

# REGULATION

## Die Durchsetzung ausländischer Steuerforderungen auf schweizer Boden: nicht länger eine Fiktion

### Collection of foreign taxes in Switzerland: more than a mere supposition

Seit 2009, d. h. seit knapp fünf Jahren, hat die Schweiz einschneidende Veränderungen in ihrer Amtshilfepraxis in Steuersachen erlebt. Das Ende der Fahnenstange ist jedoch noch nicht erreicht.

Obwohl die Schweiz sich von jeher dagegen verwahrt hatte, in ihre Doppelbesteuerungsabkommen («DBA») eine Informationsaustauschklausel gemäss Artikel 26 des Musterabkommens der OECD (seine erste Fassung stammt übrigens aus dem Jahr 1963) aufzunehmen - da sie der Ansicht war, die DBA sollten Doppelbesteuerungen auf internationaler Ebene vermeiden, nicht aber Aufschluss über Steuerpflichtige geben, die sich ihren Steuerpflichten entziehen wollten - hat sie nun in einigen wenigen Jahren einen Grossteil ihrer DBA sowie das Landesrecht im Sinne der «OECD-Standards» für die Amtshilfe in Steuersachen überarbeitet.

Heute bestehen über fünfzig von der Schweiz unterzeichnete oder paraphierte DBA, die es beiden Parteien erlauben, bei der Gegenseite eine Zusammenarbeit bei der Suche und Übermittlung von Daten zu allen im ersuchenden Staat gesetzlich vorgesehenen Steuerarten anzufordern. Hierbei spielt es keine Rolle, ob die betreffende Steuer durch das DBA abgedeckt ist oder nicht, oder ob der gesuchte Steuerpflichtige in einem der beiden Vertragsstaaten seinen Wohnsitz hat. (In der Praxis verhält es sich übrigens zumeist so, dass die Gesuche aus dem Ausland stammen und die Schweiz um Amtshilfe ersucht wird). Auch wenn diese Daten bei einem Bankinstitut liegen, stellt dies nicht länger eine Hemmschwelle für ihre Weitergabe dar: Das Bankkundengeheimnis ist dem internationalen Drängen auf eine lückenlose Zusammenarbeit zur Bekämpfung des Steuerbetrugs erlegen.

Since 2009, i.e. in less than 5 years, Switzerland has accepted significant changes in its practice regarding international administrative assistance in tax matters. And this evolution has not yet come to an end (as is still underway).

While it has always opposed to including in its double taxation agreements ("DTA") a provision on the exchange of information according to Article 26 of the OECD model convention (which was first drafted in 1963) - on the ground that the purpose of the DTA is to avoid international double taxation and not to apprehend taxpayers who avoid their tax obligations - Switzerland has revised, in a few years, most of its DTA as well as its domestic legislation in order to comply with the "OECD's standards" relating to administrative assistance in tax matters.

To date, Switzerland has signed or initialled more than fifty DTA allowing both States to request from the other (but in practice, the applicant State is almost always the foreign State and the requested State, Switzerland) collaboration in view searching and providing information on all kinds of taxes provided for in its legislation, either mentioned or not in the DTA, and regardless of the fact that the taxpayer concerned is a resident of one of the signatory States or not. The fact that this information be held by a banking institution is no longer an obstacle to its transmission: banking secrecy gave away further to international pressure by invoking the urgent need of a flawless collaboration in the fight against tax fraud.

Despite the hope last year that Switzerland would succeed in limiting the transmission of information to the procedure "on request", there is no doubt, after Spring 2014, that Switzerland will accept the principle of "automatic" exchange of information;

only issues regarding technical details and the timely implementation of this systematic "large-scale" collaboration remain.

The debate on the automatic exchange of information was so heated that one could think that it would exhaust the administrative assistance issue. Such is not the case; the debate on the possible "automatic" exchange of information has only hidden the following issue:

The final purpose of the assistance is not to collect information allowing taxation, but to collect taxes.

International administrative assistance in general, and administrative assistance in tax matters in particular, are not limited to the drafting and implementation of conventional standards between States aiming at encouraging search and transmission of data - on request or automatically - allowing the States to apply more efficiently their own tax rules thanks to the information obtained.

In reality, the exchange of information constitutes the first stage of the collaboration between States, whereby the applicant State, benefitting from information it would have probably not been able to gather without the "agreement", may establish if and to which extent "its" taxpayers have complied with their tax duties, in particular their reporting duties.

When the applicant State establishes - notably thanks to this information - that the taxpayer has evaded his duties, for example by hiding the existence of taxable wealth or income, it initiates in general a tax collection procedure, to which are added, may the case be, late interests and penalties. This procedure, including in its possible litigation aspects, takes place necessarily before administrative or legal authorities of the applicant State, pursuant to its specific material and procedural rules. For its part, the requested State which transmits the information does not take part in possible procedures aiming at correcting the absence (total or complete) of taxation.

The exchange of information thus aims at improving the efficiency of the tax

Selbst wenn gewisse Kreise noch im vorigen Jahr die Hoffnung hegten, dass es der Schweiz gelingen werde, die Weitergabe von Daten auf ein reines «Verfahren auf Ersuchen» zu beschränken, kann seit dem Frühjahr 2014 kein Zweifel mehr daran bestehen, dass die Schweiz sich den Grundsatz des «automatischen Informationsaustauschs» zu eigen gemacht hat: Offen sind in dieser systematischen, «breit angelegten» Zusammenarbeit nur noch technische Umsetzungsfragen und Fragen zur Anwendung im Zeitverlauf.

Der automatische Informationsaustausch gab Anlass zu heftigen Debatten; sie legten die Vermutung nahe, dass die Frage der Amtshilfe sich hierin erschöpfen würde. Dies ist jedoch nicht der Fall: Die Debatte über einen «automatischen» oder anderweitigen Informationsaustausch hat das nachstehende Problem nur verschleiert:

**Das Endziel der gegenseitigen Amtshilfe besteht nicht darin, Daten zu sammeln und so die Erhebung von Steuern zu ermöglichen, sondern in der Erhebung von Steuern selbst.**

Im allgemeinen und insbesondere in Steuerfragen beschränkt sich die internationale Amtshilfe nicht auf die Ausarbeitung und Umsetzung von staatsvertraglichen Vereinbarungen, die sich auf die Suche nach Daten und ihren Austausch richten - auf Anfrage oder auf automatischem Wege - um den beteiligten Staaten die Anwendung ihrer eigenen Steuervorschriften mit Hilfe der betreffenden Auskünfte zu erleichtern.

In Tat und Wahrheit stellt der Informationsaustausch die erste Phase einer zwischenstaatlichen Zusammenarbeit dar, innerhalb derer der ersuchende Staat Informationen nutzen kann, die er ohne «Abkommen» wohl kaum erhalten hätte, um zu entscheiden, ob und in welchem Umfang «seine» Steuerzahler ihren Steuerpflichten korrekt nachgekommen sind und insbesondere ihre Erklärungspflichten erfüllt haben.

Wenn der ersuchende Staat - wohlgemerkt dank dieser Daten - feststellt, dass der Steuerpflichtige gegen seine Pflichten verstossen hat, etwa indem er Teile seines zu versteuernden Vermögens oder

Einkommens verschwiegen, leitet er zumeist ein Nachsteuerverfahren ein. Zudem werden gegebenenfalls Verzugszinsen und Strafzuschläge erhoben. Dieses Verfahren und auch eventuelle hiermit verbundenen Rechtsstreitigkeiten werden zwangsläufig vor den Verwaltungsbehörden oder Gerichten des ersuchenden Staats geführt. Hierbei gelten die für diesen Staat und den betreffenden Fall massgeblichen verfahrensrechtlichen und materiellen Vorschriften. Der ersuchte Staat übermittelt die Informationen und ist seinerseits nicht in diese gegebenenfalls angestregten Verfahren zur Korrektur einer fehlenden (totalen oder vollständigen) Besteuerung eingebunden.

Der Informationsaustausch zielt somit darauf ab, die Effizienz der Steuerbehörden beider «Besteuerung» der Steuerpflichtigen zu verbessern. Die Besteuerung an sich ist aber nicht das eigentliche Ziel der Steuerbehörden: Die Entrichtung von Steuern durch den Steuerpflichtigen ist der Zweck des Systems, so dass die Ausgaben der öffentlichen Hand gedeckt sind.

Jeder Staat der Welt kennt das Problem der Durchsetzung von Steuerforderungen, jeder Staat der Welt verfügt über entsprechende spezifische Vorschriften zur Beitreibung von Steuerschulden; grundsätzlich sehen diese Bestimmungen vor, dass der Staat das Vermögen des Steuerpflichtigen konfiszieren kann, sei es um zukünftige Steuerzahlungen sicherzustellen, sei es um die Güter zu verwerten und aus dem Erlös die Steuerschuld zu decken. Dieser (provisorische oder definitive) Zugriff des Staats auf die Güter des Steuerpflichtigen zur Deckung der Steuern ist ein Paradebeispiel für einen Akt der öffentlichen Gewalt. Kaum je führt diese Situation zu Problemen - solange die in Beschlag zu nehmenden Güter sich im Hoheitsgebiet des Staates befinden, der seine Steuerforderung Beitreiben will, Falls diese Güter sich aber im Ausland befinden, ist die Lage ungleich komplizierter.

Mit Ausnahme einiger sehr seltener Fälle kann kein Staat ohne entsprechende Ermächtigung im Hoheitsgebiet eines anderen eingreifen und Akte der öffentlichen Gewalt vornehmen. Zudem muss eine derartige Intervention - im Allgemeinen - eine spezifische rechtliche

Collection of foreign taxes in Switzerland:  
more than a mere supposition

Grundlage aufweisen (zumeist einen Vertrag oder ein Abkommen).

Diese Sachlage war beispielsweise für die **Europäische Union** der Anlass, um unionsweit eine effizientere Zusammenarbeit in der Durchsetzung von Steuerforderungen zu fördern. Die ersten Bestimmungen zur Einkommens- und Vermögenssteuer wurde zu Beginn dieses Jahrtausends verabschiedet. Seit dem 1. Januar 2012 regelt eine entsprechende Richtlinie des Rates die gegenseitige Amtshilfe bei der Durchsetzung von Steuerforderungen. Sie gilt für sämtliche von den Mitgliedstaaten und ihren gebiets- oder verwaltungsmässigen Gliederungseinheiten erhobenen Abgaben und Steuern.

Die OECD hat sich ebenfalls mit dieser Frage auseinandergesetzt. Es dauerte jedoch bis zum Jahr 2003, bis die OECD ihr **Musterabkommen über die Doppelbesteuerung** mit einer neuen Bestimmung ergänzte (vgl. Art. 27 OECD-Musterabkommen) und die Hilfe bei der Durchsetzung von Steuerforderungen festschrieb.

Anzumerken ist jedoch, dass keines der von der Schweiz unterzeichneten DBA (einschliesslich der in jüngster Zeit zwecks Aufnahme von Art. 26, OECD-Musterabkommen überarbeiteten Abkommen) diesen Art. 27 übernimmt oder eine Zusammenarbeit bei der Durchsetzung von Steuerforderungen vorsieht. Eine einzige Ausnahme ist vorzubehalten: Das DBA mit Österreich enthält eine entsprechende Bestimmung, ihre Tragweite beschränkt sich aber auf die «Lohnpfändung» für Steuerforderungen aus einer in der Schweiz ausgeübten bezahlten Tätigkeit von Personen mit Wohnsitz in Österreich.

Auf der **multilateralen Ebene** haben die OECD und der Europarat am 25. Juni 1988 das **Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen** (nachstehend das «Übereinkommen») erarbeitet. Es sollte die Grundlagen für eine sehr weit gefasste Vereinbarung zu Steuerfragen festhalten und richtete sich nicht nur an die Mitgliedstaaten des Europarats, sondern auch an die Mitgliedstaaten der OECD.

Dieses Übereinkommen behandelt den Informationsaustausch in seinen



verschiedenen Spielarten («auf Ersuchen», «spontan» und «automatisch»), die Zusammenarbeit bei Steuerkontrollen (abgestimmte Prüfungen und Beteiligung an Prüfungen im Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaats) sowie die gegenseitige Amtshilfe bei der Durchsetzung von Steuerforderungen.

Die Bestrebungen zur Verstärkung der Möglichkeiten zur Bekämpfung des Steuerbetrugs haben dazu geführt, dass das Übereinkommen im Jahr 2010 überarbeitet wurde. Diese Fassung gilt seit dem 1. Juni 2011 in Kraft; sie wurde für alle Staaten zur Unterzeichnung aufgelegt. Die G-20 und der OECD-Steuerausschuss haben die Nicht-OECD-Mitglieder «ermutigt», diese überarbeitete Fassung zu unterzeichnen. Derzeit haben über 60 Staaten ihre Unterschrift geleistet; das Übereinkommen gilt bereits in rund 50 von ihnen.

#### **Der Bundesrat hat das Übereinkommen ohne grosses Aufheben am 15. Oktober 2013 unterzeichnet.**

Wie in jedem Gesetzgebungsverfahren nach schweizerischem Recht muss das Übereinkommen noch durch den National- und Ständerat ratifiziert werden. Dies sollte gegen Ende 2014 der Fall sein, so dass der Bundesrat das ursprünglich für das Frühjahr 2014 vorgesehene (dann aber verschobene) Vernehmlassungsverfahren einleiten und seine Botschaft an das Parlament vorbereiten kann.

Ein Verzicht der beiden Kammern auf die Ratifizierung lässt sich selbstverständlich nicht ausschliessen, ebenso wenig wie eine (wahrscheinlichere) «teilweise» Ratifizierung; tatsächlich sieht das Übereinkommen ausdrücklich vor, dass die Unterzeichner gewisse, genau umrissene Bestimmungen ausschliessen können. Zu diesen Bestimmungen gehören unter anderem die Klauseln zur Durchsetzung von Steuerforderungen.

Allerdings ist man sich inzwischen der Probleme bei der Erhebung von Steuern auf international verteilte Vermögen von Steuerpflichtigen bewusst:

«Die Globalisierung erschwert nicht nur die Aufgabe der Steuerbehörden bei der korrekten Berechnung der von den Steuerpflichtigen geschuldeten Beträge,

sondern auch die Durchsetzung von Steuerforderungen. Die Steuerpflichtigen können weltweit Vermögenswerte halten, während die Steuerbehörden im Allgemeinen nicht über die Grenzen ihres Landes hinaus durchgreifen können, um die geschuldeten Steuern effektiv einzuziehen.» (Vgl. Ziffer 98 des revidierten erläuternden Berichts zum 2010 überarbeiteten Übereinkommen («erläuternder Bericht»)).

In diesem Zusammenhang zeichnet sich einerseits ab, welche juristischen Mittel zur Lösung des genannten Problems zur Verfügung stehen, andererseits lässt es sich aber kaum vorstellen, dass die Staaten, welche Probleme mit der Durchsetzung von Steuerforderungen haben, darauf verzichten, die Hilfe derjenigen Staaten zu verlangen - einzufordern? - in denen die betroffenen Vermögenswerte liegen.

Der Zug ist angefahren und die Schweiz dürfte höchstwahrscheinlich relativ bald dazu bewegt werden - wie es bei der Einführung von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zur Doppelbesteuerung bereits der Fall war - in ihre juristischen Rahmenabkommen auf bilateralem Weg oder über Artikel 27 des OECD-Musterabkommens bzw. auf multilateralem Weg Regelungen zur Zusammenarbeit in der Durchsetzung ausländischer Steuerforderungen einzuführen.

Somit ist für uns die Notwendigkeit gegeben, die grundlegenden Elemente der Bestimmungen des Übereinkommens über die Hilfe bei der Durchsetzung von Steuerforderungen (Artikel 11 bis 16) darzustellen und eine Abschätzung ihrer konkreten Folgen bei einer Umsetzung in der Schweiz vorzunehmen.

Die Hilfe bei der Durchsetzung von Steuerforderungen - im Sinne der Übereinkommens - besteht darin, dass der ersuchte Staat innerhalb gewisser Grenzen (Artikel 21) seine gesetzlich geregelten Befugnisse nutzt, um die von einem Steuerpflichtigen aus dem ersuchenden Staat geschuldeten Beträge beizutreiben. Zu diesem Zweck setzt der ersuchte Staat dieselben Rechtsmittel ein, die auch zur Einziehung der ihm selbst geschuldeten Steuern dienen, dies mit Ausnahme der Verjährungsvorschriften (Artikel 14) und der Vorschriften über Privilegien zu

Gunsten der Steuerbehörden (Artikel 15). Der materielle Anwendungsbereich der Hilfe zur Durchsetzung von Steuerforderungen umfasst «zwingend» die Einkommens- und Ertragssteuern, Kapitalgewinnsteuern und Vermögenssteuern. Gewiss betrifft das Übereinkommen auch sämtliche (weiteren) Steuer- und Abgabekategorien (insbesondere Erbschafts- und Schenkungssteuern, indirekte Steuern, Sozialabgaben, Grundstückssteuern etc.). Diese können die Vertragsstaaten aber (vollumfänglich oder teilweise) mittels Vorbehalten ausschliessen.

Die durchzusetzende «Steuerforderung» beschränkt sich nicht auf die eigentliche Steuer; sie umfasst auch Verzugszinsen, die Kosten für die Durchsetzung der Forderung sowie «administrative Sanktionen» (wobei die Vertragsstaaten letztere ebenfalls mit einem Vorbehalt belegen können). Der erläuternde Bericht präzisiert, dass die Definition der administrativen Sanktionen in das Recht des ersuchenden Staats fällt und unterstreicht zugleich, dass «im Allgemeinen jede finanzielle Sanktion als administrative Sanktion gilt, deren Rechtsgrundlage auf anderen Rechtsvorschriften als dem Strafrecht beruht». So dürften beispielsweise die nach französischem Recht erhobenen «Strafgebühren» bei absichtlichen Verstössen gegen die Angabepflichten (Ansatz von 40% bzw. 80% bei betrügerischer Absicht) oder auch die im Schweizer Recht vorgesehenen Bussen bei Steuerhinterziehung (im Umfang von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuersumme) aller Wahrscheinlichkeit nach als administrative Sanktionen im Sinne des Übereinkommens gelten.

Die durchzusetzende Steuerschuld muss «unangefochtener Art» sein; falls dies der Ausgangslage nicht entsprechen dürfte, kann nur dann ein Amtshilfegesuch gestellt werden, wenn die Anfechtung bereits abschliessend behandelt wurde. Das Übereinkommen sieht einen «zusätzlichen» Schutz vor, wenn die Steuerforderung des ersuchenden Staats sich gegen Personen richtet, die nicht in diesem Staat ansässig sind; der Text präzisiert, dass sich in diesem Fall nur Steuerforderungen durchsetzen lassen, bei denen nicht länger eine Anfechtungsgefahr besteht (dies, um das Risiko zu mindern, dass die betreffenden

authorities regarding the “taxation” of taxpayers. But taxation as such is not the ultimate purpose of the tax authorities; their purpose is the payment of taxes by the taxpayer, which constitutes the purpose of the tax system, to allow the financing of public expenses.

All States face the problem of tax collection and have specific rules on the collection of tax debts; these provisions always reserve the State the ability to freeze the taxpayer’s assets, either to guarantee the future payment of taxes or to further sell these assets in view of the repayment of the taxes due. This (provisory or definitive) control of the taxpayer’s assets by the State in view of the payment of taxes is a typical act of public authority. This situation is not a problem when the assets to be frozen are located in the territory of the State thriving to recover its tax claims. On the other hand, when the assets of the taxpayer concerned are located abroad, the situation is much more complicated.

Indeed, with very limited exceptions, no State can intervene within the territory of another State to perform acts of public authority without authorisation and - in general - without specific legal grounds for such intervention (most frequently a treaty or an agreement).

For instance, this observation has led the European Union to take measures in view of a more efficient cooperation among its member States with the purpose of collecting tax debts. As regards wealth and income taxes, the first rules were adopted in the beginning of the years 2000. As from January 2012, mutual assistance for recovery of claims is governed by the Council Directive 2010/24/EU, whose scope extends to all taxes levied by the member States and by their territorial and administrative subdivisions.

The OECD has also dealt with this issue, but it was only in 2003 that the OECD included in its Model Convention on Double Taxation a new provision (cf. Article 27 Model OECD) providing for assistance in recovery of claims relating to taxes.

However, none of the DTA signed by Switzerland (including those recently revised to include Art. 26 of the OECD Model) includes Article 27 of the OECD

Model or provides for a cooperation in the recovery of tax claims, subject to one exception: the DTA with Austria contains a provision on this matter, whose scope is limited to the “attachment of earnings” for tax claims resulting from an activity as an employee in Switzerland performed by persons domiciled in Austria.

On the multilateral level, the OECD and the Council of Europe have drafted, on the 25th of June 1988, the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (hereafter the “Convention”) whose purpose was to lay the foundations of a broad cooperation in tax matters, not only between the Member States of the Council of Europe but also between the Member States of the OECD.

This Convention deals with different forms of exchange of information (“on request”, “spontaneous” and “automatic”), of participation in tax examinations (simultaneous examinations, participation in tax examinations performed in another signatory State) as well as of mutual assistance in the recovery of tax claims.

In the momentum of strengthening support of the means designed to combat tax fraud, the Convention has been amended in 2010 with effect from the 1st of June 2011 and opened for signature by all States. It is in this amended form that the G20 and the OECD’s Social Affairs Committee have “encouraged” other countries non-members of the OECD to sign. To date, more than sixty States have signed this Convention, which is already into force in about fifty of them.

Quite discreetly, the Federal Council has signed this Convention on the 15th of October 2013.

According to the Swiss legislative process, the Convention must still be subject to ratification by the Parliament, being understood that the latter should in principle express its views by the end of 2014, i.e. by the time the Federal Council will have arranged a consultation procedure (which was due to take place during the Spring 2014, but was postponed) and drafted a message for the attention of the Chambers.

Of course, one cannot exclude the event of a non-ratification of the Convention nor

the event of a “partial” ratification, which is more likely; indeed, the Convention expressly reserves the right for the signatory Parties to exclude certain specific provisions, among which the provisions on the recovery of tax claims.

This being said, the difficulties of recovery resulting from the internationalisation of the localisation of the assets of a taxpayer are now fully understood:

“Globalisation not only makes it harder for tax authorities to accurately determine the correct tax liabilities of their taxpayers: it also makes the collection of tax more difficult. Taxpayers may have assets throughout the world but tax authorities generally cannot go beyond their borders to take action to collect taxes.” Cf. paragraph 98 of the revised explanatory report to the Convention amended in 2010 (the “Explanatory Report”).

In this context, while other legal tools are emerging to address this difficulty, we do not see how States having problems recovering taxes could renounce to request - demand? - assistance of the States where the assets of their taxpayers are located.

The wheels are in motion, and it is most likely that in a reasonably near future, Switzerland will have to include in its conventional legal environment rules relating to the cooperation in view of recovering foreign tax claims in Switzerland - in the same way as the inclusion of Article 26 of the OECD Model Convention in its Double Taxation Agreements - either under in a bilateral form through Article 27 of the OECD Model Convention, or in a multilateral way, through the Convention.

Accordingly, it is worth explaining the main elements of the Convention provisions on the assistance in recovery (Articles 11 to 16) and trying to evaluate their effective scope when they will be applied in Switzerland.

Assistance in recovery - within the meaning of the Convention - consists of the utilisation by the requested State, within certain limits (Article 21), of the powers conferred to it by its own legislation to recover tax due by a taxpayer to the applicant State. For this purpose, the requested State uses the same legal means it has to recover its own tax claims, subject to the time limit rules



© FDFA, Presence Switzerland

(Article 14) and the rules on the priority accorded to tax administration (Article 15).

The material scope of assistance in recovery "compulsorily" includes taxes on income and profits, taxes on capital gains and taxes on wealth. The Convention certainly applies to taxes in other categories (notably inheritance and gift taxes, indirect taxes, social security contributions, taxes on real estate, etc.), but the signatory States may exclude them (in all or in part) by formulating reservations.

The "tax claim" whose recovery is required is not limited to the tax itself, but extends to late interests, recovery costs as well as "administrative fines" (States may also formulate a reservation regarding this last "extension"). The Explanatory Report specifies that the definition of administrative fines is governed by the laws of the applicant State, while mentioning that "an administrative fine is generally deemed to be any penalty the legal basis of which is determined by rules other than those of criminal law." For instance, the "penalties" applicable under French law in the event of voluntary breach of reporting duties (at the rate of 40% or even 80% in the case of corrupt practice) or the fines provided for in Swiss law applying to tax evasion (from one third to three times the amount evaded) are presumably deemed administrative fines within the meaning of the Convention.

The tax claim to be recovered must be "not contested"; otherwise, assistance can only be requested if the contestation has been the subject of a final decision. The Convention provides for an "additional" protection when the tax claim of the applicant State is directed against a person who is not a resident of that State, specifying that the recovery may only concern tax claims that are not likely to be contested (in order to make up for the risk that this person be not informed or be less well informed, due to their "foreign" residence).

Does this mean that assistance in recovery may only serve the interests of the foreign

Personen aufgrund ihres Wohnsitzes «im Ausland» nicht bzw. nicht korrekt informiert sind).

Bedeutet dies nun, dass die Amtshilfe zur Durchsetzung von Steuerforderungen die Interessen der ausländischen Steuerbehörden nur berücksichtigen kann, wenn deren Steuerforderungen «sicher und gewiss» sind und nicht (länger) in Frage gestellt werden dürften?

Die Antwort lautet «nein».

Tatsächlich hat der ersuchende Staat im Rahmen des Übereinkommens (Artikel 12) die Möglichkeit, seine Steuerforderungen schon vor ihrer Fälligkeit bzw. Nichtanfechtbarkeit sie zu schützen, indem er den ersuchten Staat um «Sicherungsmaßnahmen» ersucht (z. B. Beschlagnahme aus Steuergründen oder vorläufige Beschlagnahme zur Sicherstellung der Durchsetzung von Steuerforderungen je nach rechtl. Rahmen des ersuchten Staats für die Durchsetzung seiner eigenen Steuerforderungen). Ganze zwei Bedingungen sind zu erfüllen, damit der ersuchende Staat diese «Garantien» nutzen kann:

- Die Höhe der Steuerforderung steht fest (auch wenn der festgesetzte Betrag provisorischer Natur ist);
- die Vorschriften des ersuchenden Staats hätten auch ihm bereits in diesem Stadium des Verfahrens erlaubt, vorsorgliche Massnahmen zu ergreifen.

Das schweizerische Steuerrecht verleiht der Steuerverwaltung das Recht, in ganz bestimmten Fällen - beim Betreibungsamt - Sicherheiten seitens des Steuerpflichtigen einzufordern. Dieses Recht besteht insbesondere, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz im Ausland hat oder wenn «die Durchsetzung der Steuerforderung gefährdet scheint», selbst wenn die Steuerforderung noch nicht Gegenstand eines in Kraft getretenen Steuerbescheids ist.

Unter folgenden Umständen gilt die Durchsetzung von Steuerforderungen als gefährdet:

- falls ein Steuerpflichtiger Teile seines Vermögens leicht realisieren und ins Ausland verschieben kann;
- falls ein Steuerpflichtiger Teile seines Einkommens und/oder Vermögens im Rahmen des Steuerverfahrens verheimlicht (hat);
- falls der Verdacht besteht, dass die umfangreichen Ausgaben eines Steuerpflichtigen dazu dienen könnten, sein Vermögen zu verschleiern;
- falls ein Steuerpflichtiger aussergewöhnliche Schenkungen an ihm nahestehende Personen tätigt.

In diesen Fällen reicht es, wenn die Steuerbehörde das Bestehen der Steuerforderung glaubhaft macht und deren Betrag nicht deutlich überrissen ausfällt.

Falls der Steuerpflichtige dieser Forderung nach Sicherheiten nicht nachgibt, d. h. falls er darauf verzichtet, den geforderten Betrag in Form von Geld, sicheren und handelbaren Wertschriften oder einer Bürgschaft/Bankgarantie beim Betreibungsamt zu hinterlegen, kann dieses die in der Schweiz liegenden Güter des Steuerpflichtigen (bewegliche Güter, Forderungen, Immobilien) in Beschlag nehmen.

Da die Forderung von Sicherheiten - gemäss den meisten Steuervorschriften des Bundes und der Kantone - einer Beschlagnahmeverfügung gleichkommt, kann das Betreibungsamt auch dann Beschlagnahmen durchführen, wenn die Forderung von Sicherheiten noch nicht in Kraft getreten ist.

Das Schweizer Steuersystem ermöglicht den ausländischen Steuerbehörden somit - durch Antrag auf vorsorgliche Massnahmen gemäss dem Übereinkommen - die Beschlagnahme von in der Schweiz befindlichen Gütern vorzunehmen,

tax administration when its tax claims are "absolutely sure" and that no further contestation is possible?

This is not the case.

Indeed, the Convention (Article 12) permits the applicant State to protect its tax claims before they are due (or incontestable) by demanding that the required State takes "preventive measures" (for instance: tax seizure or protective attachment to guarantee the recovery of the tax claims, according to what the legislation of the required State allows it to perform, as if it had to protect its own tax claims). Only two conditions are laid down so that the applicant State may benefit from these "guarantees":

- The amount of the tax claim must be determined (even if only temporarily);
- The regulations of the applicant State would also have allowed, at this stage of the procedure, to take "protective measures".

Swiss tax law confers on the tax administration the power to request - with the debt-collection office - securities on the part of the taxpayer in specific situations, notably when the latter is domiciled abroad or that the "tax recovery appears to be at risk", even though the tax claim has not been the subject of a tax decision entered into force.

The following circumstances have been deemed likely to put the tax recovery at risk:

- The possibility for the taxpayer to easily realise his assets and transfer them abroad;
- The concealment by the taxpayer of elements of his income and wealth within the framework of the taxation procedure;
- Extravagant expenditure made by the taxpayer which could lead to think he is willing to squander his assets;
- Unusual donations in favour of his close relations.

It would suffice that the tax authorities demonstrate the likely existence of the

welche dem Schuldner der (in diesem hypothetischen Fall noch nicht fälligen und angefochtenen) Steuerforderung gehören.

Falls ein Steuerpflichtiger die Steuerforderung anfechtet, zu deren Gewährleistung der ersuchende Staat die in Artikel 12 des Übereinkommens vorgesehenen vorsorglichen Massnahmen vornehmen liess, sind die durch den Steuerpflichtigen hinterlegten Sicherheiten oder - anderenfalls - seine in der Schweiz beschlagnahmten Vermögenswerte gesperrt bis die «Anfechtung» (der Forderung an sich, des geforderten Betrags oder des entsprechenden Vollstreckungstitels) abschliessend durch die zuständigen Verwaltungs- oder Gerichtsbehörden des ersuchenden Staats behandelt wurde. Unabhängig von diesen provisorischen Massnahmen folgt die Durchsetzung von Steuerforderungen auf Schweizer Boden zwangsläufig den gesetzlichen Vorschriften über Schuldbetreibungen und Konkurse (SchKG): Ebenso wie eine in Kraft getretene Steuerverfügung der Schweizer Steuerbehörden kann auch eine nicht angefochtene (bzw. nicht länger anfechtbare) ausländische Steuerverfügung die Beschlagnahme von in der Schweiz liegenden Vermögenswerten des Schuldners sowie ihre Zwangsveräusserung durch das Betreibungsamt rechtfertigen. Da der ersuchende Staat keinerlei Privilegien im Zusammenhang mit den Steuerforderungen genießt, deren Durchsetzung er beantragt (vgl. Art. 14 des Übereinkommens), muss er gegebenenfalls den Erlös aus der Zwangsveräusserung der Vermögenswerte mit anderen Gläubigern teilen, wie es den gängigen Vorschriften zur «Verteilung der Mittel» entspricht.

Zudem sollte man nicht vergessen, dass **der betroffene Steuerpflichtige nicht der einzige Gegenstand des Durchsetzungsverfahrens ist**. Die Vermögenswerte jeder weiteren Person, die - nach dem Recht des ersuchenden Staats - die Steuer schuldet, könnten, falls sie im ersuchten Staat liegen, beschlagnahmt und danach zwangsveräussert werden, selbst wenn diese Person weder im ersuchenden noch im ersuchten Staat wohnhaft ist (!). Stellvertretend seien an dieser Stelle der

Fall eines (ebenfalls für die vom Empfänger geschuldete Schenkungssteuer haftbaren) Gebers zitiert, weiter der Fall eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, der solidarisch für die Steuerschulden der betreffenden Gesellschaft (einschliesslich der von den übrigen Gesellschaftern zu tragenden Anteile) haftet oder auch der Fall eines Dienstleisters (Treuhandler, Anwalt, Bank etc.), der einen wegen Steuerdelikten oder -vergehen verfolgten Steuerpflichtigen betreut (hat) und in den Augen des ersuchenden Staats als Komplize oder Anstifter der betreffenden Tat gilt.

Durch das Übereinkommen wird jeder einzelnen Staat in Sachen Durchsetzung von Steuerforderungen zum bewaffneten Arm der anderen Staaten. Selbst wenn die Mechanismen einfach wirken (Durchsetzung der Steuerforderungen im ersuchten Staat auf Grundlage von vorläufigen Beschlagnahmeverfahren oder Zwangsausübungen nach dem Recht dieses Staates, wenn die Steuerforderung des ersuchenden Staates provisorisch oder definitiv festgelegt wurde), ändert sich nichts daran, dass die betroffenen Personen je nach Umständen die Verfahren eines fremden Landes sogar in ihrem eigenen Land zu gewärtigen haben. Diese Verfahren beziehen sich aber auf die Steuerforderungen nach ausländischem Recht und der ersuchte Staat prüft weder die Wirksamkeit noch die Ordnungsmässigkeit der vom ersuchenden Staat eingeleiteten Steuerverfahren, von der Angemessenheit der angeblichen Steuerforderung ganz zu schweigen.

Tatsächlich enthält das Übereinkommen zwar eine Bestimmung zum Schutz der betroffenen Personen und zur Begrenzung der Amtshilfepflicht (Artikel 21), dennoch ist nicht klar, ob diese Bestimmung direkt anwendbar ist und den betroffenen Personen Rechte verleiht, die über die dem ersuchten Staat verliehenen Rechte hinausgehen oder parallel zu ihnen laufen.

Das Übereinkommen zählt die Mittel, welche der ersuchte Staat nutzen kann, um einem Amtshilfegesuch nicht stattgeben zu müssen, abschliessend auf. Neben gewissen Vorschriften technischer Art sind folgende Bestimmungen massgeblich:

claim and that its amount does not seem excessive.

If the taxpayer does not respond to the request for securities, i.e. he does not deposit the requested amount with the debt-collection office in cash, in the form of safe and negotiable securities or of bank bond / guarantee, the debt-collection office may freeze the taxpayer's assets located in Switzerland (movables, receivables, real estate).

As according to most federal and cantonal tax provisions the request for securities is deemed a freezing order, the debt-collection office may execute the freezing order even before the request for securities enters into force.

Accordingly, the Swiss tax system will allow the foreign tax administration - by soliciting the protective measures provided for in the Convention - to obtain the freezing order over the assets in Switzerland belonging to the debtor of the tax claim (theoretically not yet due, and controversial).

If the taxpayer contests the tax claim for the protection of which the applicant State has obtained the protective measures provided for in Article 12 of the Convention, the securities deposited by the taxpayer or - in the absence thereof - his assets frozen in Switzerland, will remain blocked until the "contestation" (whether it concerns the existence of the claim, its amount, or the instrument allowing its enforcement) be definitively dealt with by the competent authorities (administrative or judicial) of the applicant State.

Regardless of these provisional measures, the recovery of tax claims on the Swiss territory is governed by the rules set forth in the law on debt-collection (loi en matière de poursuites pour dettes et faillite - LP): in the same way as a decision by the tax administration entered into force, a foreign decision of taxation uncontested or no longer be contested may justify the freezing of the assets of the debtor located in Switzerland and their enforcement through the debt-collection office.

As the applicant State may not benefit from any privilege in relation to the claims



of which it requires recovery (cf. Article 14 of the Convention), it shall, should the case be, split with other possible creditors the product of the forced sales of the assets, according to the ordinary rules on the "distribution of the proceeds".

Moreover, it is worth mentioning that the taxpayer concerned is not the only one likely to be the subject of a recovery procedure. Any other person who would be the debtor of the taxes - pursuant to the law applicable in the applicant State - could have the assets he holds in the required State frozen and then realized, even if he is not a resident of the applicant State or even of the required State (!). For example, the case of a donator (co-liable for the payment of the gift taxes due by the beneficiary), the case of the partner of a partnership which would be jointly and severally liable for the taxes due by the partnership (including the share of the other partners), or even the case of a services provider (fiduciary company, lawyer, bank, etc.) of a taxpayer charged with a tax offence or a tax crime who will be considered by the applicant State as accomplice or instigator of this offence.

Through the Convention, each State becomes the armed wing of the others for the recovery of tax claims. If the mechanisms seem simple (recovery of the taxes in the required State on the basis of the temporary seizure of forced sale into force in this country when the tax claim of the applicant State is provisionally or definitively established), the concerned persons will have nonetheless, according to the circumstances, to face proceedings in a foreign country or even in their own country but in relation to tax claims pertaining to foreign law, without the control by the required State of the validity or the regularity of the tax proceedings initiated by the tax administration of the applicant State, and even less the legitimacy of the alleged tax claim.

Indeed, even if the Convention provides for the protection of the persons and limits for the obligation to provide assistance (Article 21), there is no indication that it shall apply directly and grant the persons concerned rights in addition or besides the rights granted to the required State.

As regards the means the required State may invoke to oppose a request for assistance, they are restrictively mentioned in the Convention. Besides some rules of a technical nature, we shall point out the following provisions:

- The requested State shall decline a request when "the taxation in the applicant State to be contrary to generally accepted taxation principles";
- The requested State shall not be obliged to provide assistance if the applicant State "has not pursued all reasonable measures available under its laws or administrative practice" or "in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the applicant State."

The scope of these provisions is vague. Nonetheless, they deal with essential issues.

Thus, with the opening of the Convention for signature to all countries, one cannot exclude that some of them be tempted to recourse to the administrative assistance measures provided for in the Convention in view of recovering "tax" claims of a confiscatory nature, or based on expeditious and iniquitous decisions, or claims which are in fact politically motivated, with the purpose of hindering opponents in their resources and financial means abroad. Administrative mutual assistance mechanisms, such as those provided for in the Convention, only offer in general a weak protection to tax payers, whose interests - notably procedural rights - are often sacrificed for the sake of administrative efficiency. It is not easy for citizens to make the requesting State understand that they have not benefitted in the applicant State of the legitimate legal protection to which all tax payers are entitled, or even simply of a fair process.

Moreover, even though the Convention has been drafted as a multilateral and mutual instrument intended to equally benefit all signatories, it is worth mentioning that the factual situation of the signatory States may considerably vary, so that there is no guarantee of a "balance" of the requests for assistance between the signatory

States. Clearly, account taken notably of its financial center, Switzerland will most often be a requested State than an applicant State. In other words, in the framework of the Convention, Switzerland may well play the role of tax collector of its partners, with the weigh and cost of the administrative burden thereto related. In this context, the scope of the provision of the Convention on the "exhaustion" of all procedures and means available in the applicant State and the provision under which the requested State shall decline a request when the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the applicant State is essential.

## CONCLUSION

Assistance in recovery is tomorrow's reality, and nothing seems to challenge the implementation - sooner or later - of international mechanisms of assistance in recovery, either through the inclusion of Article 27 of the OECD Model, the Convention on mutual administrative assistance in tax matters, or through other tools. In this context, Switzerland would be well advised to take the lead and start negotiating or at least having exploratory talks with its partners, before it is forced to ratify conventions or agreements whose content is uncertain. Important issues related to the specific position of Switzerland, often perceived abroad as the depositary of important untaxed assets, are worth being tackled: should Switzerland not thrive to obtain from applicant States the guarantee that they will first deal with the assets located in their territory, even for people targeted by tax claims who would be resident abroad (on the territory of the required State or a third State)? Should Switzerland obtain that the applicant States bear the costs of mutual assistance procedures? Even more fundamental: should Switzerland really offer the same level of cooperation to all States when not all of them provide their taxpayers with a guarantee of a fair tax procedure? It would be appropriate for Switzerland to take the initiative of these discussions and put these crucial issues on the table starting today.

- Der ersuchte Staat kann die Amtshilfe verweigern, falls: «die Besteuerung durch den ersuchenden Staat den allgemein anerkannten Steuergrundsätzen widerspricht»;
- der ersuchte Staat muss keine Amtshilfe gewähren, falls der ersuchende Staat «nicht sämtliche vertretbaren und in seiner Gesetzgebung oder Verwaltungspraxis vorgesehenen Massnahmen ausgeschöpft hat», oder in Fällen, in denen der Verwaltungsaufwand für den ersuchten Staat im Vergleich zu den Vorteilen, die der ersuchende Staat hieraus zieht, eindeutig übermässig hoch ausfällt.

Die Tragweite dieser Bestimmungen ist nicht genau umrissen. Dennoch werden hier entscheidende Punkte behandelt.

Nachdem nun sämtliche Länder das Übereinkommen unterzeichnen können, lässt sich nicht ausschliessen, dass einige unter ihnen in Versuchung geraten, die in ihm vorgesehenen Amtshilfemassnahmen zur Durchsetzung von «Steuer»forderungen mit enteignendem Charakter oder von auf summarischen und ungerechten Verfügungen beruhenden Steuerforderungen oder von in Tat und Wahrheit politisch motivierten Forderungen nutzen, um Gegner über ihre Ressourcen und finanziellen Mittel im Ausland zu treffen. Amtshilfemechanismen wie die im Übereinkommen vorgesehenen bieten im Allgemeinen nur geringen Schutz für die Bürger, da ihre Interessen - insbesondere ihre verfahrensmässigen Interessen - häufig auf dem Altar einer effizienten Verwaltung geopfert werden. Für Bürger ist es keineswegs einfach, dem ersuchten Staat deutlich zu machen, dass sie im ersuchenden Staat eventuell nicht den Rechtsschutz geniessen, auf den jeder Bürger Anrecht hat, oder dort nicht einmal ein faires Verfahren stattfindet.

Ferner ist anzumerken, dass - obwohl das Übereinkommen als multilaterales und gegenseitiges Instrument ausgestaltet ist, dass allen Vertragsparteien gleichermaßen zu Gute kommen sollte - die effektive Situation der Vertragsstaaten sich signifikant unterscheiden können, sodass ein «Ausgleich» zwischen den

Amtshilfegesuchen der einzelnen Vertragsstaaten keineswegs gewährleistet ist. Offensichtlich wird die Schweiz insbesondere aufgrund ihres Status als Finanzplatz in den meisten Fällen zu den ersuchten anstatt den ersuchenden Staaten gehören. Mit anderen Worten birgt das Übereinkommen ein beträchtliches Risiko, dass **die Schweiz in die Rolle eines Steuereinnehmers für alle ihre Vertragspartner gedrängt wird** und die hiermit verbundenen Aufwendungen finanzieller und administrativer Art zu tragen hat. In diesem Zusammenhang ist der Geltungsbereich für die Übereinkommensklausel zum «Abschluss» der Verfahren und der binnenstaatlichen Möglichkeiten des ersuchenden Staats sowie für die Klausel, welche festlegt, wann der ersuchte Staat keine Amtshilfe zur Durchsetzung von Steuerforderungen zu leisten hat, da er einen im Vergleich zu den vom ersuchenden Staat erwarteten Vorteilen übermässigen Verwaltungsaufwand zu tragen hätte, von entscheidender Wichtigkeit.

#### FAZIT

Die Amtshilfe zur Durchsetzung von Steuerforderungen ist die Realität von morgen. Anscheinend darf der - mehr oder weniger baldigen - Einführung und Umsetzung internationaler Mechanismen zu diesem Zweck mittels der Integration von Artikel 27 des OECD-Musterabkommen oder mittels des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuerangelegenheiten oder mittels anderer Instrumente nichts im Wege stehen. In diesem Zusammenhang täte die Schweiz gut daran, die Zügel in die Hand zu nehmen und unverzüglich Verhandlungen oder zumindest Sondierungsgespräche mit ihren Partnern aufzunehmen, bevor sie gezwungen wird, Abkommen oder Vereinbarungen mit ungewissem Inhalt zu ratifizieren. Wesentliche Fragen im Zusammenhang mit der Sonderstellung der Schweiz, die im Ausland häufig als Depositarstelle von umfangreichen unsteuerter Vermögen gilt, sollten direkt angegangen werden: Sollte sich die Schweiz nicht dafür einsetzen, dass die ersuchenden Staaten Garantien dafür abgeben, dass sie sich zuerst an die in ihrem

Hoheitsgebiet liegenden Vermögenswerte halten und dieser Grundsatz auch für Personen mit Wohnsitz im Ausland (im Hoheitsgebiet des ersuchten Staats bzw. eines Drittstaats) gilt, gegen die Steuerforderungen erhoben werden? Sollte die Schweiz von den ersuchenden Staaten keine Zusicherung erhalten, dass sie die mit Amtshilfverfahren verbundenen Kosten tragen? Und in einem noch grundsätzlicheren Kontext: Muss die Schweiz tatsächlich alles Staaten Kooperationen im selben Umfang anbieten, obwohl nicht überall faire Steuerverfahren für alle Steuerpflichtigen gewährleistet sind? Es wäre an der Zeit, dass die Schweiz in den Amtshilfediskussionen die Initiative ergreift und diese wesentlichen Fragen unverzüglich auf die Tagesordnung setzt.