
Zulässigkeit von Gruppensuchen

Urteil des Bundesgerichts vom 12. September 2016



Stefan Oesterhelt

Rechtsanwalt, LL.M., dipl. Steuerexperte,
Partner, Homburger AG, Zürich

Im zur amtlichen Publikation vorgesehenen Grundsatzurteil 2C_276/2016 hat das Bundesgericht entschieden, dass die Amtshilfebestimmung im DBA-NL einem Gruppensuchen nicht entgegensteht. Diesem Urteil kommt auch für andere DBA der Schweiz Bedeutung zu.

I Einleitung

Das Protokoll zum DBA-NL sieht vor, dass Amtshilfe nur dann gewährt werden muss, wenn der ersuchende Staat «die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer», liefert¹. Bei einem Gruppensuchen fehlt es demgegenüber an einer Spezifikation einer bestimmten Person. Vielmehr wird Amtshilfe für eine bestimmte Gruppe von Personen verlangt, für die eine erhöhte Wahrscheinlichkeit besteht, dass sie ihre Steuerpflichten im ersuchenden Staat nicht erfüllt haben. Nachdem das Bundesverwaltungsgericht zur Auffassung gelangt war, dass diese Bestimmung einem Gruppensuchen entgegensteht,

hatte das Bundesgericht im vorliegenden Fall die Gelegenheit, hierüber erstmals zu befinden.

II Urteil des Bundesgerichts

A Sachverhalt

Am 23. Juli 2015 stellten die Niederlande ein Amtshilfeersuchen an die Schweiz. Das Ersuchen betraf namentlich nicht bekannte natürliche Personen, die im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis 31. Dezember 2014 (i) Kontoinhaber eines Kontos bei der UBS waren, (ii) eine Domiziladresse in den Niederlanden besaßen, (iii) von der UBS eine Kündigung der Bankbeziehung angedroht wurde, wenn der Kontoinhaber die Steuerkonformität nicht belegen konnte und (iv) gegenüber der UBS den Nachweis der Steuerkonformität nicht erbracht haben.

Mit Verfügung vom 3. August 2015 forderte die ESTV die UBS Switzerland AG auf, alle unter das Amtshilfeersuchen fallenden Personen zu identifizieren und die verlangten Informationen an die ESTV zu übermitteln. Die UBS leistete dieser Verfügung Folge.

Am 22. September 2015 veröffentlichte die ESTV im Bundesblatt eine Mitteilung über das Amtshilfegesuch. In der Folge erliess die ESTV Verfügungen für vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen und ordnete die Herausgabe der ersuchten Informationen an die Niederlande an.

Die vom Amtshilfesuch betroffene Person A. reichte hiergegen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde ein. Das Bundesverwaltungsgericht hiess die Beschwerde mit Urteil vom 21. März 2016 gut². Hiergegen erhebt die ESTV am 31. März 2016 Beschwerde beim Bundesgericht.

B Aus den Erwägungen

Das StAhiG regelt gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a StAhiG den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wobei nach Art. 1 Abs. 3 StAhiG abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten sind. Dem Gesetzeswortlaut zufolge regelt das StAhiG einzig den Vollzug internationaler Abkommen und auch die Beschaffung von Bankdaten ist nur auf der Grundlage eines anwendbaren Abkommens zulässig. Fehlt in den Amtshilfebestimmungen des DBA-NL eine Rechtsgrundlage für ein Gruppensuchen, kann auch im StAhiG keine Rechtsgrundlage erblickt werden.

Die rechtliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe bei Gruppensuchen muss sich somit aus dem einschlägigen DBA ergeben.

Paragraph XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL sieht vor, dass Amtshilfe nur dann gewährt werden muss, wenn der ersuchende Staat «die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer», liefert.

Die Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Paragraph XVI Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL hält fest, dass die Identifikation einer von einem Amtshilfefahren betroffenen Person «auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann». Gemäss Paragraph XVI Bst. c Satz 2 des Proto-

INHALTSVERZEICHNIS	
I	Einleitung
II	Urteil des Bundesgerichts
A	Sachverhalt
B	Aus den Erwägungen
III	Bemerkungen
A	Vorbemerkung
B	Rechtsgrundlage für Gruppensuchen im DBA-NL?
1	Fassung des DBA-NL vom 26. Februar 2010
2	Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011
3	OECD-Kommentar vom 17. Juli 2012
4	Fazit
C	Rechtsgrundlage im StAhiG?
D	Konsequenzen für weitere DBA
E	Voraussetzungen für Gruppensuchen

kolls sind die Unterabsätze (i) bis (v) so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern. Amtshilfe soll, um dem Ziel und Zweck der Informationsaustauschbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen nachzukommen, in den Schranken der voraussichtlichen Erheblichkeit der Information, möglichst weitgehend gewährt werden. Eine Interpretation der Protokollbestimmung dahingehend, dass in einem Amtshilfeersuchen stets der Name der einbezogenen Person erforderlich wäre, würde dem entgegenstehen. Die Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL, die zur Nachbesserung dieser Protokollbestimmung abgeschlossen wurde, führt aus, dass die einbezogene Person auch auf andere Weise als durch Angabe

¹ Protokoll vom 26. Februar 2010 zum DBA-Niederlande, Paragraph XVII Bst. b (i).

² BVGer vom 21.3.2016, A-8400/2015.

ZULÄSSIGKEIT VON GRUPPENSUCHEN

des Namens und der Adresse identifiziert werden kann (3. Abs. lit. a). Damit wird klar zum Ausdruck gebracht, dass die Vertragsparteien eine ausdrückliche Namensnennung im Amtshilfersuchen nicht als erforderlich erachten. Mit anderen Worten sollen Gruppensuchen ohne Namensnennung unter dem DBA-NL zulässig sein. Die Auslegung nach heutigem Verständnis anhand des OECD-Kommentars führt demnach zum Schluss, dass das DBA-NL in Verbindung mit der Verständigungsvereinbarung Amtshilfe auch ohne Identifikation durch Namen erlaubt. Zur Abgrenzung von Gruppensuchen von unzulässigen Fishing Expeditions sind die Ausführungen im internationalen Bereich, insbesondere das OECD-Musterabkommen sowie dessen Kommentierung, heranzuziehen.

Weder das OECD-Musterabkommen noch dessen Kommentierung sahen ursprünglich Gruppenanfragen vor. Erst der am 17. Juli 2012 geänderte Kommentar zu Art. 26 OECD-MA stellt klar, die Amtshilfe könne sowohl einzelne, durch Namensnennung oder auf andere Art identifizierte Steuerpflichtige als auch mehrere, durch Namensnennung oder auf andere Art identifizierte Steuerpflichtige betreffen. Es kann offenbleiben, ob Gruppenanfragen bis zu diesem Update nicht zum OECD-Standard gehörten oder ob der Kommentar bloss eine Klarstellung oder Präzisierung des bisher schon – aufgrund der Bestimmung, dass die verlangten Informationen «voraussichtlich erheblich» sind – geltenden Standards zum Ausdruck bringen wollte. Da er ausdrücklich auf den OECD-Kommentar in der Fassung von 2012 abstellte, stellt sich sodann auch die Frage nicht, ob von einem statischen oder dynamischen Verständnis des OECD-Kommentars auszugehen ist.

Die Erläuterungen und Beispiele im OECD-Kommentar zeigen, dass das Spannungsfeld darin besteht, einerseits soweit als möglich relevante Informationen auszutauschen, andererseits jedoch zu verhindern, dass ein Vertragsstaat

Fishing Expeditions des anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist. Das Ziel, auch bei der Abfrage von Verhaltensmustern Fishing Expeditions zu verhindern, soll erreicht werden, indem der ersuchende Staat im Amtshilfebegehren die Erheblichkeit der ersuchten Informationen und konkrete Ansatzpunkte darlegen muss. Er hat somit insbesondere drei Anforderungen zu erfüllen: (i) Er muss eine detaillierte Beschreibung der Gruppe liefern, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben; (ii) er muss das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt; (iii) er muss aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können. Es ist somit ein stärkerer Bezug zu konkreten Umständen herzustellen. Im Vordergrund steht dabei der Nachweis von Tatsachen, die auf ein gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen hindeuten; Gruppenanfragen zu blossen Veranlagungszwecken ohne Verdachtsmomente werden daher nicht zugelassen. Allerdings wird gemäss OECD-Kommentar im Zusammenhang mit der weiten Definition der Gruppensuchen nur ausnahmsweise eine Fishing Expedition angenommen, da die Voraussetzungen zur Annahme einer solchen hoch sind.

Die Bestimmungen des StAhiG sind anwendbar, soweit sie die staatsvertragliche Regelung konkretisieren, die im vorliegenden Fall ein Ersuchen zulässt. Gemäss Art. 6 Abs. 2^{bis} StAhiG bestimmt der Bundesrat den erforderlichen Inhalt eines Gruppensuchens. Mit Art. 2 Abs. 1 StAhiV wurde eine grundsätzlich zulässige Verfahrensregelung bzw. Konkretisierung der völkerrechtlichen Vorgaben zu Gruppensuchen vorgenommen.

Da das Ersuchen im vorliegenden Fall keine Na-

men nennt bzw. gerade um solche ersucht, sind die übrigen Umstände umso detaillierter zu beschreiben, damit die Notwendigkeit bzw. die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationsübermittlung beurteilt und eine unzulässige Beweisausforschung verhindert werden kann. Dies gilt umso mehr, als das Ersuchen eine grosse Anzahl von Bankkunden betreffen könnte. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt daher hohe Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Darstellung des Sachverhalts. Denn nur wenn der Sachverhalt genügend klar dargestellt wurde, kann das zulässige Ersuchen von einer verpönten Beweisausforschung abgegrenzt werden (BGE 139 II 404 E. 7.2.3 S. 426). Das vorliegende Ersuchen zeigt auf, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen, welche das genannte Verhaltensmuster erfüllten, seien ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen, und es ergibt sich daraus ohne Weiteres, dass die verlangten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen dieser Steuerpflichtigen führen können. Insgesamt lässt sich das Ersuchen daher von einer verpönten Beweisausforschung abgrenzen und erscheint damit – wenn auch im Sinne eines Grenzfalls – gerade noch als zulässig.

III Bemerkungen

A Vorbemerkung

Der Autor gehört der kleinen Gruppe an, welche sich in der Literatur für die Zulässigkeit von Gruppensuchen unter den bestehenden, dem DBA-NL vergleichbaren Doppelbesteuerungsabkommen ausgesprochen haben³. Da die Begründung des Entscheids des Bundesgerichts doch Anlass zu erheblicher Kritik gibt, vermag aber trotzdem keine rechte Freude aufkommen.

B Rechtsgrundlage für Gruppensuchen im DBA-NL?

1 Fassung des DBA-NL vom 26. Februar 2010

Das Protokoll zum DBA-NL, welches integraler Bestandteil des DBA-NL ist und daher auf Stufe eines Staatsvertrags steht, hält unmissverständlich fest, dass Amtshilfe nur auf Ersuchen im Einzelfall gewährt wird. Dies ergibt sich nicht bloss aus dem Wortlaut von Paragraph XVI Bst. b Unterabsatz (i), sondern auch aus dessen Entstehungsgeschichte⁴. Vor diesem Hintergrund entstand die fragliche Bestimmung im Protokoll zum DBA-NL, welche in ähnlicher Form in

³ Vgl. Stefan Oesterhelt, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2012), SZW 2013, 85 ff., 99. Weiterer, vom Bundesgericht namentlich erwähnte Vertreter dieser Position sind Xavier Oberson (L'admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre des CDI conclues après le 13 mars 2009, ASA 82 (2013/2014), 433 ff., 448, und Molo/Drzalic (Sind Gruppensuchen im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen gemäss dem OECD-Standard zulässig?, Jusletter vom 11. Juli (forts.) 2016, N 15 ff.). Die Mehrheit der Literaturstimmen vertritt dagegen die gegenteilige Position: Daniel Holenstein, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 26 OECD-MA N 209 mit Hinweis; Andrea Opel, Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an

die Niederlande, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 25; dieselbe, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, S. 267; Peter Altenburger, Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen, 2015, S. 141; Robert Waldburger, Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, FStR 2013, S. 110 ff., 122 f.

⁴ Vgl. etwa die Aussage des damaligen Finanzministers, BR Merz vom 13. März 2009 anlässlich der Aufgabe des Vorbehalts der Schweiz zu Art. 26 OECD-Musterabkommen: «Wir sind jetzt aus der Schusslinie. (...) Amtshilfe wird nur geleistet im Einzelfall bei begründetem Anfangsverdacht. Die Anfrage muss den Namen des Steuerpflichtigen und den Namen der Bank enthalten. Es werden strenge Bedingungen gestellt.»

sämtliche Änderungsprotokolle vor der Rüge der Schweiz in der Phase 1 des Peer Reviews bzw. der Botschaft des Bundesrates vom 6. April 2011 aufgenommen wurde.

Somit ist klar, dass Gruppensuchen durch Paragraph XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL in der Fassung vom 26. Februar 2010 bewusst ausgeschlossen werden sollten. Daran ändert auch Paragraph XVI Bst. c des Protokolls zum DBA-NL nichts, wonach ein möglichst weitgehender Informationsaustausch gewährleistet werden sollte. Dies scheint auch vom Bundesgericht nicht wirklich infrage gestellt zu werden.

2 Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011

Da die Umsetzung von Art. 26 OECD-MA durch die Schweiz im Rahmen der Phase 1 des Peer Reviews auf Kritik gestossen ist, hat die Schweiz am 31. Oktober 2011 eine Verständigungsvereinbarung mit den Niederlanden über die Auslegung von Paragraph XVI Buchstabe b des Protokolls zum DBA-NL abgeschlossen⁵. Analoge Verständigungsvereinbarungen wurden auch mit Dänemark, Finnland, Frankreich, Katar, Luxemburg, Mexiko, Norwegen, Österreich und UK abgeschlossen.

In der Verständigungsvereinbarung wird klargestellt, dass die Identifikation der vom Amtshilfersuchen betroffenen Person «auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann».

Sowohl aus dem Wortlaut dieser Verständigungsvereinbarung als auch aus den Materialien wird klar ersichtlich, dass damit in keiner Weise eine Ausdehnung der Amtshilfe auf Gruppensuchen beabsichtigt werden sollte. Am Grundsatz der «Amtshilfe im Einzelfall» wird festgehalten. Die betroffene Person muss nach wie vor vom ersuchenden Staat – und nicht vom ersuchten Staat – «identifiziert» werden. Die Verwendung des Singulars im Wortlaut der Verständigungsvereinbarung «betroffene Person»

ist diesbezüglich Programm der Bestimmung. Die Botschaft zur Verständigungsvereinbarung erwähnt diesbezüglich beispielhaft die Identifikation einer Person durch die Angabe der ausländischen Sozialversicherungsnummer dieser Person⁶. Durch diese Anpassung sollte lediglich zum Ausdruck gebracht werden, dass Amtshilfungsverfahren nicht an einer zu formalistischen Auslegung der DBA-Bestimmungen scheitern sollen und deshalb auch andere Identifikationsmittel zugelassen werden. Einen Anhaltspunkt dafür, dass damit vom Grundsatz der Amtshilfe im Einzelfall abgerückt werden soll, findet sich in der Botschaft vom 16. April 2011 nicht.

3 OECD-Kommentar vom 17. Juli 2012

Der OECD-Kommentar ist unbestrittenermassen zur Auslegung des DBA-NL herbeizuziehen⁷. Bis zur Änderung vom 17. Juli 2012 enthielt aber der OECD-Kommentar keinerlei Hinweise zu Gruppensuchen. Mit anderen Worten gehörten Gruppensuchen bis zum 17. Juli 2012 klarerweise nicht zum OECD-Standard⁸. Ist der OECD-Kommentar, wie vom Autor postuliert, entstehungszeitlich (d. h. statisch) zu verwenden⁹, kommt diesem für die Auslegung des Protokolls vom 26. Februar 2010 zum DBA-NL bzw. der Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011 keine Bedeutung zu.

Eine allfällige Berücksichtigung des OECD-Kommentars zur Auslegung des DBA-NL im vorliegenden Fall setzt somit geltungszeitliche (dynamische) Verwendung notwendigerweise voraus. Weshalb das Bundesgericht in der Urteilsbegründung zum Schluss gelangen konnte, dass sich die Frage, ob der Kommentar statisch oder dynamisch zu verwenden sei, im vorliegenden Fall nicht stelle, ist daher nicht nachvollziehbar.

Doch selbst wenn der OECD-Kommentar – entgegen der hier vertretenen Auffassung – geltungszeitlich (d. h. dynamisch) zu verwenden ist, kann dieser die im Protokoll zum DBA-NL vorgesehene

Beschränkung der Amtshilfe auf Ersuchen im Einzelfall nicht korrigieren¹⁰. Die Bedeutung des OECD-Kommentars ist nämlich auf Fälle beschränkt, in denen tatsächlich auslegungsbedürftige Begriffe vorliegen. Dies ist aufgrund der klaren Beschränkung der Amtshilfebestimmung im Protokoll zum DBA-NL auf Individualanfragen nicht der Fall.

4 Fazit

Die Schlussfolgerung des Bundesgerichts, dass «die Auslegung (sc. des Protokolls zum DBA-NL in Verbindung mit der Verständigungsvereinbarung) nach heutigem Verständnis anhand des OECD-Kommentars» zum Schluss führe, dass «Amtshilfe auch ohne Identifikation durch Namen» erlaubt sei, ist zumindest dann unzutreffend, wenn damit die Zulässigkeit von Gruppensuchen begründet werden soll.

Selbstverständlich ist eine Identifikation der betroffenen Person aufgrund der Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011 auch auf andere Art und Weise als durch deren Namen zulässig. Dies ändert aber nichts daran, dass der ersuchende Staat die betroffene Person auf irgendeine Art «identifizieren» muss. Bei einem Gruppensuchen fehlt es aber gerade an einer

solchen Identifikation. Die Identifikation der betroffenen Person erfolgt beim Gruppensuchen durch den ersuchten Staat oder den Informationsinhaber. Dies ist weder mit dem Wortlaut des Protokolls zum DBA-NL (auch unter Berücksichtigung der Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011) noch der diesbezüglich ergangenen Materialien zu vereinbaren. Daran vermag die Änderung des OECD-Kommentars vom 17. Juli 2012 selbst dann nichts zu ändern, wenn man sich für eine dynamische Verwendung des OECD-Kommentars aussprechen sollte.

C Rechtsgrundlage im StAHiG?

Auch das innerstaatliche Recht kann eine Rechtsgrundlage für die Gewährung von Amtshilfe in Fällen von Gruppensuchen sein. Der Grossteil der Literatur ist der Auffassung, dass das StAHiG als reines Durchführungsgesetz keine taugliche Rechtsgrundlage für die Gewährung von Amtshilfe in Fällen von Gruppensuchen sei¹¹. Auch das Bundesgericht gelangt in seiner Urteilsbegründung zum Schluss, dass das StAHiG als reines Durchführungsgesetz für sich genommen keine taugliche Grundlage für die Zulässigkeit von Gruppensuchen sei, und verwirft die vom Autor vertretene gegenteilige Position¹².

⁵ AS 2012, 4079 f.

⁶ Botschaft vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, BBl 2011, 3749 ff., 3757.

⁷ Vgl. eingehend Stefan Oesterhelt, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 80 (2010/2011), 373 ff. m. Hinw. auf die diesbezügliche Rechtsprechung.

⁸ So auch Opel, (Fn. 3), Jusletter vom 15. Februar 2016, N 19; Holenstein, (Fn. 3), Art. 26 N 189; Madeleine Simonek, Fishing Expeditions in Steuersachen, in: Liber Amicorum für Andreas Donatsch, Zürich 2012, 891 ff., 897 f.

⁹ Oesterhelt (Fn. 7), ASA 80 (2010/2011), 373 ff., 386 ff.

¹⁰ So bereits Stefan Oesterhelt, Gruppenanfragen nach OECD-Standard, IFA-Mitgliederversammlung vom 2. Februar 2012, Folie 46.

¹¹ Vgl. Waldburger, (Fn. 3), FStR 2013, 122; Holenstein, (Fn. 3), Art. 26 N 209; René Matteotti, Lebensversicherungen im Fokus der internationalen Amtshilfe und Abgeltungssteuerabkommen: Weissgeldstrategie auch für den Lebensversicherungssektor, in: Liber Amicorum für Martin Zweifel, Basel 2013, 259 ff., 266; Opel, (Fn. 3), Jusletter vom 15.2.2016, N 25.

¹² Dabei muss aber angemerkt werden, dass einer der am Urteil beteiligten Bundesrichter anlässlich der öffentlichen Urteilsberatung diesbezüglich einen Gegenantrag stellte, welcher von der Mehrheit aber verworfen wurde (vgl. die entsprechende Berichterstattung in der NZZ vom 12.9.2016).

Mit Bezug auf die Frage, ob das StAhiG tatsächlich als hinreichende Rechtsgrundlage für ein Gruppensuchen taugt, wenn das früher abgeschlossene DBA-Protokoll Gruppensuchen mehr oder weniger explizit ausschliesst, kann man tatsächlich geteilter Meinung sein. Während der Autor seit jeher die Auffassung vertreten hat, dass die Entstehungsgeschichte unter Bezug der Materialien eine solche Auslegung favorisiert¹³, kam die Mehrheit in der Literatur mit ebenfalls beachtlichen Gründen zum gegenteiligen Schluss¹⁴.

Die Ausführungen des Bundesgerichts, wonach das StAhiG *grundsätzlich* nicht als potenzielle Rechtsgrundlage für Gruppensuchen taugt, vermögen jedoch nicht zu überzeugen. Auch vom Autor wird zwar nicht bestritten, dass es sich beim StAhiG um ein reines Durchführungsgesetz handelt, welches für sich alleine keine hinreichende Grundlage für die Gewährung von Amtshilfe ist. Dies wird in Art. 1 StAhiG ja auch explizit klargestellt.

Bei der Frage, ob unter einem bestimmten DBA auch Gruppensuchen zuzulassen seien, handelt es sich aber nicht etwa um eine materielle Frage, sondern um eine reine Verfahrensfrage. Während sich die Frage, ob tatsächlich Amtshilfe in einem Fall zu leisten sei, aufgrund von Art. 1 StAhiG zwingend aus einem DBA ergeben muss, kann das StAhiG unter Umständen Verfahrensbestimmungen in einem DBA abändern. Völkerrechtlich zulässig ist dies freilich nur dann, wenn die in einem DBA vereinbarten Verfahrensbestimmungen gelockert werden. Eine Verschärfung der Verfahrensbestimmungen im unilateralen Recht wäre dagegen staatsvertragswidrig¹⁵. Vor diesem Hintergrund sind die Ausführungen des Bundesgerichts, dass das StAhiG deswegen nicht als Rechtsgrundlage für Gruppensuchen taugt, weil es «das Verfahren und die Ausführung der Amtshilfe regelt», widersprüchlich.

Ob das StAhiG *tatsächlich* zum Ausdruck bringt,

dass Gruppensuchen auch mit Bezug auf DBA zulässig sein sollen, ist dagegen weniger klar. Nichts Diesbezügliches abgeleitet werden kann aus der Aufnahme von Art. 14a StAhiG. Anders verhält es sich hingegen mit der Änderung von Art. 4 Abs. 1 StAhiG im Rahmen der parlamentarischen Beratungen. Der Verlauf der diesbezüglichen parlamentarischen Debatte zeigt zumindest nach Lesart des Autors, dass durch die Änderung des Wortlauts von Art. 4 Abs. 1 StAhiG (gegenüber dem Vorschlag des Bundesrates) Gruppensuchen ermöglicht werden sollen. Nach Auffassung des Autors ist dies zwar eine etwas dünne, aber gerade noch hinreichende Rechtsgrundlage für die Gewährung von Gruppensuchen in Fällen, bei denen Gruppensuchen vom älteren DBA-Protokoll ausgeschlossen werden¹⁶. Der Autor hat aber absolut Verständnis für diejenigen Literaturstimmen, welche dies als *zu* dünne Rechtsgrundlage ansehen¹⁷. Kein Verständnis vermag er aber, wie soeben dargelegt, den Ausführungen des Bundesgerichts zu dieser Frage entgegenzubringen.

D Konsequenzen für weitere DBA

Die Ausführungen des Bundesgerichts betreffen zwar direkt nur Gruppensuchen unter dem DBA-NL, nichts anderes gilt aber mit Bezug auf die mit anderen Staaten vor der Änderung des OECD-Standards vom 17. Juli 2012 abgeschlossenen DBA. Somit sind nun unter sämtlichen DBA mit einer Amtshilfeklausel aufgrund des bundesgerichtlichen Verdikts vom 12. September 2016 Gruppensuchen zulässig.

E Voraussetzungen für Gruppensuchen

Die Ausführungen des Bundesgerichts zur Frage, wie hoch der Detaillierungsgrad eines Gruppensuchens sein muss, beschränken sich grösstenteils auf programmatische Erklärungen, sind aber im Kern – der *ratio decidendi* – äusserst knapp gehalten. Sie beschränken sich im We-

sentlichen auf die Schlussfolgerung, dass für die umschriebene Personengruppe «Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen, welche das genannte Verhaltensmuster erfüllten, seien ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen». Damit wiederholt das Bundesgericht aber bloss eine der Grundvoraussetzungen der Gruppenanfrage. Dass eine Gruppenanfrage nur zulässig ist, wenn ihre Mitglieder gewisse Indizien erfüllen und ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen sind, ergibt sich ja bereits aus der Natur der Sache. Die Frage, welche auch vom Bundesgericht nicht beantwortet wird, ist, wie hoch die Wahrscheinlichkeit sein muss, dass die entsprechenden Gruppenmitglieder nicht steuerkonform sind.

Immerhin hält das Bundesgericht im Sinne einer Negativabgrenzung fest, dass eine blosser Umschreibung der Gruppe als «Bankkunde mit Wohnsitz im Ausland» eine unzulässige Fishing Expedition darstellen würde. Klar wird dabei, dass den Beispielen im OECD-MA zu den Gruppenanfragen für das Bundesgericht in dieser Frage eine grosse Bedeutung haben.

Die in casu umschriebene Personengruppe erscheine – in Abgrenzung zur verpönten Beweis-ausforschung – als «wenn auch im Sinne eines

Grenzfalls» (...) «gerade noch als zulässig». Somit deutet das Bundesgericht immerhin an, dass jede Gruppe, bei der es weniger eindeutig ist, dass die Gruppenmitglieder ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind, als unzulässige Fishing Expedition beurteilt würde. Dies ist eine bedeutsame Ansage des Bundesgerichts. Die von den niederländischen Steuerbehörden umschriebene Gruppe zeichnet sich nämlich immerhin dadurch aus, dass ein konkreter Anhaltspunkt dafür vorlag, dass die betroffenen Personen ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind: Sie konnten (oder wollten) die Gretchenfrage zur Steuerehrlichkeit nämlich nicht mit ja beantworten. Wenn dies tatsächlich die äusserste Grenze des (gerade noch) Erlaubten darstellt, müssen sämtliche Gruppenanfragen, welche sich lediglich auf Indizien stützen, folgerichtig vom Bundesgericht als unzulässige Fishing Expedition beurteilt werden. Dies betrifft einerseits Gruppenanfragen betreffend Kunden mit banklagernder Post, aber wohl auch Gruppenanfragen betreffend die sogenannten Abschleicher (d.h. Kunden, welche ihre Bankbeziehung im Hinblick auf den Automatischen Informationsaustausch [AIA] beendet oder massgeblich umgestaltet haben).

¹³ Vgl. Oesterhelt, (Fn. 3), SZW 2013, 85 ff., 99.

¹⁴ Vgl. die Nachweise bei Opel, (Fn. 3), Jusletter vom 15. Februar 2016, N 25.

¹⁵ Wobei auch eine bewusste Verschärfung aufgrund der Bestimmung von Art. 190 DBG wohl umzusetzen wäre.

¹⁶ Vgl. Der Autor stellt dabei insbesondere auf den Verlauf der parlamentarischen Debatten bei der Streichung des Passus «im Einzelfall» bei den Beratungen zu Art. 4 StAHiG ab. BR Widmer-Schlumpf begründete diese Änderung damit, Gruppenanfragen zu ermöglichen. Solange das jeweilige Abkommen nicht explizit von «Gesuch im Einzelfall» spreche, seien inskünftig Gruppenanfragen ohne Abkommensänderung möglich. Dies betreffe praktisch alle DBA, welche es zu diesem

Zeitpunkt gab (AB 2012 N 1349 f.). Da sämtliche damaligen DBA der Schweiz Gruppenanfragen zumindest implizit ausschlossen (vgl. hierzu oben III.B), kann dies nur als eine Senkung der prozessualen Anforderungen, welche über die völkerrechtliche Verpflichtung der Schweiz im jeweiligen DBA hinausgehen, verstanden werden. Dies ergibt sich letztlich auch mehr oder weniger deutlich aus dem Gesamtverlauf der Debatte. Was letztendlich die Absicht der Parlamentsmehrheit war, welche die Gesetzesänderung von Art. 4 StAHiG akzeptierte, kann freilich nie mit Sicherheit eruiert werden. Daher kann man in dieser Frage der Interpretation durchaus auch anderer Auffassung sein.

¹⁷ Vgl. die Hinweise bei Fn. 3.