Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem zweiten Halbjahr 2022

René Matteotti / Christian Attenhofer

Prof. Dr. iur., M.A., LL.M. Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich, und Rechtsanwalt, Tax Partner AG, Zürich

M.A. HSG in Law & Economics, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

Inhalt

1 Einleitung 819
2 Voraussichtliche Erheblichkeit von Steuerinformationen zur Überprüfung von Verrechnungspreisen 820
2.1 Voraussichtliche Erheblichkeit von Steuerveranlagungen 821
2.2 Voraussichtliche Erheblichkeit von Steuererklärungen 823
2.3 Kommentar 825
3 Keine Legitimation zur Anfechtung später eröffneter Schlussverfügungen gegenüber anderen Verfahrensbeteiligten 827
4 Geltung des Genehmigungsvorbehalts des Bundesamtes für Justiz bei Amtshilfeleistung an die USA 831
5 Kurzhinweise 835
5.1 Voraussichtliche Erheblichkeit von Bankinformationen von irrevocable discretionary Trusts 835
5.2 Fehlerhafte Zustellung einer Schlussverfügung 836

1. Einleitung

Auch in den im zweiten Halbjahr 2022 veröffentlichten Bundesgerichtsurteilen zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten konnte sich das höchste Gericht wieder mit einigen Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung befassen. Allen voran sind zwei Urteile zu nennen, in welchen sich das Bundesgericht mit der voraussichtlichen Erheblichkeit von Steuerveranlagungen und Steuererklärungen im Kontext der Überprüfung

von Verrechnungspreisen befassen konnte (Urteile BGer 2C_455/2021 vom 31. Mai 2022 und 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022, Kapitel 2). In zwei weiteren Urteilen konnte sich das Bundesgericht mit der Frage der Beschwerdelegitimation auseinandersetzen. Strittig war dabei, ob die an den betroffenen Bankkonten wirtschaftlich berechtigten Personen mit der Kontoinhaberin Beschwerde führen können, wenn die Schlussverfügung betreffend die wirtschaftlich Berechtigten durch Publikation im Bundesblatt eröffnet und gegen diese keine Beschwerde erhoben wurde. In diesem Zusammenhang konnte sich das Bundesgericht auch mit der Zulässigkeit der Information der beschwerdeberechtigten Person sowie der Eröffnung der Schlussverfügung durch Publikation im Bundesblatt befassen (Urteile BGer 2C_772/2021 und 2C_773/2021 vom 8. November 2022 = BGE 148 II 536 und Urteil BGer 2C_973/2021 vom 8. Dezember 2022, Kapitel 3). Alsdann konnte das Bundesgericht die Zulässigkeit der Amtshilfe, gestützt auf das aDBA CH-USA beurteilen. Zu klären war dabei die Grundsatzfrage, ob das Bundesamt für Justiz der Amtshilfe vorgängig hätte zustimmen müssen, zumal die ersuchten Informationen auch dem Department of Justice zur Verfügung gestellt werden sollten (Urteil BGer 2C_101/2022 vom 2. November 2022, Kapitel 4). Im Weiteren behandelte das Bundesgericht – wie im ersten Halbjahr 2022 – zwei Fälle im Zusammenhang mit irrevovable discretionary Trusts, die vorliegend lediglich mit einen Kurzhinweis behandelt werden (Urteile BGer 2C_540/2021 vom 6. Juli 2022 und 2C_791/2021 vom 6. Juli 2022, Kapitel 5.1). Ebenfalls einen Kurzhinweis verdient die Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts, mit welcher dieses zu beurteilen hatte, ob die Beschwerde fristgerecht eingereicht wurde bzw. wann die Zustellung der Schlussverfügung erfolgt ist. Im konkreten Fall stellte die ESTV die Schlussverfügung mit A-Post Plussendung (Zustellung am Samstag) zu, wobei die Verfügung auf einem passwortgeschützten USB-Stick gespeichert war (Zwischenverfügung BVGer A-1781/2022 vom 11. Juli 2022, Kapitel 5.2)

2. Voraussichtliche Erheblichkeit von Steuerinformationen zur Überprüfung von Verrechnungspreisen

Im Berichtszeitraum hatte das Bundesgericht – wie hiervor erwähnt – die Gelegenheit, sich zur voraussichtlichen Erheblichkeit von Steuerinformationen im Kontext der Überprüfung von Verrechnungspreisen zu äussern. So konnte es sich zunächst mit der voraussichtlichen Erheblichkeit von Steuerveranlagungen (siehe nachfolgend Kapitel 2.1) und alsdann mit derjenigen von Steuererklärungen (siehe nachfolgend Kapitel 2.2) befassen. Im Folgenden werden der Sachverhalt und die bundesgerichtlichen Erwägungen beider Fälle separat dargestellt. Aufgrund der materiellen Nähe dieser Fälle werden diese alsdann gemeinsam kommentiert (siehe nachfolgend Kapitel 2.3).

2.1. Voraussichtliche Erheblichkeit von Steuerveranlagungen

BGer 2C_455/2021 vom 31. Mai 2022 i.S. A. NV, B. NV, C. NV und D. AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) betreffend Amtshilfe Belgien = ASA *91 (2022/23), S. 303 ff.*

a) Sachverhalt

Am 6. September 2019 gelangte der Service Public Fédéral Finances des Königreichs Belgien gestützt auf das Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten (AIA-Abkommen; vormals Zinsbesteuerungsabkommen)[1]. Die ersuchende Behörde führte im Amtshilfeersuchen aus, sie prüfe für die Jahre 2017 und 2018 die Steuersituation der A. NV, der B. NV und der C. NV, welche mit der D. AG mit Sitz in der Schweiz zur selben Unternehmensgruppe gehören. Innerhalb der Gruppe übernehme die D. AG die zentralisierte Einkaufsfunktion und erhalte für die erbrachten Dienstleistungen Kommissionen. Im Rahmen der Steuerprüfung will die ersuchende Behörde die Angemessenheit und wirtschaftliche Begründetheit der von den belgischen Gesellschaften an die schweizerische Gesellschaft bezahlten Kommissionen überprüfen. Hierzu verlangte sie amtshilfeweise namentlich die Übermittlung der Jahresrechnungen und der Steuerveranlagungen der D. AG für die Jahre 2017 und 2018.

Nach Edition der ersuchten Informationen eröffnete die ESTV am 8. September 2022 gegenüber den belgischen Gesellschaften je eine Schlussverfügung und hielt darin fest, es seien der ersuchenden Behörde die verlangten Informationen zu übermitteln. Hiergegen gelangten die belgischen Gesellschaften und die D. AG an das Bundesverwaltungsgericht, welches die erhobene Beschwerde mit Urteil A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 abwies. Gegen dieses Urteil erhoben die betroffenen Gesellschaften Beschwerde beim Bundesgericht.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Vor Bundesgericht warfen die Beschwerdeführerinnen als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf, «ob Steuerveranlagungen einer Schweizer Gesellschaft für die Überprüfung der Verrechnungspreise einer nahestehenden Gesellschaft im ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich seien» (E. 1.2.2.). Mit Verweis auf das Urteil BGE 143 II 185, in welchem das Bundesgericht im Verhältnis zu Frankreich die voraussichtliche Erheblichkeit von Steuerveranlagungen bereits bestätigt hat, führten die Beschwerdeführerinnen

[1] SR 0.641.926.81; Änderungsprotokoll vom 27. Mai 2023 in Kraft getreten am 1. Januar 2017.

ins Feld, dass das innerstaatliche Recht Frankreichs eine spezifische Regelung mit Beweislastumkehr kenne, wenn die ausländische Gesellschaft privilegiert besteuert werde.[2] Wie es sich mit der voraussichtlichen Erheblichkeit von Steuerveranlagungen im Allgemeinen verhalte, sei mit Urteil BGE 143 II 185 nicht geklärt worden (E. 1.2.3.), womit das Bundesgericht auf die Beschwerde eingetreten ist.

In materieller Hinsicht haben die Beschwerdeführerinnen gerügt, das Bundesverwaltungsgericht habe im angefochtenen Urteil nicht aufgezeigt, «was mit den Steuerveranlagungen bewiesen werden solle und aus welchen Angaben in der Steuerveranlagungen Rückschlüsse auf die konzerninterne Verrechnungspreisstrategie gezogen werden können» (E. 4.1.). So seien die Informationen über die Besteuerung einer Gesellschaft für eine Überprüfung der Gewinnverteilung und der Verrechnungspreise nicht geeignet. Mit anderen Worten könne aus den Steuerveranlagungen nichts abgeleitet werden, was für die Ermittlung der Verrechnungspreise erheblich sein könnte (E. 4.1.).

Nach Darstellungen der allgemeinen Grundsätze der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen hält das Bundesgericht fest, ausschlaggebend sei im Rahmen der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit, ob der im Amtshilfeersuchen geschilderte Sachverhalt und die ersuchten Informationen einen Konnex aufweisen würden und eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden (E. 4.3.2.). Dies gelte auch bei Verrechnungspreisfällen. Die voraussichtliche Erheblichkeit könne nur dann verneint werden, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint.

Der ausschlaggebende Konnex zwischen dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt und den ersuchten Steuerveranlagungen ergibt sich für das Bundesgericht daraus, dass «[die] Verrechnungspreise über den handelsrechtlichen Gewinn Eingang in die Steuerveranlagung der schweizerischen Gesellschaft [finden würden]» (E. 4.3.2.). Damit – so das Bundesgericht – würden die Steuerveranlagungen der schweizerischen Gesellschaft Informationen mit Bezug auf die Verrechnungspreise enthalten, womit der nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung geforderte Konnex zwischen Sachverhaltsdarstellung und den ersuchten Informationen gegeben sei. Weiter führte das Bundesgericht aus, dass die Vorinstanz nicht prüfen musste, was mit den Steuerveranlagungen überhaupt bewiesen werden sollte und aus welchen Angaben in den Steuerveranlagungen Rückschlüsse auf die konzerninterne Verrechnungspreisstrategie gezogen werden könnten (E. 4.3.3.). Gestützt auf diese Erwägungen bestätigte das Bundesgericht die Übermittlung der ersuchten Steuerveranlagungen.

[2] Vgl. hierzu BGE 143 II 184 E. 4.4.

Alsdann brachten die Beschwerdeführerinnen in Bezug auf die ersuchten Jahresrechnungen vor, die ersuchende Behörde könne die Verrechnungspreiskontrolle auch ohne die Jahresrechnungen durchführen. Soweit die Jahresrechnungen für Verifikationszwecke benötigt würden, wäre von der ersuchenden Behörde zu verlangen, dass sie im Amtshilfeersuchen den Verifikationszweck geltend mache. (E. 5.1.). Das Bundesgericht bestätigte dabei die vorinstanzlichen Erwägungen, wonach es die ersuchten Jahresrechnung der ersuchenden Behörde ermöglichen würde, die konzernintern fakturierten Preise gestützt auf der Kostenaufschlagsmethode zu überprüfen (E. 5.1.2). Dass die ersuchende Behörde den Verifikationszweck im Amtshilfeersuchen substanziieren müsse, verneinte das Bundesgericht implizit.

Im Weiteren rügten die Beschwerdeführinnen eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips, da die ersuchende Behörde von den belgischen Gesellschaften vor Einreichung des Amtshilfeersuchen die Herausgabe der Steuerveranlagungen betreffend die D. AG nicht verlangt hätte. Hierzu stellte das Bundesgericht fest, dass die ersuchende Behörde gegenüber der ESTV per E-Mail bestätigt habe, sämtliche innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung augeschöpft zu haben. Den Beschwerdeführerinnen sei es alsdann nicht gelungen, mit stichhaltigen konkreten Anhaltspunkten eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips darzulegen oder ernsthafte Zweifel an der abgegebenen Zusicherung zu erwecken, womit die Rüge unbegründet sei (E. 4.4.). Ebenso sei es den Beschwerdeführerinnen nicht gelungen, eine Verletzung des Gegenseitigkeitsprinzips zu untermauern (E. 5.2.).

2.2. Voraussichtliche Erheblichkeit von Steuererklärungen

BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A. AG betreffend Amtshilfe Frankreich = ASA *91 (2022/23), S. 295 ff.*

a) Sachverhalt

Mit Amtshilfeersuchen vom 1. Juli 2019 gelangte die französische Direction Générale des Finances Publiques (hiernach: DGFP) an die ESTV und verlangte, gestützt auf Art. 28 DBA CH-FR, die Übermittlung diverser Informationen betreffend die A. AG (früher: C. GmbH). Das Amtshilfeersuchen stand im Zusammenhang mit einer Steuerprüfung der B. SARL für die Jahre 2015, 2016 und 2017, wobei die französischen Steuerbehörde die Verrechnungspreise zwischen der B. SARL und der A. AG (beide Gesellschaften sind Teil der D. AG mit Sitz in der Schweiz) kontrollieren wollte. Die A. AG belieferte die B. SARL mit nicht näher bestimmten Materialen, welche die französische Gesellschaft weiter verarbeitete und danach an weitere Gruppengesellschaften in Frankreich und im übrigen Europa verkaufte.

Die ersuchende Behörde führte im Amtshilfeersuchen aus, die B. SARL habe im Rahmen der Steuerkontrolle Fragen zur schweizerischen Gesellschaft nicht beantwortet. Die verlangten Informationen seien indes notwendig, um festzustellen, ob die Konditionen der konzerninternen Transaktionen angemessen seien. Vor diesem Hintergrund verlangte die ersuchende Behörde insbesondere Kopien der Bilanzen, der Erfolgsrechnungen und der Steuererklärungen der A. AG betreffend die Jahre 2015, 2016 und 2017 sowie Informationen zum jeweiligen Steuerbetrag, den die A. AG in den genannten Jahren entrichtet hat, und zum anwendbaren Steuersatz.

Am 25. Juni 2020 eröffnete die ESTV gegenüber den betroffenen Gesellschaften eine Schlussverfügung und verfügte, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe zu gewähren sei und dieser die verlangen Unterlagen mit einigen wenigen Schwärzungen zu übermitteln seien. Die von der A. AG gegen die Schlussverfügung erhobene Beschwerde vom 27. Juli 2020 hiess das Bundesverwaltungsgericht insofern teilweise gut, als die Steuererklärungen von der Amtshilfeleistung auszuklammern seien. Zudem wurde die ESTV angewiesen, der ersuchenden Behörde mitzuteilen, dass die verlangten Informationen nur in Verfahren betreffend die französische Gesellschaft verwendet werden dürften. Hiergegen führte die ESTV mit Eingabe vom 1. April 2021 beim Bundesgericht Beschwerde, welches die Beschwerde mit Urteil vom 15. Juni 2022 gut hiess.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Nach Ansicht der ESTV war als Frage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären, «ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Übermittlung der Steuererklärungen einer in der Schweiz domizilierten Gesellschaft in Anwendung von Art. 28 DBA CH-FR [...] sowie gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip zulässig sei, insbesondere wenn der ersuchende Staat im Rahmen seiner Untersuchung der Verrechnungspreispolitik die von dieser Gesellschaft getätigten Transaktionen mit einer der gleichen Gruppe angehörigen ausländischen Gesellschaft und den geschuldeten Steuerbetrag dieser ausländischen Gesellschaft überprüfen wolle» (E. 1.2.2.). Da die ESTV nach eigenen Angaben mittlerweile von den ersuchenden Behörden in Verrechnungspreisfällen regelmässig um Übermittlung der Steuererklärungen gebeten werde, sei die vorliegend aufgeworfene Frage für die Praxis wegleitend.[3]

Das Bundesverwaltungsgericht kam im angefochtenen Urteil im Wesentlichen zum Schluss, die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Steuererklärungen sei nicht gegeben, da nicht ersichtlich sei, welchen zusätzlichen Informationswert die Steuerer-

3 Mit Wirkung auf den 20. Februar 2018 hat die ESTV ihre Praxis geändert und übermittelt seither bei entsprechenden Ersuchen die erbetenen Steuererklärungen (vgl. Urteil 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 1.2.2.).

klärungen zu den übrigen zu übermittelnden Informationen haben sollten (E. 4.). Nach Ansicht der ESTV könne es auf den Informationsmehrwert von den verlangten Unterlagen nicht ankommen. Entscheidend sei vielmehr, ob eine Steuererklärung einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt aufweise und ob sie möglicherweise geeignet sei, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (E. 4.1.). Das Bundesgericht bestätigte diese Auffassung, indem es festhielt, «[a]usschlaggebend für die Beurteilung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit [sei] auch bei Verrechnungspreisfällen lediglich der Umstand, dass der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt und die ersuchten Informationen einen Konnex [aufwiesen] und eine vernünftige Möglichkeit [bestehe], dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen [würden]» (E. 4.4.2.). Nur wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheine, dürfe die voraussichtliche Erheblichkeit verneint werden (E. 4.2.2. und E. 4.4.2.).

Wie von den Beschwerdegegnern selbst vorgebracht, würden sich die Verrechnungspreise im handelsrechtlichen Gewinn niederschlagen. In Anbetracht der Massgeblichkeit der Handelsbilanz würden – so das Bundesgericht – die Verrechnungspreise auch Eingang in die Steuererklärungen finden, womit die Steuererklärungen Informationen mit Bezug auf die Verrechnungspreise enthalten würden. Daraus schloss das Bundesgericht, dass der erforderliche Zusammenhang zwischen dem im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt und den ersuchen Steuererklärungen gegeben sei (E. 4.4.2.). Ohne Belang sei alsdann, dass aus den Steuererklärungen unter Umständen nicht mehr herausgelesen werden könne als aus den handelsrechtlichen Abschlüssen. Für die voraussichtliche Erheblichkeit einzelner Informationen und Unterlagen komme es auf einen Informationsmehrwert nicht an. Schliesslich habe die ESTV im Rahmen ihrer Plausibilitätskontrolle nicht zu überprüfen, ob die ersuchende Behörde die ersuchten Informationen auch auswerten und für das ausländische Steuerverfahren effektiv verwerten könne (E. 4.4.3. *in fine*). Vor diesem Hintergrund hiess das Bundesgericht die Beschwerde der ESTV gut und bestätigte die Zulässigkeit der Übermittlung der ersuchten Steuererklärungen.

2.3. Kommentar

Die hiervor dargestellten Urteile des Bundesgerichts werfen einige Fragen in Bezug auf die voraussichtliche Erheblichkeit von Information zur Überprüfung von Verrechnungspreisen und die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts auf.

Mit Blick auf die bisherige bundesgerichtliche Rechtsprechung ist auf das Urteil BGE 143 II 185 hinzuweisen, mit welchem das höchste Gericht die Übermittlung insbesondre der Jahresrechnungen und der Steuererklärungen an die DGFP bestätigt hat. In diesem Urteil setzte sich das Bundesgericht, gestützt auf die Verrechnungspreisleitlinien der OECD (hiernach: OECD-VPL), mit dem Informationsbedarf bei Verrechnungspreis-

kontrollen auseinander.[4] Dabei anerkannte es, dass der Informationsbedarf im Einzelfall unterschiedlich sein kann[5] und es in *besonderen* Verrechnungspreisfällen vorteilhaft sein kann, Information zu allen verbundenen Unternehmen, die an der konzerninternen Transaktion beteiligt sind, zu beziehen[6]. Ziff. 5.12 OECD-VPL 2010 stellt klar, dass der Informationsbedarf nicht notwendigerweise auf alle an dem geprüften Geschäft beteiligten verbundenen Unternehmen ausgeweitet werden muss.

Die Auffassung, wonach in Verrechnungspreisfällen in Bezug auf den Informationsbedarf im Einzelfall und damit je nach anwendbarer Verrechnungspreismethode zu differenzieren ist, ist zuzustimmen. Wie das Bundesgericht in BGE 143 II 185 zwar richtig festgehalten hat, sind die OECD-VPL für das Bundesgericht nicht verbindlich, können aber als Interpretationshilfe herangezogen werden (E. 4.1.). Zu beachten ist alsdann, dass die kantonalen Steuerverwaltungen mit Kreisschreiben Nr. 4 der ESTV vom 19. März 2004 betreffend die Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften angewiesen sind, die OECD-VPL zu berücksichtigen, womit der OECD-VPL innerstaatlich der Charakter einer Verwaltungsverordnung zukommt.[7] Auch für die übrigen OECD-Mitgliedsstaaten sind die OECD-VPL verbindlich, zumal sie diesen zugestimmt haben. Alsdann kommt den OECD-VPL im Rahmen der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 erhebliche Bedeutung zu.

Vor dem Hintergrund der grossen Bedeutung der OECD-VPL ist nun im vorliegenden Kontext daran zu erinnern, dass die Überprüfung von Verrechnungspreisen in der Regel bei dem Unternehmen ansetzt, welches das einfachste Funktions- und Risikoprofil aufweist und für welches sich eine Verrechnungspreismethode am verlässlichsten anwenden lässt.[8] Was nun den Informationsbedarf betrifft, halten die OECD-VPL fest, dass bei Anwendung einseitiger Verrechnungspreismethoden (= Standardmethoden und geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode) «nur für eines der verbundenen Unternehmen (das «untersuchte» Unternehmen) ein Finanzindikator analysiert werden muss».[9] Mithin bestätigen die OECD-VPL, dass der Informationsbedarf von der jeweils anwendbaren Verrechnungspreismethode abhängt.

---

4 Vgl. BGE 143 II 185 E. 4.1.

5 Vgl. BGE 143 II 185 E. 4.1. mit Verweis auf Ziff. 5.16 OECD-VPL 2010.

6 Vgl. BGE 143 II 185 E. 4.1. mit Verweis auf Ziff. 5.18 OECD-VPL 2010.

7 Siehe hierzu auch Stefan Oesterhelt/Marco Mühlemann/Michael Bertschinger, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022, Art. 58 N 65; Fabian Duss, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, Transferpreiskorrekturen aus Sicht des internationalen Steuerrechts der Schweiz, FStR 2015/2, S. 110.

8 Vgl. Ziff. 3.18 OECD-VPL 2010, 2017 und 2022.

9 Vgl. Ziff. 2.63 OECD-VPL 2010; Ziff. 2.69 OECD-VPL 2017 und 2022.

Wenn nun der ersuchende Staat in seinem Amtshilfeersuchen, aus welchem sich rechtsprechungsgemäss die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen ergeben muss, die anzuwendende(n) Verrechnungspreismethode(n) nicht benennt, kann die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen nicht beurteilt werden. Damit ist auch – wenn man es mit dieser ernst meint – eine Plausibilitätskontrolle bzw. die Prüfung, ob zwischen dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt und den ersuchten Informationen ein Konnex besteht, nicht möglich. Diesfalls ist bei Lichte betrachtet von einer unzulässigen «fishing expedition» auszugehen.

Nicht nachvollziehbar ist nach dem Gesagten, dass das Bundesgericht undifferenziert und ohne sich mit seinen Erwägungen in BGE 143 II 185 zur Bedeutung der Einzelfallbetrachtung auseinanderzusetzen, zum Ergebnis kommen kann, die ersuchten Informationen – namentlich die Steuererklärungen und -veranlagungen – seien für Verrechnungspreiskontrollen per se voraussichtlich erheblich.

3. Keine Legitimation zur Anfechtung später eröffneter Schlussverfügungen gegenüber anderen Verfahrensbeteiligten

BGer 2C_772/2021 und 2C_773/2021 vom 8. November 2022 A. SA, B.B und C.B gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen betreffend Amtshilfe Frankreich = BGE 148 II 536 = ASA *91 (2022/23), S. 699 ff.; BGer 2C_973/2021 vom 8. Dezember 2022 A., B. und C. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen betreffend Amtshilfe Frankreich*

a) Sachverhalte

Den vorliegenden Fällen lag das Listenersuchen vom 11. Mai 2016 der DGFP zugrunde, welches in einem Pilotfall zum Grundsatzurteil BGE 146 II 150 (= Urteil BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019) führte. Mit besagtem Amtshilfeersuchen verlangte die ersuchende Behörde Informationen über mutmasslich in Frankreich steuerpflichte Personen, deren Identität den französischen Steuerbehörden nicht bekannt war, aber gestützt auf eine dem Amtshilfeersuchen beigelegten Liste ermittelt werden sollte (betroffen waren rund 40'000 Bankkonten). Während das Bundesverwaltungsgericht der Ansicht war, dass keine Amtshilfe geleistet werden dürfte, kam das Bundesgericht zu einem anderen Ergebnis und hob das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts auf und bestätigte die Editionsverfü-

gungen vom 10. Juni 2016 sowie die von diesem Pilotverfahren betroffenen acht Schlussverfügungen.[10]

In den vorliegend interessierenden Verfahren sollten folgende Informationen übermittelt werden: Informationen zu zwei Bankkonten der in Panama registrierten A. AG (später A. AG in Liquidation) an welcher C.B. (Erbe des verstorbenen B.B.) wirtschaftlich berechtigt war (BGE 148 II 536) sowie einem Bankkonto der A,. einer Liechtensteinischen Körperschaft an welcher B. und D. (Erbe des verstorbenen C.) wirtschaftlich berechtigt waren (Urteil BGer 2C_973/2021 vom 8. Dezember 2022*)*.

Im Rahmen des Amtshilfeverfahrens informierte die ESTV die betroffenen Personen am 26. Juli 2016 durch Publikation im Bundesblatt über das Verfahren und forderte diese – falls sie am Verfahren teilnehmen wollen – auf, der ESTV innerhalb von 20 Tagen eine Adresse in der Schweiz bekannt zu geben oder einen Vertreter in der Schweiz zu benennen. Im Unterlassungsfall – so die Mitteilung im Bundesblatt – werde die Schlussverfügung durch Publikation im Bundesblatt eröffnet. Daneben hat die ESTV die UBS als Informationsinhaberin mit Editionsverfügung vom 10. Juni 2016 angewiesen, die betroffenen Kontoinhaber über das Amtshilfeersuchen zu informieren.

Im Verfahren BGE 148 II 536 informierte Rechtsanwalt E. am 18. Juli 2016 die ESTV darüber, dass er die A. AG vertrete und diese mit der Informationsübermittlung nicht einverstanden sei. Über die Vertretung von C.B. als wirtschaftlich berechtigte Person am Konto der A. AG schwieg sich Rechtanwalt E. gegenüber der ESTV aus. Gemäss Sachverhalt zum Urteil BGer 2C_973/2021 vom 8. Dezember 2022 meldete sich die A. bei der ESTV[11] und gab dieser eine Zustelladresse bekannt. B. und D. als wirtschaftlich Berechtigte am Konto der A. haben sich hingegen nicht bei der ESTV gemeldet.

Nachdem das Bundesgericht den vorerwähnten Pilotfall mit Urteil vom 26. Juli 2019 abgeschlossen und damit die Zulässigkeit der Amtshilfeleistung an Frankreich bestätigt hat, nahm die ESTV die übrigen Verfahren wieder auf. Am 12. Mai 2020 eröffnete die ESTV mit Publikation im Bundesblatt eine Schlussverfügung betreffend diejenigen Personen, die – wie C.B. sowie B. und D. – innert der am 26. Juli 2016 angesetzten Frist weder einen Vertreter benannt noch eine Zustelladresse bekannt gegeben haben. C.B. sowie B. und D. haben gegen die so eröffnete Schlussverfügung keine Beschwerde eingelegt, die in der Folge entsprechend in Rechtskraft erwuchs. Am 7. und 9. Oktober 2020 eröffnete die ESTV der A. AG zwei Schlussverfügungen betreffend die von ihr gehaltenen

[10] Siehe hierzu insbesondere die ausführliche Analyse von René Matteotti/Tatjana Wingeier, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem zweiten Halbjahr 2019, ASA 88 (2019/20), S. 924 ff.

[11] Das Datum der Mitteilung ist weder im Urteil des Bundesverwaltungs- noch des Bundesgerichts zu entnehmen.

Bankkonten. Gegenüber der A. eröffnete die ESTV die Schlussverfügung am 22. Oktober 2020. Gegen die Schlussverfügungen vom 7. und 9. Oktober 2020 führte die A. AG gemeinsam mit C.B. mit Eingabe vom 9. November 2020 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde. Die A. reichte gemeinsam mit B. und D. ebenfalls am 9. November 2020 gegen die der A. eröffneten Schlussverfügung Beschwerde ein. Mit Urteilen BVGer A-5639/2020 und A-5646/2020 vom 15. September 2021 betreffend die A. AG und C.B. sowie mit Urteil BVGer A-5994/2020 vom 11. November 2020 betreffend A., B. und D. wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerden der A. AG und der A. mit Verweis auf BGE 146 II 150 ab und erklärte die Beschwerden von C.B. sowie B. und D. für unzulässig. Hiergegen führten die betroffenen Parteien beim Bundesgericht Beschwerde.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung werfen die Beschwerdeführerinnen in beiden Verfahren[12] die Frage auf, ob die ESTV dem wirtschaftlich berechtigten eines Bankkontos eine Schlussverfügung durch amtliche Publikation zustellen darf, wenn die Gesellschaft als Kontoinhaberin der ESTV einen Vertreter oder eine Zustelladresse in der Schweiz genannt hat. Fraglich sei alsdann auch, ob in einem solchen Fall von der ESTV erwartet werden könne bzw. müsse, dass sie sich beim Vertreter erkundige, ob dieser auch die am Konto wirtschaftlich berechtigte Person vertrete (BGE 148 II 536 E. 2.3). Da das Bundesgericht bereits in beiden Verfahren einen Eintretensentscheid fällte, behandelte es beide Beschwerden, obschon die Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung bereits mit erstergangenen Urteil (= BGE 148 II 536) geklärt wurde.

In beiden Beschwerdeverfahren stellten sich die Beschwerdeführer C.B. sowie B. und D. auf den Standpunkt, das Bundesverwaltungsgericht habe deren Anspruch auf rechtliches Gehör sowie Art. 14 StAhiG und Art. 17 StAhiG verletzt, indem die ESTV die Eröffnung des Amtshilfeverfahrens und die Schlussverfügungen im Bundesblatt publiziert hat.

Zunächst hat sich das Bundesgericht mit der Frage zur Information der beschwerdeberechtigen Personen über das Amtshilfeersuchen gemäss Art. 14 StAhiG befasst. Dabei hielt es fest, dass gemäss Art. 14 Abs. 3 StAhiG vorgesehen sei, dass die ESTV die Informationsinhaberin zu ersuchen hat, beschwerdeberechtigte Personen im Ausland aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen. Die ESTV kann die Informationsinhaberin hierzu allerdings nicht zwingen.[13] Erfolgt keine Information durch die Informationsinhaberin, muss sich die ESTV mit den Zustellungs-

[12] Alle Parteien wurden sowohl vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesgericht vom selben Rechtanwalt vertreten. Ob derselbe Rechtsvertreter auch im Verwaltungsverfahren mandatiert war, ist den Urteilen nicht zu entnehmen.

[13] Vgl. BGE 145 II 119 E. 6.2.

varianten gemäss Art. 14 Abs. 4 und Abs. 5 StAhiG behelfen. Demnach ist allenfalls eine direkte Information durch die ESTV oder die Information durch amtliche Publikation möglich. Da es sich beim Amtshilfeersuchen vom 11. Mai 2016 um ein Listenersuchen handelte, bei welchem die betroffenen Personen lediglich durch eine Kontonummer identifizierbar waren, war eine direkte Information durch die ESTV gestützt auf Art. 14 Abs. 4 StAhiG nicht möglich. Mithin war die ESTV berechtigt, die betroffenen Personen gestützt auf Art. 14 Abs. 5 StAhiG durch Publikation im Bundesblatt zu informieren.

Mit Blick auf die Eröffnung der Schlussverfügungen durch amtliche Publikation brachten die Beschwerdeführer vor, die ESTV hätte die an den Bankkonten wirtschaftlich berechtigten Personen leicht lokalisieren können oder beim Vertreter der A. AG bzw. der A. nachfragen können, ob dieser jeweils auch die Beschwerdeführer vertreten werde. In diesem Zusammenhang verwies das Bundesgericht auf Art. 17 StAhiG, wo namentlich die Eröffnung der Schlussverfügung betreffend die Amtshilfeleistung geregelt ist. Gemäss Art. 17 Abs. 3 StAhiG kann die ESTV die Schlussverfügung im Ausland ansässigen beschwerdeberechtigten Personen entweder dem von ihnen bezeichneten Vertreter oder diesen – wenn dies zulässig ist – direkt zustellen. Ist beides nicht möglich, erfolgt die Zustellung durch Veröffentlichung im Bundesblatt. Vor diesem Hintergrund hielt das Bundesgericht zunächst fest, dass eine direkte Zustellung von Schlussverfügungen an in Frankreich ansässige Personen für den vorliegend betroffenen Zeitraum nicht zulässig gewesen wäre. Da nun weder C.B. noch B. und D. der ESTV einen Vertreter benannt oder eine Zustelladresse mitgeteilt hatten und – wie erwähnt – eine direkte Zustellung der Schlussverfügung nach Frankreich nicht in Betracht kam, war die ESTV berechtigt, die Schlussverfügungen durch amtliche Publikation zuzustellen. Sie war denn auch nicht verpflichtet, sich beim Vertreter der A. AG oder der A. zu erkundigen, ob dieser auch C.B. oder B. und D. vertreten würde. Die Eröffnung der Schlussverfügung erfolgte damit rechtmässig. Da nun weder C.B. noch B. und D. innerhalb der 30-tägigen Rechtsmittelfrist Beschwerde beim Bundesgericht erhoben haben, ist das Bundesverwaltungsgericht folglich zu Recht nicht auf deren Beschwerden eingetreten.

Die A. AG, deren Beschwerde zulässig war, brachte vor Bundesgericht alsdann vor, das Bundesverwaltungsgericht habe Art. 7 lit. c StAhiG verletzt, in dem es auf das Amtshilfeersuchen eingetreten sei, obschon dieses auf gestohlenen Daten beruhe. Diesbezüglich verwies das Bundesgericht auf seine bisherigen Urteile zum Amtshilfeersuchen vom 11. Mai 2016. Damit liege keine Verletzung von Treu und Glauben vor, da Frankreich amtshilfeweise in Besitz der fraglichen Liste gekommen sei und damit nicht durch ein widerrechtliches Verhalten.

c) Kommentar

Der Beurteilung der sich vorliegend stellenden Rechtsfragen durch das Bundesverwaltungsgericht und des Bundesgerichts ist zuzustimmen. Anzumerken ist indes, dass die UBS als Informationsinhaberin gemäss Anweisung der ESTV die betroffenen Kunden über das Amtshilfeersuchen informiert hat. So konnte sich denn auch der Rechtsvertreter der A. AG schon am 18. Juli 2016 und damit vor Publikation im Bundesblatt am 26. Juli 2016 bei der ESTV melden. Damit wäre die ordnungsgemässe Information gemäss Art. 14 Abs. 3 StAhiG bereits erfolgt, womit sich die Frage der Zulässigkeit der Publikation im Bundesblatt vom 26. Juli 2016 an sich gar nicht gestellt hat.

Fragwürdig erscheint, dass die ESTV die Schlussverfügungen zeitlich so gestaffelt hat, dass zuerst die Publikation im Bundesblatt an die ihr nicht bekannten Personen veranlasst wurde und erst nach Ablauf der Beschwerdefrist die Zustellung an die Personen mit Vertretern bzw. Zustelladresse in der Schweiz erfolgt ist. Unter dem Gesichtspunkt der Verfahrensfairness wäre zumindest eine gleichzeitige bzw. zeitnahe Zustellung angebracht gewesen. Auf der anderen Seite ist anzuerkennen, dass von der A. AG und der A. erwartet werden kann, sich entsprechend zu organisieren und eine rechtzeitige Information der wirtschaftlich berechtigten Person zu gewährleisten. Jedenfalls kann es zu Recht nicht Aufgabe der ESTV sein, nach den beschwerdeberechtigten Personen oder deren Rechtsvertreter zu suchen.

4. Geltung des Genehmigungsvorbehalts des Bundesamtes für Justiz bei Amtshilfeleistung an die USA

BGer 2C_101/2022 vom 2. November 2022 i.S. A. und B. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) betreffend Amtshilfe USA

a) Sachverhalt

Mit Amtshilfeersuchen vom 2. Juli 2019 gelangte der Internal Revenue Service der USA (hiernach: IRS) an die ESTV und ersuchte um Informationen betreffend ein Bankkonto, welches bei der Bank C. gehalten wurde. Dieses Konto sei nach Angaben des IRS von einer ausländischen Sitzgesellschaft eröffnet und über dieses sei in amerikanische Wertpapiere investiert worden. Das Formular A zur Feststellung der wirtschaftlich Berechtigten erwähne eine US-amerikanische Person als wirtschaftlich Berechtigten, wobei aber das Formular W-8BEN[14] widersprüchliche Angaben enthalte. Alsdann enthielten die Bankunterlagen kein Formular W-9[15] und die Bank C. unterliess es, dem IRS das Formular

[14] Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding and Reporting (Invividuals).

[15] Request for Taxpayer Identification Number and Certification.

1099 zur Meldung steuerpflichtiger Einkünfte zu übermitteln. Vor diesem Hintergrund vermutete der IRS, dass das Bankkonto für einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Vergehen verwendet würde, und verlangte die amtshilfeweise Übermittlung von Informationen zu diesem Konto für den Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis zum 31. Dezember 2017.

Nach Edition der ersuchten Informationen eröffnete die ESTV am 14. Januar 2020 eine Schlussverfügung und gewährte Amtshilfe für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 (sic) bis zum 14. März 2008. Hiergegen wandten sich A. und B. mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht, welches die Beschwerde teilweise guthiess. Dabei korrigierte es den Zeitraum, für den Amtshilfe geleistet werden soll, dahingehend, dass die verlangten Informationen bereits ab dem 1. Januar 2001 zu übermitteln seien. Dabei handle es sich um eine Korrektur eines offensichtlichen Schreibfehlers in der Schlussverfügung. Zudem wies das Bundesverwaltungsgericht die ESTV an, klarzustellen, dass die ersuchten Informationen nur gegen A. und B. verwendet werden dürften. Gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts haben A. und B. beim Bundesgericht Beschwerde erhoben.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung brachten die Beschwerdeführer vor, es sei die Tragweite von Art. 20 Abs. 2 StAhiG bzw. des darin aufgeführten Genehmigungsvorbehalts des Bundesamtes für Justiz (hiernach: BJ) zu klären. Konkret sei zu bestimmen, ob im vorliegenden Fall vor der Amtshilfeleistung an die USA die Zustimmung des BJ hätte eingeholt werden müssen, da die ersuchten Informationen an das US-Justizministerium (hiernach: DoJ) weitergeleitet werden sollten. Das Bundesgericht bestätigte, dass diese Frage bisher noch nicht behandelt worden sei, womit es auf die Beschwerde eingetreten ist.

Zur Klärung der sich stellenden Rechtsfrage befasste sich das Bundesgericht zunächst mit dem anwendbaren Recht und stellte fest, dass sich US-Amtshilfegesuche, die – wie vorliegend – vor dem 20. September 2019, d.h. vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls aus dem Jahr 2009, eingereicht worden sind, nach Art. 26 des DBA CH-USA in dessen ursprünglichen Fassung vom 2. Oktober 1996 (hiernach: aDBA CH-USA)[16], Ziff. 10 des Protokolls zum aDBA CHF-USA sowie Ziff. 8 des Memorandum of Understanding zum aDBA CH-USA zu beurteilen seien. In Bezug auf das innerstaatliche Verfahren zur Durchsetzung des aDBA CH-USA sei alsdann die Verordnung vom 15. Juni 1998 zum

[16] Änderungen von Amtshilfebestimmungen in DBAs sind als verfahrensrechtliche Bestimmungen grundsätzlich unmittelbar mit Inkrafttreten anwendbar. Gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. b des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009 sind die revidierten Amtshilfebestimmungen des DBA CH-USA für Informationen anwendbar, die sich auf den Zeitraum nach Unterzeichnung des Änderungsprotokolls beziehen. 2C 537/2019

schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996[17] anwendbar (E. 4.1. f.). In Bezug auf die Anwendung des StAhiG hielt das Bundesgericht mit Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung fest, dass deren Bestimmungen insoweit Anwendung fänden, als sie die abkommensrechtlichen Bestimmungen konkretisieren würden. Soweit Bestimmungen des StAhiG im Widerspruch zum Abkommensrecht stünden, seien sie nicht anwendbar (E. 4.2.).

Neben der (unbegründeten) Rüge der willkürlichen Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz (E. 6.) monierten die Beschwerdeführer die Verletzung von Art. 26 aDBA-USA in zweifacher Hinsicht: So lasse Art. 26 aDBA-USA die Verwendung amtshilfeweise übermittelter Informationen zur Verfolgung von Steuerstrafdelikten nicht zu (E. 7.1). Alsdann habe das Bundesverwaltungsgericht Art. 26 aDBA CH-USA verletzt, indem es nicht festgestellt habe, dass die Informationen nicht an das DoJ weitergeleitet werden dürften, da es sich bei dieser um eine Strafverfolgungsbehörde handle und nicht in Art. 3 Abs. 1 lit. f aDBA CH-USA als zuständige Behörde aufgeführt sei (E. 7.2.).

Die Rüge, wonach Art. 26 a DBA CH-USA die Verwendung amtshilfeweise übermittelter Informationen zur Verfolgung von Steuerstrafdelikten nicht zulasse, wies das Bundesgericht, gestützt auf den Abkommenstext und mit Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung als unbegründet zurück (E. 7.1.1. ff.). Auch ziele das Argument, wonach gemäss Amtshilfeersuchen die ersuchten Informationen insbesondere zur Verfolgung des gemeinrechtlichen Straftatbestands der «Conspiracy to defraud the United States» diene, ins Leere. So setze dieser Straftatbestand ein betrügerisches Verhalten zu Lasten der Vereinigten Staaten oder einer ihrer Institutionen voraus. Ein Steuerbetrug qualifiziere ohne Weiteres als ein solch betrügerisches Verhalten gegen die zuständigen Steuerbehörden, womit letztlich auch im Tatbestand «Conspiracy to defraud the United States» eine steuerstrafrechtliche Bestimmung gesehen werden könne und die entsprechende Rüge damit unbegründet sei (E. 7.1.4.).

Ebenfalls als unbegründet erweist sich für das Bundesgericht das Vorbringen der Beschwerdeführer, die ersuchten Informationen dürften nicht an das DoJ weitergeleitet werden, da diese keine «zuständige Behörde» i.S.v. Art. 3 Abs. 1 lit. f aDBA CH-USA sei. Diesbezüglich zog das Bundesgericht in Erwägung, dass die Bezeichnung «zuständige Behörde» in Art. 3 Abs. 1 lit. f aDBA CH-USA und in Art. 26 Abs. 1 Satz 1 aDBA CH-USA nicht gleichgesetzt werden könnten. So sei mit der «zuständigen Behörde» i.S.v. Art. 26 Abs. 1 Satz 1 aDBA CH-USA die betroffene Behörde gemeint (E. 7.2.1.), wobei sich die Bestimmung dieser Behörde nach dem innerstaatlichen Verfahrensrecht der USA richte. Für die Anwendung von Art. 26 aDBA CH-USA ist demnach nicht relevant, ob es sich beim DoJ um eine Strafverfolgungsbehörde handle. Dies zumal auch das DoJ über

[17] SR 672. 933.61.

eine «Tax Division» verfüge, die sich mit der Anwendung des Bundessteuerstrafrechts befasse und damit als betroffene Behörde betrachtet werden könne (E. 7.2.2 f.).

Schliesslich wandte sich das Bundesgericht der sich stellenden Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung bzw. der Tragweite von Art. 20 Abs. 3 Satz 2 StAhiG zu (E. 8 ff.). Nach dieser Bestimmung erteilt die ESTV die Zustimmung zur Amtshilfeleistung im Einvernehmen mit dem BJ, wenn die übermittelten Informationen an Strafbehörden weitergeleitet werden sollen (E. 8.1.). Wie bereits erwähnt, bezweckt das StAhiG die verfahrensrechtliche Konkretisierung der abkommensrechtlichen Bestimmungen zum Informationsaustausch (E. 8.2.). Mithin kann das StAhiG als unilaterales Recht keine Normen aufstellen, die im Widerspruch zum bilateralen Abkommensrecht stehen. Vor diesem Hintergrund und der Tatsache, dass Art. 26 aDBA CH-USA nicht Art. 26 OECD-MA nachgebildet ist, kommt das Bundesgericht zum Ergebnis, Art. 20 Abs. 3 StAhiG könne vorliegend nicht zur Anwendung gelangen (E. 8.4.). Dies gilt, zumal Art. 26 aDBA CH-USA selbst die Weiterleitung von Informationen an eine Strafverfolgungsbehörde gestattet, wenn diese zur Verfolgung von Straftaten wie dem Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten zuständig ist. Das StAhiG vermag dies nicht einzuschränken.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts erscheint in der Sache richtig und basiert zu weiten Teilen auf der bereits etablierten Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Informationsaustausch auf Ersuchen, gestützt auf Art. 26 aDBA CH-USA. Ebenfalls richtig ist, dass Art. 20 Abs. 3 StAhiG als innerstaatliche Verfahrensbestimmung die abkommensrechtliche Bestimmung zur Amtshilfe in aDBA CH-USA nicht zu übersteuern vermag.

Mit Blick auf Amtshilfeersuchen des IRS, die nach dem 20. September 2019 bzw. nach Inkrafttreten des Änderungsprotokolls aus dem Jahr 2009 gestellt wurden und werden, lässt sich aus dem dargestellten Urteil ableiten, dass in diesen Fällen die Zustimmung des BJ zur Weiterleitung von Informationen an das DoJ erforderlich sein dürfte. In diesen Fällen stünde Art. 20 Abs. 3 StAhiG nämlich nicht mehr im Widerspruch zum Abkommenstext. Dementsprechend sind die Ausführungen des Bundesgerichts zur Lesart des Begriffs der «zuständigen Behörde» auf den Anwendungsbereich des aDBA CH-USA beschränkt und können nicht auf Amtshilfeersuchen, die nach dem 20. September 2019 gestellt wurden, übertragen werden.

5. Kurzhinweise

5.1. Voraussichtliche Erheblichkeit von Bankinformationen von irrevocable discretionary Trusts

BGer 2C_540/2021 vom 6. Juli 2022 i.S. A.A. und B.A gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) betreffend Amtshilfe Indien und BGer 2C_791/2021 vom 6. Juli 2022 i.S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) betreffend Amtshilfe Indien

Wie bereits im ersten Halbjahr 2022[18], hat das Bundesgericht auch im zweiten Halbjahr 2022 zwei Urteile zu Amtshilfeersuchen aus Indien veröffentlicht, die auf die Übermittlung von Informationen von «*irrevocable discretionary Trusts*» gehaltenen Bankkonten abzielten. In Bezug auf die bundesgerichtlichen Erwägungen zur voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen kann dabei – sinngemäss – auf die in der letzten Rechtsprechungsanalyse gemachten Ausführungen verwiesen werden.[19]

Im Unterschied zu den im ersten Halbjahr 2022 veröffentlichten Urteilen befasste sich das Bundesgericht insbesondere auch mit dem zeitlichen Anwendungsbereich von Art. 26 DBA CH-IN. Die Beschwerdeführerinnen brachten nämlich vor, Amtshilfe dürfe nur für Informationen ab dem 1. April 2012 und nicht – wie von der ESTV verfügt – ab dem 1. April 2011 übermittelt werden. Dabei stellten sie sich auf den Standpunkt, dass das Änderungsprotokoll (abgeschlossen am 30. August 2010; in Kraft getreten am 7. Oktober 2011), mit welchem Art. 26 DBA CH-IN an den OECD-Standard angeglichen wurde, gemäss Art. 14 Abs. 2 lit. a für Indien für Steuerjahre anwendbar sei, die am oder nach dem 1. April des auf das *Inkrafttreten* des Änderungsprotokolls folgenden Kalenderjahres beginnen. Nach Lesart der Beschwerdeführerinnen könnten damit Informationen frühestens ab dem 1. April 2012 ausgetauscht werden. Zu beachten ist, dass Art. 14 Abs. 3 des Änderungsprotokolls stipuliert, dass Art. 26 DBA CH-IN – ungeachtet von Art. 14 Abs. 2 des Protokolls – auf Informationen Anwendung finde, die sich auf Steuerjahre beziehen, die am oder nach dem 1. Januar des auf die *Unterzeichnung* des Änderungsprotokolls folgenden Jahres beginnen. Da nun die Unterzeichnung im Jahr 2010 erfolgte, hielt das Bundesgericht fest, Art. 26 DBA CH-IN sei für Indien bereits für Steuerjahre ab dem 1. April 2011 anwendbar. Die von den Beschwerdeführerinnen vertretene Ansicht, es bestünden keine Ausnahmen zu Art. 14 Abs. 2 des Änderungsprotokolls, steht damit offensichtlich im Widerspruch zum Wortlaut des Protokolls. Den entsprechenden Erwägungen des Bundesgerichts ist voll und ganz beizupflichten.

---

18 Siehe hierzu René Matteotti/Christian Attenhofer, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2022, ASA 91 (2022/23), S. 422 ff.

19 Matteotti/Attenhofer (Fn. 17), S. 423 ff.

5.2. Fehlerhafte Zustellung einer Schlussverfügung

Zwischenverfügung BVGer A-1781/2022 vom 11. Juli 2022 i.S. A., B., C., und D. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) betreffend Amtshilfe Spanien

a) Sachverhalt und bundesverwaltungsgerichtliche Erwägungen

Mit Zwischenverfügung vom 11. Juli 2022 prüfte das Bundesverwaltungsgericht, ob die gegen eine Schlussverfügung angehobene Beschwerde fristgerecht eingereicht wurde. Die Zustellung der Schlussverfügung erfolgte mittels A-Post Plussendung, welche am Freitag, 25. Februar 2022, versendet und am Samstag, 26. Februar 2022, in den Briefkasten des bevollmächtigten Vertreters gelegt wurde. Dabei sandte die ESTV dem Vertreter die Schlussverfügung nicht wie üblich in Schriftform zu, sondern liess diesem einen USB-Stick mit Begleitschreiben zukommen. Gemäss Begleitschreiben sollte sich der Rechtsvertreter nach Erhalt des USB-Sticks bei der ESTV melden und den Erhalt des Sticks unter Angabe einer Referenznummer bestätigten, damit ihm der Zugangscode übermittelt werden könne. Dieser Aufforderung ist der mandatierte Rechtsanwalt am Montag, 28. Februar 2022, nachgekommen, womit diesem noch gleichentags das Passwort zum Öffnen des USB-Sticks zugestellt wurde. Auf dem USB-Stick befanden sich vier Ausfertigungen der Schlussverfügung vom 25. Februar 2022. In der Folge reichte der Rechtsvertreter die Beschwerde am 30. März 2022 bei der Schweizerischen Botschaft in Madrid ein.

Vor diesem Hintergrund stellte sich die Frage, ob die von der ESTV gewählte Zustellungsform rechtmässig war, womit die Eingabe vom 30. März 2022 verspätet gewesen wäre. Diesbezüglich hielt das Bundesverwaltungsgericht mit Verweis auf Art. 34 Abs. 2 VwVG zunächst fest, dass Verfügungen den Parteien grundsätzlich schriftlich (in Papierform) zu eröffnen sind. Mit Einverständnis der betroffenen Partei können Verfügungen gemäss Art. 34 Abs. 1bis VwVG aber auch elektronisch eröffnet werden, wobei diese insbesondere mit einer elektronischen Signatur gemäss Bundesgesetz vom 18. März 2016 über die elektronische Signatur zu versehen sind.

Mit Blick auf die Rechtmässigkeit der gewählten Zustellungsform stellte sich die ESTV auf den Standpunkt, dass die Zustellung mit A-Post Plussendung erfolgt sei, womit die entsprechenden Zustellungsregeln massgebend seien. Auf das Einverständnis der Parteien und die mit der elektronischen Eröffnung von Verfügungen verbundenen Formvorschriften komme es mithin nicht an. Diesbezüglich stellte das Bundesverwaltungsgericht zutreffend fest, dass die von der ESTV gewählte «hybride» Zustellungsform gesetzlich nicht vorgesehen und damit fehlerhaft sei. Bei einer derart mangelhaften Eröffnung beginne die Rechtsmittelfrist rechtsprechungsgemäss in dem Zeitpunkt zu laufen, in welchem der Verfügungsadressat nach Treu und Glauben in der Lage war, vom Inhalt der

Verfügung Kenntnis zu nehmen. Vorliegend war dies der Montag, 28. Februar 2022, als der Rechtsvertreter von der ESTV das Passwort zum USB-Stick erhalten hat. Die Eingabe vom 30. März 2022 erfolgte damit fristgemäss.

b) Kommentar

Durch eine nicht formgerechte Zustellung darf der betroffenen Person kein Nachteil erwachsen, womit die vorliegende Beurteilung durch das Bundesverwaltungsgericht vorbehaltslos richtig war. Fraglich ist, ob die ESTV die «hybride» Zustellungsform bewusst gewählt und deren Zulässigkeit im konkreten Fall gerichtlich beurteilen lassen wollte oder ob es sich schlicht um ein Versehen gehandelt hat. Letzteres scheint naheliegend, zumal die ESTV – zulässigerweise – bei Gewährung der Akteneinsicht gleich wie im hiervor dargestellten Fall vorgeht. Angesichts der grossen Anzahl Fälle, die zu bearbeiten ist, kann es bei der Ausfertigung – allen Bemühungen zu trotz – durchaus zu Fehlern kommen. Irritierend ist diesfalls jedoch, dass sich die ESTV im besprochenen Verfahren gleichwohl auf den Standpunkt stellte, die Zustellung sei formgerecht erfolgt, womit die Beschwerde verspätet eingereicht worden wäre.