

# Gruppenanfragen und Fishing Expeditions

Fragen zur Zulässigkeit und gegenseitigen Abgrenzung im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen – BVGer A-737/2012 (5.4.2012)/«CS-Urteil» (DBA-US)

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny



Prof. Dr. iur. Pascal Hinny,  
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-  
experte, Ordinarius für  
Steuerrecht, Universität  
Freiburg i. Ü., Partner  
Lenz & Staehelin, Zürich  
pascal.hinny@lenzstaehelin.  
com

## Inhalt\*

<b>1 Hintergrund und Entwicklung</b> . . . . .	<b>228</b>	2.4.3 Begriff des Betrugsdelikts und dergleichen (Fraud or the Like) . . . . .	232
<b>2 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.4.2012</b> . . . . .	<b>228</b>	2.4.3.1 Begriff des Abgabebetrugs gemäss VStrR . . . . .	232
<b>2.1 Sachverhalt und Verfahrensgang</b> . . . . .	<b>228</b>	2.4.3.2 Begriff der Arglist im Besonderen . . . . .	232
<b>2.2 Rechtsgrundlagen des Informationsaustauschs unter dem DBA-US 1996</b> . . . . .	<b>229</b>	2.4.3.3 Verwendung von Sitz- oder Domizilgesellschaften als Inhaber der Bankbeziehung im Besonderen . . . . .	233
<b>2.3 Zusammenfassung der entscheidenden materiellrechtlichen Überlegungen</b> . . . . .	<b>230</b>	2.4.3.4 Das Spiel der Gesellschaft spielen . . . . .	235
2.3.1 Zulässigkeit von Gruppenanfragen . . . . .	230	<b>3 Kommentar</b> . . . . .	<b>235</b>
2.3.2 Arglist als besondere Machenschaft (Urkunden, Kniffe, Lügengebäude) oder Ausnützen eines besonderen Vertrauensverhältnisses . . . . .	230	Literatur . . . . .	236
2.3.3 Besondere Machenschaft bei Sitzgesellschaft ohne «Spiel der Gesellschaft» . . . . .	230	Dokumente . . . . .	236
<b>2.4 Einzelfragen</b> . . . . .	<b>231</b>	Rechtsquellen . . . . .	237
2.4.1 Formelle Anforderungen an das Gesuch um Informationsaustausch . . . . .	231	Materialien . . . . .	237
2.4.2 Gruppenanfragen ohne Namensnennung im Besonderen . . . . .	231	Praxisanweisungen . . . . .	237

Am 5.4.2012 fällte das Bundesverwaltungsgericht ein wegweisendes Urteil (A-737/2012) zur Frage der Zulässigkeit des Informationsaustauschs aufgrund von Gruppenanfragen unter dem DBA-US 1996 und bestätigte (und konkretisierte) damit ein intensiv und kontrovers

diskutiertes Urteil vom 5.3.2009.<sup>1</sup> Der nachfolgende Artikel untersucht die Voraussetzungen für die Zulässigkeit von Gruppenanfragen – insbesondere am Beispiel des Haltens von Kontobeziehungen durch Sitz- oder Domizilgesellschaften durch US-Steuerpflichtige – und die Auswirkungen auf die Schweizer Amtshilfepraxis.

\* Der Autor dankt Matthias Gross, MA HSG Law and Economics, für seine Mitarbeit bei der Zusammenstellung der Unterlagen.

1 A-7342/2008 und A-7426/2008.

## 1 Hintergrund und Entwicklung

Bis 2009 tauschte die Schweiz unter ihren Doppelbesteuerungsabkommen nur Informationen zur richtigen Anwendung der DBA aus. Entsprechend hatte die Schweiz schon 1963 einen Vorbehalt zur ersten Fassung von Art. 26 OECD-MA angebracht und enthielten alle DBA, soweit sie eine Amtshilfeklausel enthielten, lediglich die sog. kleine Amtshilfeklausel. Eine Ausnahme bildete seit jeher das DBA mit den USA, wo insbesondere das vorliegend relevante DBA-US 1996 auch erlaubte, Auskünfte für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen auszutauschen.

Auf internationalen Druck hin gab der Bundesrat am 13.3.2009 bekannt, dass er seinen Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA zurückziehen und mit den Vertragsstaaten Verhandlungen zur entsprechenden Anpassung der DBA aufnehmen werde. Bis zum heutigen Datum (Ende Juni 2012) wurden rund 45 DBA der Schweiz revidiert oder neu verhandelt; bei etwa der Hälfte dieser Abkommen ist die erweiterte Amtshilfeklausel bereits heute wirksam.

Im innerstaatlichen Recht wird der Vollzug der erweiterten Amtshilfe nach den neuen oder revidierten Abkommen durch die Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen vom 1.9.2010 (ADV) geregelt. Diese soll demnächst durch das Steueramtshilfegesetz (StAG) ersetzt werden.<sup>2</sup> Geht es nach dem Willen des Ständerats (Entscheid vom 29.5.2012), soll Art. 4 Abs. 1 StAG (entgegen dem Vorschlag des Bundesrats und den Beschlüssen des Nationalrats) Gruppenanfragen unter allen DBA nicht mehr explizit ausschliessen.

In diesem Sinne wurde am 17.7.2012 auch der Kommentar zum OECD-MA (Art. 26 N 5) dahingehend angepasst, dass künftig Gruppenanfragen unter bestimmten Umständen möglich sein sollen.<sup>3,4</sup> Blosser Beweisausforschungen aufs Geratewohl (fishing expeditions), «i. e. speculative requests that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation», sollen demgegenüber vom angefragten Staat nicht beantwortet werden müssen. In diesem Sinn soll auch ein «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» nicht beantwortet werden müssen (N 5.2). Eine zulässige Gruppenanfrage erfordert «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. It further requires a showing that the requested information would assist in determining compliance by the taxpayers in the group» (N 5.2). In Beispielen versucht der Komm. OECD-MA dann, zulässige Gruppenanfragen gegenüber unzulässigen Beweisausforschungen aufs Geratewohl abzugrenzen. Dabei wird (im vorliegend interessierenden Kontext) der Fall einer Bank im Land B beschrieben, welche Investoren im Land A über bei ihr unterhaltene Konten die Investition in Finanzprodukte empfiehlt, welche erlauben sollen, Steuerpflichten im Land A zu vermeiden; dies entgegen klaren Hinweisen der Steuerbehörden im Land A, dass Einkommen aufgrund dieser Investition zu deklarieren sei. Die Steuerbehörden im Land A haben schon mehrere Steuerpflichtige entdeckt, die ihren Deklarationspflichten nicht nachgekommen sind. Der revidierte Komm. OECD-MA erlaubt hier dem Land B den Informationsaustausch aufgrund einer entsprechend spezifizierten Gruppenanfrage (N 8 h). In N 8.1 wird demgegenüber der Informationsaustausch bezüglich von im eigenen Land steuerpflichtigen Personen, welche bei einer bestimmten ausländischen Bank eine Kontobeziehung unterhalten, ausgeschlossen. Damit lässt sich aus diesen Präzisierungen im Kommentar zum OECD-MA schliessen, dass eine Gruppenanfrage nur bei Vorliegen eines spezifischen, die Steuervermeidung bezweckenden Verhaltensmusters, welches klar über das blosser Nicht-Deklarieren von steuerbaren Werten hinausgeht, zulässig sein soll.

Der vorliegend besprochene Fall stützt sich auf das DBA-US 1996, welches am 19.12.1997 in Kraft getreten ist, weshalb die ADV auf dieses Verfahren nicht anwendbar ist.

## 2 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.4.2012

### 2.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Am 26.9.2011 stellte die Steuerbehörde der USA (Internal Revenue Service [IRS]) bei der ESTV ein Amtshilfegesuch in Form einer Gruppenanfrage («Amtshilfegesuch»). Sie stützte ihre Anfrage (i) auf Art. 26 DBA-US 1996, (ii) auf Ziff. 10 des dazugehörigen Protokolls (Protokoll 1996 zum DBA-US) und (iii) auf Ziff. 4 lit. c und 4 lit. d<sup>5</sup> der Verständigungsvereinbarung vom 23.1.2003

2 Botschaft StAG. National- und Ständerat haben dem Gesetz im Grundsatz bereits zugestimmt; es bleiben aber noch Differenzen zu bereinigen, insbesondere zur Frage der Zulässigkeit von Gruppenanfragen.

3 2012 Update to the Model Tax Convention.

4 Aus einer Pressemitteilung des EFD (vom 18.7.2012) geht hervor, dass der Bundesrat der Anpassung des Kommentars zum OECD-MA zugestimmt hat.

5 Die Ziff. 4 lit. d ist allerdings in der Vereinbarung 2003 zum DBA-US nicht auffindbar; gemeint ist wohl Ziff. 4 lit. b.

zwischen der ESTV und dem Department of the Treasury der USA betreffend Anwendung von Art. 26 DBA-US 1996 (Vereinbarung 2003 zum DBA-US) (E A, B.d).

Konkret verlangte der IRS – ohne Nennung der Namen der betroffenen Personen – die Herausgabe von Informationen (Kontounterlagen, Korrespondenz, Daten des internen Managementsystems, interne Aufzeichnungen und andere Belege, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht richtet, im Zusammenhang stehen) über in den USA steuerpflichtige natürliche Personen und allenfalls mit diesen verbundene Domizilgesellschaften, welche bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (zusammen «CS») zwischen den Jahren 2002 und 2010 Verfügungsbefugnis über bestimmte Konten hatten bzw. wirtschaftlich an bestimmten bei der CS gehaltenen Konten berechtigt waren (E 8 und B.e). Zudem erfüllten sie Charakteristika, die in eine der 4 Kategorien des Amtshilfesuchfalls fallen. Im konkret beurteilten Fall ging es um die Kategorie 2 (search criteria 2): «Von Domizilgesellschaften gehaltene Depots mit einem US wirtschaftlich Berechtigten, die US Wertschriften enthalten und für welche kein Formular <W-9> vorliegt» (E 8.4.1).<sup>6</sup>

Am 27. und 31.10.2011 (nach Durchführung einer Vorprüfung) forderte die ESTV die CS schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen in verschiedenen Teillieferungen bis spätestens am 7.11.2011 einzureichen, was die CS fristgerecht tat (E C). Zugleich forderte die ESTV die CS auf, die betroffenen Personen zu informieren und informierte selbst mit Datum vom 29.11.2011 im BBl 2011, 8765 ff. (Beilage 1), wie folgt über das Gesuch des IRS:

(...) The IRS is seeking information with regard to accounts of certain U.S. persons owned through a domiciliary company (a DC) that have been maintained with Credit Suisse AG (...).

- The first group of these accounts includes U.S. securities, and a Form W-9 is not associated with the account.
- The second group of these accounts does not include U.S. securities, but there is evidence that the U.S. beneficial owner exercised control over the account of the DC and a Form W-9 is not associated with the account.

Am 6.1.2012 verfügte die ESTV hinsichtlich des vorliegend beurteilten Falls, die Voraussetzungen zur Erteilung von Amtshilfe seien erfüllt und die Unterlagen seien zu edieren (E E).

Gegen diesen Entscheid erhob der betroffene Kontoinhaber am 8.2.2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht (BVGer) mit dem Hauptantrag, die Schluss-

verfügung der ESTV vom 6.1.2012 sei aufzuheben und das Amtshilfverfahren einzustellen (E G).

Das BVGer hiess die Beschwerde am 5.4.2012 gut und hob die Schlussverfügung der ESTV vom 6.1.2012 auf. Mithin erlaubte das BVGer den Informationsaustausch nicht.

## 2.2 Rechtsgrundlagen des Informationsaustauschs unter dem DBA-US 1996

### Art. 26 DBA-US 1996: Informationsaustausch

1. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. (...)

### Protokoll 1996 zum DBA-US: Zu Artikel 26 (Informationsaustausch)

10. Es besteht Einvernehmen darüber, dass der Ausdruck «Abgabebetrag» ein betrügerisches Verhalten bedeutet, welches eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung des Betrags der einem Vertragsstaat geschuldeten Steuer bewirkt oder bezweckt.

Ein betrügerisches Verhalten wird angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger sich zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden einer falschen oder gefälschten Urkunde (beispielsweise einer doppelt geführten Buchhaltung, einer gefälschten Rechnung, einer inhaltlich unrichtigen Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung, einer fiktiven Bestellung oder allgemein eines gefälschten Beweismittels) oder eines Lügengebäudes bedient oder zu bedienen beabsichtigt. Die vorstehende Aufzählung ist beispielhaft und nicht abschliessend. (...)

### Vereinbarung 1996 zum DBA-US: 8. Zu Artikel 26 (Informationsaustausch)

d) Es besteht Einvernehmen darüber, dass das schweizerische Bankgeheimnis der Beschaffung von Urkundenbeweisen bei Banken und deren Weiterleitung nach dem Abkommen an die zuständige Behörde der Vereinigten Staaten von Amerika in Fällen von Abgabebetrag nicht entgegensteht.

### Vereinbarung 2003 zum DBA-US:

1. Es besteht Einvernehmen darüber, dass Artikel 26 des Abkommens und Ziffer 10 des Protokolls so auszulegen sind, dass die Anstrengungen zur Anwendung und Durchsetzung des Steuerrechts beider Vertragsstaaten in grösstmöglicher Weise unterstützt werden.

Die in der Vereinbarung 2003 zum DBA-US aufgelisteten Beispiele erweitern den amtshilfefähigen Bereich über das bisherige Arglist- und Urkundenmodell hinaus auf «Fälle, welche keinen Abgabebetrag nach schweizerischem Recht bilden, aber vom Unrechtsgehalt diesem durchaus gleichzustellen sind».<sup>7</sup> Dabei ist vorliegend insbesondere Ziff. 4 lit. c von Interesse:

6 Vgl. zu weiteren Details der Anfrage: ALEXANDER M. GLUTZ, Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG), 733 und 751 f.

7 MARKUS REICH/STEFAN BACHMANN, Internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalsachen, 6.

**Vereinbarung 2003 zum DBA-US:**

4. Es besteht Einvernehmen darüber, dass die folgenden Verhaltensweisen ein «Betrugsdelikt und dergleichen» im Sinne von Artikel 26 des Abkommens und der in Ziffer 10 des Protokolls enthaltenen Erläuterungen darstellen:

c. Ein Verhalten einer im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person, das aus der Unterlassung, eine Steuererklärung einzureichen, zu deren Einreichung sie gesetzlich verpflichtet ist, in Verbindung mit einer Tathandlung besteht, die eine Täuschung der Steuerbehörden bewirkt, welche es diesen erschwert, die unterlassene Einreichung der Steuererklärung festzustellen oder zu verfolgen, einschliesslich der Verschleierung von Vermögenswerten oder Einkommensquellen oder der Abwicklung von Geschäften in einer Weise, durch welche die Erstellung der für solche Geschäfte üblichen Unterlagen vermieden wird.

Gemäss Urteil des BVGer A-7789/2009 (21.1.2010)<sup>8</sup> E 5 kann diese Auslegungsvereinbarung (welche vom BVGer formal als Verständigungsvereinbarung taxiert wird) das DBA-US 96 weder ergänzen noch abändern (E 7.1.3 zweitletzter Absatz). Ob dies auch für die erwähnte Ziff. 4 lit. c gilt, bleibt dabei offen. Immerhin beruft sich das BVGer im selben Entscheid in E 6.5.3 dann dennoch auf die Vereinbarung 2003 zum DBA-US.

## 2.3 Zusammenfassung der entscheidenden materiellrechtlichen Überlegungen

### 2.3.1 Zulässigkeit von Gruppenanfragen

In Bestätigung seiner damals als obiter dictum ergangenen Rechtsprechung (Urteil A-7342/2008 und A-7426/2008 [5.3.2009]/«UBS-Urteil») ist das BVGer im vorliegenden CS-Urteil nun konkret bereit, Amtshilfe auch dann zu gewähren, wenn das Amtshilfesuch die Namen der betroffenen Personen nicht nennt (E 6.2), aber die Kriterien zur Identifikation der betroffenen Personen (search criteria) so formuliert sind, dass (nur) Personen darunter fallen, die verdächtigt werden, sich eines Betrugsdelikts und dergleichen (fraud or the like) schuldig gemacht zu haben (E 7). Das so formulierte Amtshilfesuch soll sicherstellen, dass den durch die Bank mittels dieser Kriterien identifizierten Kunden mit hoher Wahrscheinlichkeit ein amtshilfefähiges betrügerisches Verhalten zur Last zu legen ist und die ESTV nur noch prüfen muss, ob die herausgegebenen Daten geeignet seien, den entsprechenden Verdacht zu erhärten.<sup>9</sup>

Im zu beurteilenden Fall hat der IRS die Suchkriterien jedoch so formuliert, dass vor allem Personen darunter fallen, die sich höchstens einer nicht amtshilfefähigen Steuerhinterziehung schuldig gemacht haben. Die search

criteria sind mithin nicht so formuliert, dass den durch die Bank mittels dieser Kriterien identifizierten Kunden mit hoher Wahrscheinlichkeit ein amtshilfefähiges betrügerisches Verhalten zur Last gelegt werden muss und die ESTV nur noch hätte prüfen müssen, ob die herausgegebenen Daten geeignet waren, den entsprechenden Verdacht zu erhärten. Vielmehr lag es an der ESTV, das Vorliegen der für den Verdacht auf Betrug oder dergleichen notwendigen Voraussetzung der Arglist zu erstellen (E 8.4.4). Ein solches Vorgehen widerspricht nach Auffassung des BVGer dem Verhältnismässigkeitsprinzip (E 8.4.4 und 6.1.1), das als allgemeines Prinzip des Verwaltungsrechts auch im Amtshilfverfahren zur Anwendung kommt. Entsprechend bewilligt das BVGer den Informationsaustausch nicht.

### 2.3.2 Arglist als besondere Machenschaft (Urkunden, Kniffe, Lügengebäude) oder Ausnützen eines besonderen Vertrauensverhältnisses

Beim Begriff des Betrugsdelikts und dergleichen ist gemäss ständiger Praxis vom gegenüber dem Steuerbetrug weiteren Begriff des Abgabebetrugs gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR auszugehen. Der subjektive Tatbestand setzt dabei Arglist voraus. «Arglistig handelt, wer sich zur Täuschung eines anderen besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient oder ein ganzes Lügengebäude errichtet, aber auch jener, der bloss falsche Angaben macht, wenn deren Überprüfung besondere Mühe erfordert, unmöglich oder nicht zumutbar ist» (E 8.3.1). Als Betrugsdelikt und dergleichen gilt dabei auch die Simulation iSv Art. 18 OR (UBS-Urteil, E 5.5.2.5).

### 2.3.3 Besondere Machenschaft bei Sitzgesellschaft ohne «Spiel der Gesellschaft»

Der konkret zu beurteilende Fall befasst sich mit «von Domizilgesellschaften gehaltenen Depots mit einem US wirtschaftlich Berechtigten, die US Wertschriften enthalten und für welche kein Formular «W-9» vorliegt» (search criteria 2, E 8.4.1) Gemäss BVGer liegt bei dieser Konstellation nahe, dass das Konto dem IRS nicht gemeldet wurde, was ggf. zu einer nicht amtshilfefähigen Steuerhinterziehung geführt haben könnte: «Das reine Nichtausfüllen eines Formulars stellt kein betrügerisches Verhalten dar» (E 8.4.3). Ausserdem hält das BVGer fest, «dass den vorliegend relevanten Kriterien, die zur Identifikation der betroffenen Personen führen sollen, selbst keine Hinweise auf «Betrugsdelikte und dergleichen» zu entnehmen sind» (E 8.4.3). Das Gesuch definiert dabei Domizilgesellschaften insbes. als «eine Einheit oder ein Gebilde, das gemäss den Gesetzen irgendeines Staates organisiert sei und das betreffend das schweizerische Geldwäschereigesetz als Domizilgesell-

<sup>8</sup> Auszugsweise als BVGE 2010/7 publiziert.

<sup>9</sup> Medienmitteilung des Bundesverwaltungsgerichts (vom 10.4.2012), Credit Suisse: Amtshilfesuch des IRS genügt nicht für die Herausgabe von Kundendaten. A-737/2012: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts in Sachen Kunde der Credit Suisse gegen Eidgenössische Steuerverwaltung.



schaft behandelt werde (...)» (E 8.4.1). Eine Anforderung, dass in der betreffenden Gesellschaft das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wurde (womit Arglist voraussichtlich gegeben gewesen wäre), enthalten die search criteria 2 nicht. Indem damit die Gruppenanfrage (bezüglich der für den konkreten Fall relevanten search criteria 2) die Voraussetzung des Verhältnismässigkeitsprinzips nicht erfüllt, wird schliesslich für den konkreten Fall gar nicht beurteilt, «ob dem Beschwerdeführer selbst amtshilfefähige Handlungen vorgeworfen werden könnten» (E 8.5).

Das BVGer bestätigt im Urteil implizit, dass das Zwischenschalten einer Domizilgesellschaft zwecks Haltens einer Kontobeziehung, bei welcher das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird, als arglistig und damit als unter dem DBA-US 1996 amtshilfefähiger Abgabebetrug beurteilt wird (E 7.5.4 und 8.3.2; weiterführend UBS-Urteil E 5.5.2.5 letzter Absatz). (Hält eine solche Domizilgesellschaft zusätzlich US-Wertschriften, liegt – hinsichtlich des Qualifikationsmerkmals der Arglist – nicht nur eine besondere Machenschaft, sondern zusätzlich das Element des Ausnützens eines besonderen Vertrauensverhältnisses vor [E 7.5.4].) Dies in Abgrenzung zur einfachen Nichtdeklaration einer Kontobeziehung (E 8.3.1 und 8.2.1) und zum Halten von Wertschriften über eine valide Domizilgesellschaft (auch wenn dort das ggf. erforderliche Formular W-9 nicht abgegeben wurde), wo es sich um eine nach wie vor nicht amtshilfefähige Steuerhinterziehung handelt, selbst wenn es um hohe Beträge geht (E 8.4.3).

## 2.4 Einzelfragen

Nachfolgend werden einige entscheidende Abschnitte des BVGer-Urteils vom 5.4.2012 in weitgehend originaler, aber verdichteter Fassung wiedergegeben.

### 2.4.1 Formelle Anforderungen an das Gesuch um Informationsaustausch

Das DBA-US 1996 und die VzDBA-US enthalten keine Bestimmungen zu den inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch. Gemäss BGer 2A.608/2005 (10.8.2006) E 3 können jedoch die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe, insbes. Art. 28 IRSG, herangezogen werden (E 6.1.1., 2. Absatz).

Ein Amtshilfegesuch zum Austausch von unter den Steuergesetzen beider Vertragsstaaten erhältlichen Auskünften zwecks Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen betreffend unter das Abkommen fallende Steuern muss folgende Elemente enthalten (E 6.1.1., 2. Absatz, und E 8):

- Nennung der Stelle, von der das Gesuch ausgeht, und der für das Verfahren zuständigen Behörde;

- Nennung von Gegenstand und Grund des Ersuchens;
- Möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person, gegen die sich das Verfahren richtet;
- Darlegung der gesetzlichen Grundlagen und des relevanten Sachverhalts: Der Sachverhalt muss dabei nicht schon lückenlos und widerspruchsfrei dargestellt sein. Es sollen aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Hinreichende Verdachtsmomente genügen; ein strikter Beweis ist nicht notwendig, und es gilt das im Völkerrecht übliche Vertrauensprinzip: Es ist mithin vom Sachverhalt, wie er im Amtshilfungsverfahren geschildert ist, auszugehen, solange sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass er nur vorgeschoben ist.  
An die Begründung werden (gegenüber anderen Rechtshilfegesuchen) höhere Anforderungen gestellt, einerseits bei Rechtshilfegesuchen betreffend Abgabebetrug und andererseits wenn die betroffene Person namentlich nicht bekannt ist. Letzteres soll sicherstellen, dass der ersuchende Staat keine verpönte Beweisforschung aufs Geratewohl betreibt, welche dem Verhältnismässigkeitsprinzip widersprechen würde (E 8.1.1 mit diversen Hinweisen);
- Bezeichnung der gewünschten Auskünfte und Unterlagen.

### 2.4.2 Gruppenanfragen ohne Namensnennung im Besonderen

Mit Verweis auf das BVGer-Urteil A-7342/2008 und A-7426/2008 (5.3.2009) E 4.3.4 (in welchem soweit ersichtlich Gruppenanfragen erstmals als zulässig beurteilt wurden) bezieht sich das BVGer auf das «interne schweizerische Recht (Anmerkung: Art. 112 DBG), wo als Anfangsverdacht für die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens der Verdacht des Vorliegens einer Straftat genügt» (E 6.2.1). Dabei genüge als Anfangsverdacht der Verdacht des Vorliegens einer Straftat, ohne dass «der Verdacht gegenüber einer bestimmten Person als Täter erforderlich» sei. «Die Wahrscheinlichkeit, ein Unbekannter habe ein Verbrechen oder Vergehen begangen, reicht völlig aus. Daher darf man auch Prozesshandlungen vornehmen, die der Klärung eines noch nicht personenbezogenen Verdachts dienen» (E 6.2.1 mit diversen Zitaten). Es lehnt dabei die Einwendungen von Pedrolis<sup>10</sup> (der die Übertragung des innerstaatlichen Rechts auf die

10 ANDREA PEDROLI, *Novità e tendenze legislative nel campo del tributo tributario*, 492 f.

internationale Amtshilfe ablehnt) und Schweizer, der Gruppenanfragen generell ablehnt,<sup>11</sup> ab (E 6.2.2).

Verfahrensmässig ist bei einer Gruppenanfrage zunächst zu prüfen, ob genügend Hinweise vorliegen, aus denen sich der begründete Verdacht ergibt, es seien amtshilfefähige Straftaten begangen worden (E 8). Dabei sind «an den in einem Amtshilfesuch umschriebenen Sachverhalt hohe Anforderungen zu stellen (...). Nur so kann sichergestellt werden, dass der ersuchende Staat keine verpönte Beweisausforschung aufs Geratewohl betreibt, welche dem Verhältnismässigkeitsprinzip widersprechen würde (vgl. BGE 128 II 407 E 5.2.1)» (E 8.1.1). Das BGer hält dort wörtlich Folgendes fest: «Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 125 II 65 E 6a S. 73). Verboten sind reine Beweisausforschungen aufs Geratewohl (fishing expeditions). Die ersuchende Behörde muss im Amtshilfeverfahren den relevanten Sachverhalt darstellen, die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen und den Grund ihres Ersuchens nennen.» Besteht sodann ein begründeter Verdacht auf das Vorliegen einer Straftat (ein strikter Nachweis ist nicht erforderlich), ist zu prüfen, ob betreffend die im Amtshilfesuch aufgeführten Personengruppen ein begründeter Verdacht bestehe, sie seien an einer solchen Straftat beteiligt gewesen, m. a. W.: ob die im Amtshilfesuch genannten Kriterien (search criteria) geeignet seien, diejenigen Personen zu finden, die möglicherweise die vorgeworfene(n) Straftat(en) begangen haben. Dabei ist insbesondere der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten (E 8).

Mithin sind gemäss BVGer für die Zulässigkeit einer Gruppenanfrage – bei Vorliegen eines Anfangsverdachts – «lediglich» ein detailliert umschriebener Sachverhalt, eine konkrete Bezeichnung der verlangten Auskünfte bzw. Unterlagen und die Nennung des Grunds des Ersuchens notwendig.

### 2.4.3 Begriff des Betrugsdelikts und dergleichen (Fraud or the Like)

#### 2.4.3.1 Begriff des Abgabebetrugs gemäss VStrR

Bezugnehmend auf Art. 26 DBA-US 1996, Ziff. 10 Protokoll 1996 zum DBA-US und in Anwendung der Auslegungsregeln von Art. 31 VRK<sup>12</sup> geht das BVGer davon aus, dass beim Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» in der Schweizer Terminologie tatbestandlich von einem weiteren Begriff auszugehen sei als beim Steuerbetrug

gemäss Art. 186 DBG. Vielmehr sei gemäss ständiger Praxis vom weiteren Begriff des Abgabebetrugs gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR auszugehen (E 7.1.3 Abs. 2).

Einen amtshilfefähigen Abgabebetrug begehe, «wer durch arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen Leistungen in erheblichem Umfang unrechtmässig vorenthalten werden. Der subjektive Tatbestand setzt einen Vorsatz des Täters auf die arglistige Täuschung der Steuerbehörden zum Zweck der Steuerverkürzung voraus.» Der Begriff der Arglist entspreche dabei jenem, welcher zu Art. 146 StGB entwickelt wurde (E 7.2 Abs. 2).

#### 2.4.3.2 Begriff der Arglist im Besonderen

Nachfolgend wird zur Definition des Begriffs der Arglist zunächst der einschlägige Passus in E 7.3 des Urteils A-737/2012 vom 5.4.2012, jedoch ohne die dort erwähnten weiterführenden Zitate, wiedergegeben.<sup>13</sup> Die Unterscheidung des Arglistbegriffs in den Abschn. (ii) und (iii) ist nach hier vertretener Auffassung für die Behandlung künftiger Amtshilfesuche unter dem DBA-US 1996 von entscheidender Bedeutung, insbesondere auch vor dem Hintergrund der sonst ggf. missverstandenen Formulierung in E 8.3.1 (s. dazu unten, Abschn. 2.4.3.3).

(i) «Arglistig handelt, wer sich zur Täuschung eines anderen besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient oder ein ganzes Lügengebäude errichtet, aber auch jener, der bloss falsche Angaben macht, wenn deren Überprüfung besondere Mühe erfordert, unmöglich oder nicht zumutbar ist.»

(ii) «Danach muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Ein betrügerisches Verhalten wird bereits dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden sich schwer durchschaubarer Machenschaften bedient, um eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken (...). Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude erforderlich. Eine einfache Lüge erfüllt für sich allein das Arglistelement demnach nicht (...).»

(iii) «Arglist ist ferner gegeben, wenn der Täter den Getäuschten von der Überprüfung der falschen Angaben abhält oder wenn er voraussieht, dass der andere die Überprüfung unterlassen wird, sofern sich diese Voraussicht aus einem besonderen Vertrauensverhältnis ergibt, auf klaren Regelungen oder Zusicherungen beruht und

11 RAINER J. SCHWEIZER, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, Rz 41.

12 Für die Schweiz seit dem 6.6.1990 in Kraft.

13 Die Unterteilung (und Nummerierung) in 4 Abschn. erfolgte dabei durch den Autor.

nicht nur eine auf gewissen Beobachtungen beruhende Erwartung darstellt (...). Eine bloss falsche Angabe, welche die Gegenpartei – im vorliegenden Kontext die Steuerbehörde – ohne besondere Mühe auf ihre Richtigkeit hin überprüfen könnte, gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dagegen nicht als arglistig (...).»

Zusammenfassend müssen gemäss BVGer (der einschlägigen Definition im Strafrecht folgend<sup>14</sup> [E 7.2. Abs. 2]) für das Vorliegen einer amtsilfefähigen Arglist entweder besondere Machenschaften – d. h. die Verwendung gefälschter oder verfälschter Urkunden, Täuschung der Steuerbehörden durch schwer durchschaubare Machenschaften, Kniffe und Lügengebäude – oder der Missbrauch eines besonderen Vertrauensverhältnisses vorliegen.

Ausserdem ist – insbesondere im Zusammenhang mit der Verwendung von lediglich vorgeschobenen Sitz- oder Domizilgesellschaften, bei welchen das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird (s. dazu nachfolgend), – auch die Simulation zu erwähnen, welche ggf. ebenfalls als betrügerisch iSv Art. 26 DBA-US 1996 gilt (UBS-Urteil E 5.5.2.5, letzter Absatz).

#### 2.4.3.3 Verwendung von Sitz- oder Domizilgesellschaften als Inhaber der Bankbeziehung im Besonderen

Im konkret zu beurteilenden Fall geht es um das Halten von US-Wertschriften durch einen US-amerikanischen wirtschaftlich Berechtigten über eine Domizilgesellschaft. Das BVGer definiert diesen Begriff nicht, sondern gibt lediglich die Definition im Amtshilfesuch des IRS wieder (E 8.4.1, s. auch in der Zusammenfassung, Abschn. 2.4.3.2, oben). Es ist davon auszugehen, dass in der Schweizer Terminologie von einer Sitzgesellschaft iSv Art. 4 Abs. 1 der Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken (VSB 08) auszugehen ist: «Als Sitzgesellschaften (...) gelten (...) alle in- oder ausländischen juristischen Personen, Gesellschaften, Anstalten, Stiftungen, Trusts/Treuhandunternehmungen und ähnlichen Verbindungen, die kein Handels-, Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben.» Gemäss Rz 38 Abs. 1 VSB 08 sind «Indizien für das Vorliegen einer Sitzgesellschaft (...) gegeben, wenn a) keine eigenen Geschäftsräume bestehen (c/o-Adresse, Sitz bei einem Anwalt, bei einer Treuhandgesellschaft, bei einer Bank usw.) oder b) kein eigenes Personal angestellt ist.»

Dabei ist vorliegend zwischen einer «legitimen» Sitz- oder Domizilgesellschaft und einer «verpönten» Tarngesellschaft, welche das Spiel der Gesellschaft nicht spielt, zu unterscheiden: Das BVGer führt in E 7.5.5 Folgendes aus: «Für eine korrekt errichtete selbständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren.» Im UBS-Entscheid führt das BVGer in E 5.5.2.5 Folgendes aus: «Solange das Spiel der juristischen Person gespielt wird», d. h. der dahinter stehende wirtschaftliche Eigentümer eine Verletzung der Formalitäten und eine Vermischung der Rechtssphären vermeidet, muss Ausgangspunkt jeder juristischen Betrachtung die dogmatische Trennung sein».

Hinsichtlich des Haltens von Kontobeziehungen über bloss vorgeschobene (Kapital-)Gesellschaften führt das BVGer im CS-Entscheid in Anlehnung an seine frühere Rechtsprechung aus, «dass sich aus dem Vorschoben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit der Angabe, diese Gesellschaft sei gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklichkeit direkt durch <U. S. persons> verwalteten Vermögenswerten, ein begründeter Verdacht auf Abgabebetrug im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 zu ergeben vermag (...)» (E 7.5.4). In E 7.5.5 führt das BVGer dann aus, dass «bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären durch den wirtschaftlich Berechtigten (Anmerkung: wenn eben das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird) im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Fall eine Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit als rechtsmissbräuchlich, entgegen Treu und Glauben. (...) Dass Gesellschaften aus QI-Sicht grundsätzlich als wirtschaftlich Berechtigte gelten und damit auch die Vermögensverwaltung über eine solche Gesellschaft nicht per se eine amtsilfefähige Handlung darstellt, ändert nach dem Gesagten nichts daran, dass Amtshilfe geleistet werden kann, wenn die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet wurde».

Im Urteil A-7789/2009 vom 21.1.2010 zum UBS-Abkommen äussert sich das BVGer in E 6.5.3 zum Vorliegen eines betrügerischen Verhaltens iSv Art. 26 DBA-US 1996 und Ziff. 10 des Protokolls 1996 wie folgt: «Es bedarf mit anderen Worten eines über das bloss Untätigbleiben hinausgehenden zusätzlichen Handelns. So kann etwa in ganz spezifischen Konstellationen angesichts der Besonderheiten des amerikanischen (Steuer-)Systems das Errichten einer Offshore-Gesellschaft zwecks Täuschung des amerikanischen Fiskus verbunden mit dem fehlenden <Spiel der AG> als betrügerisches Verhalten im Sinn von Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA 96

14 BGE 99 IV 75, 77; BGE 107 IV 169, 170 f. E 2a; GUNTHER ARZT, Art. 146 StGB Rz 56; GÜNTHER STRATENWERTH ET AL., Schweizerisches Strafrecht: Besonderer Teil 1: Straftaten gegen Individualinteressen, § 15 Rz 20; ANDREAS DONATSCH, Strafrecht II: Delikte gegen den Einzelnen, 199 ff.

angesehen werden und damit unter den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» von Art. 26 DBA-USA 96 fallen, ohne dass nach schweizerischem Recht ein Steuerbetrug vorzuliegen bräuchte.»

Die Ausführungen des BVGer, insbesondere in E 7.5.4 (aber auch in E 6.5.3 des Urteils zum UBS-Abkommen), könnten dahingehend verstanden werden, dass das Halten von Kontobeziehungen über Tarngesellschaften lediglich in einem QI-Kontext zu einem informationstauschfähigen Verdacht auf das Vorliegen eines Betrugsdelikts und dergleichen hinweise. Dass dies nicht der Fall ist, sondern das Vorschieben einer solchen Tarngesellschaft generell zu einem Verdacht auf ein Betrugsdelikt oder dergleichen führt, zeigt sich bereits im UBS-Entscheid vom 5.3.2009, E 5.5.2.5 letzter Absatz. Dort wird – bezogen auf zwischengeschaltete juristische Personen, welche das Spiel der juristischen Person nicht spielen – auf Ziffer IV Abs. 4 lit. b Revisionsprotokoll vom 29.6.2006 zum DBA-E und die diesbezügliche Botschaft des Bundesrats (vom 6.9.2006 [BBl 2006, 7681 ff., insbes. 7688]) verwiesen, wo der Begriff «Steuerbetrug und ähnliche Delikte» die Simulation iSv Art. 16 des allgemeinen spanischen Steuergesetzes umfasst. Weiter wird (Anmerkung: in dieser Botschaft) präzisiert, dass nur die unter Artikel 1275 des spanischen Zivilgesetzbuchs fallenden Sachverhalte als Simulation gelten sollen. Dieser Begriff deckt sich mit der Simulation nach schweizerischem Recht (Art. 18 OR). Dazu wird in der Botschaft ausgeführt, die nach spanischem Recht als Simulation geltenden Rechtsgeschäfte wären auch nach schweizerischem Recht – sofern bei gleicher Vorgehensweise in der Schweiz vorgenommen – als Steuerbetrug zu qualifizieren, stellten doch die bei einer Simulation verwendeten Dokumente falsche oder inhaltlich unwahre Urkunden dar. Ihr Inhalt entspreche nicht den wirtschaftlichen Tatsachen. Diese Überlegungen gelten in gleicher Weise im vorliegenden Kontext und mit Bezug auf das DBA-US, wobei allerdings – wie bereits mehrfach ausgeführt – beachtet werden muss, dass Betrugsdelikte und dergleichen nach Art. 26 DBA-US nicht bloss mit falschen oder unwahren Urkunden begangen werden können, sondern dass qualifizierendes Tatbestandsmerkmal das arglistige Verhalten darstellt.

Alternativ liesse sich argumentieren, dass bei blossem Vorschieben einer Tarngesellschaft die Struktur als transparent und die Nicht-Deklaration der entsprechenden Kontobeziehung als einfache, nicht amtshilfefähige Steuerhinterziehung beurteilt werden könnte. Dagegen spricht nach hier vertretener Auffassung aber die zusätzliche Energie, die Zwecks Verschleierung der effektiven Verhältnisse aufgewendet wird, welche das Vorgehen dann als besondere (täuschende) Machenschaft und damit als arglistig erscheinen lässt. Mithin geht das Verhalten des

wirtschaftlich Berechtigten eben weit über ein «blosses Untätigbleiben» (Urteil A-7789/2009 E 6.5.3) oder «ein Verschweigen ohne jede Zusatzhandlung» (Urteil A-7789/2009 E 6.5.4) hinaus. In diesem Sinn lassen sich wohl auch die Formulierungen im Urteil A-737/2012 E 8.3 interpretieren, wo (in E 8.3.1) von «verschleierte(n) bzw. nicht offengelegte(n) Konten» gesprochen wird, wo keine Amtshilfe gewährt wird, während es in E 8.3.2 darum geht, «dass die CS zusammen mit ihren Kunden mittels Domizilgesellschaften und anderer Gebilde ausserhalb des Rechtsbereichs der USA die wirtschaftliche Berechtigung der US Kunden verschleiert habe(n)». In diesem Sinn sind denn auch schon früher – unabhängig von QI-Sachverhalten – bereits Bundesgerichtentscheide ergangen, in welchen durch Zwischenschaltung von juristischen Personen, welche wirtschaftlich jedoch den dahinter stehenden Personen zuzuordnen waren (ohne dass dort jedoch die Frage des Spiels der Gesellschaft thematisiert worden wäre), als besondere Machenschaft iSv Art. 26 DBA-US 1996 beurteilt wurden.<sup>15</sup> Auch datiert das hier relevante DBA-US 1996 von weit vor den seit 2001 geltenden QI-Verträgen, in welchen die Unterscheidung in US- oder Nicht-US-Wertschriften erst relevant wurde.

Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass nach Auffassung des BVGer das Halten einer durch den wirtschaftlich Berechtigten nicht deklarierten Kontobeziehung über eine Tarngesellschaft (bei welcher das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird) unter dem DBA-US 1996 als arglistiges Verhalten taxiert wird, welches den Unrechtsgehalt eines Abgabebetrugs iSv Art. 14 VStrR aufweist und damit einen betrügerischen, amtshilfefähigen Sachverhalt darstellt. Dabei spielt es keine Rolle, ob sich die Kontobeziehung auf US- oder nicht US-Vermögenswerte bezieht und sich der Sachverhalt in einem QI-Kontext abspielt oder nicht. Wird jedoch in einem QI-Kontext bei einer Sitz- oder Domizilgesellschaft das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt und werden mithin die der Gesellschaft gehörenden Vermögenswerte und Erträge durch die wirtschaftlich Berechtigten wie die eigenen verwendet und wird gleichzeitig die Gesellschaft im Formular W-8BEN als wirtschaftlich Berechtigte deklariert, so kommt erschwerend der Missbrauch eines Vertrauensverhältnisses hinzu, weshalb in diesen Konstellationen erst recht ein betrügerisches Ver-

15 BGer 2A.352/2005 (6.1.2006), insbes. E 2.3.2; 2A.608/2005 (10.8.2006), insbes. E 4.2. Anderer Auffassung scheint ROBERT WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, 108 ff., zu sein, welcher – z. T. aufgrund derselben Urteile – zur Auffassung gelangt, dass Amtshilfe gewährt werden müsse, «wenn US-Steuerpflichtige zum Zweck der Steuerhinterziehung eine Off-shore-Gesellschaft zwischenschalten und noch zusätzliche Täuschungselemente hinzutreten.»



halten und damit ein amtshilfefähiger Sachverhalt gegeben ist.

#### 2.4.3.4 Das Spiel der Gesellschaft spielen

Damit ist für die Frage des Vorliegens eines arglistigen und damit betrügerischen Verhaltens beim Halten von Kontobeziehungen über eine Sitz- oder Domizilgesellschaft entscheidend, ob das Spiel der Gesellschaft gespielt wird. Im UBS- (E 7.5.5) und CS-Urteil (E 5.5.2.5 und 5.5.3.1) werden dazu folgende generischen Kriterien genannt:

- korrektes Errichten der selbständigen juristischen Person;
- Beachten der rechtlichen Organisation und Selbständigkeit;
- Einhalten der notwendigen Formalakte;
- Vermischen der Rechtssphären von Gesellschaft und wirtschaftlichem Eigentümer.

Im UBS-Entscheid (E 5.5.2.5 und 5.5.3.1) wird ausführlich dargestellt, wie der wirtschaftlich Berechtigte, ohne selbst Organ der betreffenden juristischen Person zu sein, unter Nichtbeachtung der rechtlichen Selbständigkeit und ohne entsprechende Bankvollmachten, laufend direkt Anlageentscheide getroffen, die Zuteilung zu bestimmten Kundenberatern diskutiert, Auszahlungen und Depotüberträge veranlasst oder Bankauszüge direkt erhalten hat.<sup>16</sup>

Sodann kann gemäss BVGer (UBS-Entscheid E 5.5.3.3) «denjenigen Steuerpflichtigen kein Abgabebetrug oder dergleichen vorgehalten werden (...), die den Empfehlungen der UBS AG folgten, (...) – d. h. (i) insbesondere Führung einer Buchhaltung, (ii) wirtschaftlicher Gründer gehört dem Verwaltungsrat weder direkt noch indirekt (also auch keine Einflussnahme via Mandatsvertrag) an, (iii) keine Generalvollmachten und/oder Verfügungsvollmachten, (iiii) ausschliesslich formelle Ausschüttungen –.»

### 3 Kommentar

Erneut hat das für die vorliegende Frage der Amtshilfe unter DBA abschliessend zuständige BVGer (Art. 83 lit. h BGG)<sup>17</sup> auf 46 Seiten (wobei lediglich 9 Seiten der

konkreten rechtlichen Beurteilung des Falls gewidmet sind, E 8) innert nur 2 Monaten ein sehr langes und ausführlich begründetes Urteil publiziert. Dabei wurden auch gewisse Textblöcke aus früheren Urteilen rezykliert. Auch wenn das Urteil erneut schon fast lehrbuchhaft durch die abgehandelten Rechtsfragen führt, hätte der Urteilsaufbau durchaus klarer und das Urteil insgesamt kürzer ausfallen können.

In materieller Hinsicht besteht das Verdienst des vorliegenden Urteils vom 5.4.2012 in der Klarstellung zu einigen in der Praxis umstrittenen Fragen des Informationsaustauschs unter den DBA, und insbesondere den alten DBA mit einer Auskunftsklausel für Verdachtsfälle von «Betrugsdelikten und dergleichen». Der Begriff wird ausführlich geklärt, auch im Verhältnis zu QI-Sachverhalten. Es ist nun im Zusammenhang mit diversen Bundesgerichtsentscheiden und insbesondere auch des UBS-Urteils vom 5.3.2009 klar, dass das Halten von Kontobeziehungen durch Sitz- oder Domizilgesellschaften (iSv Art. 4 VSB 08), welche bloss vorgeschoben wurden und das Spiel der Gesellschaft nicht spielen, als arglistig gilt, womit hier ein informationsaustauschfähiger Sachverhalt vorliegt. Es reicht mithin entsprechend der strafrechtlichen Dogmatik richtigerweise, dass entweder eine schwer durchschaubare Machenschaft, ein Kniff oder ein Lügegebäude (was etwa beim Halten von Kontobeziehungen durch eine Sitzgesellschaft, welche das Spiel der Gesellschaft nicht spielt, der Fall ist) oder aber ein Vertrauensmissbrauch vorliegt. Gleiches gilt nach hier vertretener Auffassung, wenn eine Gesellschaft nicht direkt vom wirtschaftlich Berechtigten, sondern über eine Trust- oder Stiftungsstruktur gehalten wird und das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt wird und mithin der wirtschaftlich Berechtigte Entscheid- und Verfügungsbefugnis über die Vermögenswerte hat und ausübt. Schwieriger zu beurteilen sind demgegenüber Fälle, in denen der wirtschaftlich Berechtigte in einer solchen Struktur (Stiftung oder Trust) lediglich Zuwendungen als Begünstigter erhält.

Wegweisend – auch für den Informationsaustausch unter den revidierten DBA – sind die Ausführungen zur hier erstmals anhand eines konkreten Falls geprüften Zulässigkeit von Gruppenanfragen. Wie bereits im obiter dictum im Jahre 2009 macht das BVGer nur wenige Ausführungen (primär einen Verweis auf die innerstaatlichen Möglichkeiten), weshalb Gruppenanfragen, ohne dass dies aus den relevanten Materialien zum DBA-US 1996 hervorginge, zulässig sein sollen, was hier – auch angesichts der Historie der sehr restriktiven Schweizer Amts-

16 Vgl. dazu auch die Beschreibungen bei ROBERT WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, 106.

17 Vgl. dazu u. a. BGER 1C\_573/2010 (7.1.2011). Kritisch: ALEXANDER M. GLUTZ, Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG), 713 ff. Dies wird sich ggf. mit dem StAG relativieren, wo unbestritt-

nermassen geplant ist, Art. 83 Bst. h BGG anzupassen und einen neuen Art. 84a BGG einzuführen (s. Anhang Ziff. 1 zu Art. 23 E-StAG).

hilfepolitik – kritisch hinterfragt wird.<sup>18</sup> Die konkreten Voraussetzungen für eine Gruppenanfrage (v. a. eine erhöhte Anforderung an die Sachverhaltsdarstellung) bleiben (weiterhin) zu vage, ebenso wie die Abgrenzung zur unzulässigen fishing expedition, wo auf einen diesbezüglich wenig aussagenden, 10 Jahre alten BGE verwiesen wird. Die oben beschriebene, kürzlich von der OECD beschlossene und vom Bundesrat unterstützte Anpassung des Kommentars zum OECD-MA (Art. 26 N 5) bringt zwar eine gewisse Präzisierung, grenzt die neu zulässigen Gruppenanfragen aber zu wenig griffig gegenüber unzulässigen Beweisausforschungen aufs Geratewohl ab. In diesem sensiblen Bereich wären deutlich klarere Leitlinien wünschenswert.<sup>19</sup> Dies gilt im Übrigen auch für die entsprechende, im Steueramtshilfegesetz geplante Bestimmung in Art. 4 E-StAG, welche gemäss Auffassung des Ständerats Gruppenanfragen zulassen soll.

Davon ausgehend, dass Gruppenanfragen unter dem DBA-US 1996 tatsächlich zulässig sein sollen, scheint das Urteil im Ergebnis richtig, indem ein Informationsaustausch, der sich primär auf Fälle von Steuerhinterziehung bezieht, abgelehnt wird. Es hätte hier an der ESTV gelegen, dieses Gesuch bereits im Vorprüfungsverfahren (ggf. zur Überarbeitung) zurückzuweisen. Die ESTV darf sich nicht zur Gehilfin ausländischer Steuerbehörden machen und mithelfen, den für den Informationsaustausch notwendigen Anfangsverdacht zu erstellen.

## Literatur

ARZT GUNTHER, in: Basler Kommentar Strafrecht II, 2. A., Basel 2007

BEHNISCH URS R., Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, ASA 2008/09, 737

DONATSCH ANDREAS, Strafrecht II: Delikte gegen den Einzelnen, 9. A., Zürich u. a. 2008

GLUTZ ALEXANDER M., Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG). Die materielle Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe am aktuellen Beispiel der strafprozessual unzulässigen amerikanischen «fishing expeditions» («Gruppenanfragen»), ASA 2011/12, 713

HONEGGER PETER/KOLB ANDREAS, Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen, ASA 2008/09, 789

NOBEL PETER, UBS-Urteil: «Wirtschaftlich Berechtigter» ist nicht gleich wirtschaftlich Berechtigter, Jusletter 23.3.2009

OESTERHELT STEFAN/HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), SZW 2010, 37

PEDROLI ANDREA, Novità e tendenze legislative nel campo del tributo tributario, Rivista Ticinese di diritto II-2010, 453

REICH MARKUS/BACHMANN STEFAN, Internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalsachen, zsis 2003, 1

SCHWEIZER RAINER J., Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, Jusletter 27.2.2012

STRATENWERTH GÜNTHER/JENNY GUIDO/BOMMER FELIX, Schweizerisches Strafrecht: Besonderer Teil 1: Straftaten gegen Individualinteressen, 7. A., Bern 2010

WALDBURGER ROBERT, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, FStR 2009, 91

## Dokumente

2012 Update to the Model Tax Convention, Update to Article 26 of the Model Tax Convention and its Commentary (approved by the OECD Council on 7-17-2012), OECD, Paris 2012, [www.oecd.org/dataoecd/9/1/50711190.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/9/1/50711190.pdf)

Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 43, [www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en)

18 Es sei hier auf die einschlägigen, einhellig kritischen Stellungnahmen verwiesen: URS R. BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, 751 ff.; ALEXANDER M. GLUTZ, Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG), 735 ff.; PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen, 800 f.; PETER NOBEL, UBS-Urteil: «Wirtschaftlich Berechtigter» ist nicht gleich wirtschaftlich Berechtigter, Rz 15; STEFAN OESTERHELT/HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), 39; und RAINER J. SCHWEIZER, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, Rz 6.

19 Vgl. dazu ausführlich: RAINER J. SCHWEIZER, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?

OECD-MA 2010, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 17, [www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en)

## Rechtsquellen

ADV, V über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (vom 1.9.2010), SR 672.204

BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110

DBA-US 1996, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

IRSG, BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz) (vom 20.3.1981), SR 351.1

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

Protokoll 1996 zum DBA-US, Protokoll zum DBA-US 1996 (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

Revisionsprotokoll zum DBA-E, Revisionsprotokoll zum DBA-E (vom 29.6.2006), SR 0.672.933.211

StGB, Schweizerisches Strafgesetzbuch (vom 21.12.1937), SR 311.0

UBS-Abkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (vom 19.8.2009), SR 0.672.933.612

Vereinbarung 1996 zum DBA-US, Verständigungsvereinbarung (zum DBA-US 1996) (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

Vereinbarung 2003 zum DBA-US, Vereinbarung betreffend die Anwendung von Artikel 26 (Informationsaustausch) DBA-US 1996 (vom 23.1.2003), Rb I B h 69

VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0

VzDBA-US, V zum DBA-US 1996 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61

## Materialien

Botschaft StAG, Botschaft zum Erlass eines Steueramthilfegesetzes (vom 6.7.2011), BBl 2011, 6193

E-StAG, Entwurf zu einem BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, BBl 2011, 6233

## Praxisanweisungen

VSB 08, Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken zwischen der Schweizerischen Bankiervereinigung («SBVg») einerseits und den unterzeichnenden Banken («Banken») andererseits (vom 7.4.2008), [www.swissbanking.org/20080410-vsbcwe.pdf](http://www.swissbanking.org/20080410-vsbcwe.pdf)