

**2018 III/1**

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I  
i.S. A. und B. AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV),  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen  
A-7596/2016 vom 23. Februar 2018

**Internationale Amtshilfe. Betrugsbekämpfungsabkommen. Vorbehalt des Spezialitätsprinzips.****Art. 19 Betrugsbekämpfungsabkommen.**

Bei konkreten Hinweisen, dass die gesammelten Informationen nicht für die Zwecke verwendet werden, welche unter das Betrugsbekämpfungsabkommen fallen, kann die ersuchte Behörde die Verwendung der Informationen mit Bedingungen versehen beziehungsweise hat sie die Möglichkeit, von der ersuchenden Behörde spezifische Angaben oder hinreichend präzise und glaubwürdige Zusicherungen einzufordern oder kann – als ultima ratio – die Amtshilfe verweigern (E. 3.3.5).

**Assistance administrative internationale. Accord sur la lutte contre la fraude. Réserve du principe de la spécialité.****Art. 19 de l'accord sur la lutte contre la fraude.**

En présence d'indices concrets que les informations recueillies ne sont pas utilisées à des fins couvertes par l'accord sur la lutte contre la fraude, l'autorité requise peut assortir de conditions l'utilisation de ces informations, exiger de l'autorité requérante des indications spécifiques ou des garanties suffisamment précises et crédibles ou, – à titre d'ultima ratio – refuser l'assistance administrative (consid. 3.3.5).

**Assistenza amministrativa internazionale. Accordo antifrode. Riserva del principio di specialità.****Art. 19 dell'accordo antifrode.**

In presenza di indizi concreti secondo cui le informazioni raccolte non vengono utilizzate ai fini previsti dall'accordo antifrode, l'autorità richiesta può assoggettare a condizioni l'utilizzazione delle

**informazioni fornite, rispettivamente esigere dall'autorità richiedente indicazioni specifiche o rassicurazioni sufficientemente precise e attendibili, oppure – come ultima ratio – negare l'assistenza amministrativa (consid. 3.3.5).**

Am 2. März 2015 ersuchte das deutsche Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens gegen den in Deutschland wohnhaften C. (nachfolgend: Beschuldigter) die Oberzolldirektion (OZD) um Informationen betreffend dessen Tätigkeit in der Schweiz. Es bestehe der Verdacht, dass der Beschuldigte im Namen seiner schweizerischen Gesellschaft zu Unrecht Dienstleistungen ohne Umsatzsteuer abgerechnet habe, um auf diese Weise seine eigentlich in Deutschland erbrachten und somit in Deutschland umsatzsteuerpflichtigen Dienstleistungen vor dem deutschen Fiskus zu verschleiern. Die von dem BZSt gestellten Fragen beantwortete die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV, nachfolgend auch: Vorinstanz), soweit es die indirekten Steuern betraf, am 15. April 2015.

Im Anschluss daran ersuchte das BZSt mit Schreiben vom 14. August 2015 die OZD unter anderem um Amtshilfe (Hausdurchsuchung) bei der A. AG und der B. AG als unverdächtige Dritte.

Mit Zwischenverfügung vom 17. Februar 2016 ordnete die ESTV an, die amtshilfeweise verlangten Massnahmen (konkret: Durchsuchung der A. AG zur Beschlagnahme von fallrelevanten Beweismitteln für die Jahre 2008 bis 2013) durchzuführen. Bezüglich der B. AG erging keine entsprechende Zwischenverfügung.

Der beauftragte Strafdienst der Hauptabteilung MWST der ESTV führte am 17. Februar 2016 am Geschäftssitz der A. AG eine Hausdurchsuchung durch, wobei diverse Unterlagen – unter anderem der B. AG gehörend – als Beweismittel sichergestellt beziehungsweise beschlagnahmt wurden.

Mit Schlussverfügung vom 4. November 2016 erkannte die ESTV, dass dem Amtshilfeersuchen vom 14. August 2015 im Sinne der Erwägungen entsprochen werde und die – anlässlich der am 17. Februar 2016 bei der A. AG in der Schweiz durchgeführten Hausdurchsuchung – beschlagnahmten vorgenannten Informationen der ersuchenden Behörde zu übermitteln seien, wobei die voraussichtlich nicht relevanten Informationen ausgesondert würden.

Dagegen liessen die A. AG und die B. AG als Inhaberin der zur Herausgabe vorgesehenen Unterlagen mit Eingabe vom 7. Dezember 2016 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Sie beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 4. November 2016 sei aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese sei unter anderem anzuweisen, von der ersuchenden Behörde eine Garantie für die Einhaltung des Spezialitätsvorbehaltes einzuholen, da dieser verletzt worden sei.

*Aus den Erwägungen:*

## 2.9

**2.9.1** Das Spezialitätsprinzip stellt einen traditionellen völkerrechtlichen Grundsatz der internationalen Amts- und Rechtshilfe dar, welcher im Auslieferungsrecht entwickelt wurde (vgl. BGE 123 IV 42 E. 3b und 135 IV 212 E. 2.1), wobei ihm auch völkergewohnheitsrechtlicher Charakter zukommt. Da es sich insbesondere aus der Vertragsnatur der Amts- und Rechtshilfe ableiten lässt, auf der es beruht, gründet es demzufolge auf einem völkerrechtlichen Vertrag. Der ersuchende Staat akzeptiert mit der vorbehaltlosen Entgegennahme der gesammelten Informationen die im Vertrag vorgesehene und bei der Übermittlung erwähnte Zweckbindung (zum Ganzen: ROBERT WEYENETH, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, 2017, S. 214, m.w.H.). Dabei kann es nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (BGE 128 II 407 E. 4.3.1; 115 Ib 373 E. 8 und 107 Ib 264 E. 4b). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2). Der Grundsatz der Spezialität der Amts- und Rechtshilfe schützt in erster Linie die Souveränität des ersuchten Staates, indem dieser durch die (vertragliche) Bestimmung des zulässigen Verwendungszweckes den Rahmen seiner Zusammenarbeit festlegt und eine gewisse Kontrolle über die Verwendung der übermittelten Informationen behält. Schliesslich stellt er aber auch eine Garantie zugunsten der betroffenen Person dar, deren Persönlichkeitsrechte durch die Zweckbindung geschützt werden (BGE 135 IV 212 E. 2.1). Letztlich enthält der Grundsatz der Zweckbindung insofern Merkmale einer Schranke und einer

(Zulässigkeits-)Voraussetzung, als die ersuchende Behörde hinreichende Gewähr für deren Einhaltung bieten muss (zum Ganzen: WEYENETH, a.a.O., S. 216 ff., m.w.H.). Aufgrund der Vertragsnatur der Amts- und Rechtshilfe erfordert eine Zweckänderung eine Vertragsänderung, die einen Konsens voraussetzt. Der Empfängerstaat muss demzufolge die Zustimmung des ersuchten Staates einholen, bevor er die Daten zu einem anderen als dem vertraglich vorgesehenen Zweck verwendet (vgl. E. 2.9.2; Art. 19 Ziff. 1 des Betrugsbekämpfungsabkommens vom 26. Oktober 2004 [SR 0.351.926.81, nachfolgend: BBA]; WEYENETH, a.a.O., S. 221).

**2.9.2** Konkretisiert wird das Spezialitätsprinzip in Art. 19 Ziff. 1 BBA, der das Verwenden der Informationen regelt, die im Amtshilfeverfahren gesammelt wurden (vgl. auch Art. 5 Ziff. 1 Satz 2 BBA; ANNA SKVARC, Bekämpfung von strafbaren Verhaltensweisen nach dem Betrugsbekämpfungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU, 2010, S. 186; vgl. zur Rechtsnatur: E. 2.9.1). Die Informationen dürfen gemäss Art. 19 Ziff. 1 BBA nur für die Zwecke verwendet werden, die unter das BBA fallen. Beantragt eine Vertragspartei die Verwendung dieser Informationen für andere Zwecke, so hat sie vorher die schriftliche Zustimmung der Behörde einzuholen, von der die Informationen stammen. Die Verwendung unterliegt dann den von dieser Behörde festgelegten Beschränkungen. Laut Botschaft wird die Schweiz in solchen Fällen immer einen generellen Spezialitätsvorbehalt anbringen, wonach die Informationen nicht im Bereich der direkten Steuern verwendet werden dürfen (Botschaft vom 1. Oktober 2004 zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen [« Bilaterale II »; BBl 2004 5965, 6192 f.]). Nach Art. 19 Ziff. 2 BBA steht Abs. 1 der Verwendung der Informationen in Gerichts- oder Verwaltungsverfahren wegen Verstosses gegen die in dem Amtshilfeersuchen genannten Rechtsvorschriften nicht entgegen, sofern für diese Verfahren die gleichen Mittel der Amtshilfe zur Verfügung stehen. Die zuständige Behörde der Vertragspartei, von der die Informationen stammen, ist unverzüglich über eine solche Verwendung zu unterrichten.

### **3.-3.3.4 (...)**

**3.3.5** Die zweckwidrige Verwendung der übermittelten Mehrwertsteuerabrechnungen durch den ersuchenden Staat stellt unter anderem eine Verletzung sowohl des vorliegenden Betrugsbekämpfungsabkommens als

auch der im Rahmen der spezifischen Amtshilfeleistung getroffenen völkervertraglichen Vereinbarung dar (vgl. WEYENETH, a.a.O., S. 223). Grundsätzlich bestünde vorliegend somit keine Pflicht zur Leistung von Amtshilfe (vgl. eingehender zur Auseinandersetzung, ob dies mit dem Fehlen einer vertraglichen Voraussetzung oder mit der Betroffenheit des *ordre public* begründet wird: WEYENETH, a.a.O., S. 223 ff.). Bei konkreten Hinweisen auf eine zweckwidrige Verwendung – ohne dass dadurch bereits der *ordre public* verletzt würde – kann die ersuchte Behörde die Verwendung der Informationen mit Bedingungen versehen (vgl. Art. 20 Ziff. 2 BBA) beziehungsweise hat sie die Möglichkeit, von der ersuchenden Behörde spezifische Angaben oder hinreichend präzise und glaubwürdige Zusicherungen einzufordern oder kann – als *ultima ratio* – die Amtshilfe verweigern (vgl. WEYENETH, a.a.O., S. 225 und 396 f.). Hierbei kann für die grenzüberschreitende Amtshilfe die bestehende Praxis in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen analog angewendet werden.

**3.3.6** Wie erwähnt (...) ist zwar vorliegend erstellt, dass die am 15. April 2015 gelieferten Mehrwertsteuerabrechnungen für Zwecke der direkten Steuern verwendet worden sind und somit eine zweckwidrige Verwendung durch den ersuchenden Staat stattgefunden hat. Bei Deutschland handelt es sich freilich um einen bewährten Rechtsstaat (anstelle vieler: Urteil des BGer 1C\_454/2013 vom 13. Mai 2013 E. 1.2). Aus diesem Grund rechtfertigt sich, die Amtshilfeleistung in Anlehnung an die bestehende Praxis in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen nur mit einer Bedingung zu versehen (vgl. etwa Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2015.191 vom 14. Oktober 2015 E. 5.6, auszugsweise publiziert als TPF 2015 110).