

Im März 2009 hat der Bundesrat den Vorbehalt zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens zurückgezogen und sich in den neuen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zum Informationsaustausch nach dem OECD-Standard verpflichtet. Dieser lässt gemäss seiner neuesten Kommentierung Gruppenanfragen zu. Die Abgrenzung zur unzulässigen «fishing expedition» bleibt vage.

TOBIAS F. ROHNER

INTERNATIONALE AMTSHILFE

Gruppenanfragen gehören zum OECD-Standard

1. EINFÜHRUNG

Unter dem Druck der G-20-Staaten entschied der Bundesrat im März 2009, dass die Schweiz künftig bei der Amtshilfe in Steuersachen Art. 26 des *OECD-Musterabkommens* (OECD-MA) übernehmen werde [1]. Mit diesem Entscheid zog die Schweiz ihren langjährigen Vorbehalt gegenüber Art. 26 OECD-MA zurück, wonach die Schweiz Amtshilfe grundsätzlich nur für die richtige Durchführung der DBA gewährt (*kleine Amtshilfeklausel*) [2].

Im Zuge dieser Entwicklung hat die Schweiz mit diversen Staaten neue DBA ausgehandelt oder bestehende revidiert und um Amtshilfeklauseln gemäss dem OECD-Standard ergänzt. Insgesamt wurden per 9. August 2012 43 dem OECD-Standard entsprechende DBA paraphiert, 33 davon unterzeichnet, aber erst 24 [3] in Kraft gesetzt.

Am 17. Juli 2012 hat der Rat der OECD, oberstes Entscheidungsorgan der OECD, in dem auch die Schweiz vertreten ist, über eine Ergänzung von Art. 26 Abs. 2 OECD-MA und über eine Neukommentierung von Art. 26 OECD-MA befunden. Keiner der 34 OECD-Staaten hat gegenüber der Ergänzung und der Neukommentierung von Art. 26 OECD-MA einen Vorbehalt angebracht [4].

Im Folgenden wird nach einigen grundlegenden Eingangsbemerkungen die ergänzte offizielle Kommentierung zu Art. 26 Abs. 1 OECD vorgestellt.

2. BEDEUTUNG DES OECD-MA UND KOMMENTARS FÜR DIE AUSLEGUNG VON DBA

Das OECD-MA richtet sich ausdrücklich an die Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten und kann daher nur eine

Empfehlung an diese Staaten sein, ihre bilateralen DBA diesem Vertragsmuster nachzubilden [5]. Ob und in welchem Umfang das OECD-MA als Grundlage für den Abschluss eines DBA dient, liegt in der alleinigen Souveränität der vertragsschliessenden Staaten. Entsprechend vermag das OECD-MA weder für die Gerichte der Mitgliedstaaten noch für die Steuerpflichtigen irgendeine rechtliche Bindungswirkung zu entfalten [6]. Allerdings wird es für die Schweiz schwierig sein, Amtshilfeklauseln zu vereinbaren, die Art. 26 OECD-MA nicht entsprechen, ohne dass dies mittelfristig zu wirtschaftsschädigenden Offensivmassnahmen anderer Staaten führen würde [7].

Auch dem durch das OECD Committee on Fiscal Affairs regelmässig aktualisierten Kommentar zum OECD-MA kommt auf internationaler und nationaler Ebene erhebliches Gewicht zu, da die Behörden und Gerichte diesen bei der Auslegung von DBA regelmässig konsultieren [8].

3. NEUKOMMENTIERUNG VON ART. 26 ABS. 1 OECD-MA

3.1 Der Massstab der voraussichtlichen Erheblichkeit. Gemäss Art. 26 Abs. 1 erster Satz OECD-MA tauschen die Vertragsstaaten die Informationen aus, die für die Durchführung des Abkommens oder die Verwaltung und den Vollzug des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich (*foreseeably relevant*) sind.

Mithin setzt ein Amtshilfesuch keinen Verdacht auf eine Straftat voraus, sondern es genügt bereits, dass die ersuchten Informationen für ein Steuerverfahren *foreseeably relevant* sind. Ausgangspunkt für die Amtshilfe ist somit die Klärung, wie der Begriff *foreseeably relevant* auszulegen ist.

Bisher war im Kommentar zu Art. 26 OECD-MA lediglich eine einzige Aussage zum Standard *foreseeably relevant* zu finden:

«The standard of «foreseeable relevance» is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting States are not at liberty to engage in «fishing expeditions» or to request



TOBIAS F. ROHNER,
RECHTSANWALT,
DR. IUR., DIPL. STEUER-
EXPERTE, PARTNER,
BILL ISENEGGER
ACKERMANN AG, ZÜRICH

information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer.» [9]

Eine bruchstückhafte Umschreibung einer *fishing expedition* lieferte das Manual on Exchange of Information der OECD:

«[...] speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation.» [10]

Ergänzend und präzisierend hält der neue OECD-Kommentar fest, dass betreffend die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit auf den Zeitpunkt des Informationsersuchens abzustellen sei. Es muss in jenem Zeitpunkt eine ge-

«Der neue Kommentar wird ergänzt durch zusätzliche Fallbeispiele.»

wisse Wahrscheinlichkeit [11] bestehen, dass die ersuchten Informationen relevant sein werden [12]. Ob sich letztlich die übermittelte Information als relevant herausstellt, ist unwesentlich. Ein Amtshilfegesuch darf nicht abgelehnt werden in Fällen, in denen die Erheblichkeit der Information erst dann beurteilt werden kann, wenn die Information zugegangen ist. Falls der Inhalt des Ersuchens, die Umstände, die zum Ersuchen geführt haben, oder die voraussichtliche Erheblichkeit dem ersuchten Staat nicht klar sind, sollen sich die zuständigen Behörden miteinander in Verbindung setzen. Hat jedoch der ersuchende Staat eine Erklärung über die voraussichtliche Erheblichkeit gegeben, muss der ersuchte Staat dem Gesuch Folge leisten und darf keine verlangten Informationen zurückhalten, selbst wenn er vermutet, dass es an der Relevanz der Informationen fehlt. Sollte der ersuchte Staat seinerseits von Tatsachen erfahren, welche die voraussichtliche Erheblichkeit eines Teils der ersuchten Informationen infrage stellen, haben sich die zuständigen Behörden ebenfalls miteinander in Verbindung zu setzen und der ersuchte Staat kann verlangen, dass der ersuchende Staat klärt, inwiefern eine voraussichtliche Erheblichkeit besteht. Der ersuchte Staat ist nicht verpflichtet, einem Informationsgesuch Folge zu leisten, das sich als *fishing expedition* erweist. Einem rein spekulativen Ersuchen, welches keinen offensichtlichen Bezug zu einer gegenwärtigen Überprüfung oder Untersuchung hat, ist demnach kein Erfolg beschieden.

Mit diesen Ergänzungen stellt der Kommentar erstmals klar, dass auf die Optik des ersuchenden Staates abzustellen ist, um zu entscheiden, welche Informationen relevant sind. Dahinter steckt der Gedanke, dass einzig die mit der Untersuchung befasste Behörde in der Lage ist, abschliessend zu beurteilen, ob und welche Unterlagen sich als belastende oder entlastende Beweismittel eignen. Weiter präzisiert der ergänzte Kommentar, dass ein Ersuchen nicht schon dann als eine *fishing expedition* aufzufassen sei, wenn es den Namen oder die Adresse (oder beides) des Steuerpflichtigen nicht nenne. Gleiches gelte für Auskunftersuchen, in denen Namen anders geschrieben oder Informationen über Namen und Adressen in einem anderen Format dargestellt würden.

Hingegen müssten in Fällen, in denen der ersuchende Staat den Namen oder die Adresse (oder beides) des in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Steuerpflichtigen nicht angibt, andere Informationen geliefert werden, welche die Identifizierung des Steuerpflichtigen erlauben. Dieselbe Regel kommt für den Informationsinhaber zum Tragen: Art. 26 Abs. 1 OECD-MA verlangt nicht notwendigerweise, dass das Gesuch den Namen und/oder die Adresse derjenigen Person beinhaltet, welche vermutungsweise die ersuchten Informationen besitzt.

Der Massstab von «voraussichtlich erheblich» kann gemäss Rz. 5.2 des Kommentars sowohl auf einen Steuerpflichtigen (durch Namen oder anderweitig identifiziert) als auch auf mehrere Steuerpflichtige (durch Namen oder anderweitig identifiziert) angewendet werden [13]. Wo ein Vertragsstaat, in Übereinstimmung mit dessen innerstaatlichem Recht, eine Untersuchung von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen vornimmt, wird jedes in diesem Zusammenhang gestellte Amtshilfegesuch typischerweise der Ausübung oder dem Vollzug dessen nationalen Steuerrechts dienen und folglich die Anforderungen von Abs. 1 erfüllen, sofern der Massstab voraussichtlich erheblich erfüllt ist. Wo sich hingegen das Gesuch auf eine Gruppe von nicht individuell identifizierten Steuerpflichtigen bezieht, wird es oftmals schwieriger sein, zu rechtfertigen, dass das Gesuch nicht einer *fishing expedition* gleichkommt. Deshalb wird vorausgesetzt, dass der ersuchende Staat eine detaillierte Beschreibung der Gruppe, die spezifischen Fakten und Umstände, die zum Gesuch führten sowie eine Erklärung über das anwendbare Recht und über den Grund, weshalb die Veranlassung zu glauben besteht, dass die Steuerpflichtigen dieser Gruppe nicht mit jenem Recht konform seien, liefert. Diese Informationen müssen durch klare Fakten unterstützt sein. Ferner verlangt die Gruppenanfrage eine Darstellung, dass die ersuchten Informationen dazu dienen, die Zugehörigkeit der einzelnen Steuerpflichtigen zu der Gruppe zu bestimmen.

3.2 Anwendungsfälle des Informationsaustausches.

Der neue Kommentar wird ergänzt durch zusätzliche Fallbeispiele, welche die Anwendung des Informationsaustausches illustrieren sollen [14]. Einleitend zu den Beispielen wird in Erinnerung gerufen, dass Art. 26 OECD-MA den Umfang des Informationsaustausches nicht einschränken, sondern vielmehr *to the widest possible extent* gewähren soll.

3.2.1 Beispiel e. Die Steuerbehörde des Staates A führt eine steuerliche Untersuchung über die Geschäfte von Herrn X durch. Aufgrund dieser Untersuchung erhalten die Steuerbehörden Hinweise, dass Herr X ein oder mehrere undeklarierte Bankkonten bei der Bank B im Staat B hält. Um die Aufdeckung von Bankkonten zu verhindern, werden diese erfahrungsgemäss unter Namen von Verwandten des wirtschaftlich Berechtigten geführt, weshalb der Staat A um Informationen über alle Konten bei der Bank B, an denen Herr X wirtschaftlich berechtigt ist, und über sämtliche Konten, welche im Namen seiner Ehegattin E und seinen Kindern K und L gehalten werden, ersucht.

3.2.2 *Beispiel f.* Der Staat A ist im Besitz von Informationen über alle Transaktionen mit ausländischen Kreditkarten, welche in einem bestimmten Jahr auf seinem Territorium getätigt wurden. Er hat die Daten verarbeitet und festgestellt, dass bei gewissen Kreditkartennummern die Häufigkeit, das Muster und die Art der Nutzung vermuten lassen, dass die jeweiligen Kreditkartenhalter im Staat A steuerlich ansässig sind. Staat A kommt nicht an die Namen der Kreditkartenhalter heran, weil die relevanten Informationen nicht im Besitz oder unter Kontrolle von Personen des Staates A sind. Die Kreditkartennummern schliessen auf einen Kreditkartenaussteller im Staat B. Im Zuge einer Untersuchung bittet Staat A den Staat B um Informationen betreffend Name, Adresse und Geburtsdatum der entsprechenden Kreditkartenhalter und über weitere Personen, welche eine Vollmacht über die betroffenen Kreditkarten besitzen. Staat A liefert die relevanten Kreditkartennummern und die obigen Informationen, welche die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen für seine Untersuchung und für die Anwendung und den Vollzug seines Steuerrechts belegen.

3.2.3 *Beispiel g.* Die im Staat A ansässige Gesellschaft A gehört der ausländischen, nicht börsenkotierten Gesellschaft B im Staat B. Die Steuerbehörden des Staates A vermuten, dass

die Gesellschaft B von den Managern X, Y und Z der Gesellschaft A direkt oder indirekt gehalten wird. Sollte sich diese Vermutung bewahrheiten, so sind die von der Gesellschaft A an die Gesellschaft B bezahlten Dividenden von den Anteilseignern unter den CFC-Rules [15] des Staates A zu versteuern. Die Vermutung basiert auf Informationen, die an die Steuerbehörden des Staates A durch einen früheren Angestellten der Gesellschaft A herangetragen wurden. Als die drei Manager mit dieser Unterstellung konfrontiert wurden, verneinten sie ihre Beteiligung an der Gesellschaft B. Staat A hat alle innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft, um an die Information über die Eigentumsverhältnisse der Gesellschaft B heranzukommen. Daher verlangt er von Staat B Informationen, ob X, Y und Z Anteilseigner an der Gesellschaft B sind. Ferner, weil das Eigentum oftmals über Mantelgesellschaften und nominelle Anteilseigner gehalten wird, ersucht der Staat A um Informationen darüber, ob X, Y und Z an der Gesellschaft B indirekt beteiligt sind.

3.2.4 *Beispiel h.* Der Finanzdienstleister B wurde im Staat B gegründet. Die Steuerbehörden des Staates A stellen fest, dass B im Staat A ansässige Personen mit irreführenden Informationen für seine Finanzprodukte zu gewinnen versucht. Die irreführenden Informationen suggerieren, dass das mit diesen Finanzprodukten akkumulierte Einkommen im

Staat A nicht der Einkommenssteuer unterliege. Das Finanzprodukt setzt voraus, dass beim Finanzdienstleister B ein Konto eröffnet wird, über welches die Investition erfolgen wird. Der Staat A hat seine Steuerzahler hinsichtlich des Finanzprodukts gewarnt und klargestellt, dass das Produkt nicht den vermeintlichen steuerlichen Effekt erziele. Vielmehr seien die generierten Einkommen zu deklarieren. Nachdem Staat A alle innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft hat, wird Staat B ersucht, über alle im Staat A ansässigen Personen, die ein Konto bei B und in das entsprechende Finanzprodukt investiert haben, Auskunft zu erteilen.

3.3 Keine Amtshilfe für Fälle der Beweisausforschung (fishing expeditions). Der Kommentar nennt in Rz. 8.1 Beispiele, bei denen – sofern keine weiteren Informationen zum Amtshilfegesuch geliefert werden – keine Amtshilfe zu leisten ist, weil es sich um eine verpönte Beweisausforschung handelt:

3.3.1 Beispiel a. Bank B ist eine im Staat B errichtete Bank. Die im Staat A ansässigen Personen werden auf der Basis ihres weltweiten Einkommens besteuert. Staat A ersucht Staat B um die Lieferung sämtlicher Namen, Daten und Kontostände der im Staat A ansässigen Personen, welche ein Konto bei der Bank B haben oder mittels Vollmacht darüber verfügen können oder sonstwie an einem solchen Konto wirtschaftlich beteiligt sind. Das Ersuchen des Staats B wird einzig damit begründet, dass die Bank B viele ausländische Kunden habe.

3.3.2 Beispiel b. Gesellschaft B ist eine im Staat B errichtete Gesellschaft. Staat A möchte Auskünfte über die Namen aller im Staat A ansässigen Anteilseigner der Gesellschaft B und Informationen über die an sie bezahlten Dividenden. Der ersuchende Staat begründet sein Gesuch damit, dass die Gesellschaft B bedeutende Geschäftsaktivitäten im Staat A hatte und es deshalb wahrscheinlich sei, dass auch im Staat A ansässige Personen zu den Anteilseignern der Gesellschaft B zählen. Es sei auch bekannt, dass Steuerzahler oft die Einkünfte aus ausländischen Quellen oder ausländische Aktien nicht offenlegen würden.

3.4 Zwischenfazit. Die Umschreibung des Standards *foreseeably relevant* und die Gegenüberstellung der Beispiele von *foreseeably relevant* und jenen von *fishing expeditions* zeigen, dass der Standard weit ausgelegt wird. Die Hürden eines Amtshilfegesuches sind folglich m. E. sehr niedrig. Eine *fishing expedition* ist lediglich dann anzunehmen, wenn das «Netz» planlos oder wahllos ins «Meer der Steuerpflichtigen» ausgeworfen wird [16]. Sobald aber der ersuchende Staat darlegen kann, weshalb er das Netz genau an dieser und nicht an jener Stelle auswirft, so ist dem Amtshilfegesuch zu entsprechen.

4. UMSETZUNG DES OECD-MA IN DEN DBA MIT DER SCHWEIZ

Der Bundesrat entschied im März 2009, den Standard zum Informationsaustausch nach Art. 26 OECD-MA auf bilateraler Ebene ohne irgendwelche Vorbehalte umzusetzen. In jenem Zeitpunkt war jedoch (noch) nicht klar, ob Grup-

penanfragen vom OECD Committee on Fiscal Affairs als zulässig erachtet würden. Der Bundesrat legte damals Art. 26 OECD-MA dergestalt aus, dass sich der Informationsaustausch auf die konkrete Anfrage im Einzelfall beschränkt [17]. Entsprechend wurde denn auch in Verständigungsvereinbarungen, Schlussprotokollen und dgl. zu den neuen oder revidierten DBA präzisiert, dass der ersuchende Staat im Gesuch einerseits die Namen der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Personen und andererseits den Namen des mutmasslichen Informationsinhabers nennen müsse. Auch in der am 1. Oktober 2010 in Kraft getretenen und (noch) gültigen Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV), welche den Vollzug der in den neuen oder revidierten DBA enthaltenen Amtshilfeklauseln regelt, wird stipuliert, dass Amtshilfe ausschliesslich auf Ersuchen hin geleistet wird und dieses eine zweifelsfreie Identifikation der betroffenen Personen und des Informationsinhabers enthalten muss [18].

Aufgrund der im Rahmen des Peer Reviews geäusserten Kritik des Global Forum on Transparency and Exchange on Information for Tax Purposes, dass die von der Schweiz ausgehandelten Identifikationserfordernisse zu restriktiv seien und deshalb nicht den OECD-Vorgaben entsprechen würden [19], teilte der Bundesrat am 15. Februar 2011 mit, dass künftig die Identifikation nicht zwingend durch Nennung von Namen und Adresse erfolgen müsse, sondern auch andere Mittel zur Identifikation zugelassen würden. Dadurch wurde aber die Zulässigkeit von Gruppenanfragen (noch) nicht bejaht, denn eine Anfrage ohne präzise Personenidentifikation ist nicht gleichbedeutend mit einer Gruppenanfrage [20]. Bei dieser wird ein Verhaltensmuster umschrieben, während bei einem Ersuchen ohne Namensnennung der Steuerpflichtige nicht direkt mittels Namens, sondern bspw. durch eine Versicherungsnummer identifiziert wird. Zudem erfolgt bei der Gruppenanfrage die konkrete Identifikation erst aufseiten des ersuchten Staates [21].

Für die bereits von der Bundesversammlung am 18. Juni 2010 genehmigten DBA, welche eine eindeutige Identifikation des Steuerpflichtigen voraussetzten [22], schlug der Bundesrat am 6. April 2011 eine analog des DBA-USA ergänzte Klausel vor [23]: Einem Amtshilfegesuch soll entsprochen werden, wenn der ersuchende Staat darlegt, dass es sich nicht um eine *fishing expedition* handelt und er (a) die steuerpflichtige Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann und (b) den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt, soweit sie ihm bekannt sind [24].

Am 6. Juli 2011 konstatierte der Bundesrat, dass die Neukommentierung des OECD-MA voraussichtlich Gruppenanfragen vorsehen werde und die Kompetenz zur Prüfung der voraussichtlichen Relevanz von Informationen nicht mehr beim ersuchten Staat liege [25].

Am 8. August 2011 hielt der Bundesrat im Zusatzbericht zum DBA-USA fest, dass das am 23. September 2009 unterzeichnete Änderungsprotokoll zum DBA-USA auch Gruppenanfragen zulasse [26]. Ob hingegen Gruppensuche anderer Staaten, mit denen eine gleichlautende Bestimmung

vereinbart wurde, zulässig seien, wolle er vom Ausgang der Arbeiten in der OECD betreffend Gruppensuchen abhängig machen. Dieses Resultat liegt nun auf dem Tisch: Der OECD-Standard lässt Gruppenanfragen neu zu.

5. ZEITLICHE ANWENDUNG

Die nach Art. 26 OECD-MA ausgehandelten Amtshilfebestimmungen regeln explizit, dass die Amtshilfe nur auf jene Steuerjahre Anwendung findet, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Jahres beginnen. Dies bedeutet, dass nur solche Informationen ausgetauscht werden können, die sich auf Steuerjahre nach Inkrafttreten der jeweiligen Amtshilfebestimmungen beziehen. Somit besteht grundsätzlich keine Rückwirkung und keine Rückanknüpfung der Amtshilfe. Dieser Grundsatz wird lediglich in den DBA mit den USA [27] und Frankreich [28] teilweise durchbrochen.

6. WÜRDIGUNG UND AUSBLICK

Die ergänzte Kommentierung des Art. 26 OECD-MA weitet die internationale Amtshilfe auf Gruppenanfragen aus. Es ist zu vermuten, dass die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) ein Gesuch um Informationsaustausch nicht ohne Not als verpönte *fishing expedition* beurteilen wird. Dies insbesondere

auch deshalb, weil der Standard foreseeably relevant unter dem Titel vermehrter Transparenz weit ausgelegt wird und die im OECD-Kommentar erwähnten Beispiele von *fishing expeditions* unter dem Vorbehalt stehen, dass der ersuchende Staat keine weiteren Informationen zum Amtshilfesuch liefert. Sofern aber der ersuchende Staat eine detaillierte Beschreibung der Gruppe, die spezifischen Fakten und Umstände, die zum Gesuch führten sowie eine Erklärung über das anwendbare Recht und über den Grund, weshalb vermutet wird, dass die Steuerzahler dieser Gruppe nicht mit jenem Recht konform sind, liefert, ist dem Amtshilfesuch Folge zu leisten. Es ist deshalb durchaus vorstellbar, dass Staaten wie Deutschland, Österreich und Grossbritannien nach Inkrafttreten der Abkommen über die Abgeltungssteuer Amtshilfesuche betreffend jene Gruppe von Steuerzahlern einreichen werden, die vor Inkraftsetzung dieser Abkommen ihre Vermögenswerte von ihren Schweizer Bankkonten in andere (benannte) Länder transferierten, um einzig damit die Abgeltungssteuer zu umgehen. Es ist daher spätestens jetzt an der Zeit zu prüfen, ob eine Selbstanzeige letztlich nicht die einzige Alternative zur in der Regel teureren Abgeltungssteuer darstellt, zumal das Risiko später über eine Gruppenanfrage erfasst zu werden, sehr gross ist. ■

Anmerkungen: 1) Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011 3754; Zusatzbotschaft zur Botschaft vom 6. März 2009 über die Genehmigung eines neuen Zusatzabkommens zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, BBl 2009 1542. 2) Lediglich mit den USA wurde bereits früher (1951) eine Sonderregelung vereinbart, welche Amtshilfe auch im Falle von «tax fraud and the like» gewährte. 3) Frankreich (4. November 2010, AS 2010 5681); Spanien (4. November 2010, aufgrund Meistbegünstigungsklausel gleichzeitig mit dem DBA-Frankreich in Kraft getreten); Luxemburg (19. November 2010, AS 2010 5691); Dänemark (22. November 2010, AS 2010 5937); Grossbritannien (15. Dezember 2010, AS 2011 51); Katar (15. Dezember 2010, AS 2011 61); Finnland (19. Dezember 2010, AS 2010 5949); Norwegen (22. Dezember 2010, AS 2011 195); Mexiko (23. Dezember 2010, AS 2010 6367); Österreich (1. März 2011, AS 2011 821); Indien (7. Oktober 2011, AS 2011 4615); Polen (17. Oktober 2011, AS 2011 4891); Niederlande (9. November 2011, AS 2011 4965); Chinesisch Taipe (Taiwan) (15. November 2011, AS 2011 4797); Kanada (16. Dezember 2011, AS 2012 415); Deutschland (21. Dezember 2011, AS 2012 823); Griechenland (27. Dezember 2011, AS 2012 635); Uruguay (28. Dezember 2011, AS 2012 645); Japan (30. Dezember 2011, AS 2011 6379); Türkei (7. Juni 2012, AS 2012 4143); Rumänien (6. Juli 2012, AS 2012 4131); Malta (6. Juli 2012, AS 2012 4107); Korea (25. Juli 2012, AS 2012 4067); Singapur (3. August 2012, Aufnahme in AS folgt). 4) OECD, Press Release 2012 Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention (<http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/latestdocuments/Article%2026_QA.pdf>, letztmals besucht am 3. August 2012). Ein Vorbehalt wäre im Kommentar zu der betreffenden Bestimmung wiedergegeben (OECD-Kommentar 2010, Einleitung, Rz. 31). 5) Klaus Vogel, in: Vogel/Lehner, Kommentar DBA, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 125. 6) Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010, E. 3.6.2. 7) Die Umsetzung des Art. 26 OECD-MA in nationales Recht und dessen Anwendung wird denn auch überprüft, z. B. mittels Peer Reviews durch das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, ein multilaterales Framework, an dem mehr als 100 Nationen teilnehmen. 8) Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht, 3. Aufl., Bern 2005, S. 130; BGE 102 Ib 269; Michael Lang/Florian Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, in: Australian Tax Forum 2008, S. 96; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2012, E. 3.6.2; Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011, BBl 2011 6197. 9) Rz. 5 des OECD-Kommentars zu Art. 26 in der Fassung 2012. 10) Rz. 23 des OECD-Manual on Exchange of Information vom 23. Januar 2006, Abschnitt General and Legal Aspects of Exchange of Information. 11) Reasonable possibility. 12) Rz. 5 des OECD-Kommentars zu Art. 26 in der Fassung 2012. 13) Damit werden Gruppenanfragen explizit zugelassen. 14) Rz. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 26 in der Fassung 2012. 15) Controlled foreign company. 16) Der Bundesrat bejaht z. B. eine fishing expedition, wenn mehr als 300 in der Schweiz tätige Banken angefragt werden müssten (Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011 3757). 17) Vgl. Zusatzbotschaft zur Botschaft vom 6. März 2009 über die Genehmigung eines neuen Zusatzabkommens zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich vom 27. November 2009, BBl 2009 1548. 18) Art. 1 Abs. 3 und Art. 5 Abs. 3 lit. b Ziff. 2 und 3 ADV. 19) Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Peer Review Report Phase 1, Legal and Regulatory Framework, Switzerland, S. 77. 20) Zusatzbericht zur Botschaft vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bun-

desversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen betreffend das DBA mit den USA, BBl 2011 6666; Rainer J. Schweizer, Zulässigkeit sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA? in: Jusletter 27. Februar 2012, Rz. 5. 21) Vgl. Zusatzbericht zur Botschaft vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen betreffend das DBA mit den USA, BBl 2011 6666. 22) DBA mit Dänemark, Finnland, Frankreich, Katar, Luxemburg, Mexiko, Norwegen, Österreich, Grossbritannien. Das DBA mit den USA entsprach bereits dem heutigen OECD-MA. 23) Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011 3749 ff. 24) Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011, BBl 2011 3757. 25) Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011, BBl 2011 6197, 6205. 26) Vgl. Zusatzbericht zur Botschaft vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen betreffend das DBA mit den USA, BBl 2011 6666. 27) Für Auskünfte im Sinne von Art. 26 Abs. 5 DBA-USA (d. h. für Bankinformationen sowie für Informationen über Beteiligungsverhältnisse) werden Informationen erteilt, die sich auf Steuerperioden beziehen, die am oder nach dem 23. September 2009 beginnen. In den anderen Fällen werden Auskünfte zu Steuerperioden erteilt, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen. 28) Gemäss Art. 11 Abs. 3 des Änderungsprotokolls vom 27. August 2009 wird Amtshilfe nach den neuen Amtshilfebestimmungen für alle Steuerperioden gewährt, welche am 1. Januar nach der Unterzeichnung (27. August 2009) beginnen.