beruht auf einem Schreiben der UBS an jene Kunden, bei denen aus Sicht der UBS Zweifel an der Steuerkonformität bestanden. Bei denjenigen, welche nicht auf das Schreiben reagierten oder das Konto auflösten, sei ein Verstoss gegen die niederländische Steuergesetzgebung sehr wahrscheinlich; andernfalls hätten sie bei der UBS einen Nachweis der Steuerkonformität eingereicht.⁵⁸

Die Begründung für die Annahme einer Nichteinhaltung des niederländischen Steuerrechts liegt somit darin, dass es niederländische Steuerpflichtige unterliessen, trotz Aufforderung der UBS ihre Steuerkonformität nachzuweisen. Der daraus vom BD gezogene Schluss, die betroffenen Personen hätten die fraglichen Vermögen nicht korrekt deklariert, liegt in keiner Weise fern. Dieser Schluss bedingt allerdings, dass die Steuerpflichtigen überhaupt Kenntnis von der Aufforderung erhalten haben.⁵⁹

Mit anderen Worten besteht die entscheidende Tatsache darin, dass die Kunden der UBS, die von der Aufforderung *Kenntnis* hatten, dieser nicht nachgekommen sind. Aus diesem Verhalten sei es berechtigt zu folgern, dass die betroffenen Personen die fraglichen Vermögen nicht korrekt deklariert haben.

Ein solcher Schluss setze allerdings voraus, dass der fragliche Kunde effektiv Kenntnis von der Aufforderung der Bank hatte. Eine blosser Fiktion dieser Kenntnis vermöge dagegen nicht zu genügen, gäbe ein blosses fiktives Wissen keinen Grund zum Anlass, sich auf eine bestimmte Weise zu verhalten. Dem Beschwerdegegner sei daher insofern zuzustimmen, als die blosser banklagernde Zustellung der Aufforderung der UBS für sich alleine noch nicht genüge, um das Amtshilfebegehren gutzuheissen.⁶⁰

Anders gelagert sei hingegen der vorliegende Fall, in dem die betroffene Person ein Jahr Zeit hatte, um vom Schreiben Kenntnis zu nehmen und die eigene Steuerkonformität nachzuweisen. Es dürfe ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der Kunde einer

⁵⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.1.2.

⁵⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.4.1.

⁵⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.4.2.

⁶⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.4.3.

Bank in einer gewissen Regelmässigkeit, in jedem Fall aber innerhalb eines Jahres, von denen ihm banklagernd zugegangenen Dokumente Kenntnis nehme.⁶¹

2.3.2. Steuerwiderhandlung und versandte Bankschreiben als aleatorisches Verhaltensmuster

Das Urteil des Bundesgerichts berücksichtigt den von der Literatur erhobenen Einwand nicht, wonach sich das Verhaltensmuster von zulässigen Gruppenanfragen auf Tatsachen beziehen muss, welche sich direkt auf die steuerliche Nichtkonformität beziehen und nicht an Folgeereignisse anknüpfen soll. So bildet die Identifikation eines Personenkreises durch Mitteilungen eines Bankinstitutes eine im Ermessen des betreffenden Finanzinstituts liegende aleatorische Grundlage zur Begründung einer Gruppenanfrage.⁶²

Ein wesentliches Merkmal bei der Abgrenzung zwischen einer zulässigen Gruppenanfrage und einer verbotenen Beweisausforschung besteht gerade darin, gemeinsame Verhaltensmuster aufzuzeigen, mit denen die betroffenen Personen gegen das Steuerrecht des ersuchenden Staates verstossen haben.⁶³

Die vom Bundesgericht nicht angegangene Kernfrage ist folglich, ob das im Ersuchen beschriebene Verhaltensmuster ein Verhalten umschreiben muss, das unmittelbar erforderlich ist, um eine Steuerstraftat zu begehen, oder ob es auch um ein auf Folgeereignisse beruhendes Verhalten, das nicht direkt auf eine Steuerwiderhandlung hindeutet, beziehen darf.

Die mit den USA gemachte Erfahrung in Bezug auf Gruppenanfragen bewegt sich im ersten beschriebenen Verhaltenstypus. Dieser knüpft an Ereignisse und/oder Unterlassungen des Steuerpflichtigen an, welche regelmässig durch aktives Handeln der Informationsinhaber begleitet sind und die darauf abzielen, ein bestimmtes Vermögen der Besteuerung des Staates zu unterschlagen, in denen die Steuerpflichtigen ansässig sind.⁶⁴

⁶¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.4.3.

⁶² ANDREA OPEL, Fischen in trüben Gewässern – Rechtstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, in: Jusletter 15. Februar 2016, Rz. 51; MOLO/DRZALIC (Fn. 12), Rz. 26.

⁶³ Vgl. diesbezüglich Art. 3 Abs. 1 lit. g StAHiV, wonach der ersuchende Staat «eine klare und auf Tatsachen gestützte Begründung der Annahme [zu liefern hat], dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über welche die Informationen verlangt werden, das anwendbare Recht nicht eingehalten haben». Nicht erforderlich ist hingegen ein aktives Verhalten seitens des Informationsinhabers, i.c. der UBS, um eine Steuerwiderhandlung zu begehen.

⁶⁴ Vgl. diesbezüglich SAMUELE VORPE/GIORDANO MACCHI/GIOVANNI MOLO, Il nuovo standard OCSE in materia di assistenza amministrativa ammette le domande raggruppate, in: RtiD II-2012, S. 727 ff. (zit.: Il nuovo Standard), S. 737.

Diese Typologie des Verhaltensmusters ist eher mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar, als eine Anknüpfung an unsichere Folgeereignisse, wie bspw. der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger Empfänger eines Schreibens seitens eines Finanzinstituts war oder ein solches empfangen hat, die hingegen ein unsicheres Kriterium für die Bestimmung einer Gruppe nach einem gleichartigen Verhaltensmuster darstellen.

Dies gilt umso mehr, wenn diese Folgeereignisse nicht auf einem gesetzlich vorgesehenen Überprüfungsverfahren beruhen. Im konkreten Fall besteht keine gesetzliche Verpflichtung, die eine Bank dazu zwingt, die Steuerkonformität ihrer Kunden zu prüfen.

Es stimmt, dass Banken, mit der Einführung des vom Wohnort des Kontoinhabers abhängigen automatischen Informationsaustausches, bestimmte Angaben über ihre Kunden überprüfen müssen. Diese Angaben setzen aber keine Vorprüfung der Steuerkonformität voraus. Die Überprüfung obliegt den am Wohnort der Kunden zuständigen Behörden. Entsprechend werden sich darauf nur die Kunden und nicht die Finanzinstitute zu verantworten haben.

Darüber hinaus ergibt sich eine Ungleichbehandlung der Kunden der verschiedenen Finanzinstitute. Tatsächlich werden die Kunden einer Bank, die gar keine Anfragen gemacht hat, nicht unter das Verhaltensmuster fallen, während jene einer Bank, die eine nicht zwingende Anfrage zur Abklärung der Steuerkonformität übermittelt hat, vom geworfenen Netz des ersuchenden Staates abgefangen werden.

Auch gab es solche Sorgfaltspflichten, die Finanzinstituten eine aktive Prüfung der Steuerkonformität auferlegten, vor Inkrafttreten des automatischen Informationsaustausches noch nicht. In diesem Sinne sind mehrere Gesetzgebungsprojekte nie angenommen worden (beispielsweise die sog. «Weissgeldstrategie»⁶⁵). Somit kann die Bank die eigenen Kunden um einen Steuerkonformitätsnachweis ihrer Vermögenswerte bitten, wobei diese gesetzlich nicht dazu verpflichtet sind, dieser Bitte nachzukommen.

Ausserdem bezieht sich die niederländische Anfrage auf den Fall, in dem der Steuerpflichtige das Formular «EU-Zinsbesteuerung – Ermächtigung zur freiwilligen Offenlegung» dem Bankinstitut nicht innert Frist zugesandt hat. Nun besteht aber der Zweck des am 1. Juli 2005 abgeschlossenen Zinsbesteuerungsabkommens mit der EU darin, einem Steuerpflichtigen, der dem automatischen Informationsaustausch betreffend Zinserträge nicht zustimmen wollte, die Möglichkeit zu eröffnen, sich für einen Steuerrückbehalt zu entscheiden. Dieser Steuerrückbehalt betrug anfänglich 15%, danach 20% und schliesslich 35%. Im Übrigen war diese Wahlmöglichkeit auch im Abkommen verankert

⁶⁵ Vgl. GIOVANNI MOLO/SAMUELE VORPE, Legge GAFI e Weissgeldstrategie: verso una profonda mutazione del diritto penale fiscale e del segreto bancario, in: NF 7/2013, S. 8 ff.

und mit einem von beiden Parteien anerkannten Anonymisierungsgrundsatz vereinbar. Der Steuerpflichtige konnte folglich auf legitime Weise die eigene Zustimmung zur freiwilligen Offenlegung verweigern, ohne das Abkommen zu verletzen (Art. 6 DBA-CH-EU⁶⁶).

Das von der niederländischen Anfrage definierte Verhaltensmuster entspricht genau jenem Verhaltensmuster, das – wie zu zeigen sein wird – in der zwischen Italien und Schweiz am 2. März 2017 unterzeichneten Einigung die Kunden als «*recalcitrant taxpayers*» qualifiziert, falls sie der Prüfung der Finanzinstitute nicht nachkommen, und beruht damit auf der Fiktion von Sorgfalts- und Überprüfungspflichten seitens der Finanzinstitute hinsichtlich der Steuerkonformität von Vermögenswerten der eigenen Kunden.

Solche Sorgfalts- und Prüfungspflichten um die Kunden als «unwillige Kontoinhaber» zu bezeichnen, existieren jedoch nicht. Im Gegensatz zu den Ausführungen des Bundesgerichts liefert die niederländische Gruppenanfrage folglich nicht die notwendigen Angaben, um ein gleichartiges Verhaltensmuster zu bestimmen, das eine bestimmte Gruppe von nicht namentlich identifizierten Steuerpflichtigen umschreibt.

2.3.3. Zwischenfazit

Folgt man, entgegen der hier vertretenen Meinung, dem Auswahlkriterium zur Begründung einer Gruppenanfrage des Versands des Schreibens der Banken mit Bezug auf die Steuerkonformität der Kunden, erscheinen die Ausführungen des Bundesgerichts hinsichtlich der Anforderungen zur Kenntnisnahme dieses Schreibens überzeugend. Demnach dürfte die bundesgerichtliche Praxis bezüglich der Zustellungsfiktion im Zusammenhang mit Mitteilungen der Bank nicht für die Bestimmung der von den Gruppenanfragen betroffenen Gruppe von Steuerpflichtigen herangezogen werden. In der Tat ist diesbezüglich die effektive Kenntnisnahme des Schreibens massgeblich und nicht deren Versand oder deren Annahmefiktion durch eine banklagernde Zustellung.

So gesehen überzeugt auch die Argumentation, wonach die Rechtsprechung zur Wirkung der Annahmefiktion für die auf einem Verhaltensmuster beruhende Abgrenzung einer Gruppe von Steuerpflichtigen nur insoweit analog zu übernehmen ist, als dass eine lange Zeitspanne seit Versand des Briefes, d.h. ein Jahr gemäss Entscheid des Bundesgerichts, vergangen ist.⁶⁷

⁶⁶ Abkommen 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 sind (Zinsbesteuerungsabkommen; SR o.641.926.81).

⁶⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.4.3.

III. Italienische Gruppen- und Massenfragen an die Schweiz und deren Zulässigkeit

3.1. Gruppen- und Massenfragen aufgrund der Qualifikation als «unwillige Kontoinhaber»

Am 2. März 2017 ist eine zwischen der ESTV und dem italienischen Ministerium für Wirtschaft und Finanzen (*Ministero dell'Economia e delle Finanze*, «MEF») abgeschlossene Einigung erzielt worden, welche Gruppenanfragen gestützt auf Art. 27 DBA-CH-I vereinfachen soll. Gemäss einer Medienmitteilung des MEF vom 14. März 2017 betrifft die italienische Gruppenanfrage insbesondere «*recalcitrant taxpayers*», i.e. *Italian customers who were asked by their financial institution but refused to provide sufficient evidence of tax compliance of the funds deposited with the concerned Swiss financial institutions. Group requests generate lists of names in response, which in turn may give rise to further requests for more detailed information*». ⁶⁸

Insbesondere könnten italienische Gruppenanfragen im Sinne von Art. 1 dieser Einigung jedes Konto betreffen, das zwischen dem 23. Februar 2015 und dem 31. Dezember 2016 im Besitz von in Italien wohnhaften Kunden war. Art. 2 präzisiert die Kontoinhaber so, dass sich die italienische Gruppenanfrage auf sog. «unwillige Kontoinhaber» beziehen kann. Solche Kontoinhaber haben ein Schreiben erhalten, in dem die Schliessung des Kontos angekündigt wurde, sofern sie nicht den Nachweis der Steuerkonformität erbringen würden. Dieser Aufforderung sind sie nicht nachgekommen.

Art. 3 schliesst aus der Definition der «unwilligen Kontoinhaber» drei Kategorien von Steuerpflichtigen aus: Solche, die ihr Vermögen im Rahmen der unterschiedlichen Massnahmen zur erleichterten Steuererklärung, die in Italien nach und nach ermöglicht worden sind, legalisiert haben (*voluntary disclosure* und davor die sog. «*scudi fiscali*»). Solche, die der freiwilligen Offenlegung gemäss dem Zinsbesteuerungsabkommen mit der EU zugestimmt haben. Sowie solche, die in der Schweiz gehaltene Vermögenswerte korrekt in der italienischen Steuererklärung deklariert haben.

3.1.1. Formelle Aspekte der behördlichen Einigung

Aus formeller Sicht ist hervorzuheben, dass die Einigung vom 2. März 2017 zwischen den Steuerbehörden vereinbart worden ist, ohne dass in beiden Staaten eine genehmigende Umsetzung in den Rechtsordnungen stattgefunden hat, mithin auf die Unterzeichnung keine Ratifizierung gefolgt ist. Ohne Ratifizierung impliziert die Einigung keinerlei internationale Verpflichtung für die Schweiz, sondern beschränkt sich darauf, eine gemeinsame Position der betreffenden Steuerbehörden in Bezug auf Gruppenanfragen festzu-

⁶⁸ SAMUELE VORPE, *La domanda raggruppata italiana è una fishing expedition?*, in: NF 4/2017, S. 105 f. (zit.: *Domanda italiana*), S. 105; Medienmitteilung des MEF (Fn. 5), Nr. 39.

halten. Die Einigung ist folglich für schweizerische Gerichte (Bundesverwaltungsgericht oder Bundesgericht), die sich zu einer eventuellen auf dieser Einigung beruhenden italienischen Anfrage zu äussern haben, nicht bindend.

Diese Einigung widerspiegelt sich in der auf Art. 26 Abs. 3 DBA-CH-I beruhenden Verständigungsvereinbarung. Nach dieser Bestimmung «*bemühen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen.*»

Als zuständige Behörden gelten für die Schweiz die ESTV, und für Italien das MEF (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. g DBA-CH-I). In Übereinstimmung mit dem allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsatz des Selbsteintritts, der sich aus der hierarchischen Struktur der Bundesverwaltung ableitet und in Art. 47 Abs. 4 und Art. 38 RVOG⁶⁹ verankert ist, können übergeordnete Verwaltungseinheiten und der Bundesrat jederzeit einzelne Geschäfte, für die eine untergeordnete Stelle zuständig ist, zum Entscheid an sich ziehen.⁷⁰

Gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts können die zuständigen Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens das DBA weder ergänzen noch abändern oder neue Rechte oder Pflichten schaffen.⁷¹ Daraus folgt, dass eine solche Verständigungsvereinbarung, wie jene, die zwischen der Schweiz und Italien abgeschlossen worden ist, sich an die durch das DBA und der einschlägigen Zusatzprotokolle festgelegten Grenzen zu halten hat.

Weil die Einigung zwischen der ESTV und dem MEF keine genügende konventionsrechtliche Grundlage darstellt, stellt sich die Frage, ob eine auf dieser Einigung beruhende italienische Gruppenanfrage mit Art. 27 DBA-CH-I unter einem materiellen Gesichtspunkt vereinbar wäre. Wie bereits hervorgehoben, sieht lit e^{bis} Ziff. 3 des Zusatzprotokolls DBA-CH-I die Möglichkeit von Gruppenanfragen ausdrücklich vor.

Die Möglichkeit, Gruppenanfragen zu stellen, wurde in der ebenfalls am 23. Februar 2015 unterzeichneten *Roadmap* konkretisiert. Dieser ist jedoch jegliche rechtliche Verbindlichkeit abzusprechen, weil es sich dabei, wie schon anhand der Bezeichnung ersichtlich, um eine programmatische Wegweisung handelt,⁷² welche jedoch, genauso wie die Einigung vom 2. März 2017, nicht genehmigt worden ist.

⁶⁹ Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21. März 1997 (RVOG; SR 172.010).

⁷⁰ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 = StE 31.4 Nr. 11 E. 3.7.2; ANDREA PEDROLI, *Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2010, S. 453 ff. (zit.: *Novità e tendenze*), S. 499.

⁷¹ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 = StE 31.4 Nr. 11 E. 3.7.7; PEDROLI, *Novità e tendenze* (Fn. 71), S. 499.

⁷² MOLO/DRZALIC, *Gruppenanfragen* (Fn. 12), Rz. 27.

3.1.2. Materielle Aspekte der behördlichen Einigung

Aus materieller Sicht sind zwei Schwachstellen hervorzuheben, die sich bei einer potentiellen – auf der Einigung vom 2. März 2017 beruhenden – Gruppenanfrage ergeben können.

Erstens, wie bereits in Bezug auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur niederländischen Gruppenanfrage hervorgehoben, ist die Grundlage für die Identifizierung der italienischen Steuerpflichtigen aleatorisch. Diesbezüglich wird auf die von der Einigung verwendete Terminologie aufmerksam gemacht, insbesondere in Bezug auf das typologische Verhaltensmuster der «unwilligen Kontoinhaber». Damit wird vorausgesetzt, es gebe eine Sorgfaltspflicht der Finanzinstitute zur Prüfung der Steuerkonformität ihrer Kunden und eine gesetzliche Pflicht dieser Kunden, diesbezüglich zu kooperieren. Interessant ist dabei, dass die italienische Literatur von schweizerischen Finanzintermediären spricht, die «*erano tenuti a chiedere ai propri clienti residenti in Italia di rilasciare un'autorizzazione che dimostrasse l'adesione alla Voluntary Disclosure*». ⁷³

Zu betonen ist, dass weder für die Finanzinstitute eine solche gesetzliche Pflicht besteht, noch die Kunden diesbezüglich eine Kooperationspflicht trifft. Folglich erscheint das in der Einigung vom 2. März 2017 vorgesehene Kriterium, welches jenem der niederländischen Gruppenanfrage entspricht, ungeeignet, um eine Gruppe von Steuerpflichtigen zu identifizieren.

Nur weil italienische Kunden einer eventuellen Anfrage zur Klärung der Steuerkonformität der eigenen Vermögenswerte nicht nachkommen bzw. die Kooperation gegenüber dem schweizerischen Finanzinstitut verweigern, stellt dieses Verhalten nicht automatisch ein ausweichendes Verhalten gegenüber dem eigenen Staat dar.

Die zweite Schwachstelle betrifft die Identifizierung von Schweizer Finanzinstituten als Inhaber der Informationen, auf die eine Gruppenanfrage abzielen könnte. Die Einigung nennt keinesfalls die Namen der Finanzinstitute, die ihren italienischen Kunden ein Schreiben zugesandt haben, um deren Steuerkonformität zu prüfen. Wie wird sich die ESTV verhalten? Wird sie sämtliche Finanzinstitute anfragen und diese bitten, ihr zu bestätigen, ob sie ihren italienischen Kunden ein Schreiben zukommen gelassen haben? Und würden jene, die es nicht gemacht haben, dann von der Anfrage nicht erfasst sein?

Ein Gesuch ohne Angabe des Finanzinstituts kann eine *fishing expedition* darstellen, weil dieses sodann auch sämtliche Finanzinstitute erfasst, die dem von der Einigung vorgesehenen Verhalten nicht nachgekommen sind. Mit anderen Worten könnte die ESTV

⁷³ STEFANO MASSAROTTO/VINCENZO MAIESE, Lo scambio di informazioni tra Italia e Svizzera: il caso delle «Group Requests», in: *Corriere Tributario* 46/2016, S. 2369 ff. (zit.: *Lo Scambio di informazioni*), S. 3774.

durch ihre gegenüber allen schweizerischen Finanzinstituten vorgenommene Informationserforschung das Verhältnismässigkeitsprinzip verletzen.⁷⁴

Einerseits ist richtig, dass das Zusatzprotokoll des DBA-CH-I in lit. e^{bis} Ziff. 2 Unterabsatz (v) einen Informationsaustausch auf Anfrage gestattet, wenn auch «*der Name und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen*» nicht bekannt sind. Andererseits fällt auf, wie das Bundesgericht selbst hervorgehoben hat, dass eine Informationssuche ohne eine solche Angabe schwer durchgeführt werden kann. Der internationale Standard selbst lässt es zu, solche Gesuche aus Gründen der Proportionalität und der Praktikabilität abzuweisen.⁷⁵

Folglich ist die ESTV als zuständige Steuerbehörde nicht dazu verpflichtet, sämtliche 300 in der Schweiz tätigen Banken anzufragen, um an die ersuchten Informationen zu gelangen. Kommen hingegen nur einige wenige Banken als Informationsinhaber in Betracht, so ist die ESTV auch ohne Angabe des Namens und der Adresse verpflichtet, diese Banken anzufragen, sofern die im Gesuch beschriebenen Umstände schlüssig dargetan worden sind und daher eine *fishing expedition* ausgeschlossen werden kann.⁷⁶

Wenn sich das Gesuch eines ersuchenden Staates als ziemlich unpräzise erweist und einen unverhältnismässigen Aufwand für die Behörden des ersuchten Staates darstellt, ist es auf jeden Fall abzulehnen.⁷⁷

Es kann aber nicht sein, dass eine Gruppenanfrage einfach irgendein Finanzinstitut benennt (um der Verhältnismässigkeit zu genügen), ohne Gründe darzulegen, die dazu geführt haben, weshalb genau *dieses* Finanzinstitut Gegenstand der Gruppenanfrage bildet. Eine solche nicht auf objektiven Kriterien beruhende, sondern «zufällige» Auswahl, würde dem Gleichbehandlungsgrundsatz i.S.v. Art. 8 BV⁷⁸ entgegenstehen.

Das Bundesgericht hat sich im niederländischen Fall nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine Gruppenanfrage, die sich nur gegen ein Finanzinstitut richtet, diese Wahl aber nicht durch eine schlüssige Begründung substantiieren kann, mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar ist.

Eine mögliche italienische Gruppenanfrage bewegt sich folglich im Spannungsverhältnis der beiden Grundsätze, und zwar auch dann, wenn sie die Finanzinstitute bezeichnet. Wenn sämtliche schweizerische Finanzinstitute unter Beschuss gelangen, folgt daraus

⁷⁴ VORPE, *Domanda italiana* (Fn. 69), S. 105.

⁷⁵ BGE 139 II 404 E. 7.3.2.

⁷⁶ BGE 139 II 404 E. 7.3.2.

⁷⁷ VORPE, *Politica fiscale svizzera* (Fn. 52), S. 211.

⁷⁸ Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101).

eine Verletzung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes und des Verbots der unerlaubten Beweisausforschung. Wenn sich die Gruppenanfrage hingegen nur gegen ein Bankinstitut richtet, folgt daraus – soweit keine Erklärungen vorliegen, warum sich die Anfrage konkret an dieses Finanzinstitut richtet – eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes.

3.2. Gruppen- und Massenfragen aufgrund der Verlegung des Wohnsitzes von Italien in die Schweiz

Italienische Gruppenanfragen sollen sich gemäss der Terminologie der Einigung vom 2. März 2017 an sog. «unwillige Kontoinhaber» richten und darauf abzielen, Kunden zu identifizieren, deren Vermögen die Schweiz verlassen haben, bevor der automatische Informationsaustausch eigenführt wurde. Auf diese Weise könnten aber jene italienische Steuerpflichtige von den Ermittlungen unversehrt bleiben, die ihren Wohnsitz rechtzeitig verlegt haben.

Aus diesem Grund sieht das italienische Gesetzesdekret Nr. 193/2016⁷⁹ die Erweiterung der Kontrollmassnahmen der italienischen Steuerbehörde (Agenzia delle Entrate italiana) gegenüber jenen Steuerpflichtigen vor, die ihre Stellung noch nicht legalisiert haben und sich mit der Verlegung ihres Wohnsitzes «verstecken» wollen.

Die italienische Literatur nennt in diesem Zusammenhang mögliche Gruppenanfragen, die Steuerpflichtige betreffen könnten, die ihren Wohnsitz in die Schweiz (oder, im Hinblick auf der Vermutung des Wohnsitzes gemäss Art. 2 Abs. 2^{bis} des einheitlichen Textes über die Einkommensteuer [Testo Unico delle Imposte sui Redditi, TUIR], in anderen Staaten der *black list*), tatsächlich oder zum Schein (bisweilen sogar ohne sich im nationalen Register der im Ausland ansässigen italienischen Staatsangehörigen [Anagrafe Italiani Residenti all’Estero, AIRE] einzutragen), verlegt haben.

Die italienische Gruppenanfrage könnte sich folglich gegen jene italienischen Staatsbürger richten, die ihren Wohnsitz nach dem 1. Januar 2010 in die Schweiz verlegt haben, um sich zunächst den Steuerkonformitätsabklärungen der schweizerischen Finanzinstitute zu entziehen, und danach, um dem nach dem 31. Dezember 2016 in Kraft getretenen automatischen Informationsaustausch zu entgehen.

Obwohl sich der Austausch von Informationen gemäss dem zwischen Italien und der Schweiz vereinbarten Änderungsprotokoll zum DBA-CH-I vom 23. Februar 2015 nur auf Tatsachen und Umstände beziehen darf, die sich *nach diesem Datum* ereignet haben,

⁷⁹ Decreto-legge del 22 Ottobre 2016 n. 193 «Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili», abrufbar unter: <http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2016/10/24/16G00209/sg>.

könnte eine davor stattgefundene Verlegung des Wohnsitzes zumindest als Indiz gelten, das zur Abgrenzung einer Gruppenanfrage verwendet werden kann.⁸⁰

Weil die italienische Behörde Kenntnis von den Informationen im AIRE hat, würde sich eine eventuelle Massenansfrage auf eine Liste von namentlich identifizierten Kunden beziehen. Wenn sich die Anfrage auf italienische Kunden bezieht, von denen man Dank der Ausforschung eines Finanzinstituts weiss, dass sie ihren Wohnsitz verlegt haben, und sich das Ersuchen folglich nicht auf namentlich identifizierte Steuerpflichtige bezieht, sondern nur ein Verhalten beschreibt, hätte man es hingegen mit einer Gruppenanfrage zu tun, gemäss welcher es dem Informationsinhaber obliegt, Steuerpflichtige aufgrund eines vom ersuchenden Staat gewählten Kriteriums zu identifizieren.

Das entscheidende Kriterium, um zu bestimmen, ob eine Gruppenanfrage zulässig ist, hängt vom persönlichen Anwendungsbereich der Informationsaustauschklausel ab. Dieser bezieht sich nicht nur auf die im ersuchenden Staat – namentlich Italien – ansässigen Steuerpflichtigen. Dennoch muss sich bei Vorliegen einer beschränkten Steuerpflicht, bspw. in Bezug auf ein in Italien liegendes Grundstück, die steuerrechtliche Abklärung nicht zwingend auf sich im Ausland befindende Vermögen ausdehnen, weil diese gemäss dem Universalitätsprinzip an jenem Ort zu versteuern sind, wo der Steuerpflichtige ansässig ist. Ein berechtigtes Interesse an in der Schweiz gehaltenem Vermögen setzt folglich voraus, dass der italienische Kunde Wohnsitz in Italien hat und damit dort steuerpflichtig ist. Entsprechend sind Gesuche abzulehnen, die sich gegen italienische Kunden richten, welche ihren Wohnsitz in der Schweiz haben. Dagegen sind Gesuche zulässig, wenn Zweifel bestehen, dass sich der Wohnsitz tatsächlich in der Schweiz befindet.

Das Bundesgericht weist darauf hin, dass der ersuchende Staat in der Lage sein muss, ein Amtshilfegesuch auch in jenen Fällen zu stellen, in denen der tatsächliche Wohnsitz eines Steuerpflichtigen strittig ist, damit er die notwendigen Informationen erhält, um seinen Steueranspruch geltend zu machen. Dies gilt insbesondere für den Fall, in dem ein in der Schweiz unbeschränkt Steuerpflichtiger den Wohnsitz tatsächlich im ersuchenden Staat hat, z.B. weil er dort eine dauerhafte Behausung aufrechterhält.⁸¹

Wenn ein Steuerpflichtiger von beiden Staaten als unbeschränkt steuerpflichtig erachtet wird, ist für die Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht auf die vom ersuchenden Staat verwendeten innerstaatlichen Kriterien abzustellen und nicht auf den zweifachen

⁸⁰ MASSAROTTO/MAIESE, *Lo Scambio di informazioni* (Fn. 74), S. 3573 ff.

⁸¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_1174/2014 vom 24. September 2015 E. 2.2.; SAMUELE VORPE, *La nozione di verosimile rilevanza nella domanda di assistenza amministrativa*, in: NF 7-8/2016, S. 44 ff. (zit: *Verosimile rilevanza*).

Wohnsitz.⁸² Wenn der ersuchende Staat als Kriterien für die unbeschränkte Besteuerung eines Steuerpflichtigen dieselben Kriterien angibt, die im einschlägigen DBA vorgesehen sind (z.B., wenn geltend gemacht wird, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen im eigenen Staat befindet), dann steht diese Besteuerung, unabhängig davon, dass auch die Schweiz den Steuerpflichtigen als unbeschränkt steuerpflichtig qualifiziert, dem DBA nicht grundsätzlich entgegen, weil gemäss Art. 4 Ziff. 2 lit. a OECD-MA eine Person im Streitfall nur in dem Staat als ansässig gilt, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen aufrechterhält. Mit anderen Worten beschränkt sich die Rolle der Schweiz im Falle, dass beide Staaten den Steuerpflichtigen als im eigenen Staat ansässigen erachten, darauf, als ersuchter Staat im Rahmen der Amtshilfe zu prüfen, ob die Kriterien, auf welche sich der ersuchende Staat für die Geltendmachung des eigenen Anspruchs stützt, auch im anwendbaren DBA enthalten sind.⁸³

IV. Fazit

Seit dem 1. Januar 2017 gilt vollkommene Transparenz in Bezug auf Bankdaten für das in der Schweiz gehaltene Vermögen italienischer Kunden. Diese Transparenz wird insbesondere aufgrund des automatischen Informationsaustausches möglich sein, und zwar auch ohne ein Gesuch um Informationen von Seiten Italien. Zudem anerkennt das Globale Forum für Transparenz und Informationsaustausch die Schweiz als OECD-konforme Jurisdiktion. Die Zeiten der Zurückhaltung der Schweiz im Austausch von Informationen zu Steuerzwecken gegenüber den EU-Mitgliedstaaten, und insbesondere gegenüber Italien, gehen damit definitiv zu Ende. So endet auch die Kontroverse im Bereich der Steuerpolitik (sog. «Steuerstreit»).

Die Schweizer Behörden können folglich den Informationsaustausch unter Berücksichtigung der anwendbaren abkommensrechtlichen Grundlagen und innerstaatlichen Instrumente umsetzen, ohne aus politischen Gründen gegen die eigene Rechtsordnung verstossen zu müssen.

Bestehen schlüssige Verdachtselemente gegenüber einer Vielzahl der von dem Gesuch betroffenen Personen oder einem Informationsinhaber, ist eine Gruppenanfrage als zulässig zu erachten, sofern sie nicht in einem antizipierten automatischen Informationsaustausch mündet.

⁸² Urteil des Bundesgerichts 2C_1174/2014 vom 24. September 2015 E. 2.2; VORPE, Verosimile rilevanza (Fn. 82), S. 48.

⁸³ Urteil des Bundesgerichts 2C_1174/2014 vom 24. September 2015 E. 2.2; VORPE, Verosimile rilevanza (Fn. 82), S. 48.

Herausgeber

Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
 Gegründet 1932 von † Prof. Ernst Blumenstein

Stiftungsrat

Prof. Dr. René Matteotti	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Präsident)
Adrian Hug	Rechtsanwalt, Direktor der ESTV, Bern
Prof. Dr. Adriano Marantelli	Fürsprecher, Professor an der Universität Bern
Dr. Andreas Zünd	Fürsprecher, Bundesrichter, Lausanne

Redaktion

Prof. Dr. René Matteotti	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Vorsitz)
Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser	Advokat, Professor an der Universität Lausanne (HEC)
lic. iur. Markus Küpfer	Fürsprecher, Chef Abteilung Recht DVS, ESTV, Bern

Redaktionelle Mitarbeiter

lic. iur. Fabian Baumer	Rechtsanwalt, Vizedirektor, Hauptabteilungschef Steuerpolitik, ESTV, Bern
Prof. Dr. Urs Behnisch	Fürsprecher, Professor an der Universität Basel
PD Dr. Michael Beusch	Rechtsanwalt, Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen
Prof. Dr. Peter Böckli	Advokat, em. Professor der Universität Basel
lic. iur. Marc Bugnon	Vizedirektor, Hauptabteilungschef Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, ESTV, Bern
Prof. Dr. Hugo Casanova	Titularprofessor an der Universität Freiburg
Prof. Dr. Robert Danon	Professor an der Universität Lausanne
lic. rer. pol. Angelo Digeronimo	Steuerrechtskonsulent, gew. Wissenschaftlicher Adjunkt bei der ESTV, Bern
lic. iur. Claudio Fischer	Fürsprecher, Steuerverwalter Kanton Bern
lic. iur. Claude Grosjean	Fürsprecher, Stv. Leiter Abteilung Steuergesetzgebung, ESTV, Bern
Prof. Dr. rer. pol. Peter Gurtner	Unternehmens- und Steuerberater, em. Professor der Universität Bern
Prof. Dr. Pascal Hinny	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Freiburg, Zürich
Dr. Ralf Imstepf	Chef Abteilung Recht MWST, ESTV, Bern
lic. iur. Emanuelle Jolidon	Gerichtsschreiberin am Bundesgericht, Lausanne
Dr. Martin Kocher	RA, Präsidial-Gerichtsschreiber Abgaben / wiss. Berater am Schweiz. Bundesgericht; Lehrbeauftragter Steuerrecht, Universität Basel
MLaw Nicole Krenger	Projektleiterin Steuerpolitische Geschäfte, ESTV, wiss. Mitarbeiterin Universität Zürich
Prof. Dr. Peter Locher	em. Professor der Universität Bern
Prof. Dr. Yves Noël	Advokat, Professor an der Universität Lausanne
Prof. Dr. Xavier Oberson	Advokat, Professor an der Universität Genf
Dr. iur. Susanne Raas	Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen
Prof. Dr. Markus Reich	em. Professor an der Universität Zürich
Prof. Dr. Felix Richner	Rechtsanwalt, Professor an der Universität Luzern
Dr. Daniel Riedo	Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen
lic. iur. Yves Robert	Fürsprecher, stv. Chef der Abteilung Recht, ESTV, Bern
lic. iur. Marco Savoldelli	Gerichtsschreiber am Bundesgericht, Lausanne
Prof. Dr. Madeleine Simonek	Professorin an der Universität Zürich
Prof. Dr. Henri Torrione	Advokat, Professor an der Universität Freiburg
Prof. Dr. Klaus A. Vallender	em. Professor an der Universität St. Gallen
Prof. Dr. Robert Waldburger	Professor an der Universität St. Gallen
Prof. Dr. Martin Zweifel	Rechtsanwalt, Titularprofessor der der Universität Zürich

Manuskripte, Rezensionsexemplare

sind zu adressieren an
 rene.matteotti@rwi.uzh.ch
 und
 nicole.krenger@rwi.uzh.ch.

Verlag und Administration

Editions Weblaw, Weblaw AG
 Laupenstrasse 1, 3008 Bern
 T +41 31 380 57 77, info@weblaw.ch
 ISSN-Nr. 1422-3481

Nachdrucke

Der Nachdruck der Originalartikel ist nur mit Erlaubnis der Redaktion gestattet.

Druck

Länggass Druck AG, Länggassstr. 65, 3012 Bern