

Peter von Berg

Jusletter, 26. Februar 2018

Die straflose Selbstanzeige von natürlichen Personen

Basel

burckhardt AG
Steinentorstrasse 23,
Postfach 258,
CH-4010 Basel

Zürich

burckhardt AG
Usterstrasse 12,
Postfach 1172,
CH-8021 Zürich

Peter von Burg

Die straflose Selbstanzeige von natürlichen Personen

Im Zeitalter des automatischen Informationsaustausches (AIA)

Mit der Einführung des automatischen Informationsaustausches (AIA) ist die Anzahl der straflosen Selbstanzeigen in der Vergangenheit deutlich angestiegen. Der Autor zeigt im nachfolgenden Beitrag auf, bis zu welchem Zeitpunkt noch von einer straflosen Selbstanzeige gesprochen werden kann bzw. eine solche von der zuständigen Steuerverwaltung in der Regel akzeptiert wird. Abgerundet wird der Beitrag mit Hinweisen zu ausgewählten weiteren Entwicklungen in diesem Zusammenhang.

Beitragsarten: Beiträge

Rechtsgebiete: Steuerrecht; Europarecht und Internationales Recht

Zitiervorschlag: Peter von Burg, Die straflose Selbstanzeige von natürlichen Personen, in: Jusletter 26. Februar 2018

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Voraussetzungen der straflosen Selbstanzeige bei natürlichen Personen
- III. Umsetzung und Durchführung des AIA in der Schweiz
 1. Rechtsquellen des AIA
 2. AIA-Partnerstaaten der Schweiz
 3. Weitere potenzielle Partnerstaaten
 4. Meldende Finanzinstitute
 5. Meldepflichtiges Konto und auszutauschende Informationen
 6. Übermittlung der auszutauschenden Informationen in die Schweiz
 7. Auswertung der Informationen in der Schweiz
- IV. Auswirkung des AIA auf (straflose) Selbstanzeigen
 1. Haltung der ESTV und Praxis in den Kantonen
 2. Einfluss der Datensammlung unter dem AIA auf das Kriterium der Spontaneität bzw. des eigenen Antriebes
 3. Kenntnisnahme einer Steuerbehörde (Behördenkenntnis) nach dem Datenaustausch unter dem AIA
- V. Ausgewählte weitere Entwicklungen
 1. Entwurf der OECD betreffend Offenlegungspflichten
 2. Inländischer AIA und Steueramnestie
- VI. Schlussbemerkungen

I. Einleitung

[Rz 1] Die Steuerwelt hat sich sowohl für natürliche als auch für juristische Personen in den letzten Jahren grundlegend verändert. Konzerne müssen sich insbesondere intensiv mit dem BEPS-Projekt¹ der OECD² / G20 befassen. Bei natürlichen Personen, welche im vorliegenden Beitrag im Fokus stehen, wurden in der Vergangenheit Steuerdelikte vielfach gesellschaftlich akzeptiert und nur zögerlich bekämpft. Die politischen und gesellschaftlichen Wertvorstellungen haben sich aber sowohl im In- als auch im Ausland deutlich verändert.³ Ausfluss dieser Entwicklungen ist auch der von der OECD entwickelte Standard zum automatischen Informationsaustausch (AIA), unter welchem Finanzkonten automatisch zwischen Jurisdiktionen ausgetauscht werden.⁴ Der AIA wiederum hat eine erhöhende Wirkung auf die Anzahl der eingereichten straflosen Selbstanzeigen in der Schweiz.⁵

[Rz 2] Der nachfolgende Beitrag wird in einem ersten Schritt die Voraussetzungen der straflosen Selbstanzeige für natürliche Personen aufzeigen.⁶ In einem zweiten Schritt erfolgt ein Überblick,

¹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013.

² Organisation for Economic Cooperation and Development = Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.

³ URS ZULAUF / URS ROHNER / ROMEO CERUTTI, in: Rolf. H. Weber / Walter A. Stoffel / Jean-Luc Chenaux / Rolf Sethe (Hrsg.), Aktuelle Herausforderungen des Gesellschafts- und Finanzmarktrechts, Festschrift für Hans Caspar von der Crone zum 60. Geburtstag, Unversteuerte Bankkundengelder – was tun?, Zürich / Basel / Genf 2017, S. 743 ff., S. 743.

⁴ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Paris 2014 (zit. OECD, CRS).

⁵ FELIX SAGER, Kanton St. Gallen, Finanzdirektion, Steueramt, Amtsleitung, Straflose Selbstanzeige, St. Gallen 2017; Finanzdirektion Zürich, Medienmitteilung vom 4. Januar 2018, Fast dreimal so viele Selbstanzeigen.

⁶ Nachfolgend Ziff. II.

wie die Schweiz den AIA umsetzt und durchführt.⁷ Die Fragestellung, welche Auswirkungen der AIA auf (straflose) Selbstanzeigen hat, wird darauffolgend behandelt.⁸ Schlussendlich wird der Beitrag mit Hinweisen zu ausgewählten weiteren Entwicklungen in diesem Zusammenhang abgerundet.⁹

II. Voraussetzungen der straflosen Selbstanzeige bei natürlichen Personen

[Rz 3] Die straflose Selbstanzeige ist für natürliche Personen in Art. 175 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)¹⁰ geregelt und wurde in Art. 56 Abs. 1^{bis} des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)¹¹ harmonisiert. Die Kantone haben eine entsprechende Bestimmung in die jeweiligen kantonalen Steuergesetzen aufgenommen.¹² Demnach wird von einer Strafverfolgung abgesehen, sofern (i) sich die steuerpflichtige Person erstmals anzeigt, (ii) die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist, (iii) die steuerpflichtige Person die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt und (iv) sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht. Im Nachfolgenden wird vorab nur auf die zweite Voraussetzung der Behördenkenntnis vertiefter eingegangen.

[Rz 4] In der Lehre wird die Meinung vertreten, dass keine Steuerbehörde im funktionellen Sinn Kenntnis haben dürfe, womit die ESTV und Gerichte auch erfasst sind.¹³ Weiter sei im Interesse der Rechtssicherheit erst die förmliche Einleitung eines Nachsterverfahrens durch die zuständige Behörde als Kenntnis einer Steuerbehörde zu qualifizieren.¹⁴ Ein anderer Teil der Lehre versteht unter dem Begriff des Bekanntseins, dass die Steuerbehörde bereits über konkrete Kenntnisse über den Sachverhalt verfügt, d.h. Kenntnisse über die konkrete Hinterziehung hat.¹⁵ In den Kantonen sind nur vereinzelt Stellungnahmen zu finden, ab wann die Kenntnisnahme einer Steuerbehörde vorliegen soll. Der Kanton Graubünden beispielsweise führt aus, dass eine Selbstanzeige, die erst nach einer Auflage, nach Rückfragen der Steuerverwaltung oder nach einer Aufrechnung in der Aktiengesellschaft erfolgt, zu spät sei.¹⁶ Nach der hier vertretenen Ansicht

⁷ Unten Ziff. III.

⁸ Unten Ziff. IV.

⁹ Unten Ziff. V.

¹⁰ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11).

¹¹ Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14).

¹² Vgl. zum Beispiel für den Kanton Zürich § 235 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG; LS 631.1).

¹³ SONJA BOSSART MEIER / MARC JUTZI, Die strafbefreiende Selbstanzeige – Ein uneinheitlich geregelter Rettungsanker, in: Jusletter 12. September 2016, S. 21 f. m.w.H.; FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMANN / HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 175 N 126; ROMAN J. SIEBER / JASMIN MALLA, in: Martin Zweifel / Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Basel 2017, Art. 175 N 63; RETO SUTTER, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, Diss. Zürich, Bern 2014, S. 99 ff.

¹⁴ PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil III, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 175 DBG N 60; RICHNER / FREI / KAUFMANN / MEUTER (Fn. 13), Art. 175 N 126; SIEBER / MALLA (Fn. 13), Art. 175 N 65.

¹⁵ BOSSART MEIER / JUTZI (Fn. 13), S. 23 m.w.H.

¹⁶ Steuerverwaltung Graubünden, Praxisfestlegung, Straflose Selbstanzeige und vereinfachte Nachbesteuerung von Erben, ergänzte Version von 2012.

überzeugen die Argumente, dass erst ab Einleitung eines Nachsteuerverfahrens die Behördenkenntnis vorliegt. Dies insbesondere deshalb, weil die Steuerbehörde nach Treu und Glauben¹⁷ zu handeln hat und im Zeitpunkt der Kenntnisnahme der Hinterziehung umgehend ein Nachsteuerverfahren zu eröffnen hat.¹⁸

[Rz 5] Neben den oben ausgeführten Voraussetzungen spricht sich ein Teil der Lehre aufgrund des französischen («spontanément») und italienischen («spontaneamente») Gesetzestextes des DBG zudem dafür aus, dass eine Selbstanzeige spontan bzw. aus eigenem Antrieb abgegeben werden müsse.¹⁹ Ein anderer Teil der Lehre lehnt diese Voraussetzung unter anderem mit der Begründung ab, dass der Zweck der Norm bereits mit dem objektiven Element der Kenntnisnahme einer Steuerbehörde erfüllt sei²⁰ und der Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr keine Rolle spielen dürfe und einzig massgeblich sei, ob die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist.²¹ Die Kantone haben nur vereinzelt die Voraussetzung der Spontaneität bzw. des eigenen Antriebes ausdrücklich in ihren Publikationen erfasst. So hat beispielsweise der Kanton Zürich die Voraussetzung des eigenen Antriebes in seinem Merkblatt ausdrücklich erwähnt.²² In der Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden fehlt hingegen ein Hinweis darauf, dass eine straflose Selbstanzeige spontan bzw. aus eigenem Antrieb erfolgen müsse.²³

[Rz 6] Nach der hier vertretenen Auffassung ist die Spontaneität bzw. der eigene Antrieb keine Voraussetzung der straflosen Selbstanzeige. Ausgehend vom Wortlaut der Bestimmung ist zumindest im deutschen Gesetzestext überhaupt keine Rede von spontan oder aus eigenem Antrieb. Richtigerweise ist davon auszugehen, dass die in den romanischen Sprachen beinhaltete Spontaneität ein Teil der Übersetzung des Terminus «straflose Selbstanzeige» (französisch übersetzt mit «dénunciation spontanée non punissable») war und sich vielmehr auf den Wortteil «Selbst» bezog und nicht eine zusätzliche Voraussetzung darstellen sollte.²⁴ Bei der italienischen Fassung wurde der Terminus zwar mit «autodenuncia esente da pena» übersetzt, was aber nicht schädlich ist, da im vorangehenden Text ebenfalls die Spontaneität im Zusammenhang mit der Selbstanzeige («denuncia spontaneamente») übersetzt wurde. Auch die Systematik legt diese Auslegung nahe, da in allen drei Sprachversionen eine Aufzählung der Voraussetzungen (lit. a bis c) angeführt wird und die Spontaneität bzw. ein eigener Antrieb nicht unter diesen aufgeführt wird. Weiter deutet das gesetzgeberische Verfahren darauf hin, dass keine Spontaneität (mehr) verlangt wird. So weist die Botschaft noch ausdrücklich darauf hin, dass das alte Recht einen eigenen Antrieb verlangte und neu von einer Strafverfolgung dann abgesehen wird, wenn die Steuerbehörden im Zeitpunkt der Selbstanzeige noch keine Kenntnisse von der Hinterziehung hatten und die oben erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind.²⁵ Umso mehr hätte der Gesetzgeber diese (zusätzliche)

¹⁷ Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101).

¹⁸ Art. 153 Abs. 1 DBG.

¹⁹ Vgl. SUTTER (Fn. 13), S. 86 ff. m.w.H.

²⁰ Vgl. BOSSART MEIER / JUTZI. (Fn. 13), S. 14 ff. m.w.H.

²¹ RICHNER / FREI / KAUFMANN / MEUTER (Fn. 13), Art. 175 N 126.

²² Zürcher Steuerbuch, Nr. 241a.1, Merkblatt des kantonalen Steueramtes zur straflosen Selbstanzeige und zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen vom 3. März 2010, S. 1.

²³ Steuerverwaltung Graubünden (Fn.16).

²⁴ Ähnlich ROLF BENZ, Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern: Zehn echte und vermeintliche Tatbestandsmerkmale, in StR 66 (2011), S. 182 ff., S. 183 f.

²⁵ Botschaft zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006, BBl 2006 8795 ff. (zit. Botschaft straflose Selbstanzeige), S. 8802.

Voraussetzung im neuen Recht nachführen müssen, hätte er diese verlangen wollen. Schlussendlich ist auch der Hinweis von BOSSART MEIER / JUTZI richtig, dass die Kriterien der Spontaneität und der Behördenkenntnis auf ähnlichen Überlegungen basieren.²⁶ Entscheidend ist schliesslich bei beiden Kriterien, zu welchem Zeitpunkt keine straflose Selbstanzeige mehr möglich sein soll. Auch hier hätte der Gesetzgeber die Möglichkeit gehabt, den Zeitpunkt klarzustellen und die Spontaneität als Voraussetzung aufzuführen.

III. Umsetzung und Durchführung des AIA in der Schweiz

1. Rechtsquellen des AIA

[Rz 7] Die Schweiz hat sowohl das Amtshilfeübereinkommen²⁷ als auch die darauf gestützte multilaterale AIA-Vereinbarung²⁸ inkl. OECD-Standard²⁹ unterzeichnet und auf den 1. Januar 2017 in Kraft gesetzt. Die entsprechenden Umsetzungserlasse, das AIAG³⁰ und die AIAV³¹, sind ebenfalls am 1. Januar 2017 in Kraft getreten. Konkretisierend dazu hat die ESTV eine Wegleitung publiziert,³² welche sich an den OECD-Kommentaren³³ und dem OECD-Handbuch³⁴ orientieren soll.³⁵

2. AIA-Partnerstaaten der Schweiz

[Rz 8] Um den AIA mit dem entsprechenden Partnerstaat einzuführen, kann die Schweiz mit anderen Staaten separate AIA-Abkommen abschliessen oder wie mit der Europäischen Union den AIA bilateral gestützt auf die multilaterale AIA-Vereinbarung aktivieren. AIA-Abkommen müssen von der Bundesversammlung mit einfachem Bundesbeschluss genehmigt werden.³⁶ Danach notifiziert der Bundesrat das Sekretariat des Koordinierungsgremiums mittels einer Liste der Staaten, mit denen die Schweiz den AIA umsetzen will.³⁷

²⁶ BOSSART MEIER / JUTZI (Fn. 13), S. 16.

²⁷ Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen abgeschlossen vom 25. Januar 1988, für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Januar 2017 (SR 0.652.1).

²⁸ Multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten vom 29. Oktober 2014 (AIA-Vereinbarung) = Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA; SR 0.653.1).

²⁹ OECD, CRS (Fn. 4).

³⁰ Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 18. Dezember 2015 (AIAG; SR 653.1).

³¹ Verordnung über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 23. November 2016 (AIAV; SR 653.11).

³² ESTV, Wegleitung über den Standard für den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 17. Januar 2017 (zit. ESTV, Wegleitung).

³³ OECD, CRS (Fn. 4), S. 63 ff.

³⁴ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters, The CRS Implementation Handbook, Paris 2015.

³⁵ Art. 22 Abs. 4 AIAG; ESTV, Wegleitung (Fn. 32), Ziff. 1.2.3.

³⁶ Art. 39 lit. a AIAG.

³⁷ Abschnitt 7 Ziff. 1 lit. f AIA-Vereinbarung.

[Rz 9] Mit Inkrafttreten per 1. Januar 2017 umfasste diese Liste 38 Staaten und Territorien, insbesondere Australien, die Europäische Union,³⁸ Kanada und Südkorea (nachfolgend Partnerstaaten 2017).

[Rz 10] Weitere bedeutende Partnerstaaten,³⁹ insbesondere Argentinien, Brasilien, China, Indien, Israel, Fürstentum Liechtenstein, Neuseeland, Russland, Südafrika und Uruguay, sind mit Inkrafttreten per 1. Januar 2018 hinzugekommen (nachfolgend Partnerstaaten 2018).⁴⁰ Im Falle von Neuseeland wurde zwar der Bundesbeschluss vom Nationalrat kritisiert, da die Schweiz zunächst ein Sozialabkommen mit Neuseeland aushandeln müsse, schlussendlich jedoch ohne Änderungen angenommen.⁴¹ Der Bundesrat wird vor dem ersten Datenaustausch mit den Partnerstaaten 2018 einen Lagebericht zur Sicherstellung der standardkonformen Umsetzung erstellen. Darin soll geprüft werden, ob die betreffenden Partnerstaaten 2018 die Anforderungen des Standards, insbesondere betreffend Vertraulichkeit und Datensicherheit, tatsächlich erfüllen.⁴² Der Datenaustausch kann ausgesetzt werden, wenn eine erhebliche Nichteinhaltung der Vereinbarung, beispielsweise die Nichteinhaltung der Vertraulichkeits- und Datenschutzbestimmungen, vorliegen sollte.⁴³ Diese Umsetzung weicht von der ursprünglichen vom Bundesrat beabsichtigten Vorgehensweise doch erheblich ab. Der Bundesrat hatte angekündigt, dass für neue Partnerstaaten insbesondere der Datenschutz und die Regularisierungsmöglichkeiten angemessen sein müssen.⁴⁴ Entsprechend wurden in der Vernehmlassung auch diesbezügliche Bedenken geäussert.⁴⁵ Der Bundesrat erachtet den erwähnten Prüfmechanismus im Hinblick auf die schnelle Ausdehnung des Netzwerks von AIA-Partnerstaaten als genügende Massnahme.⁴⁶

[Rz 11] Ebenfalls mit Inkrafttreten per 1. Januar 2018 soll der AIA mit Hongkong und Singapur (nachfolgend: vorläufige Partnerstaaten 2018) eingeführt werden und dies obwohl die Genehmigungsverfahren in der Schweiz zu diesem Zeitpunkt noch nicht vollständig durchgeführt wurden.⁴⁷ Eine vorzeitige Anwendung soll auf Art. 7b des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes (RVOG)⁴⁸ gestützt werden, wonach der Bundesrat die vorläufige Anwendung eines völkerrechtlichen Vertrages beschliessen oder vereinbaren kann, wenn die Wahrung wichtiger Interessen der Schweiz und eine besondere Dringlichkeit es gebieten. Der Aufbau eines weiten Netzwerkes von AIA-Partnerstaaten sei Voraussetzung dafür, dass die Schweiz ihre gegenüber

³⁸ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten abgeschlossen am 26. Oktober 2004, für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Januar 2017 (SR 0.641.926.81).

³⁹ Der offizielle Stand der Partnerstaaten ist abrufbar unter: <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/themen/informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html> (Website zuletzt besucht 9. Februar 2018).

⁴⁰ Vgl. auch die Botschaft über die Einführung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten mit 41 Partnerstaaten ab 2018/2019 vom 16. Juni 2017, BBl 2017 4913 ff. (zit. Botschaft 2018/2019).

⁴¹ AB 2017 N 1623 ff.

⁴² Botschaft 2018/2019 (Fn. 40), 4943 ff.

⁴³ Abschnitt 7 Ziff. 3 AIA-Vereinbarung i.V.m. Art. 31 AIAG.

⁴⁴ BUNDESRAT, Medienmitteilung vom 8. Oktober 2014, Automatischer Informationsaustausch in Steuersachen: Bundesrat beschliesst Verhandlungsmandate mit Partnerstaaten.

⁴⁵ Botschaft 2018/2019 (Fn. 40), 4938 ff.

⁴⁶ Botschaft 2018/2019 (Fn. 40), 4941.

⁴⁷ Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Erläuternder Bericht zu den bilateralen Abkommen zur Einführung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten mit Singapur und Hongkong ab 2018/2019 vom 13. Oktober 2017.

⁴⁸ Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21. März 1997 (RVOG; SR 172.010).

dem Global Forum⁴⁹ eingegangenen politischen Verpflichtungen zeitgerecht erfülle und insofern diene die vorläufige Anwendung dieser AIA-Abkommen der Wahrung wichtiger Interessen der Schweiz.⁵⁰ Meines Erachtens ist eine solche vorläufige Anwendung im Falle von Hongkong und Singapur abzulehnen. Fraglich erscheint es aus Schweizer Sicht, ob der um ein Jahr vorgezogene AIA mit zwei zusätzlichen Partnerstaaten unter den Begriff der Wahrung wichtiger Interessen der Schweiz subsumiert werden kann. Richtig ist zwar, dass Singapur und Hongkong zwei der weltweit wichtigsten Konkurrenzfinanzplätze der Schweiz sind,⁵¹ was aber noch nicht heisst, dass zur Wahrung wichtiger Interessen ein Abkommen vorläufig angewendet werden soll. Die Schweiz hat, wie aufgezeigt, den AIA mit einer grossen Anzahl Partnerstaaten bereits umgesetzt und baut ihr AIA-Netz kontinuierlich aus. Das Global Forum und / oder die entsprechenden Partnerstaaten sollten das in der Schweiz anwendbare gesetzgeberische Verfahren und das zeitliche Inkrafttreten dieser Abkommen auf ein späteres Jahr respektieren. Weiter zu beachten ist, dass die vorläufige Anwendung aus Sicht der steuerpflichtigen Person rechtsstaatlich bedenklich ist. Bei den Partnerstaaten 2017 und 2018 weiss die steuerpflichtige Person, was und ab wann Daten gesammelt und ausgetauscht werden und diese Übermittlung wurde durch die Legislative genehmigt. Bei den vorläufigen Partnerstaaten 2018 werden die Daten zwar de facto bereits erhoben, da die Finanzinstitute der beiden vorläufigen Partnerstaaten 2018 Kontoinformationen von allen im Ausland steuerlich ansässigen Personen sammeln müssen,⁵² aber ob die Daten schlussendlich tatsächlich ausgetauscht werden, hängt davon ab, ob das Parlament die entsprechenden Abkommen schlussendlich genehmigen wird.

3. Weitere potenzielle Partnerstaaten

[Rz 12] Es ist zu erwarten, dass die Schweiz die Verhandlungen mit weiteren Partnerstaaten im Jahre 2018 erfolgreich abschliessen wird und diese mit Inkrafttreten per 1. Januar 2019 bzw. 2020 hinzukommen werden.

[Rz 13] Bezüglich der USA hat die Schweiz ein Abkommen zur erleichterten Umsetzung von FATCA⁵³ (sog. IGA Model 2)⁵⁴ abgeschlossen.⁵⁵ Stand Ende 2017 ist die Schweiz in Verhandlung mit den USA in Bezug auf einen Wechsel vom IGA Model 2 (nichtreziproker Informationsaustausch) auf das IGA Model 1 (reziproker automatischer Informationsaustausch).⁵⁶ Unter FATCA wurde praktisch die ganze Bankenwelt dazu gezwungen, Daten von US-Personen zu sammeln und an die USA zu liefern. Umso mehr ist es nun ernüchternd zu sehen, dass der Austausch von den USA in die Schweiz noch nicht vereinbart werden konnte.

⁴⁹ Global Forum über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke.

⁵⁰ EFD (Fn. 47), S. 20.

⁵¹ EFD (Fn. 47), S. 18.

⁵² Sog. Wider approach, vgl. EFD (Fn. 47), S. 8 und 10.

⁵³ Foreign Account Tax Compliance Act.

⁵⁴ Intergovernmental Agreement nach dem Modell 2.

⁵⁵ Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA abgeschlossen am 14. Februar 2013, für die Schweiz in Kraft getreten am 2. Juni 2014 (SR 0.672.933.63).

⁵⁶ EFD (Fn. 47), S. 5 in fine.

[Rz 14] Das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen publiziert erst nach Abschluss der Verhandlungen jeweils die neuen Partnerstaaten. Noch keine offiziellen Informationen sind bei einigen Staaten erhältlich, welche sich bereits zum AIA-Standard bekannt haben und den ersten Datenaustausch bereits festgelegt haben.⁵⁷ Dies betrifft insbesondere die Bahamas, Panama und die Türkei.

[Rz 15] Weitere Staaten, wie Ägypten, Ecuador, Mazedonien, Kasachstan, Paraguay, Thailand oder die Ukraine, haben sich zwar zum AIA-Standard bekannt, aber noch nicht bekannt gegeben, wann sie den ersten Datenaustausch vornehmen wollen. Da sich darunter einige Staaten befinden, mit welchen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, dürften diese Staaten ebenfalls potenzielle Partnerstaaten für einen AIA mit der Schweiz sein.

4. Meldende Finanzinstitute

[Rz 16] Unter dem AIA sind sämtliche Rechtsträger (insbesondere Gesellschaften, Trusts, Stiftungen)⁵⁸ in Finanzinstitute (FI)⁵⁹ sowie Non-Financial Entities (NFE)⁶⁰ einzuteilen. Als wichtigstes Beispiel eines meldenden⁶¹ Finanzinstituts kann eine Bank angeführt werden, welche Einlagen entgegen nimmt.⁶² Neben diesen können in der Praxis auch Sitzgesellschaften sowie Stiftungen und Trusts als FI qualifizieren.⁶³ Alle meldenden Finanzinstitute haben ihre Finanzkonten anhand der AIA-Sorgfaltspflichten nach meldepflichtigen Konten und meldepflichtigen Personen zu durchsuchen.⁶⁴ Meldende Finanzinstitute melden sodann die identifizierten Konten und Personen entweder direkt an den Partnerstaat oder – wie in der Schweiz vorgesehen – an die eigene Steuerverwaltung, welche diese Informationen sodann an den jeweiligen Partnerstaat weiterleitet.⁶⁵

5. Meldepflichtiges Konto und auszutauschende Informationen

[Rz 17] Ein meldepflichtiges Konto ist ein von einem meldenden Finanzinstitut geführtes Finanzkonto, das anhand von Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten nach dem gemeinsamen Meldestandard als ein meldepflichtiges Konto identifiziert wurde.⁶⁶ Als einfaches Beispiel kann ein Bankkonto in Deutschland einer natürlichen Person mit Wohnsitz in der Schweiz angeführt werden. Bei einer natürlichen Person werden insbesondere der Name, die Anschrift, die Steueridentifikationsnummer, die Kontonummer, der Kontowert und Bruttoerträge von Zinsen oder Dividenden ausgetauscht.⁶⁷ Der Zeitraum der erhobenen Daten kann je nach Partnerstaat variie-

⁵⁷ OECD, AEOI: Status of commitments as at November 2017.

⁵⁸ CRS, Abschnitt VIII.E Abs. 3.

⁵⁹ CRS, Abschnitt VIII.A Abs. 3.

⁶⁰ CRS, Abschnitt VIII.D Abs. 7.

⁶¹ CRS, Abschnitt VIII.A.

⁶² ESTV, Wegleitung (Fn. 32), Ziff. 2.2.1.1.

⁶³ CRS, Abschnitt VIII.A Abs. 6 lit. b i.V.m. Abs. 6 lit. a.

⁶⁴ CRS, Abschnitt I ff.

⁶⁵ Art. 15 AIAG.

⁶⁶ Abschnitt 1 Abs. 1 lit. e AIA-Vereinbarung.

⁶⁷ Abschnitt 2 Abs. 2 AIA-Vereinbarung.

ren. So beziehen sich die Daten für Neuseeland beispielsweise auf das neuseeländische Steuerjahr vom 1. April bis zum 31. März des folgenden Jahres.⁶⁸

6. Übermittlung der auszutauschenden Informationen in die Schweiz

[Rz 18] Die Informationen sind grundsätzlich innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs auszutauschen, auf das sie sich beziehen.⁶⁹ Mit anderen Worten haben die Partnerstaaten 2017 die gesammelten Informationen bis spätestens Ende September 2018 an die ESTV zu übermitteln. Für die Partnerstaaten 2018 bzw. vorläufigen Partnerstaaten 2018 ist der Austausch entsprechend bis Ende September 2019 vorzunehmen. Damit die Partnerstaaten die Informationen fristgemäss austauschen können, benötigen sie von den meldenden inländischen Finanzinstituten die auszutauschenden Informationen. In den jeweiligen nationalen Gesetzen wird daher für die meldenden inländischen Finanzinstitute eine Frist angesetzt. Im Beispiel von Liechtenstein als Partnerstaat 2018 der Schweiz läuft diese Frist jeweils bis Ende Juni.⁷⁰ Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass theoretisch gesehen die ESTV ab dem 1. Januar 2018 Informationen von Partnerstaaten 2017 erhalten kann. Praktisch ist jedoch zu erwarten, dass die ausländischen Finanzinstitute und Steuerverwaltungen ein paar Monate Zeit benötigen werden, um die Informationen aufzubereiten und die Übermittlung an die ESTV schlussendlich häufig zwischen Juli und Ende September des jeweiligen Jahres erfolgen wird.

7. Auswertung der Informationen in der Schweiz

[Rz 19] Die ESTV leitet Informationen, die ihr die Partnerstaaten automatisch übermittelt haben, zur Anwendung und Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts den schweizerischen Behörden weiter, die für die Festsetzung und Erhebung der in den Anwendungsbereich des anwendbaren Abkommens fallenden Steuern zuständig sind.⁷¹ Konkret ordnet die ESTV die erhaltenen Daten von natürlichen Personen aufgrund der AHV-Versichertennummer den entsprechenden Kantonen zu.⁷² Diese sind dann von den entsprechenden Steuerbehörden des Kantons im Abrufverfahren zugänglich, in dem die meldepflichtige Person unbeschränkt steuerpflichtig ist.⁷³ Die kantonale Steuerverwaltung muss also selber aktiv tätig werden, damit sie die AIA-Informationen ihrer steuerpflichtigen Personen erhält und überprüfen kann.

⁶⁸ Inland Revenue (of New Zealand), Guidance on the Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Information, Juni 2017, Ziff. 1.6.

⁶⁹ Abschnitt 3 Abs. 3 AIA-Vereinbarung.

⁷⁰ Art. 9 Abs. 7 des Gesetzes über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Gesetz) vom 5. November 2015, publiziert in: Liechtensteinisches Landesgesetzblatt, Jahrgang 2015, Nr. 355.

⁷¹ Art. 21 Abs. 1 AIAG.

⁷² Art. 32 Abs. 1 und 2 AIAV.

⁷³ Art. 32 Abs. 3 AIAV.

IV. Auswirkung des AIA auf (straflose) Selbstanzeigen

1. Haltung der ESTV und Praxis in den Kantonen

[Rz 20] Die ESTV hat im Herbst 2017 ihre Haltung kommuniziert, wie sich der AIA auf die Möglichkeit zur (straflosen) Selbstanzeige auswirkt.⁷⁴ Die ESTV beurteilt den Datenaustausch im 2018 mit den Partnerstaaten 2017 als Kenntnisnahme der unter dem AIA übermittelten Steuereffaktoren, weshalb spätestens ab dem 30. September 2018 eine Anzeige nicht mehr aus eigenem Antrieb erfolgen würde und die Anzeige nicht mehr straffrei sei. Die ESTV führt aber zusätzlich aus, dass die Beurteilung der Anzeigen den kantonalen Steuerverwaltungen obliege.

[Rz 21] Die Formulierung der ESTV ist indessen unklar bzw. wurde unter Umständen bewusst offen formuliert. Sie kann so verstanden werden, dass erst ab Kenntnisnahme kein eigener Antrieb mehr gegeben sei, womit der Voraussetzung des eigenen Antriebes keine eigenständige Bedeutung mehr zukommen würde. Die Formulierung kann aber aufgrund des Wortes «spätestens» auch so verstanden werden, dass die ESTV am 30. September die Kenntnisnahme in jedem Fall bejaht, sich jedoch im Einzelfall vorbehält, dass vor diesem Zeitpunkt kein eigener Antrieb mehr gegeben sei. Zusammenfassend hat die ESTV mit der Kommunikation ihrer Haltung leider nur teilweise zur Klärung der in der Praxis relevanten Frage beigetragen.

[Rz 22] In den Kantonen hat sich noch keine einheitliche Praxis zu dieser Frage gebildet.⁷⁵ Gemäss der Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern soll eine straflose Selbstanzeige möglich sein, solange die Steuerbehörde die entsprechende Finanzinformation noch nicht erhalten hat (Abruf der Informationen in der Datenbank der ESTV).⁷⁶ Der Kanton Zürich geht noch weiter und will erst beim Abgleich der erhaltenen Daten mit der jeweiligen Steuererklärung keine straflosen Selbstanzeigen mehr akzeptieren.⁷⁷ Ein früherer Zeitpunkt ist für den Kanton St. Gallen massgebend. Demnach sind straflose Selbstanzeigen noch bis zu dem Zeitpunkt, in dem die ESTV effektiv über die Daten verfügt, möglich, wobei sie davon ausgeht, dass dies für die Partnerstaaten 2017 frühestens Mitte 2018 sein wird.⁷⁸ Den wohl frühestmöglichen Zeitpunkt scheint der Kanton Schwyz zu verfolgen, welcher straflose Selbstanzeigen bereits ab Sammlung der Daten nicht mehr akzeptieren will, da diese nicht mehr aus eigenem Antrieb erfolgen würden.⁷⁹

2. Einfluss der Datensammlung unter dem AIA auf das Kriterium der Spontaneität bzw. des eigenen Antriebes

[Rz 23] Unabhängig von der Frage, ob Spontaneität bzw. ein eigener Antrieb überhaupt eine Voraussetzung der straflosen Selbstanzeige ist,⁸⁰ soll nachfolgend aufgezeigt werden, aus welchen

⁷⁴ Vgl. ESTV, Information betreffend Auswirkungen des AIA auf Selbstanzeigen vom 15. September 2017.

⁷⁵ Vgl. Tagesanzeiger vom 3. Oktober 2017, Zürcher Steuersünder werden geschont, <https://www.tagesanzeiger.ch/schweiz/standard/wenn-schwarzgeld-ploetzlich-sichtbar-wird/story/30324382> (Website zuletzt besucht am 12. Januar 2018).

⁷⁶ Finanzdirektion Bern, Straflose Selbstanzeige, http://www.fin.be.ch/fin/de/index/steuern/steuererklaerung/straflose_selbstanzeige.html (Website zuletzt besucht am 2. Januar 2018).

⁷⁷ Kanton Zürich, Finanzdirektion, Steueramt, Medienmitteilung vom 4. Januar 2018, Fast dreimal so viele Selbstanzeigen.

⁷⁸ SAGER (Fn. 5).

⁷⁹ Tagesanzeiger (Fn. 75).

⁸⁰ Vgl. oben Ziff. II.

Gründen eine straflose Selbstanzeige auch ab Sammlung der Daten unter dem AIA noch spontan bzw. aus eigenem Antrieb erfolgen kann.

[Rz 24] Ab dem Zeitpunkt, in dem die Daten gesammelt werden, erhöht sich zwar richtigerweise der Druck auf die steuerpflichtige Person. Der Entschluss, eine Selbstanzeige einzureichen, ist aber nach der hier vertretenen Auffassung immer noch in der Disposition der steuerpflichtigen Person. Wie SUTTER richtig ausführt, wird eine steuerpflichtige Person bei einem solchen Entschluss auch eine Risikoanalyse betreffend die Wahrscheinlichkeit, dass die Steuerhinterziehung aufgedeckt wird, und die daraus folgenden möglichen Konsequenzen vornehmen oder eine Kosten-Nutzen-Analyse durchführen.⁸¹ So hat die OECD bereits erkannt, dass steuerpflichtige Personen und Berater versuchen, den AIA zu umgehen und diese bereits ins Visier genommen.⁸²

[Rz 25] Die Auffassung, dass straflose Selbstanzeigen bereits ab Sammlung der Daten nicht mehr möglich seien, da diese nicht mehr aus eigenem Antrieb erfolgen würden, ist abzulehnen. Die Praxis des Kantons Schwyz hält dem tatsächlichen Ablauf und der Funktionsweise des AIA nicht stand. Zu denken ist beispielsweise an eine steuerpflichtige Person mit Wohnsitz in der Schweiz, welche ihren steuerrechtlichen Wohnsitz während des Jahres der Datensammlung ins Ausland verlegt. Wird das Formular zu Erfassung der steuerlichen Ansässigkeit von der ausländischen Bank erst Ende des Jahres der Datensammlung einverlangt und stellt sie keine Unregelmässigkeiten fest,⁸³ so werden entsprechend im darauffolgenden Jahr die Daten unter dem AIA in der Regel nicht in die Schweiz geliefert. Vorausgesetzt ist dabei, dass die ausländische Bank den Wohnsitz – wie in der Schweiz vorgesehen – per Stichtag erfasst.⁸⁴ Sofern die Schweizer Steuerbehörden nach der Auswanderung keine Hinweise zur Steuerhinterziehung auf eine andere Weise erhalten, erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.⁸⁵ In dieser Konstellation wird die Schweiz womöglich nie mehr von den undeklarierten Einkommens- und Vermögenswerten erfahren. Hätte der Steuerpflichtige hingegen eine straflose Selbstanzeige eingereicht, hätte der Fiskus diese Werte besteuern können. Es sind zahlreiche weitere Konstellationen denkbar, in denen sich die steuerpflichtige Person aus eigenem Antrieb dafür entscheiden muss, eine straflose Selbstanzeige einzureichen. Es stehen ihr entsprechende Dispositionsmöglichkeiten offen und der äussere Druck ist nicht gross genug, dass von keinem eigenen Antrieb mehr gesprochen werden kann. Mit dieser Auslegung wird auch das Ziel der straflosen Selbstanzeige gefördert, die Steuerehrlichkeit zu erhöhen und damit das Steueraufkommen zu mehren.⁸⁶ Folgt man der Auslegung des Kantons Schwyz, hat die steuerpflichtige Person ab Datensammlung keine Möglichkeit mehr, eine straflose Selbstanzeige einzureichen.

[Rz 26] Die Praxis des Kantons Schwyz berücksichtigt nicht bzw. müsste richtig angewendet auch weitere Besonderheiten des AIA berücksichtigen. So müsste im Einzelfall miteinbezogen werden, dass nicht sämtliche Partnerstaaten bereits ab dem 1. Januar des jeweiligen Kalenderjahres

⁸¹ SUTTER (Fn. 13), S. 38.

⁸² Vgl. nachfolgend Ziff. V.1.

⁸³ Vgl. CRS, Abschnitt VII.A, wonach ein meldendes Finanzinstitut sich nicht auf eine Selbstauskunft oder auf Belege verlassen darf, wenn ihm bekannt ist oder bekannt sein müsste, dass die Selbstauskunft oder die Belege nicht zutreffend oder ungläubwürdig sind.

⁸⁴ ESTV, Wegleitung (Fn. 32), Ziff. 4.1.

⁸⁵ Art. 152 Abs. 1 DBG und Art. 53 Abs. 2 StHG; Vgl. Art. 184 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 DBG und Art. 58 Abs. 2 lit. a StHG betreffend Verjährung der Strafverfolgung.

⁸⁶ Botschaft straflose Selbstanzeige (Fn. 25), S. 8805.

Daten sammeln.⁸⁷ Entsprechend müsste eine straflose Selbstanzeige noch bis zu diesem Datum zugelassen werden. Auch zu denken ist, dass bei diskretionären Strukturen zwar Daten bereits gesammelt werden, aber eine Meldung unter Umständen erst bei einer Ausschüttung erfolgt.⁸⁸ Dementsprechend müsste eine Selbstanzeige noch möglich sein, bevor in einem Jahr Daten gesammelt werden, in dem auch eine Meldung erfolgt. Fraglich ist auch, was in der Konstellation passieren würde, wenn aufgrund des Lageberichts des Bundesrates⁸⁹ der Datenaustausch mit einem Partnerstaat auf ein späteres Jahr verschoben wird. Hat die steuerpflichtige Person dann ein Jahr mehr Zeit für ihre straflose Selbstanzeige oder wird ihr diese verwehrt, weil die Daten eventuell nachgeliefert werden.

[Rz 27] Unter der Prämisse, dass überhaupt ein eigener Antrieb als Voraussetzung einer straflosen Selbstanzeige nötig ist, kann nach der hier vertretenen Ansicht frühestens am 1. Januar des nachfolgenden Kalenderjahres, in dem die Daten gesammelt werden, davon gesprochen werden, dass ein eigener Antrieb fehle. Zu diesem Zeitpunkt hat die steuerpflichtige Person es grundsätzlich nicht mehr in der eigenen Hand, die Meldung zu verhindern. Dies trifft natürlich auch nur dann zu, wenn das ausländische meldende Finanzinstitut zu diesem Zeitpunkt die relevanten Parameter bereits erfasst hat und überhaupt eine Meldung erfolgt. Zusammenfassend ist eine strikte Datumsguillotine abzulehnen, da in jedem Einzelfall überprüft werden muss, ob die Voraussetzungen der straflosen Selbstanzeige erfüllt sind oder nicht.

3. Kenntnisnahme einer Steuerbehörde (Behördenkenntnis) nach dem Datenaustausch unter dem AIA

[Rz 28] Wird auf die Voraussetzung der Spontaneität bzw. des eigenen Antriebes verzichtet, ist entscheidend, ab welchem Zeitpunkt eine Steuerbehörde Kenntnis von der Hinterziehung hat.

[Rz 29] Verknüpft man die Voraussetzung der Behördenkenntnis mit dem Datenaustausch unter dem AIA ist gemäss BACHMANN der früheste Zeitpunkt, ab dem eine straflose Selbstanzeige nicht mehr erfolgreich sein kann, derjenige, an dem eine Aufbereitung und Abgleichung der Informationen mit den Datenbanken durch eine Person bei der ESTV durchgeführt wurde.⁹⁰ SIEBER / MALLA haben in allgemeiner Weise ohne konkreten Bezug zum AIA festgehalten, dass keine massgebende Kenntnis einer Steuerbehörde vorliegen kann, wenn diese den Sachverhalt nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge, insbesondere durch Meldung durch eine andere Behörde, in Zukunft festgestellt hätte.⁹¹

[Rz 30] Es ist meines Erachtens BACHMANN zuzustimmen, wenn er fordert, dass Behördenkenntnis notwendigerweise eine kognitive Leistung eines Steuerbeamten beinhaltet.⁹² Nicht gefolgt werden kann jedoch der Ansicht, dass der Abgleich der Informationen mit den Datenbanken durch eine Person bei der ESTV die massgebende kognitive Leistung sein soll. Vielmehr ist mit

⁸⁷ Vgl. oben Ziff. III.5.

⁸⁸ TOBIAS F. ROHNER / CHRISTOPH SCHÄRER, Diskretionäre Trusts als letztes Mittel gegen den AIA in Steuersachen?, Auslegeordnung unter Berücksichtigung internationaler Standards, in: Expert Focus, 2015, S. 711 ff.

⁸⁹ Vgl. oben Ziff. III.2.

⁹⁰ THOMAS BACHMANN, Auswirkungen des automatischen Informationsaustausches (AIA) auf Selbstanzeigen, Kritische Stellungnahme zur Haltung der ESTV, in: StR 2017, S. 840 ff.

⁹¹ SIEBER / MALLA (Fn. 13), Art. 175 N 66.

⁹² BACHMANN (Fn. 90), S. 842.

Kenntnis der Hinterziehung einer Steuerbehörde zu verstehen, dass diese die empfangene Information mit dem Umstand der Hinterziehung verknüpft. Im Zeitpunkt wenn die ESTV die Daten von einem Partnerstaat mit der steuerpflichtigen Person des Kantons A verknüpft, hat sie noch keine Kenntnis davon, ob diese Daten (zum Beispiel dieses Bankkonto) versteuert ist oder nicht. Vielmehr wird erst die Person beim kantonalen Steueramt feststellen, ob die erhaltenen Daten zu einer steuerpflichtigen Person gehören, welche nicht sämtliche Werte versteuert hat. Ausserdem ist auch zu beachten, dass der Erhalt der Daten selber als massgebender Zeitpunkt in gewissen Fällen zur Behördenkenntnis führen würde, selbst wenn eine solche nie stattfindet. Zu denken ist beispielsweise an Fälle, in denen die Daten beim kantonalen Steueramt aus Ressourcenmangel nie (alle) ausgewertet werden können oder dass die Daten aus dem Ausland nicht brauchbar sind, um eine Steuerhinterziehung überhaupt festzustellen.

[Rz 31] Nach der hier vertretenen Meinung überzeugt daher die Ansicht, dass erst bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens durch die zuständige Behörde die Voraussetzung der Behördenkenntnis einer Steuerbehörde nicht mehr erfüllt ist. Nur so ist gewährleistet, dass die kognitive Leistung, das Verknüpfen der Daten zur Hinterziehung, tatsächlich erfüllt ist.

V. Ausgewählte weitere Entwicklungen

1. Entwurf der OECD betreffend Offenlegungspflichten

[Rz 32] Im Mai 2017 hat die G7 mit ihrer Bari-Deklaration die OECD aufgefordert, Wege zu finden, um Strukturen, welche erarbeitet wurden, um die Meldepflichten des AIA zu umgehen oder wirtschaftlich Berechtigten dazu dienen, den Schutz von intransparenten Strukturen zu nutzen, zu bekämpfen.⁹³ Im Dezember 2017 hat die OECD einen entsprechenden Vernehmlassungsentwurf mit dem Titel «Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures» veröffentlicht.⁹⁴ Frei übersetzt möchte die OECD obligatorische Offenlegungsregeln einführen, welche die AIA-Umgehung bzw. die Ausnutzung von Offshore-Strukturen verhindern sollen. Die Vernehmlassungsperiode lief vom 11. Dezember 2017 bis zum 15. Januar 2018.

[Rz 33] Die Hauptpunkte des Entwurfes umfassen (a) eine Beschreibung der Strukturen, welche offengelegt werden müssen, (b) eine Beschreibung der Personen («Intermediäre»), welche diese offen legen müssen, (c) einen Auslöser, wann die Pflicht zur Offenlegung besteht, (d) eine Beschreibung, welche Informationen offen gelegt werden müssen und (e) angemessene Sanktionen bei Nichteinhaltung dieser Pflichten.⁹⁵ Im Nachfolgenden soll ein kurzer Überblick verschafft werden, was unter diesen Hauptpunkten zu verstehen ist. Abschliessend sollen erste Gedanken zu diesem Entwurf erörtert werden.

[Rz 34] Der Begriff des Umgehungstatbestandes wird von der OECD in einer Generalklausel mit dem Wortlaut «A CRS Avoidance Arrangement is any Arrangement for which it is reasonable to conclude that it is designed to, marketed as or has the effect of, circumventing CRS Legislation

⁹³ G7, Bari Declaration on fighting tax crimes and other illicit financial flows, Bari 2017, S. 2.

⁹⁴ OECD, Public Discussion Draft, Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures, Paris 2017 (zit. OECD, Public Draft).

⁹⁵ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 5.

or exploiting an absence thereof» erfasst.⁹⁶ Dieser Wortlaut ist sehr umfassend und beinhaltet jede Struktur, von welcher vernünftigerweise davon ausgegangen werden muss, dass sie aufgesetzt bzw. beworben wurde oder tatsächlich den Effekt hat, den AIA zu umgehen oder die Nichtanwendung desselben zu veranlassen. Ergänzt wird dies noch mit einer Aufzählung von Tatbeständen, welche diese Generalklausel erfüllen.⁹⁷ Die Aufzählung enthält das Beispiel der Benutzung eines Kontos, Produkts oder Investments, welches zwar nicht unter die Definition des Finanzkontos des AIA fällt, aber grösstenteils ähnlich ausgestaltet ist wie ein Finanzkonto.⁹⁸ Der Kommentar führt diesbezüglich das Beispiel von elektronischem Geld an.⁹⁹

[Rz 35] Die Definition der Offshore-Struktur ist technisch. Darunter wird jedes passives Offshore-Vehikel verstanden, das durch eine opake Eigentumsstruktur gehalten wird.¹⁰⁰ Vereinfacht gesagt fällt jedes Offshore-Vehikel im Ausland darunter, das keine Substanz hat¹⁰¹ und die Möglichkeit bietet, den wirtschaftlich Berechtigten einer solchen Struktur zu verschleiern.¹⁰² Insbesondere sollen treuhänderisch gehaltene Anteilseigner erfasst werden.¹⁰³

[Rz 36] Der Begriff Intermediäre erfasst sowohl Promotoren als auch Dienstleister.¹⁰⁴ Verkürzt gesagt sollen alle verantwortlichen Personen erfasst werden, welche für eine AIA-Umgehung verantwortlich sind.¹⁰⁵ Erfasst werden sollen insbesondere Anwälte und Vermögensverwalter.¹⁰⁶ Diese müssen diese Tatbestände grundsätzlich der eigenen Steuerbehörde offenlegen.¹⁰⁷ Ausnahmen der Offenlegungspflicht sind vorgesehen, insbesondere für das Anwaltsgeheimnis.¹⁰⁸ Der Anwalt hat in diesem Fall seine Steuerbehörde schriftlich zu informieren, dass er Informationen zu einer Umgehung oder Offshore-Struktur hat, welche nicht offen gelegt werden muss.¹⁰⁹ Zusätzlich muss er die meldepflichtige Person auf ihre Pflicht hinweisen, dass sie sich selbst bei der Steuerbehörde melden muss.¹¹⁰

[Rz 37] Die Daten umfassen die üblichen Informationen wie den Namen und die Ansässigkeit der involvierten Personen.¹¹¹ Durchgesetzt werden sollen diese Offenlegungspflichten mit Sanktionen, welche von den einzelnen Ländern festgelegt werden sollen.¹¹²

[Rz 38] Umgehungstatbestände sind in der Gesetzgebung nur schwer zu erfassen und darum verwundert es nicht, dass die Definitionen sehr breit und technisch geraten sind. Das Beispiel der Produkte, die grösstenteils ausgestaltet sind wie ein Finanzkonto, zeigt auf, dass die Definition

⁹⁶ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 8, Kapitel 1, Art. 1 Abs. 1 Model Rule.

⁹⁷ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 8 f., Kapitel 1, Art. 1 Abs. 1 lit. a bis e Model Rule.

⁹⁸ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 8, Kapitel 1, Art. 1 Abs. 1 lit. a Model Rule.

⁹⁹ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 11.

¹⁰⁰ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 15, Kapitel 2, Art. 1 Abs. 1.1 Model Rule.

¹⁰¹ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 15, Kapitel 2, Art. 1 Abs. 1.2 Model Rule.

¹⁰² OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 15 f., Kapitel 2, Art. 1 Abs. 1.4 Model Rule.

¹⁰³ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 16, Kapitel 2, Art. 1 Abs. 1.4 lit. a Model Rule.

¹⁰⁴ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 20, Kapitel 3, Art. 1 Model Rule.

¹⁰⁵ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 21, Kapitel 3, Art. 5.1 Model Rule.

¹⁰⁶ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 22.

¹⁰⁷ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 20, Kapitel 3, Art. 2 Model Rule.

¹⁰⁸ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 27, Kapitel 4, Art. 2 Model Rule.

¹⁰⁹ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 28, Kapitel 4, Art. 2 Abs. 2 Model Rule.

¹¹⁰ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 28, Kapitel 4, Art. 2 Abs. 2 i.V.m. Art. 4 Model Rule.

¹¹¹ OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 27, Kapitel 4, Art. 1 Abs. 1 Model Rule.

¹¹² OECD, Public Draft (Fn. 94), S. 34.

des AIA-Standards selber nicht weit genug war. Statt Offenlegungspflichten einzuführen, wäre es meines Erachtens vielmehr opportun, die bestehenden Regeln anzupassen bzw. deren Umsetzung zu verbessern. Die OECD hat entsprechend ein Online-Formular aufgeschaltet, mit welchem AIA-Umgehungsmöglichkeiten gemeldet werden können.¹¹³

[Rz 39] Welche Partnerstaaten und ob die Schweiz diese Offenlegungspflichten einführen werden, ist zurzeit noch nicht absehbar. Entscheidend dürfte sein, ob dieser wie der AIA selbst zum internationalen Standard wird. Solche Offenlegungspflichten sind im Verhältnis zum Schweizer Recht jedoch schwierig umsetzbar und es stellen sich diverse Interessenabwägungen. Zu denken ist an die strafrechtlich geschützten Berufsgeheimnisse¹¹⁴, die Pflichten aus einem Auftrag¹¹⁵ oder das Verbot des Selbstbelastungszwanges.¹¹⁶ Für steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz in der Schweiz ist der Entwurf auf jeden Fall ein weiterer Grund, die Vergangenheit mittels strafloser Selbstanzeige so schnell wie möglich zu bereinigen.

2. Inländischer AIA und Steueramnestie

[Rz 40] Es ist schon fast ein Paradoxon, dass Schweizer Banken in alle Welt Bankdaten versenden müssen, jedoch ein Datenaustausch von einer Schweizer Bank an die Steuerverwaltung eines Kantons nicht erwünscht ist. Nichtsdestotrotz ist eine Einführung eines inländischen AIA zurzeit nicht vorgesehen. So führt die Wegleitung explizit aus, dass das Bankgeheimnis im Inland, das heisst für Steuerpflichtige in der Schweiz mit Bezug auf ihre Bankkonten in der Schweiz, durch die Einführung des AIA nicht tangiert wird.¹¹⁷ Nachdem die Revision des Steuerstrafrechts aufgegeben wurde,¹¹⁸ ist zu erwarten, dass in den nächsten Jahren kein inländischer AIA eingeführt wird.

[Rz 41] Ebenso wenig ist zu erwarten, dass eine Steueramnestie eingeführt wird.¹¹⁹ Dies nachdem das Parlament eine entsprechende Standesinitiative des Kantons Freiburg deutlich abgelehnt hat. Der Hauptgrund dafür ist die bereits bestehende und gut genutzte Möglichkeit zur einmaligen straflosen Selbstanzeige.¹²⁰

VI. Schlussbemerkungen

[Rz 42] Die Schlinge für Steuerhinterzieher in der Schweiz zieht sich je länger je mehr zu. Wenig erstaunlich ist es daher, dass die Anzahl der Selbstanzeigen stetig steigt und diese wohl auch noch in diesem Jahr häufig genutzt werden wird. Betreffend die Auswirkung des AIA auf die Erfüllung

¹¹³ OECD, OECD launches facility to disclose CRS avoidance schemes, <http://www.oecd.org/ctp/crs-avoidance-schemes-disclosure-facility-over-1800-exchange-relationships.htm> (Website zuletzt besucht am 15. Januar 2018).

¹¹⁴ Zum Beispiel Art. 321 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0).

¹¹⁵ Art. 394 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR; SR 220).

¹¹⁶ Art. 113 der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO; SR 312.0).

¹¹⁷ ESTV, Wegleitung (Fn. 32), Ziff. 1.4.1.

¹¹⁸ AB 2017 S 956 (Motion WAK-SR 17.3665).

¹¹⁹ Vgl. zum Thema Steueramnestie und diesbezügliche Vorstösse PETER LOCHER, Überlegungen zur sogenannten «Steueramnestie», ZStP 2017 S. 1 ff.

¹²⁰ AB 2017 S 965 (Standesinitiative 16.311).

der Voraussetzungen der straflosen Selbstanzeige ist festzuhalten, dass nach der hier vertretenen Auffassung erst bei tatsächlicher Feststellung der Hinterziehung im entsprechenden Kanton eine Selbstanzeige nicht mehr straflos sein sollte. Ob bzw. wann die restriktive Praxis, dass bereits ab Datensammlung kein eigener Antrieb bzw. Spontaneität gegeben sei, gerichtlich überprüft wird und die Frage, ob ein eigener Antrieb bzw. Spontaneität überhaupt eine Voraussetzung der straflosen Selbstanzeige ist, darf mit Spannung erwartet werden.

PETER VON BURG, Rechtsanwalt bei Blum&Grob Rechtsanwälte AG, Zürich.