

INTERNATIONALER INFORMATIONSAUSTAUSCH AUF ERSUCHEN

Steigende Relevanz für Schweizer Gesellschaften im internationalen Kontext

Die Praxis zeigt, dass ausländische Steuerbehörden zunehmend auf den Informationsaustausch mit der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) zurückgreifen, um Gruppengesellschaften im Ausland zu besteuern. Entsprechend sollten Unternehmen darauf vorbereitet sein. Der Artikel stellt Grundzüge des Verfahrens sowie aktuelle Erfahrungen aus der Praxis vor.

1. EINLEITUNG

In den letzten Jahren ist der grenzüberschreitende Informationsaustausch auf dem Gebiet der direkten Steuern zu einem zentralen Thema für die Schweizer Steuerpraxis geworden. Während zunächst der Informationsaustausch von Bankkundendaten im Vordergrund stand, ist in jüngster Zeit auch für viele international tätige Schweizer Unternehmen der internationale Informationsaustausch zum Alltag geworden. Seit dem 1. Januar 2018 erfolgt der spontane Austausch von Informationen über Steuerrulings. Desweiteren sind Schweizer Konzerne mit einem Umsatz von mindestens CHF 900 Mio. erstmals für das Geschäftsjahr 2018 zur Abgabe eines jährlichen länderbezogenen Berichts (Country-by-Country Report) verpflichtet. Dieser Bericht wird automatisch an die Steuerbehörden der Staaten übermittelt, in denen der Konzern über Geschäftseinheiten verfügt [1].

Neben dem spontanen und dem automatischen Informationsaustausch ist der Informationsaustausch auf Ersuchen, d.h. der Austausch von Informationen gestützt auf ein Amtshilfeersuchen, ein weiteres wichtiges Instrument der Zusammenarbeit zwischen Behörden. Lange Zeit hat diese Form der Kooperation in der Schweiz ein Schattendasein gefrisst, da ausschliesslich zum Zweck der Anwendung der *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)* kooperiert wurde. Seit die Schweiz jedoch internationale Amtshilfe auf Ersuchen auch zur Durchsetzung von ausländischem internen Steuerrecht

gewährt, ist die Anzahl der Gesuche rasant gestiegen (Anzahl eingegangener Gesuche im Jahre 2011: 99; im Jahre 2017: 18164) [2].

Praktische Erfahrungen zeigen, dass neben Informationen zu Bankkonten auch vermehrt Ersuchen im Bereich von Konzernstrukturen erfolgen, insbesondere im Rahmen von Steuerprüfungen im Ausland. Dabei werden bei der ESTV Informationen über Schweizer Gruppengesellschaften angefordert, die im Rahmen der ausländischen Steuerkontrolle nicht zur Verfügung standen, von der ausländischen Behörde jedoch als relevant angesehen werden.

Beispiele, in denen Informationen über Schweizer Gruppengesellschaften als relevant angesehen werden sind z.B. die Überprüfung von Verrechnungspreisen oder Abzugsbeschränkungen des jeweiligen nationalen Rechts für Zahlungen an privilegiert besteuerte Gesellschaften in der Schweiz.

Es ist davon auszugehen, dass die von ausländischen Staaten im Rahmen des spontanen Rulingaustauschs sowie des Country-by-Country Reports erhaltenen Informationen diese dazu veranlassen werden, vermehrt auch Amtshilfeersuchen im Unternehmensbereich zu stellen, um an zusätzliche Informationen zu gelangen.

2. RECHTLICHE GRUNDLAGEN

Die Schweiz bekennt sich seit März 2009 zum internationalen Standard zum Informationsaustausch im Steuerbereich



KATJA FLEISCHER,
DIPLOM-BETRIEBSWIRT,
LL.M., PARTNER,
TRANSFER PRICING,
INTERNATIONAL
TAX SERVICES, EY,
ZÜRICH



ROLAND PLIGER,
DR. IUR., MAG. PHIL.,
SENIOR CONSULTANT,
INTERNATIONAL
TAX SERVICES, EY,
ZÜRICH

(OECD-Standard). Der OECD-Standard ist in Art. 26 des *Musterabkommens der OECD (OECD-MA)* und dem diesbezüglichen Kommentar definiert.

Die materiell-rechtlichen Grundlagen für den Informationsaustausch seitens der Schweiz finden sich in verschiedenen internationalen Abkommen. Zum einen enthalten derzeit 59 von der Schweiz abgeschlossene DBA und neun Steuerinformationsabkommen eine Amtshilfeklausel, die dem OECD-Standard entspricht [3]. Zum anderen ist die Schweiz dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen [4] beigetreten (Amtshilfeübereinkommen). Dieses ist für die Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getreten und sieht diverse Formen der Amtshilfe vor, darunter der dem OECD-Standard entsprechende Informationsaustausch auf Ersuchen [5].

Die verfahrensrechtlichen Aspekte der Amtshilfe nach den Abkommen sind im Steueramtshilfegesetz und subsidiär im Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren geregelt [6].

3. OECD-STANDARD ZUM INFORMATIONSAUSTAUSCH AUF ERSUCHEN

Im Folgenden werden zunächst die wichtigsten Voraussetzungen des OECD-Standards aufgeführt, anschliessend wird auf eine dieser Voraussetzungen – nämlich die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen – näher eingegangen.

3.1 Übersicht über die Voraussetzungen. Gemäss Art. 26 Abs. 1 OECD-MA tauschen

«die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten (...) die Informationen aus, die für die Durchführung dieses 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 sind (...)».

Aus dem Wortlaut des OECD-Standards ergibt sich zunächst, dass der Informationsaustausch neben der Durchführung des Abkommens auch der Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts dienen kann. Damit umfasst der Austausch sämtliche Informationen, die ein Vertragsstaat für die Steuerveranlagung seiner Steuerpflichtigen benötigt [7]. Die ersuchten Informationen müssen voraussichtlich erheblich sein für die Durchführung des Abkommens oder die Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts.

Das Ersuchen kann sich auf Steuern jeder Art und Bezeichnung beziehen [8]. Eine Beschränkung auf die von den DBA

erfassten Steuern (in der Regel Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) besteht gemäss OECD-MA nicht, so dass z. B. auch Informationen betreffend indirekte Steuern ausgetauscht werden könnten [9]. Weiterhin kann das Ersuchen

«Der ersuchte Vertragsstaat ist verpflichtet, die Informationen bei den inländischen Informationsinhabern zu beschaffen.»

auch Personen betreffen, die in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind [10], so z. B. ein in einem Drittstaat ansässiges Unternehmen mit einer Betriebsstätte im ersuchten Vertragsstaat.

Ob die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats bereits im Besitz der fraglichen Informationen sind, ist unbeachtlich. Der ersuchte Vertragsstaat ist verpflichtet, die Informationen bei den inländischen Informationsinhabern zu beschaffen. Der ersuchte Vertragsstaat muss die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Informationsbeschaffung auch dann nutzen, wenn er diese Informationen für seine eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt [11]. Verfahrensrechtlich ist der ersuchte Staat nicht verpflichtet, über sein innerstaatliches Recht oder über das Recht des ersuchenden Staates hinauszugehen, um die angeforderten Informationen zu beschaffen [12].

3.2 Voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen. Eine wesentliche Voraussetzung des Informationsaustausches gemäss Art. 26 OECD-MA ist die «voraussichtliche Erheblichkeit» der ersuchten Informationen für die Anwendung des Abkommens oder des nationalen Steuerrechts.

Der Standard der voraussichtlichen Erheblichkeit wird im Kommentar zum OECD-MA präzisiert. Dort wird zunächst festgehalten, dass der Standard einen möglichst umfassenden Informationsaustausch gewährleisten soll. Gleichzeitig wird klargestellt, dass die Vertragsstaaten keine Informationen aufs Geratewohl (fishing expeditions) verlangen dürfen bzw. Informationen anfragen dürfen, wenn es wenig wahrscheinlich ist, dass diese relevant für die Steuerangelegenheiten eines Steuerpflichtigen sein werden. Weiterhin erfordert der Standard, dass im Zeitpunkt des Ersuchens eine vernünftige Wahrscheinlichkeit besteht, dass die ersuchte Information wesentlich ist; ob sie sich tatsächlich – nachdem sie erteilt wurde – als wesentlich herausstellt, ist nicht massgeblich. Sofern also die Massgeblichkeit erst nach Erhalt der Informationen abschliessend festgestellt werden kann, darf ein Ersuchen nicht abgelehnt werden [13]. Es bleibt somit festzuhalten, dass der Kommentar den Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit weit auslegt.

Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil vom 13. Februar 2017 erstmalig mit dem Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit im Bereich des Unternehmenssteuerrechts befasst [14]. Dem Urteil lag ein Ersuchen der französischen



LIVIO BUCHER,
MLAW, LL.M.,
CONSULTANT,
INTERNATIONAL TAX
SERVICES, EY,
ZÜRICH

Steuerverwaltung an die ESTV zugrunde. Die vom Ersuchen betroffene Unternehmensgruppe hatte ihre Verrechnungspreispolitik umgestellt; dies hatte zu einer geänderten Gewinnverteilung zwischen den französischen und schweizerischen Gruppeneinheiten geführt. Um die Angemessenheit der geänderten Gewinnverteilung überprüfen zu können, ersuchte die französische Steuerverwaltung die ESTV um Informationen betreffend die Schweizer Gruppengesellschaften (u. a. Natur der ausgeübten Tätigkeit, materielle und personelle Ressourcen, Bilanz und Erfolgsrechnung, Höhe der Unternehmenssteuersätze, Steuerregime, Steuer ruling). Die ESTV beabsichtigte Amtshilfe zu leisten. Die Beschwerde der Gruppengesellschaften beim Bundesverwaltungsgericht hatte teilweise Erfolg. Sowohl die Gruppengesellschaften als auch die ESTV erhoben Beschwerde beim Bundesgericht.

Das Bundesgericht setzt sich in seinem Entscheid ausgiebig mit dem Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit auseinander. Es verweist zunächst auf die oben aufgeführte Kommentierung der OECD zu Art. 26 OECD-MA [15]. Die ersuchte Behörde habe nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfesuch dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern müsse nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu einem Sachverhalt haben. Sie könne Auskünfte daher nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheine. Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen komme demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Das Bundesgericht hat sodann festgehalten, dass Finanzinformationen über verbundene Unternehmen relevant sein können, um Gewinnverschiebungen im Konzern zu überprüfen. Insofern seien Bilanzen und Erfolgsrechnungen voraussichtlich erhebliche Informationen für die Überprüfung von Verrechnungspreisen [16]. Dies gelte auch dann, wenn dem ersuchenden Staat bereits eine Verrechnungspreisdokumentation vorliegt [17].

Das Bundesgericht hat weiterhin untersucht, ob Angaben über die Besteuerung der Schweizer Gesellschaft (Steuerregime, Steuerfaktoren, Steuersätze, Höhe der entrichteten Steuern) voraussichtlich erheblich seien. Das Gericht verweist auf eine Bestimmung des französischen Rechts, die für die Abzugsfähigkeit von Zahlungen an privilegiert besteuerte ausländische Gesellschaften eine Beweislastumkehr vorsieht. Die Besteuerung der Schweizer Gesellschaft erweise sich somit als direkt entscheidend für die Beweislast im französischen Verfahren und die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen sei somit zu bejahen [18].

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass das Bundesgericht die weitgehende Auslegung des Begriffs der voraussichtlichen Erheblichkeit des OECD-Kommentars übernommen hat und damit eine niedrige Hürde für Amtshilfersuchen setzt.

4. VERFAHREN DES INFORMATIONSAUSTAUSCHS AUF ERSUCHEN

Aus Sicht der betroffenen Unternehmen kann das Verfahren der internationalen Amtshilfe auf Ersuchen in zwei Phasen

aufgeteilt werden. In einer ersten Phase werden von der ESTV die ersuchten Informationen beschafft, während in einer zweiten Phase die Übermittlung der Informationen von der ESTV vorbereitet und vollzogen wird. Ein wichtiges Merkmal des Schweizer Informationsaustausches auf Ersuchen ist, dass den betroffenen Personen im Vorfeld der Übermittlung ausgiebig rechtliches Gehör gewährt wird.

4.1 Prüfung des Ersuchens und Beschaffung der Informationen (Phase 1)

4.1.1 *Prüfung des Ersuchens der ausländischen Steuerbehörde.* Nach Erhalt eines Amtshilfersuchens prüft die ESTV in einem ersten Schritt dessen Zulässigkeit. Insbesondere prüft sie,

«Das Bundesgericht hat die weitgehende Auslegung des Begriffs der voraussichtlichen Erheblichkeit des OECD-Kommentars übernommen und damit eine niedrige Hürde für Amtshilfersuchen gesetzt.»

ob die ersuchten Informationen vom anwendbaren Abkommen erfasst sind und ob das Ersuchen die erforderlichen Angaben erhält, so etwa: (i) die Identität der betroffenen Person; (ii) eine Beschreibung der verlangten Informationen; (iii) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; (iv) die Gründe zur Annahme, dass sich die verlangten Informationen im ersuchten Staat befinden; (v) den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin; (vi) eine Erklärung, dass die ersuchende Behörde die Informationen in Anwendung ihres Rechts erhalten könnte und dass sie ihre innerstaatlichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat [19].

Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung ist der im Amtshilfesuch geschilderte Sachverhalt aufgrund des im Völkerrecht verankerten Vertrauensprinzips für die ESTV massgeblich, d. h. sie ist an den Sachverhalt gebunden, sofern er nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche aufweist [20].

4.1.2 *Beschaffung der Informationen.* Kommt die ESTV nach Prüfung des Gesuchs zum Schluss, dass die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind, so erlässt sie eine Editionsverfügung, d. h. eine Aufforderung zur Übermittlung der ersuchten Informationen. Die Editionsverfügung kann an die betroffene Person (z. B. die ausländische Konzerngesellschaft, die im Ausland der Steuerprüfung unterliegt), an die Informationsinhaberin (z. B. die Schweizer Konzerngesellschaft), an eine kantonale Steuerverwaltung, oder an eine andere schweizerische Behörde gerichtet sein [21].

Erfahrungsgemäss richtet die ESTV solche Editionsaufforderungen mit ähnlichem, aber nicht unbedingt deckungs-gleichem Inhalt, zeitgleich an mehrere Personen und die

veranlagenden kantonalen Steuerbehörden. An die von dem Ersuchen betroffene Person erfolgt in jedem Fall eine Information über die wesentlichen Teile des Ersuchens [22].

Eine Editionsverfügung ist als Fragebogen ausgestaltet, der oft einer unveränderten Übersetzung des Ersuchens des Partnerstaats entspricht. Im Einzelfall kann die Editionsver-

«In der Praxis ist es geboten, die ESTV bereits im Zeitpunkt der Beantwortung der Editionsverfügung darauf hinzuweisen, dass eingeforderte Informationen ganz oder teilweise nicht austauschfähig seien.»

fügung offensichtlich über das hinausgehen, was von der ESTV tatsächlich ausgetauscht werden kann und letztlich auch wird. Die ersuchte Person muss dennoch die Editionsverfügung vollständig beantworten, ist sie doch zur Mitwirkung bei der Feststellung des relevanten Sachverhalts verpflichtet [23]. Nach Ansicht der Autoren ist es dennoch in der Praxis geboten, die ESTV bereits zum Zeitpunkt der Beant-

wortung der Editionsverfügung darauf hinzuweisen, dass eingeforderte Informationen ganz oder teilweise nicht austauschfähig seien und den Grund hierfür im Antwortschreiben auf die Editionsverfügung anzuführen. Die ersuchten Personen können auf Antrag Einsicht in die Akten nehmen [24], was gemäss den Autoren empfohlen ist und in der Antwort auf die Editionsverfügung adressiert werden sollte. Die ESTV hat dem Antrag auf Akteneinsicht stattzugeben. Das ausländische Amtshilfeersuchen wird im Rahmen der Akteneinsicht aber regelmässig nicht herausgegeben.

Die Editionsverfügung ist sofort vollstreckbar und kann nicht direkt angefochten werden [25]. Leistet die betroffene Person oder der Informationsinhaber der Editionsverfügung nicht Folge, so kann dies unter vorgängiger Androhung in der Editionsverfügung mit einer Busse von bis zu CHF 10 000 bestraft werden [26].

4.2 Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde (Phase 2)

4.2.1 Verfahren bis zur Schlussverfügung. Auf der Grundlage der erhaltenen Informationen muss die ESTV in einer zweiten Phase entscheiden, in welchem Umfang sie dem Amtshilfeersuchen des Partnerstaats nachkommt.

Die in der ersten Phase gesammelten Informationen werden von der ESTV zunächst detailliert auf ihre Amtshilfefähigkeit geprüft, insbesondere unter dem Aspekt der voraus-

sichtlichen Erheblichkeit der Informationen. Beweisstücke werden geschwärzt, wenn die darin enthaltenen Informationen nicht erheblich sind. Die ESTV fasst sodann die Informationen, die übermittelt werden sollen, zusammen und unterbreitet diese den betroffenen Personen und Informationsinhabern. Diese Personen können zur Zusammenstellung schriftlich Stellung nehmen. Die ESTV wiederholt allenfalls diesen Schritt, insbesondere wenn sie allfällige Einwände als berechtigt betrachtet.

Sofern die Personen der Übermittlung der Informationen in der ihnen vorgelegten Fassung zustimmen, können sie dies der ESTV durch Unterzeichnung [27] eines hierzu vorgesehenen Formulars mitteilen. Das Amtshilfeverfahren wird dann im sogenannten vereinfachten Verfahren – d. h. ohne Erlass einer Schlussverfügung – abgeschlossen, und die ESTV übermittelt die Informationen an die ersuchende Behörde mit dem Hinweis auf die Zustimmung [28]. Stimmen die Personen der Übermittlung von Informationen nicht ausdrücklich zu, so erlässt die ESTV eine Schlussverfügung [29].

4.2.2 Beschwerdeverfahren. Die Schlussverfügung ist beim Bundesverwaltungsgericht innert 30 Tagen mit aufschiebender Wirkung anfechtbar. Beschwerdelegitimiert sind alle Personen, welche vor der ESTV im Verfahren teilgenommen haben (oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten haben), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt sind und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung haben [30]. Gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts kann wiederum innert zehn Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Das Bundesgericht entscheidet in der Sache selbst nur, wenn tatsächlich ein Fall von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt [31]. Es entscheidet relativ rasch, d. h. innert weniger Tage bzw. Wochen, ob der Beschwerdeweg kraft grundsätzlicher Bedeutung offen ist (Art. 84a *Bundesgerichtsgesetz* [BGG]). Ist dies nicht der Fall, fällt es einen Nichteintretensentscheid. Auch das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesgericht hat grundsätzlich aufschiebende Wirkung [32].

Die ESTV übermittelt die Informationen an den ersuchenden Partnerstaat, sobald die Schlussverfügung in Rechtskraft erwächst und solange ein allfälliger in Rechtskraft erwachsener Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts oder des Bundesgerichts nichts anderes festlegt.

5. EXKURS: RECHTSMITTEL GEGEN DEN INFORMATIONSAUSTAUSCH AUF ERSUCHEN IM EU-RECHT (ENTSCHEIDUNG DES EUGH IM FALL BERLIOZ)

Wie dargestellt, gibt die Schweizer Rechtsordnung den beschwerdeberechtigten Personen das Recht, die Übermittlung von Informationen gerichtlich überprüfen zu lassen. Für den EU-Rechtsraum wurde die Frage, ob den Informationsinhabern bzw. betroffenen Personen Rechtsmittel gegen den Informationsaustausch zur Verfügung stehen müssen, in einem Urteil des *Europäischen Gerichtshofs* (EuGH) aus 2017 höchstrichterlich entschieden [33].

In dem Fall hatte die französische Steuerverwaltung – gestützt auf Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG [34] – ein Ersuchen auf Informationsaustausch

«Obwohl der Kampf gegen Steuerhinterziehung ein grosses Anliegen der EU-Mitgliedsstaaten ist, darf diesem Zweck folgend das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit nicht untergraben werden.»

an Luxemburg hinsichtlich der dort ansässigen Gesellschaft *Berlioz Investment Fund SA* gestellt. Das zum fraglichen Zeitpunkt geltende Gesetz des Grossherzogtums Luxemburg [35] sah u. a. vor, dass die ersuchte Behörde die formelle Korrektheit der Anfrage überprüft und auf diese einzutreten hat, sofern die rechtliche Grundlage für den Informationsaustausch, der Name der ersuchenden Behörde und die Identifikation der betroffenen Person gegeben ist [36]. Eine Überprüfung, ob die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich sind, war nicht vorgesehen. Weiterhin war in keinem Stadium des Verfahrens ein Rechtsmittel zulässig [37].

Nachdem *Berlioz Investment Fund SA* sich geweigert hatte, die von der luxemburgischen Behörde angeforderten Informationen mangels offensichtlicher voraussichtlicher Relevanz zu überliefern, wurde von der Behörde eine Verwaltungsstrafe verhängt, gegen die die Gesellschaft Klage erhob.

In seiner Entscheidung verweist der EuGH auf das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht im Sinne von Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union. Obwohl der Kampf gegen Steuerhinterziehung ein grosses Anliegen der EU-Mitgliedsstaaten ist, darf diesem Zweck folgend das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit nicht untergraben werden. Der Gerichtshof entschied, dass im EU-Rechtsraum (i) den nationalen Gerichten die Möglichkeit eingeräumt werden muss zu überprüfen, ob es

den ersuchten Informationen nicht an sämtlicher voraussichtlicher Erheblichkeit mangelt, und (ii) dass gegen die Entscheidung der ersuchten Behörde, auf ein Ersuchen auf Informationsaustausch einzutreten, ein Rechtsmittel gegeben sein muss. Das Grossherzogtum Luxemburg wurde angewiesen, das Gesetz entsprechend zu ändern. Da Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union den Art. 6 Ziff. 1 und den Art. 13 Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) ins europäische Recht überführt, ist das in der Rechtssache *Berlioz* ergangene Urteil des EuGH von EU-Staaten nicht nur für Amtshilfeersuchen von anderen EU-Staaten, sondern auch mit Bezug auf Amtshilfeersuchen von Drittstaaten zu beachten [38].

6. FAZIT

Infolge der Ausweitung des spontanen und automatischen Informationsaustauschs (Austausch von Rulinginformationen, Austausch von länderbezogenen Berichten) und den in vielen Staaten eingeführten Vorschriften zu Verrechnungspresdokumentationen gemäss BEPS Aktionspunkt 13 stehen ausländischen Behörden zunehmend mehr Informationen über Schweizer Unternehmen zur Verfügung. Die Behörden werden diese Informationen nutzen, um allfällige Steuerrisiken zu identifizieren und ihnen im Rahmen von Steuerprüfungen nachzugehen. Es ist zu erwarten, dass die Informationen zu weiteren und detaillierten Fragen Anlass geben. So werden beispielsweise im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs summarische Informationen zu Schweizer Rulings, nicht aber die Rulings selbst, übermittelt. Im Rahmen der länderbezogenen Berichterstattung werden zwar wichtige finanzielle und sonstige Informationen automatisch ausgetauscht, allerdings geben diese kein abschliessendes Bild über die finanzielle Lage bzw. die Funktionen der Gruppengesellschaften. Sofern die ausländischen Steuerbehörden weiterführende Informationen anfordern, diese aber von den betroffenen Steuerpflichtigen nicht bereitgestellt werden (können), ist davon auszugehen, dass die Behörden vermehrt Gesuche auf Informationsaustausch im Rahmen der internationalen Amtshilfe bei der ESTV stellen werden. Selbst – oder sollte man sagen: gerade eben – in Zeiten des zunehmenden spontanen und automatischen Informationsaustauschs dürfte die Bedeutung des Informationsaustauschs auf Ersuchen deshalb weiterhin steigen. ■

Anmerkungen: 1) Für die Jahre 2016 und 2017 können Schweizer Konzerne auf freiwilliger Basis einen länderbezogenen Bericht bei der ESTV einreichen. 2) Vgl. Website der ESTV: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/fachinformationen/wichtige-kennzahlen/internationale-amtshilfe/2017.html>, besucht am 20. April 2018. 3) Gemäss Website des SIF: <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/informationsaustausch/amtshilfe-auf-ersuchen.html>, besucht am 20. April 2018. 4) Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR o.652.1, Amtshilfeübereinkommen). 5) Art. 5 Amtshilfeübereinkommen. 6) Art. 5 Abs. 1 Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 (SR 651.1; StAHiG). 7) Donatsch Andreas/Heimgartner Stefan/Simonek Madeleine, Internationale Rechtshilfe; unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zürich, 2. Auflage 2015, S. 149. 8) Art. 26

Abs. 1 Satz 2 OECD-MA. 9) OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA, Rz. 10.1; abweichend vom OECD-MA begrenzen einige Schweizer DBA den Austausch auf die vom jeweiligen DBA erfassten Steuern. 10) Art. 26 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA. 11) Art. 26 Abs. 4 OECD-MA. 12) Art. 26 Abs. 3 OECD-MA. 13) OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA, Rz. 5. 14) BGE 143 II 185. 15) Ibid., E. 3.3. 16) Ibid., E. 4.2. 17) Ibid., E. 4.3. 18) Ibid., E. 4.4. 19) Art. 6 StAHiG. 20) Anstelle vieler BGE 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409 E. 4; Urteile des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.6, A-4569/2015 vom 17. März 2016 E. 6. 21) Art. 8 Abs. 3 i. V. m. Art. 9–12 StAHiG. 22) Art. 14 Abs. 1 StAHiG. 23) Art. 13 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (SR 172.021, VwVG). 24) Art. 15 StAHiG. 25) Art. 19 Abs. 1 StAHiG. 26) Art. 22j StAHiG. 27) Mittels Vollmacht kann auch der Berater zur Unterzeichnung

ermächtigt werden. 28) Art. 16 StAHiG. 29) Art. 17 StAHiG. 30) Art. 19 StAHiG i. V. m. Art. 48 VwVG. 31) Art. 84a des Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (SR 173.110, BGG). 32) Art. 103 Abs. 2 Bst. d BGG. 33) EuGH, 16. 5. 2017, *Berlioz Investment Fund SA/Directeur de l'administration des contributions directes*, Rs. C-682/15; Slg. 2017, I-654. 34) ABL. 2011, I 64, S. 1. 35) Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Gesetz von 2014). 36) Art. 3 Abs. 1 des Gesetzes von 2014. 37) Art. 6 des Gesetzes von 2014, Anm. 35. 38) Vgl. Oesterhelt Stefan/Seiler Moritz, Aus der Rechtsprechung des EuGH im Jahr 2017, FSrT 2018, 33 ff., 42 ff.