

Die Instrumente des Informationsaustausches als Auslöser von steuerstrafrechtlichen Verfahren

Exchange of Information Instruments as potential triggers for the opening of Criminal Tax Proceedings

2009 hat sich die Schweiz offiziell verpflichtet, aktiv an der Entwicklung von vertraglichen Standards mitzuarbeiten, die den Austausch von Information zu steuerlichen Fragen fördern. Seitdem haben sich die Instrumente zum Informationsaustausch vervielfältigt («AIA»); die Zahl der Staaten, die sich zum Anwenden verpflichtet haben, auch.

Auf dem Weg zur internationalen Transparenz in Steuersachen hat die Schweiz immer am Grundsatz der Spezialität festgehalten. Dieser besagt, gemäss dem Bundesgericht, dass der Staat, der die Informationen verlangt, diese nur für die Personen und die Handlungen, für die er sie erhalten hat, nutzen darf. Das Steuerrecht nähert sich immer mehr dem Strafrecht an, die gesetzten Grenzen für den Gebrauch der getauschten Informationen spielen eine grosse Rolle für die betroffenen Steuerzahler und durch diese Daten identifizierte oder identifizierbare Dritte.

2016 hat Frankreich von der Schweiz auf der Basis des Doppelbesteuerungsabkommens, Informationen über 40'000 Kontonummern bei der UBS verlangt, sehr wahrscheinlich von französischen Kontoinhabern. In der Vermutung, dass diese Daten im Rahmen einer französischen Strafverfolgung gegen diese Bank verwendet werden könnten, insbesondere für Geldwäsche von Steuerhinterziehung, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung («ESTV») beschlossen, die Amtshilfe in Steuersachen mit Frankreich zu unterbrechen, bis das Land Garantien gegen eine solche Verwendung vorweist.

Wenn man dieses Beispiel betrachtet, scheint die Grenze zwischen Steuerrecht und Strafrecht klar, aber wie sieht es in der Realität aus? Sind diese übermittelten Daten wirklich für den Strafrichter «nicht verwertbar»?

Wir werden versuchen, auf diese Frage zu antworten, unter dem exklusiven Gesichtspunkt der «direkten Steuern», in dem wir erst die in der Schweiz anwend-

In 2009, Switzerland officially committed to actively engaging in the development of conventional rules facilitating the exchange of information for tax purposes. Since then, the number of exchange of information instruments ("EOI") has significantly increased and a growing number of States have committed to applying them.

In this race to international tax transparency, Switzerland always emphasized its commitment to the principle of specialty under which, according to the definition of the Federal Tribunal, the requesting State shall only use the information received from the requested State with respect to persons and acts that were the object of the request and on which information was transmitted. Since tax offenses are increasingly criminalized, the limitations applying to the use of the information exchanged are of central importance for the taxpayers concerned and the third parties that have been identified thanks to this information.

In 2016, France requested that Switzerland provide it, on the basis of the Double Taxation Treaty signed between both countries, with information on more than 40,000 accounts held with UBS, presumably by French taxpayers. The Federal Tax Administration ("FTA"), suspecting that this data could be used within the framework of the French criminal proceedings against this bank, which was accused most notably of laundering the proceeds of tax frauds, decided to suspend mutual assistance in tax matters with France until France provided guarantees against such use.

As in this example, the boundary between tax law and criminal law seems to be well kept; but is this effectively the case? Is the information transmitted for tax purposes truly "unexploitable" by the criminal judge?

We will endeavour to answer these questions, exclusively as regards "direct taxes", by first of all



European Commission Headquarters

baren AIA untersuchen, und anschliessend die Rolle des Grundsatzes der Spezialität, der die Verwendung der übermittelten Daten zwischen den Behörden einschränkt.

Die von der Schweiz unterzeichneten internationale Abkommen sehen drei verschiedene Vorgehensweisen zwischen den Staaten im Steuerbereich vor: auf Anfrage, automatisch und spontan.

Der **Informationsaustausch auf Anfrage** sieht die Auskunft für einen spezifischen Fall vor (ein Steuerzahler oder Gruppe von Steuerzahlern), und zwar nur auf konkrete Anfrage eines anderen Staates. Der **automatische Informationsaustausch (AIA)** betrifft nur genau bestimmte Auskünfte, wie z.B. Bankdaten, die einmal im Jahr zwischen vertraglich gebundenen Staaten ausgetauscht werden. Der **spontane Austausch** erlaubt einem Staat, Auskünfte an einen anderen Staat zu erteilen, wenn davon ausgegangen werden kann, dass für den anderen Staat ein steuerliches Interesse besteht; die Schweiz wird diese Methode in erster Zeit nur für «Steuerrulings» anwenden, aus diesem Grund wird diese Methode nicht weiter erklärt.

Diese AIA haben ihren Ursprung in verschiedenen internationalen Abkommen, d.h., für die Schweiz: die Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») und die Steuerinformationsabkommen («SIA»), das multilaterale Übereinkommen über die Amtshilfe in Steuersachen (das «Übereinkommen»), die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch (Multilateral Competent Authority Agreement, «MCAA») und das Abkommen für automatischen Informationsaustausch in Steuersachen Schweiz-EU («CH-UE Abkommen»).

looking into the EOIs applicable in Switzerland and then by reviewing the role played by the principle of specialty, which aims at defining to which extent authorities are authorized to use the information exchanged.

The international agreements signed by Switzerland provide for three types of exchange of information between States in tax matters: on request, automatic and spontaneous exchange of information.

The **exchange of information on request** allows the transmission of information related to a specific case (taxpayer or group of taxpayers) exclusively on the basis of a specific request filed by another State. **Automatic exchange** implies that the information specifically defined, such as banking information, be communicated on an annual basis between the contracting States. **Spontaneous exchange** allows a given State to communicate information to another State when it believes that this information will be of interest to the other for tax purposes; Switzerland will only apply it initially for "tax rulings", therefore we shall not deal with it hereinafter.

These EOI find their source in various international agreements, for Switzerland: Double Taxation Agreements ("DTA") and Tax Information Exchange Agreements ("TIEA"), the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (the "Convention"), the Multilateral Competent Authority Agreement on the Automatic Exchange of Information ("MCAA") and the Agreement on the Automatic Exchange of Information between Switzerland and the European Union ("Agreement CH-EU").

Exchange of Information Instruments

Diese Abkommen haben unterschiedliche Geltungsbereiche, unterschiedliche Übermittlungsinstrumente, und betreffen verschiedene Arten der Information.

Die OECD-Modell konformen DBA («Modell DBA-OECD») berechtigen zum Austausch (nur auf Anfrage) von «voraussichtlich erheblichen» Auskünften, um das Steuerrecht anzuwenden, **ohne Einschränkung der Steuerarten.**

Das Übereinkommen umfasst alle drei Vorgehensweisen des Informationsaustauschs. Gemäss dem von der Schweiz geäusserten Vorbehalt, wird das Übereinkommen nur im Bereich **Einkommensteuern, Gewinnsteuern, Kapitalgewinne und Vermögenssteuern** angewendet. Das MCAA konkretisiert das Prinzip des automatischen Informationsaustauschs, der vom Übereinkommen vorgesehen ist; daher kann der Vorbehalt der Schweiz in Zusammenhang mit dieser Norm auch angewendet werden: die empfangenen, bzw. automatisch auf der Basis des MCAA übermittelten Daten, können nur in Hinsicht auf die oben genannten Steuern ausgewertet werden.

Das CH-UE Abkommen umfasst sowohl den automatischen Austausch als auch die «voraussichtlich erheblichen» Auskünfte **für alle Steuerarten.**

Der Grundsatz der Spezialität, wie wir ihn im Schweizer Recht kennen, setzt zwei Grenzen für die Verwendung der empfangenen Auskünfte: erstens in **Bezug auf die Sache** (die erteilten Auskünfte über das anwendbare Steuerrecht für das Einkommen und das Vermögen von Frau X kann beispielsweise nicht für eine Strafverfolgung wegen Geldwäsche derselben Person benutzt werden); zweitens in **Bezug auf die Person im Rechtssinn** (die Auskünfte über Frau X können nicht zur Kontrolle der Steuererklärung von Herrn Y benutzt werden).

Der Grundsatz der Spezialität ist im Übereinkommen in Artikel 22 geregelt. Die Regel dieser Bestimmung hat einen ähnlichen Inhalt wie die des DBA und des SIA, die im Modell OECD DBA in Art. 26 vorgesehen ist, sowie in Art. 6 des CH-UE Abkommens.

Diese Normen bestimmen klar die Begrenzung der Sache: die empfangenen Auskünfte kann ein Vertragsstaat nur den Personen oder Behörden weitergeben, die mit der

Berechnung oder Erhebung der von dem Übereinkommen definierten Steuern, der entsprechenden Betreibungen, oder der Entscheidungen zu Rechtsmitteln in Zusammenhang mit diesen Steuern betraut sind; diese Personen oder Behörden können die Auskünfte nur zu diesen im betreffenden Übereinkommen definierten Zwecken benutzen. Zum Beispiel kann Australien die von der Schweiz automatisch erhaltenen Auskünfte gemäss MCAA nur für die Anwendung australischen Steuerrechts im Bereich **Einkommensteuern, Gewinnsteuern, Kapitalgewinne und Vermögenssteuern** nutzen, und nicht für andere Steuerarten (wie Erbschafts- und Schenkungssteuern).

Selbst wenn das nicht direkt aus den Texten der Abkommen hervorgeht, ist die Strafverfolgung der Vergehen gegen das bezeichnete Steuerrecht Teil der erlaubten Anwendungen. Die für das Steuerstrafrecht zuständigen Behörden, Verwaltungen oder Gerichtsbarkeiten können die von ihrem Staat empfangenen Informationen verwerten, im Sinne der oben genannten Abkommen.

Im Gegensatz dazu erlaubt der Grundsatz der Spezialität, Bestandteil der oben genannten Abkommen, nicht, die steuerlichen Informationen für andere Strafverfolgungen zu verwenden. Wenn auch die Trennung zwischen steuerlichem und «allgemeinem» Strafrecht - das insbesondere Geldwäsche (auch «Wäsche» der Steuerhinterziehung) beinhaltet - nicht immer klar ist, muss sie sehr sorgfältig überwacht werden.

In Bezug auf die Person im Rechtssinn, enthalten die oben genannten Übereinkommen keine ausdrückliche Definition.

Diese Trennung ist aber von der **Schweizer Rechtsprechung anerkannt**, nach der die Auskünfte von dem Empfängerstaat gemäss der Bestimmung von Art. 26 des OECD DBA Modells nur für den Steuerpflichtigen, für den die Auskunft verlangt wurde, verwendet werden dürfen.

Obwohl diese Trennlinien wichtig sind, muss der Schutz, den sie den betroffenen Personen bieten, **relativisiert** werden.

- **Erstens**, selbst wenn die Schweiz systematisch ihre an andere Staaten gelieferte

These agreements differ with respect to their scope of application, the nature of the information they authorize to exchange and the exchange instruments that they encompass.

Pursuant to the DTA conventions which conform to the OECD Model Convention ("OECD Model DTA"), States shall exchange (exclusively on request) information "foreseeably relevant" to the implementation of tax law, **with no restrictions regarding the type of taxes.**

The Convention provides for all three types of exchange of information. Under the reservation made by Switzerland, the Convention only applies as regards **income, profit, capital gains and wealth taxes.** The MCAA materializes the principle of automatic exchange of information provided for in the Convention; thus, the reservation made by Switzerland with regard to this rule also applies: the information received, respectively transmitted automatically pursuant to the MCAA, may only be exploited with regard to the above-mentioned taxes.

The CH-EU Agreement includes both the automatic exchange and the exchange on request of information "foreseeably relevant" for the implementation of tax law with regard to **all types of taxes.**

The principle of specialty as known under Swiss law places two limitations to the use of the information received: **the first one concerns the object** (the information transmitted for the purpose of the taxation of Mrs X's income and wealth may not be used, for instance, within the framework of criminal proceedings for money laundering against the latter); the second one concerns the subject (information on Mrs X cannot be used to check Mr X's tax return).

In the Convention, the principle of specialty is enshrined in Article 22. The content of this provision is similar to those of the DTA and the TIEA modelled on Art. 26 of the OCDE DTA Model, as well as to Art. 6 of the CH-EU Agreement.

These rules clearly establish the limitation regarding the object: the information received by a contracting State must only be



ten Auskünfte mit einer Erinnerung an den Grundsatz der Spezialität verbindet, ist das kein echter Schutz gegen eine Ausnutzung dieser Auskünfte ausserhalb der gesetzten Grenzen.

Sicherlich erwartet man von den Staaten, dass sie die Abkommen nach dem Prinzip von Treu und Glauben anwenden; aber man kann die Befürchtung äussern, dass es bei hohen Einsätzen zu Abweichungen kommt, wie bei der UBS-Affäre. Dieser Fall ist in der Einführung erwähnt, die Bank hat eine Kautions von einer Milliarde Euro stellen müssen. Die ESTV hat in dieser Sache berechtigterweise Vorsicht walten lassen - indem sie die französische Behörde zur Wahrung des Grundsatzes der Spezialität ermahnt hat.

Diese Abweichungen sind vorhersehbar, insbesondere wenn der Empfängerstaat seine Beamten dazu verpflichtet, Straftatbestände anzuzeigen, sobald sie davon Kenntnis haben. Wenn der Richter einmal über die Daten verfügt, die er von der Steuerbehörde bekommen hat und sie den Grundsatz der Spezialität verletzen, kann er sie nicht ignorieren. Selbst wenn diese Elemente später als unzulässig erklärt werden, wurde der Richter durch ihre Kenntnis schon beeinflusst.

Was die Begrenzung der Person (im Rechtssinn) anbelangt, gemäss einer Stellungnahme der OECD vom 29 Juni 2017, auf Anfrage der ESTV, können die Auskünfte, die regelkonform nach Art. 26 des OECD DBA Modells übermittelt wurden, ebenso gegen Dritte verwendet werden, wie gegen den Steuerpflichtigen, der Objekt der Anfrage

communicated to the persons or authorities in charge of the taxation or collection of the taxes covered by the convention, the debt recovering proceedings thereto related, or the decisions on the appeal to these taxes; these persons or authorities may only use it for the purposes provided for in the applicable convention. For instance, information received automatically by Australia from Switzerland pursuant to the MCAA may only be used for the purpose of collecting Australian income, profit, capital gains and wealth taxes and not for other types of taxes (such as inheritance and gift taxes).

Criminal proceedings pertaining to offences related to the taxes concerned also form part of the authorised use, even if this does not clearly result from the wording of the conventions; accordingly, the administrative or judicial authorities in charge of the implementation of criminal tax law may use the information received by their State pursuant to the international agreements mentioned above.

However, pursuant to the principle of specialty such as provided for in the above-mentioned agreements, the use of tax information for the prosecution of other criminal offences is forbidden. Even if it is not always clear, the boundary between criminal tax law and "ordinary" criminal law, which encompasses notably money laundering (including that of tax fraud), must be closely monitored.

The limitation regarding the subject does not expressly result from the above-mentioned agreements.

war. Diese Auffassung wirkt dem Schutz Dritter entgegen, den das Bundesgericht immer im Grundsatz der Spezialität gesehen hat.

- **Zweitens**, sehen alle Klauseln der Umsetzung des Grundsatzes der Spezialität vor, dass die Auskünfte zu anderen Zwecken als denen des Steuerrechts verwendet werden können, wenn dies der Gesetzgebung beider Staaten entspricht und die «zuständigen Behörden» des liefernden Staates ihre Zustimmung geben.

Im nationalen Schweizer Recht gibt es mit Steuerdaten kein Problem zur Weiterverwendung in strafrechtlichen (nicht-steuerlichen) Verfahren; die Frage ist, ob die Schweiz ihre Zustimmung gibt, wenn die Auskünfte im

Staat, der die Auskünfte verlangt, strafrechtlich relevant sind (wie Geldwäsche von Summen aus Steuerhinterziehung). Der AIA hängt vom politischen Willen in diesem Bereich ab; in einem Kontext, in dem die Machtverhältnisse zwischen Staaten unzweifelhaft eine Rolle spielen, wäre die Schweiz eher geneigt, zusammen zu arbeiten, jedenfalls, wenn die betreffenden Vergehen auch im Schweizer Recht strafbar sind.

Im Juli hat der Bundesrat angekündigt, dass die Schweiz und Frankreich einige Fragen über die Anwendung des steuerlichen Informationsaustausches geklärt haben. Tatsächlich handelte es sich bei diesen «Abklärungen» nur um eine Erinnerung an die Regel, dass die anderweitige Verwertung

einer Auskunft gemäss dem DBA nur nach Genehmigung des Landes, dass die Auskunft liefert, erfolgen kann. Die ausländischen Behörden werden diese Ausnahme des Grundsatzes der Spezialität sicher ausnutzen und auf die Schweiz «Druck ausüben», um diese Genehmigung zu erhalten.

In diesem Kontext kann man erwarten, dass die Auskünfte, die die Schweiz gemäss der vielen Übereinkommen mit anderen Staaten erteilt, in Zukunft in allgemein strafrechtlichen Prozessen verwertet werden. Nicht nur gegen die kontrollierten Steuerzahler, die von den Instrumenten des Informationsaustausches betroffen sind, sondern gegen auch andere Dritte, darunter Dienstleister und Berater mit Wohnsitz in der Schweiz. ■

However, it is recognized by **Swiss case law**, under which information received by a State pursuant to a provision compliant with Art. 26 of the OECD Model DTA may only be used with regard to the taxpayer concerned by the request for assistance.

The limitations we have just mentioned are important, but the protection they provide to the persons concerned must be **put into perspective**.

- **Firstly**, even if information transmitted to other States by Switzerland is always accompanied by a reminder of the principle of specialty, this precaution does not constitute a real protection against the risk that the information received be used in breach of the established limitations.

Admittedly, States are supposed to act in good faith when applying the conventions; however, one may fear deviations when stakes are high, such as in the UBS case mentioned in our introduction, where the bail paid by the bank exceeds one billion euros; the prudence shown by the FTA in this context - by reminding its French counterpart of the necessity to comply with the principle of specialty - proved fully justified.

These deviations are all the more predictable when the internal legislation of the recipient State imposes on its public servants the duty to report criminal offences they become aware of. Once the criminal magis-

trate is in possession of the information sent by the tax administration in breach of the principle of specialty, he will not be able to ignore it; even if these elements of proof are invalidated, respectively discarded from the criminal proceedings, they will have influenced the magistrate.

As for the limitation regarding the subject, according to an OECD statement issued on 29 June 2017 on request of the FTA, the information received pursuant to Art. 26 of the OECD Model DTA may be used against third parties in the same manner as it is used against the taxpayer concerned by the request for assistance. This perception undermines the protection of third parties, which the Federal Tribunal has always seen in the principle of specialty.

- **Secondly**, the provisions governing the implementation of the principle of specialty all provide that the information received by a contracting State may be used for other purposes than tax purposes, on the condition that the laws of both States provide for this possibility and that the "Competent Authority" of the State transmitting the information agrees thereto.

In principle, under Swiss domestic law, the use of tax information for the prosecution of criminal offences (other than tax offences) poses no problems; the question of knowing whether Switzerland will give its consent for the use of the information received

through the EOI for purposes of criminal prosecution by the requesting State (such as tax fraud laundering) will depend on the political will in this matter; in a context where the balance of power between States undeniably plays a role, Switzerland could be tempted to favour cooperation, at least when the offences concerned are also punishable under Swiss law.

Last July, the Federal Council announced that Switzerland and France had clarified some enforcement issues related to the exchange of information for tax purposes. In fact, these "clarifications" are merely a reminder of the rule by which the use of the information received under the DTA for non-tax purposes is only possible provided that the requested State previously agrees; foreign authorities will not fail to exploit this exception to the principle of specialty by "pressuring" Switzerland to obtain its consent.

In this context, one can expect that the information transmitted by Switzerland pursuant to several tax conventions signed over the past years be used in the future in ordinary criminal proceedings, aiming not only at the taxpayers concerned by the exchange of information instruments agreed, but also at other third parties, including providers and advisors domiciled in Switzerland. ■