

77

11 · 12

Mai · Juni 2009

Sonderdruck

Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
Archives de droit fiscal suisse
Archivio di diritto fiscale

ASA

Amts- und Rechtshilfe: 10 Aktuelle Fragen

Dr. Peter Honegger und Andreas Kolb, Rechtsanwälte

Amts- und Rechtshilfe:

10 Aktuelle Fragen¹⁾



Dr. Peter Honegger, Rechtsanwalt
Niederer Kraft & Frey AG, Zürich



Andreas Kolb, Rechtsanwalt
Niederer Kraft & Frey AG, Zürich

Einleitung

Die Autoren gehen 10 aktuellen Fragen der Amts- und Rechtshilfe nach. Es geht dabei um die – politisch und medial stark beachtete – *Auskunftserteilung über Bankkunden*, welche im Rahmen der Amts- und Rechtshilfe den Schutz des schweizerischen Bankgeheimnisses verlieren^{2), 3)}. Ausgangspunkt sind neuere bzw. die jüngsten Auskunftsersuchen von amerikanischen Behörden, namentlich des IRS und der SEC, an schweizerische Behörden (EStV, FINMA⁴⁾, BJ, STA). Darüber hinaus wird in einem Exkurs aufgezeigt, welche neuen Rechtsgrundlagen der steuerlichen Amtshilfe in den vergangenen Jahren geschaffen wurden bzw. geplant sind.

Die Amtshilfe in Steuersachen ist nur bruchstückhaft geregelt⁵⁾, und auch eine diesbezügliche Praxis beschränkte sich bis vor kurzem auf wenige Fälle pro Jahr⁶⁾. Demgegenüber wurden in den vergangenen Jahren hunderte von Rechts-

¹⁾ Der vorliegende Aufsatz beruht auf dem Manuskript zu einem von den Autoren anlässlich der Schweizerischen Bankrechtstagung vom 6. Februar 2009 gehaltenen Referat.

²⁾ Bei der Amtshilfe in Börsensachen spricht man vom sog. «Kundenverfahren», BBl 2004 S. 6748, 6749, 6752, 6759, 6763, 6766, 6769, bzw. vom «Kundenschutzverfahren» BSK BEHG-Schaad, Art. 38 N 11, 57, 73, 111, 125-127.

³⁾ Bei der Rechtshilfe spricht man von sog. «akzessorischer» oder «kleiner Rechtshilfe», Wegleitung BJ, S. 6; Popp, S. 58-59.

⁴⁾ Bis 31. Dezember 2008: EBK, ab 1. Januar 2009: FINMA. Art. 38 BEHG.

⁵⁾ Grundlage der Amtshilfe gegenüber den USA sind Art. 26 DBA-US und Art. 20c-20k VO DBA-US.

⁶⁾ In den vergangenen Jahren ca. fünf Ersuchen pro Jahr, vgl. *Waldburger*, S. 430. Dies hat sich allerdings schlagartig geändert, als der IRS im Sommer 2008 ein Amtshilfeersuchen an die EStV betreffend 255 UBS-Kunden sandte. NZZ Nr. 63, vom 17. März 2009, S. 19; NZZ Nr. 13, vom 17./18. Januar 2009, S. 1, 27; NZZ am Sonntag vom 20. Juli 2008, S. 27.

hilfeersuchen⁷⁾ sowie Amtshilfeersuchen in Börsensachen⁸⁾ an die Schweiz gerichtet, um Bankauskünfte aus der Schweiz erhältlich zu machen. Nachfolgend wird – in dieser Form wohl erstmalig – der Versuch gewagt, die Lücken durch Beizug der Praxis zur Rechtshilfe (RVUS, ISRG^{9), 10)} sinngemäss zu schliessen¹¹⁾. Die Lückenfüllung in Analogie zur Rechtshilfe scheint gerechtfertigt, nachdem sich die Amts- und Rechtshilfe in den vergangenen Jahren immer mehr angenähert haben¹²⁾. Mit gewissen Vorbehalten ist auch der Beizug der Praxis zur Amtshilfe in Börsensachen (BEHG¹³⁾) möglich.

Einleitung	789
Abkürzungen	791
1. Amts- oder Rechtshilfe	792
Exkurs zu den Bilateralen II, OECD und neuen DBA	794
2. Fishing Expeditions	799
3. «Vorhilfe»	801
4. Unbeteiligte Dritte	803
5. Die Bank im Clinch	804
6. Wer kann sich wehren (Legitimation)	808
7. Beschwerdegründe (Abgabebetrug versus Steuerhinterziehung)	810
8. Spontane Amts- und Rechtshilfe	813
9. Bedeutung von Art. 271 StGB	815
10. Bedeutung von Art. 273 StGB	818
Schlussbemerkung	821
Literaturverzeichnis	822

⁷⁾ Vgl. dazu Statistik Internationale Rechtshilfe 2007; <http://www.bj.admin.ch/etc/medialib/data/sicherheit/rechtshilfe.Par.0082.File.tmp/irh-statistik-07-d.pdf>.

⁸⁾ Von 1997 bis Oktober 2008 erfolgten 742 Amtshilfeersuchen an die EBK (heute FINMA), davon 89 im Jahre 2008. Urs Zulauf, Internationale Amtshilfe der Eidg. Bankenkommission (EBK), Folie 11, Referat an der Tagung der Universität St. Gallen «Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe» vom 7. November 2008.

⁹⁾ Die Beurteilung von Rechtshilfeersuchen aus den USA richtet sich nach dem RVUS und dem BG-RVUS. Soweit der Staatsvertrag und das dazugehörige Spezialgesetz keine Regelung für die Lösung eines konkreten Problems bieten, finden subsidiär die Regeln des IRSG und der IRSV Anwendung. BGE 1A.60/2000, E. 1b; BGE 124 II 124, 126 mit Hinweisen.

¹⁰⁾ Das Rechtshilfeverfahren unter dem RVUS unterscheidet sich vom IRSG namentlich dadurch, dass das BJ (Zentralstelle) und nicht die STA Verfügungen erlässt, die mittels Beschwerde vor Bundesstrafgericht angefochten werden können. Art. 17 BG-RVUS.

¹¹⁾ Dazu hinten Fragen 1-8.

¹²⁾ *Breitenmoser*, S. 9 ff, insb. 16; *Popp*, S. 71-73; *Frey*, S. 170. *Bernasconi*, Kommentar, S. 156, 343-344.

¹³⁾ Die Amtshilfe in Börsensachen wird seit 1. Januar 2009 (Inkrafttreten des FINMAG) von der FINMA geleistet. In Art. 42 FINMAG wird die Amtshilfe allgemein geregelt, Art. 38 BEHG geht als *lex specialis* vor. BBl 2006 S. 2887 bzw. 2848; BSK BEHG-Schaad, Art. 38 N 5.

Abkürzungen

AS	Amtliche Sammlung
BankG	Bankengesetz (SR 952.0)
BankV	Bankverordnung (SR 952.02)
BBi	Bundesblatt
BGE	Bundesgerichtsentscheid
BGG	Bundesgerichtsgesetz (SR 173.110)
BG RVUS	Bundesgesetz zum Rechtshilfevertrag Schweiz–USA (SR 351.93)
BEHG	Börsengesetz (SR 954.1)
BEHV-FINMA	Börsenverordnung-FINMA (SR 954.193)
BJ	Bundesamt für Justiz http://www.bj.admin.ch/bj/de/home.html
BVGE	Bundesverwaltungsgerichtsentscheid
CR	Commentaire Rommand
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-D	Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Deutschland (SR 0.672.913.62)
DBA-US	Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – USA (SR 0.672.933.61)
DOJ	(US) Department of Justice http://www.usdoj.gov/
E.	Erwägung
EBK	Eidg. Bankenkommission http://www.ebk.admin.ch/d/
EFD	Eidg. Finanzdepartement http://www.efd.admin.ch/
EIMP	siehe IRSG
ESTV	Eidg. Steuerverwaltung http://www.estv.admin.ch/d/index.php
EU	Europäische Union http://europa.eu/index_de.htm
EUeR	Europäisches Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (SR 0.351.1)
FINMA	Eidg. Finanzmarktaufsicht http://www.finma.ch/d/
FINMAG	Finanzmarktaufsichtsgesetz (SR 956.1)
Fn.	Fussnote
GwG	Geldwäschereigesetz (SR 955.0)
IRS	(US) Internal Revenue Service http://www.irs.gov/
IRSG	Rechtshilfegesetz (SR 351.1)
ISRV	Rechtshilfeverordnung (SR 351.11)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development http://www.oecd.org
Pra.	Praxis des Bundesgerichts
QI	Qualified Intermediary
RVUS	Rechtshilfevertrag Schweiz - USA (SR 0.351.933.6)
SBVg	Schweiz. Bankiervereinigung http://www.swissbanking.org/
SEC	(US) Securities Exchange Commission http://www.sec.gov/
SJIR	Schweizerisches Jahrbuch für internationales Recht
SJK	Schweizerische Juristische Kartothek
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung

STA	Staatsanwaltschaft, z.B STA I des Kt. ZH http://www.staatsanwaltschaften.zh.ch/Amtsstellen/StAI.shtml
StGB	Strafgesetzbuch (SR 311.0)
SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht
TEJUS	siehe RVUS
VwVG	Verwaltungsverfahrensgesetz (SR 172.021)
VO DBA-US	Verordnung zum Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz–USA (SR 672.933.61)
VPB	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
VStrR	Verwaltungsstrafrechtsgesetz (SR 313.0)
wB	wirtschaftlich Berechtigter
ZBstG	Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft, Zinsbesteuerungsgesetz (SR 641.91)

1. Amts- oder Rechtshilfe

Im Bereich des Börsenrechts ist gesetzlich sichergestellt, dass die dichter normierten Vorschriften der Rechtshilfe nicht auf dem Weg der Amtshilfe ausgehebelt werden dürfen¹⁴. Amtshilfe ist unzulässig, falls damit einzig die schnellere Informationsbeschaffung für ein ausländisches Strafverfahren beabsichtigt wird¹⁵. Ist im ausländischen Staat (hier USA) bereits ein Strafverfahren wegen Finanzmarktdelikten im Gang, so geht es nicht an, dass die amerikanische Strafuntersuchungsbehörde (US Attorney oder DOJ) die SEC bittet, über die Amtshilfekanal Informationen aus der Schweiz zu beschaffen, um diese für das Strafverfahren zugänglich zu machen¹⁶. Die SEC muss ein eigenes aufsichtsrechtliches Interesse an den Informationen haben und darf nicht als «Durchlauferhitzer» für Strafuntersuchungsbehörden herhalten.

Jedoch steht es der SEC frei, bei Verdacht auf Insidertransaktionen oder Marktmanipulation entweder den Weg der Amts- oder der Rechtshilfe zu wählen¹⁷. Gemäss Bundesgericht sind Untersuchungen der SEC unter dem RVUS rechtshilfefähig, weil deren (Administrativ)Untersuchungen ein Strafverfahren auslösen können¹⁸. Nach dem berühmten *Elsag Bailey* Entscheid des Bundesgerichts im Jahre 2000¹⁹, der die Amtshilfe an die SEC während Jahren blockierte, verlangte die SEC Informationen auf dem Weg der Rechtshilfe²⁰. In der Folge

¹⁴) Art. 38 Abs. 6 BEHG. BSK BEHG-Schaad, Art. 38 N 148. Allgemein: *Breitenmoser*, S. 9 ff, 16.

¹⁵) *Annette Althaus*, Internationale Amtshilfe als Ersatz für die internationale Rechtshilfe bei Insiderverfahren?, AJP 1999, S. 929 ff, 944.

¹⁶) *Annette Althaus*, Internationale Amtshilfe als Ersatz für die internationale Rechtshilfe bei Insiderverfahren?, AJP 1999, S. 929 ff, 944.

¹⁷) BGE 126 II 126, 136-137.

¹⁸) BGE 120 Ib 251, 253; 109 Ib 47, 51.

¹⁹) BGE 126 II 126-143.

²⁰) BGE 1A.12/2005.

wurde das BEHG im Jahre 2006 revidiert²¹⁾, sodass die Amtshilfe an die SEC wieder offen steht²²⁾.

Im Bereich des Steuerrechts sieht die Rechtslage anders aus: Eine gesetzliche Grundlage über das Verhältnis von Amts- und Rechtshilfe fehlt. Eine strikte Trennung von Marktaufsicht und Strafverfolgungsbehörden wie im Börsenrecht ist nicht möglich. Häufig sind ausländische Steuerveranlagungsbehörden auch für die Strafsteuerverfahren zuständig. Die DBA mit erweiterter Amtshilfebestimmung²³⁾ ermöglichen es regelmässig, dass die beschafften Informationen nicht nur von den Steuerveranlagungsbehörden verwendet werden dürfen, sondern auch Personen zugänglich sind, welche mit der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln befasst sind. Es steht dem IRS deshalb frei, ob er den Weg der Amts- oder Rechtshilfe beschreiten will, um Informationen aus der Schweiz zu beschaffen. In der Regel wird es für den IRS vorteilhafter sein, den Amtshilfeweg zu beschreiten. Da im Amtshilfeweg keine Beschwerde an das Bundesgericht möglich ist²⁴⁾, dürfte das Verfahren schneller sein. Zudem ist der Spezialitätsvorbehalt nach dem IRSG enger gefasst, indem die Informationen nur für das Strafverfahren, nicht aber für das Veranlagungsverfahren verwendet werden dürfen.

Die Informationsbeschaffung ist beide Male – im Falle der Amts- und Rechtshilfe – grundsätzlich nur möglich, wenn ein Steuer- oder Abgabebetrug untersucht wird. Damit ist auch gesagt, dass eine Steuerhinterziehung i.d.R. nicht ausreicht, damit Amts- und Rechtshilfe gewährt werden kann²⁵⁾. Im Verhältnis zu den USA stellt sich immerhin die Frage, ob der Begriff des Abgabebetrugs im Sinne des IRSG²⁶⁾ mit demjenigen des Betrugsdeliktes und dergleichen nach dem DBA-US bzw. der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003²⁷⁾ deckungsgleich ist. Sollte das DBA-US bzw. die erwähnte Verständigungsvereinbarung Amtshilfe auch in Fällen zulassen, welche nicht als Abgabebetrug zu qualifizieren sind²⁸⁾, so dürfte der Beschreitung des Amtshilfeweges aus Sicht des IRS auch aus diesem Grund der Vorzug gegeben werden. Auf der anderen

21) AS 2006 197, 198, BBl 2004 6747.

22) BGE 2A.13/2007; vgl. EBK Bulletin 50/2007, S. 91-103.

23) Vgl. hinten Exkurs zu den Bilateralen II, OECD und neuen DBA.

24) Art. 83 lit. h BGG. Bei der Rechtshilfe ist der Gang ans Bundesgericht nur – aber immerhin – in wichtigen Fällen möglich (Art. 84 BGG).

25) Art. 26 DBA-US, Art. 3 Abs. 3 IRSG und DBA mit erweiterter Amtshilfe, vgl. hinten Fn. 52. Im schweizerischen Steuerrecht unterscheidet sich die Steuerhinterziehung vom Steuerbetrug bzw. vom Abgabebetrug dadurch, dass ein Steuerbetrug dann vorliegt, wenn die Hinterziehung entweder mittels Urkundenfälschung oder arglistigem Vorgehen begangen wurde. Im Unterschied zum Steuer- oder Abgabebetrug wird die Hinterziehung «nur» mit Busse, nicht aber mit einer Freiheitsstrafe sanktioniert.

26) D.h. Abgabebetrug nach Art. 14 Abs. 2 VStrR, vgl. Art. 24 Abs. 1 IRSV.

27) Swiss-U.S. Income Tax Treaty, Update 2004, Swiss-American Chamber of Commerce, S. 316.

28) Dazu hinten Fn. 34.

Seite werden im Amtshilfeweg nur Informationen ausgetauscht, während im Rechtshilfeverfahren weitergehende Massnahmen vorgesehen sind²⁹⁾.

Exkurs zu den Bilateralen II, OECD und neuen DBA

Die Rechtsgrundlagen der steuerlichen Amts- und Rechtshilfe erfuhren in der jüngsten Vergangenheit eine erhebliche Ausweitung. Während sich die Rechtshilfe in Steuersachen bislang im wesentlichen auf das IRSG, das EUeR³⁰⁾ sowie die bilateralen Rechtshilfeabkommen abstützte, beruhte die steuerliche Amtshilfe im wesentlichen auf den von der Schweiz abgeschlossenen DBA. Amtshilfe aufgrund von DBA hat die Schweiz bis vor wenigen Jahren nur geleistet, wenn die Informationen für die Durchführung der Abkommensbestimmungen, nicht aber für die Zwecke der Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts des anderen Vertragsstaates benötigt wurden³¹⁾. Eine Ausnahme war von Anbeginn im DBA mit den USA vorgesehen³²⁾. Im Zuge der Bilateralen II mit der EU kamen drei Abkommen hinzu, die eine wesentliche Ausweitung der Amts- und Rechtshilfe mit sich bringen. Eine erhebliche Erweiterung der Amtshilfe erfolgte im weiteren durch den Abschluss neuer und die Revision bestehender DBA. Dabei wurde die schweizerische Amtshilfepraxis auch massgeblich von den Entwicklungen in der OECD geprägt.

Das *Abkommen über die Betrugsbekämpfung*³³⁾ ermöglicht die Amts- und Rechtshilfe einschliesslich Zwangsmassnahmen im Bereich der indirekten Steuern³⁴⁾, Subventionen und Delikte im öffentlichen Beschaffungswesen. Neu ist, dass eine Steuerhinterziehung ausreicht, um Amts- und Rechtshilfe zu leisten. Zwangsmassnahmen³⁵⁾ werden unter den gleichen Voraussetzungen gewährt wie nach schweizerischem Recht in einem nationalen Verfahren, sofern ein entspre-

²⁹⁾ z.B. die Herausgabe von Vermögenswerten (Art. 63 Abs. 2 Bst. d IRSG), dazu *Bernasconi*, Kommentar, S. 348, oder die Anwesenheit ausländischer Beamter bei Rechtshilfehandlungen (Art. 65a IRSG).

³⁰⁾ SR 0.351.1.

³¹⁾ Sog. kleine Auskunftsklausel.

³²⁾ Das DBA-US von 1951 enthielt eine Amtshilfebestimmung für «Betrugsdelikte und dergleichen». Diese Bestimmung wurde im revidierten Abkommen von 1996 übernommen und ausgebaut. Das Protokoll zum revidierten DBA-US umschreibt den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum IRSG. In einer separaten Vereinbarung vom 23. Januar 2003 hielten die zuständigen Behörden anhand von 14 Fallbeispielen fest, was sie unter «Betrugsdelikten und dergleichen» verstehen. Der Sachverhalt des in der Verständigungsvereinbarung aufgeführten Fallbeispiels 12 ist nach der hier vertretenen Auffassung nicht zwangsläufig als Abgabebetrag zu qualifizieren. Vgl. dazu hinten Fn. 138. Zu weiteren Aspekten vgl. auch *Holenstein*, S. 1049.

³³⁾ Nachfolgend Betrugsabkommen genannt. BBl 2004 S. 6503. Vom Parlament am 17. Dezember 2004 genehmigt, BBl 2004 S. 7183. Das Abkommen wurde bisher durch 9 Mitgliedstaaten ratifiziert, für welche das Inkrafttreten im April 2009 erfolgt ist.

³⁴⁾ Zollabgaben, Mehrwertsteuern, besondere Verbrauchssteuern auf Alkohol, Tabak, Mineralöl usw.

³⁵⁾ D.h. Hausdurchsuchungen, Zeugeneinvernahmen oder die Einsicht in Bankkonten.

chender Durchsuchungsbefehl der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates bzw. ein Rechtshilfeersuchen vorliegt. Allerdings können Zwangsmassnahmen abgelehnt werden, wenn der hinterzogene Betrag EUR 25'000 nicht übersteigt³⁶⁾. Die direkten Steuern sind nicht Gegenstand des Abkommens. Das Spezialitätsprinzip sorgt dafür, dass die im Rahmen der Rechtshilfe ans Ausland übermittelten Informationen nicht für Verfahren im Bereich der direkten Steuern verwendet werden können³⁷⁾.

Nach dem *Schengener Assoziierungsabkommen*³⁸⁾ wird bei Fiskaldelikten Rechtshilfe (nicht aber Amtshilfe) gewährt, ohne dass zwischen Abgabenhinterziehung und Abgabebetrag unterschieden würde. Neu ist auch, dass beim Abgabebetrag im Bereich der Verbrauchsteuern, der Mehrwertsteuern und des Zolls die Auslieferung möglich ist³⁹⁾. Im Unterschied zu den Amts- bzw. Rechtshilfebestimmungen im Abkommen über die Betrugsbekämpfung⁴⁰⁾ bzw. in den DBA⁴¹⁾ wird einem Rechtshilfeersuchen und damit auch einem Auslieferungsbegehren selbst dann Folge gegeben, wenn es sich um zurückliegende Tatbestände handelt.

Amtshilfe leistet die Schweiz auch aufgrund des *Zinsbesteuerungsabkommens*⁴²⁾. Dieses Abkommen sieht vor, dass die zuständigen Behörden der Schweiz⁴³⁾ und der Mitgliedstaaten für die unter das Abkommen fallenden Erträge Informationen über Handlungen austauschen, welche nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Staates als Steuerbetrug gelten oder ein ähnliches Delikt darstellen⁴⁴⁾. Als «ähnlich» gelten ausschliesslich Delikte, die nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Staates denselben Unrechtsgehalt wie Steuerbetrug

³⁶⁾ Die Bagatellgrenze ist dann nicht zu beachten, wenn die Tat wegen ihrer Art oder wegen der Person des Verdächtigen von der ersuchenden Vertragspartei als sehr schwerwiegend betrachtet wird (Art. 3 Abs. 1 Betrugsabkommen).

³⁷⁾ Es ist allerdings nicht zu verkennen, dass es in der Praxis sehr schwierig sein dürfte, einen Verstoß gegen das Spezialitätsprinzip nachzuweisen. Zweifel an der Einhaltung des Spezialitätsprinzips durch die deutschen Behörden bringt die EStV in einer Verlautbarung vom 6. Februar 2004 an, vgl. *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb*, B Anhang III Nr. 36.

³⁸⁾ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Europäischen Union und der Europäischen Gemeinschaft über die Assoziierung dieses Staates bei der Umsetzung, Anwendung und Entwicklung des Schengen-Besitzstands vom 26. Oktober 2004, in Kraft formell seit 1. März 2008 und operationell seit 12. Dezember 2008, SR 0.360.268.1.

³⁹⁾ Unter dem IRSG ist eine Auslieferung bei Abgabebetrag nicht möglich. In der neuen Rechtsprechung besteht aber die Tendenz, Fiskalvergehen als gemeinrechtlichen Betrug zu qualifizieren, wodurch die Auslieferung ermöglicht wird, vgl. BGE 1A.297/2005.

⁴⁰⁾ Das Betrugsabkommen gilt nach Art. 46 für Ersuchen wegen Straftaten, die mindestens sechs Monate nach seiner Unterzeichnung begangen wurden.

⁴¹⁾ Mit Ausnahme des DBA-US wird nach den DBA Amtshilfe nur geleistet, wenn die Betrugsdelikte nach der Unterzeichnung des DBA bzw. Änderungsprotokolls oder später begangen wurden.

⁴²⁾ SR 0.641.926.81.

⁴³⁾ Zuständige Behörde der Schweiz ist der Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Seitens der Mitgliedstaaten ist die zuständige Behörde i.d.R. der Finanzminister oder ein Beauftragter.

⁴⁴⁾ Art. 10 Abs. 1 Zinsbesteuerungsabkommen.

aufweisen. Das Verfahren richtet sich nach dem in den DBA mit den Mitgliedstaaten festgelegten Verfahren. Die Amtshilfebestimmung des Zinsbesteuerungsabkommens hat bis heute keine praktischen Auswirkungen gezeitigt. Von erheblicher Bedeutung ist demgegenüber das Einverständliche Memorandum zum Zinsbesteuerungsabkommen⁴⁵⁾. Darin verpflichtet sich die Schweiz, in ihre DBA mit EU-Staaten eine Amtshilfebestimmung aufzunehmen, welche den Informationsaustausch hinsichtlich der von den jeweiligen DBA erfassten Einkünfte vorsieht. Vorausgesetzt wird, dass ein «Steuerbetrug oder ähnliches Delikt» vorliegt⁴⁶⁾.

Einen wesentlichen Anstoss zur Ausweitung der schweizerischen Amtshilfe in Steuersachen gab auch die *OECD*. Im Rahmen der Arbeiten zu den sogenannten «schädlichen Steuerpraktiken» und im Bankgeheimnisbericht erklärte sich die Schweiz bereit, bei Holdinggesellschaften und Steuerbetrug Amtshilfe auch zum Zwecke der Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts des anderen Vertragsstaates zu leisten⁴⁷⁾. Die OECD hat seither eine revidierte Fassung des Artikels 26 über die Amtshilfe in ihr Musterabkommen aufgenommen. Diese Bestimmung wird häufig als sogenannter «OECD-Standard» bezeichnet, um diejenigen Staaten, welche diesen Standard in ihrer Amtshilfepraxis nicht übernommen haben⁴⁸⁾, zu massregeln⁴⁹⁾.

⁴⁵⁾ BBl 2004 S. 6559.

⁴⁶⁾ Nummer 2 des Einverständlichen Memorandums. Der Begriff «Steuerbetrug» und «ähnliches Delikt» ist in Art. 10 Abs. 1 Zinsbesteuerungsabkommen enthalten. Als «ähnlich» gelten danach ausschliesslich Delikte, die nach dem Recht des ersuchten Staates denselben Unrechtsrechtsgehalt wie Steuerbetrug aufweisen. Nach der hier vertretenen Auffassung weist eine Tathandlung, welche nicht als Steuerbetrug qualifiziert werden kann, nicht denselben Unrechtsgehalt wie ein Steuerbetrug auf. Dies ergibt sich daraus, dass der schweizerische Gesetzgeber auch einer schweren Steuerhinterziehung nicht denselben Unrechtsrechtsgehalt wie einem Steuerbetrug beimisst und demzufolge unterschiedliche Sanktionen vorsieht (Busse für Steuerhinterziehung, Busse und Gefängnis für Steuerbetrug). Dadurch, dass Amtshilfe auch für ein «ähnliches Delikt» gewährt wird, erscheint der in der Botschaft zu den Bilateralen II enthaltene Hinweis auf die beidseitige Strafbarkeit fraglich (vgl. BBl 2004 S. 6212). Denn die Strafbarkeit eines «ähnlichen Delikts» ist nach schweizerischem Recht im Bereich der direkten Steuern eben gerade nicht vorgesehen. Es ist allerdings festzuhalten, dass die praktischen Auswirkungen bisher in Grenzen gehalten werden konnten. Eine nähere Betrachtung derjenigen DBA, welche im Zuge des Zinsbesteuerungsabkommens revidiert wurden und Fallkategorien von «ähnlichen Delikten» enthalten (hinten Fn. 52 und 53), führt zum Schluss, dass sich diese Fallkategorien deutlich von den «klassischen» Hinterziehungsfällen unterscheiden.

⁴⁷⁾ Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD, Paris 2000 (Amtshilfe bei Steuerbetrug), The OECD's Project on Harmful Tax Practices, The 2004 Progress Report, OECD, Paris 2004 (Amtshilfe bei Holdinggesellschaften). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass im Falle von Steuerbetrug, nicht aber bei Holdinggesellschaften auch bankgeheimnisgeschützte Informationen ausgetauscht werden.

⁴⁸⁾ Belgien, Luxemburg, Österreich und die Schweiz haben gegen Absatz 5 dieser Bestimmung einen Vorbehalt eingelegt, vgl. aber Fn. 54.

⁴⁹⁾ Der deutsche Finanzminister Peer Steinbrück benutzte in diesem Zusammenhang den bildhaften Ausdruck «Zuckerbrot und Peitsche». In der Diskussion um den sog. OECD-Standard wird geflissentlich übersehen, dass die OECD in allen Bestimmungen des Musterab-

(Fortsetzung S. 797)

Aufgrund der gegenüber der EU und der OECD eingegangenen Verpflichtungen hat die Schweiz inzwischen eine Reihe von DBA mit OECD- sowie EU-Staaten revidiert bzw. neue DBA abgeschlossen, welche eine entsprechende erweiterte Amtshilfebestimmung enthalten⁵⁰⁾. Es soll hier darauf hingewiesen werden, dass diese Amtshilfebestimmungen weitgehend gleich oder ähnlich sind, zum Teil aber dennoch Unterschiede aufweisen, die praktische Auswirkungen haben können⁵¹⁾. Über die Aufnahme von Amtshilfebestimmungen in die schweizerischen

(Fortsetzung von S. 796)

kommens «Standards» setzt, diese aber nicht zwingend sind. Ein Staat, welcher mit einer Bestimmung des OECD-Musterabkommens nicht einverstanden ist, kann dies mit einem Vorbehalt kundtun, ohne dadurch zur «persona non grata» zu werden. Bei der Amtshilfe scheinen andere Regeln zu gelten. An einem Treffen von rund der Hälfte der OECD-Mitgliedstaaten (ohne Teilnahme der USA und der Schweiz) vom 21. Oktober 2008 in Paris wurde von den Teilnehmern unverhohlen gefordert, dass sämtliche OECD-Staaten bei der Amtshilfe den sog. «OECD-Standard» übernehmen müssen und andernfalls drastische Massnahmen gegen nicht willige Staaten zu ergreifen seien. Deutschland hat solche Massnahmen zwischenzeitlich in einem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 13. Januar 2009 konkretisiert. Vgl. NZZ Nr. 14 vom 19. Januar 2009, S. 11. Darin ist u.a. folgendes vorgesehen: Zahlungen, welche ein deutsches Unternehmen an Personen in Staaten, welche gegenüber Deutschland keine dem Art. 26 des OECD-Musterabkommens in der Fassung von 2005 entsprechende Amtshilfe leisten, sollen nicht oder nur unter gewissen Voraussetzungen zum Abzug zugelassen werden; die volle oder teilweise Steuerentlastung von der Kapitalertragsteuer auf Dividenden soll den Anteilseignern in solchen Staaten nicht mehr gewährt werden; deutsche Unternehmen sollen das Schachtelprivileg für Dividenden aus solchen Staaten nicht mehr geltend machen können. Der Gesetzesvorschlag wurde inzwischen zwar gemildert, doch würde dessen Umsetzung für Länder, welche auf die «Schwarze Liste» gesetzt werden, nach wie vor erhebliche Nachteile bringen. Sollte die Gesetzesvorlage verabschiedet und die Schweiz auf die vorgesehene «schwarze Liste» gesetzt werden, so würde Deutschland damit klar gegen den in der OECD in langwierigen Verhandlungen getroffenen Kompromiss verstossen, der dazu geführt hat, dass die Schweiz nicht auf der Liste der Länder mit schädlichen Steuerpraktiken aufgeführt ist.

⁵⁰⁾ Deutschland, Finnland, Frankreich (noch nicht in Kraft), Grossbritannien, Malta (noch nicht in Kraft), Niederlande (noch nicht in Kraft), Norwegen, Österreich, Spanien, Türkei (noch nicht in Kraft).

Eine neue Tendenz ist darin zu sehen, dass ähnliche Amtshilfebestimmungen auch in DBA mit Staaten ausserhalb der OECD und der EU aufgenommen wurden: Chile (noch nicht in Kraft), Costa Rica, Kolumbien (noch nicht in Kraft), Südafrika (noch nicht in Kraft), Taiwan (noch nicht in Kraft).

⁵¹⁾ Sämtlichen Amtshilfebestimmungen (Ausnahme DBA-US) ist gemeinsam, dass der Informationsaustausch in jedem Fall einen direkten Zusammenhang zwischen dem betrügerischen Verhalten und dem Begehren um Amtshilfe voraussetzt. Demnach wird zwischen der sogenannten Ersttat und der Zweittat unterschieden. Während die Ersttat das eigentliche Betrugsdelikt darstellt, handelt es sich bei der Zweittat um die Anlage der aus dem Betrugsdelikt stammenden Mittel. Informationen dürfen nur ausgetauscht werden, wenn sich das Amtshilfeersuchen auf die Ersttat bezieht. Ein buchführungspflichtiger Unternehmer etwa, der Zahlungen von Kunden nicht verbucht und diese Mittel privat verwendet, begeht einen Steuerbetrug (Ersttat). Legt er diese – zu Unrecht ins Privatvermögen übergeführten – Mittel nun bei einer Bank an, ohne sie zu deklarieren, so handelt es sich dabei um eine Zweittat, für welche grundsätzlich keine Amtshilfe geleistet wird. Denn die

(Fortsetzung S. 798)

DBA sowie über deren Ausgestaltung bestehen politisch seit eh und je unterschiedliche Auffassungen, denen die schweizerische Verhandlungsführung nebst den Forderungen der internationalen Gremien Rechnung zu tragen hat⁵²⁾.

(Fortsetzung von S. 797)

Nichtversteuerung von Mitteln des Privatvermögens stellt i.d.R. keinen Steuerbetrug dar. Unterschiede bestehen in den DBA bei der Umschreibung des amtshilfefähigen Delikts. In den meisten DBA wird ein «Betrugsdelikt» bzw. ein «Steuerbetrug», in einzelnen DBA mit EU-Staaten dagegen bloss ein «Betrugsdelikt und ähnliche Delikte» verlangt. Der Unterscheidung zwischen «Betrugsdelikt» und «Steuerbetrug» einerseits und «ähnlichen Delikten» andererseits kommt deshalb Gewicht zu, weil die beidseitige Strafbarkeit bei «ähnlichen Delikten» regelmässig nicht vorausgesetzt wird. Grundsätzlich ist es daher möglich, dass als «ähnliche Delikte» auch Tatbestände erfasst werden, die nach schweizerischem Recht kein Steuervergehen darstellen (aber z.B. einen ähnlichen Unrechtsgehalt aufweisen), vgl. vorn Fn. 48.

Es stellt sich im weiteren die Frage, welche schweizerische Rechtsnorm dem Begriff «Betrugsdelikt» bzw. «Steuerbetrug» entspricht. In der Botschaft zur Revision des DBA mit Österreich wird dazu ausgeführt, dass als Betrugsdelikt ein betrügerisches Verhalten anzusehen ist, welches nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen gilt und mit Freiheitsstrafe bedroht ist. Aufgrund des Grundsatzes der beidseitigen Strafbarkeit komme Amtshilfe demzufolge nur in Betracht, wenn eine Tat, wäre sie in der Schweiz begangen worden, einen Steuerbetrug nach schweizerischem Recht darstellt. Ein Steuerbetrug nach schweizerischem Recht setzt eine Steuerhinterziehung, verbunden mit einer Urkundenfälschung voraus (Art. 186 DBG). Es ist aber nicht zu verkennen, dass neben dem DBA-US auch andere DBA einen weiteren Begriff des «Steuerbetrugs» bzw. «Betrugsdelikts» verwenden und damit auch den Abgabebetrug einschliessen. Nach Ziff. 5 des Schlussprotokolls zu Art. 25^{bis} des DBA mit Spanien wird ein betrügerisches Verhalten u.a. dann angenommen, wenn sich ein Steuerpflichtiger zur Täuschung der Steuerbehörden eines Lügengebäudes bedient oder zu bedienen beabsichtigt.

⁵²⁾ Aus der jüngsten Zeit zu erwähnen ist die Motion der SVP Fraktion vom 12. Juni 2008 (08.3355), mit welcher der Bundesrat beauftragt wird, nur OECD-Mitgliedstaaten eine erweiterte Amtshilfe zu gewähren. Demgegenüber vertritt die SP Fraktion in ihrem Postulat vom 26. Mai 2008 (08.3244) die Auffassung, dass «die den USA gewährte weite Interpretation von Steuerbetrug als generelle Praxis in der Rechts- und Amtshilfe gegenüber allen Staaten zur Anwendung» gebracht wird. Die kürzlichen Ereignisse zeigen, dass der Bundesrat das Heft für die Amtshilfepolitik nicht allein in der Hand hält. Zu erwähnen sind insbesondere die Bestrebungen der EU-Kommission, gegen «unkooperative Jurisdiktionen» vorzugehen. Vgl. NZZ Nr. 53, vom 5. März 2009, S. 21. Weiteres Ungemach droht von Seiten der G-20-Staaten, welche im Hinblick auf ihr Treffen vom 2. April 2009 ebenfalls drohten, eine «schwarze Liste» zu erstellen und gegen die darin aufgeführten Staaten Sanktionen zu verhängen. Exponenten der G-20-Staaten stellten u.a. auch der Schweiz in Aussicht, auf die ominöse Liste gesetzt zu werden, falls sie nicht bereit sei, den sog. OECD-Standard (vgl. Fn. 51) zu übernehmen. Im Gleichschritt mit Luxemburg, Österreich und anderen Staaten beilegte sich der Bundesrat darauf, am 13. März 2009 eine Erklärung abzugeben. In seiner eher diffusen Erklärung teilte der Bundesrat mit, «dass die Schweiz den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen gemäss Art. 26 des OECD-Musterabkommens übernehmen will. Das erlaubt, den Informationsaustausch im Einzelfall auf konkrete und begründete Anfrage mit anderen Ländern auszubauen.» <http://www.admin.ch/aktuell/00089/index.html?lang=de&msg-id=25863>. Präziser war die Erklärung des österreichischen Finanzministeriums. In der Mitteilung des österreichischen Finanzministeriums vom 13. März 2009 wird festgehalten, dass entsprechend der mit der OECD getroffenen Klarstellung ein kon-

(Fortsetzung S. 799)

2. Fishing Expeditions

Was eine unzulässige Fishing Expedition (*enquête à la pêche*, Beweisausforschung) ist, schien lange Zeit klar. Ein Ersuchen muss einfach ausgedrückt das militärische Meldewesen «wer, wann, wo, was» erfüllen. Eine Suche aufs Geratewohl ist unzulässig⁵³⁾. Aufgrund der Praxis der Amtshilfe in Börsensachen, welche Ersuchen aufgrund eines sog. Anfangsverdachts zulässt⁵⁴⁾, stellt sich die Frage, ob der Einwand der unzulässigen Fishing Expedition überhaupt noch zulässig ist⁵⁵⁾.

Im Bereich der Rechtshilfe scheint die gesetzliche Regelung soweit klar: Ein Ersuchen muss gemäss IRSG und RVUS den Gegenstand und Grund des Ersuchens, die rechtliche Bezeichnung der Tat und Angaben über die Person des Angeschuldigten beinhalten⁵⁶⁾. Das Bundesgericht hat kürzlich entschieden, dass ein Ersuchen aus Brasilien, das lediglich behauptet, die Angeschuldigten besäßen Geld in der Schweiz, ohne dass ein Konnex mit der (angeblichen) Straftat behauptet wird, nicht rechtshilfefähig ist⁵⁷⁾. Demgegenüber kann ein Rechtshilfeersuchen, das sich über den Namen der untersuchten Person nicht äussert, ausnahmsweise rechtshilfefähig sein⁵⁸⁾, gemäss Wegleitung des BJ etwa bei unbekannter Täterschaft⁵⁹⁾. In diesem Zusammenhang ist zu fordern, dass die übrigen Umstände im Ersuchen umso konkreter beschrieben sind, um Fishing Expeditions einen Riegel zu schieben.

Anders verhält es sich im Bereich der Amtshilfe in Börsensachen: Da die SEC eine Marktaufsichtsfunktion wahrnimmt, muss sie nur einen Anfangsverdacht betreffend Insidertransaktionen geltend machen. Dafür genügt, dass im

(Fortsetzung von S. 798)

kreter Verdacht auf ein Steuervergehen vorliegen muss, damit Informationen weitergeleitet werden. <https://www.bmf.gv.at/Presse/Mrz/9458.htm>. Die Erklärung des Bundesrats scheint bewirkt zu haben, dass die Schweiz vorderhand nicht auf einer «schwarzen Liste» erscheinen wird. NZZ Nr. 67, vom 21./22. März 2009, S. 21. Es wird nun abzuwarten sein, welche Ergebnisse die schweizerische Verhandlungsdelegation in den bevorstehenden Revisionverhandlungen mit Staaten, welche eine Neuregelung des Art. 26 wünschen, erzielen wird. Sollte danach die Amtshilfe zu weit gehen, ohne diese mit Konzessionen des anderen Staates zu verknüpfen, so wäre damit zu rechnen, dass das Parlament einem solchen Abkommen die Zustimmung versagen könnte oder das fakultative Referendum ergriffen würde. Dies würde bedeuten, dass das Schweizer Volk über die Genehmigung des Abkommens abstimmen könnte. Der Bundesrat und die schweizerische Verhandlungsdelegation dürften daher gut beraten sein, nur zu einer Lösung Hand zu bieten, welche auch Chancen hat, umgesetzt zu werden. Dazu gehört ein ausgewogenes Verhandlungsergebnis, d.h. schweizerischen Gegenforderungen muss ebenfalls Rechnung getragen werden.

⁵³⁾ *Bernasconi*, Quadratur des Zirkels, S. 101-103.

⁵⁴⁾ Neuerdings etwa: BGE B-1589/2008; vgl. EBK Bulletin 51/2008, S. 191-200.

⁵⁵⁾ Vgl. auch den Leading Case BGE 125 II 65-78.

⁵⁶⁾ Art. 28 IRSG, Art. 29 RVUS.

⁵⁷⁾ BGE 1A.125/2003.

⁵⁸⁾ *Zimmermann*, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, S. 167.

⁵⁹⁾ Wegleitung BJ, S. 28.

Vorfeld einer Ad-hoc Mitteilung Transaktionen getätigt wurden⁶⁰⁾. Die SEC muss in diesem Fall keine Namen der mutmasslichen Insider nennen. Das Bundesverwaltungsgericht hat kürzlich bestätigt, dass die an den kritischen Transaktionen Beteiligten den Anfangsverdacht klarerweise und entscheidend entkräften müssen, ansonsten die Amtshilfe zu gewähren ist⁶¹⁾.

Anderes gilt auch für Amtshilfeersuchen in Steuersachen: Die DBA mit erweiterter Amtshilfe⁶²⁾ enthalten regelmässig Bestimmungen zu den inhaltlichen Anforderungen des Amtshilfeersuchen. Dabei wird ausdrücklich festgehalten, dass die Amtshilfe keine Massnahmen einschliesst, die der blossen Beweisausforschung dienen⁶³⁾. Demgegenüber fehlt im DBA-US eine entsprechende Bestimmung. Das Bundesverwaltungsgericht hat in einem viel beachteten Urteil kürzlich entschieden, dass ein amerikanisches Ersuchen ohne Namensnennung amtshilfefähig sei⁶⁴⁾. Der Umstand, so das Urteil, ob einem einzelnen oder einer Vielzahl von Steuerpflichtigen ein Abgabebetrug vorgeworfen werde, spiele keine Rolle⁶⁵⁾. Der Entscheid überzeugt kaum. Wie bei der Rechtshilfe ist auch bei der Amtshilfe im (Ausnahme)Fall eines Verfahrens gegen Unbekannt zu verlangen, dass die Anforderungen an die Sachverhaltsdarstellung umso konkreter sein müssen, um unzulässige Fishing Expeditions zu verhindern. Das gilt insbesondere, falls ein Fischzug gegen eine grosse Anzahl von Bankkunden gemacht wird. Es kann daher nicht ausreichen, wenn das Amtshilfeersuchen als Gegenstand der Untersuchung lediglich in allgemeiner Form sämtliche US Klienten einer bestimmten Bank und mit ihnen verbundene Scheingesellschaften bezeichnet⁶⁶⁾. Nach der hier vertretenen Auffassung erscheint es daher problematisch, einem Amtshilfeersuchen, das lediglich eine Tathandlung beschreibt, welche von einer Vielzahl von Personen begangen worden sein kann und damit sozusagen flächendeckend Informationen zu beliebigen Personen einholt, stattzugeben⁶⁷⁾.

⁶⁰⁾ Zulauf/Burckhardt, S. 377-378.

⁶¹⁾ BVGE 2008/27, E. 5.

⁶²⁾ Vgl. vorn Fn. 52.

⁶³⁾ Vgl. u.a. Bst. a des Protokolls zu Art. 27 DBA-D. Im Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen wird ausgeführt, dass der Amtshilfebestimmung im DBA-D Modellcharakter für die Verhandlungen mit anderen DBA-Staaten zukommt (S. 36, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/steuerstrafrecht/bericht.pdf>). Dazu auch *Waldburger*, S. 434.

⁶⁴⁾ BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, E. 4.5 (S. 28-30).

⁶⁵⁾ BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, E. 4.5 (S. 30).

⁶⁶⁾ Bezeichnenderweise verlangt der IRS trotz der Herausgabe von 255 Kundendossiers der UBS zusätzlich weitere 52'000 Kundendossiers. NZZ am Sonntag vom 22. Februar 2009, S. 29. Der Entscheid BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008 ist geeignet den IRS geradezu einzuladen, ein Ersuchen bezüglich den weiteren 52'000 Kundendossiers nachzureichen, da Ersuchen ohne Namensnennung eine beliebige Anzahl Personen erfassen können.

⁶⁷⁾ *Bernasconi*, Quadratur des Zirkels, S. 101, zitiert ein Urteil der Beschwerdekammer des Tessiner Kantonsgerichts vom 3.9.1992, dem insoweit ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde lag, als die Namen der 42 Angeklagten zwar bekannt waren, jedoch die Tathandlung nicht spezifiziert war. Aus diesem Grunde wurde die Aktenherausgabe über die Bankkonten verwehrt. *Bernasconi*, Kommentar, S. 267, hebt die besonders hohe Gefahr

(Fortsetzung S. 801)

Auch das im Dezember 2008 zwischen den USA und Liechtenstein geschlossene Abkommen über die Zusammenarbeit in Steuersachen und den diesbezüglichen Informationsaustausch hält fest, dass das Ersuchen die Identität des untersuchten Steuerzahlers nennen muss⁶⁸⁾. Damit ist auch gesagt, dass einem US-Amtshilfeersuchen, welches im Rahmen des QI-Verfahrens gestellt wird und keine Namen der betroffenen Steuerpflichtigen enthält, von den liechtensteinischen Behörden grundsätzlich nicht stattzugeben wäre. Des ungeachtet halten die US Behörden in diesem Zusammenhang fest, dass Liechtenstein aufgrund dieses Abkommens bzw. dessen Umsetzung weiterhin als «eligible QI jurisdiction» qualifiziere⁶⁹⁾.

3. «Vorhilfe»

Es ist eine Selbstverständlichkeit, dass ausländische und schweizerische Behörden sich auf generell-abstrakter Basis austauschen, namentlich um bestehende «Amts- und Rechtshilfekanäle» zu verbessern. So ist es durchaus wünschenswert und erlaubt, dass das BJ eine Checkliste für Rechtshilfeersuchen publiziert⁷⁰⁾ bzw. ausländischen Behörden zur Verfügung stellt.

Eine andere Frage ist, ob es wünschenswert und erlaubt ist, wenn schweizerische Behörden in einem konkreten Fall ausländischen Behörden aktive Beratung anbieten und leisten. Die Unterstützung kann etwa in folgenden Handlungen bestehen:

- Generelle Unterhaltungen über einen konkreten Fall per Telefon oder vor Ort, bei der ausländischen oder schweizerischen Behörde⁷¹⁾.

(Fortsetzung von S. 800)

der Beweisausforschung hervor, wenn es um die Verfolgung von Steuerdelikten geht, bei denen ein hinreichender Verdacht auf Steuer- bzw. Abgabebetrug vorliegen muss. Kritisch zur «Amtshilfe ohne Namensnennung» auch NZZ Nr. 66, vom 20. März 2009, S. 13.

⁶⁸⁾ «Article 5: Exchange of Information Upon Request. ... 2. Any request for information made by a party shall be framed with the greatest degree of specificity possible. In all cases, such requests shall specify in writing the following: (a) the identity of the taxpayer whose tax or criminal liability is at issue». <http://www.treas.gov/press/releases/reports/us%20liechtenstein%20tiea.pdf>.

⁶⁹⁾ «As part of the signing of the TIEA, the United States is extending Liechtenstein's treatment as an eligible Qualified Intermediary (QI) jurisdiction until December 31, 2009. This one-year extension is intended to provide Liechtenstein with time to enact the legislation necessary for full implementation of the TIEA. If Liechtenstein fully implements the TIEA by the end of 2009, Liechtenstein's QI status will be renewed for the standard six-year term. The QI program generally allows financial institutions that are located in an eligible QI jurisdiction to enter into an agreement with the IRS in which the foreign financial institution assumes certain documentation and withholding responsibilities in exchange for simplified information reporting for its non-U.S. account holders.» <http://www.treas.gov/press/releases/hp1320.htm>.

⁷⁰⁾ Wegleitung BJ, S. 49-50.

⁷¹⁾ So berichtete die NZZ im Sommer 2008 unter der Überschrift «Eine Schweizer Delegation will in Washington UBS-Probleme klären» unter anderem Folgendes: «Soweit zurzeit be-
(Fortsetzung S. 802)

- Vorprüfung des Entwurfs des Ersuchens: Hinweise auf Mängel des Ersuchens wie fehlende Präzisierungen betr. Gegenstand und Grund des Ersuchens, rechtliche Bezeichnung der Tat (doppelte Strafbarkeit), Angaben über die untersuchten Personen oder betr. Sachverhalt. Oder auch Hinweise auf offensichtliche Widersprüche und Lücken.

Obwohl es ab und zu ein offenes Geheimnis ist, dass «Vorhilfe» im vorgenannten Sinn geleistet wurde, gibt es keine Lehrmeinung zur Thematik. Unzulässig erschiene in jedem Falle eine «Vorhilfe» in folgendem Sinne:

- Vorprüfung des Entwurfs des Ersuchens. Hinweise zur Optimierung des Ersuchens wie Frage nach den Namen der wirtschaftlich Berechtigten sowie Zeichnungsbevollmächtigten. Einfügen einer Catch-all Klausel, wonach die Bank alles edieren soll, was für die ausländische Untersuchung relevant sein könnte⁷²⁾. Oder auch Ergänzung, wonach der Bank eine Schweigepflicht auferlegt werden soll.
- Vollständiges oder weitgehendes «Diktat» des Ersuchens durch die schweizerische Behörde.
- Offene oder versteckte Aufforderung, den Sachverhalt unzutreffenderweise derart darzustellen, dass er amts- und rechtshilfefähig wird (z.B. als Betrug bzw. Steuerbetrug) mit dem Hinweis, dass die Sachverhaltsdarstellung von schweizerischen Behörden und Gerichten nicht überprüft wird⁷³⁾.

Bei einer Vorhilfe im konkreten Fall ist der Bankkunde betroffen. Es stellt sich deshalb die Frage nach der Dokumentationspflicht und der Dossierführung. Im Sinne der Rechtsstaatlichkeit müsste der betroffene Bankkunde mittels Akteneinsicht nachvollziehen können, ob und in welchem Ausmass Vorhilfe geleistet wurde (keine «Schattendossiers»)⁷⁴⁾.

(Fortsetzung von S. 801)

kannt ist, gehören der Delegation offizielle Vertreter des Bundesamtes für Justiz, des Eidgenössischen Finanzdepartements und der Eidgenössischen Bankenkommission an. Der Zweck der Reise ist nicht auf Anrieb klar, besteht doch sowohl in Bezug auf die Amts- wie auch auf die Rechtshilfe zwischen den beiden Staaten ein reichhaltiges Regelwerk». NZZ Nr. 143, vom 21./22. Juni 2008. S. 19.

⁷²⁾ Dazu hinten bei Fn. 113.

⁷³⁾ BGE 115 Ib 68, 78-81.

⁷⁴⁾ Dies ergibt sich auch daraus, dass Informationen erst dann an die ersuchende Behörde weitergeleitet werden dürfen, wenn Rechtsmittel, welche gegen eine entsprechende Schlussverfügung eingelegt wurden, rechtskräftig erledigt sind. Andernfalls würde die aufschiebende Wirkung nach Art. 801 IRSG unterlaufen. Dasselbe gilt unter der VO DBA-US: Art. 20k Abs. 3 sieht ebenfalls die aufschiebende Wirkung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde vor. Das Einverständliche Memorandum zum DBA-US sieht zwar unter Ziff. I vor, «dass die Anstrengungen zur Anwendung und Durchsetzung des Steuerrechts beider Vertragsstaaten in grösstmöglicher Weise unterstützt werden.» Diese Unterstützung muss sich aber selbstverständlich im erwähnten rechtlichen Rahmen halten.

4. Unbeteiligte Dritte

Nachdem der «unbeteiligte Dritte» («tiers non-impliqué») anlässlich der Revision des IRSG im Jahre 1996 aus dem Gesetz gestrichen worden ist, stellt sich die Frage, ob es den unbeteiligten Dritten überhaupt (noch) gibt, bzw. ob und inwiefern er geschützt wird.

Die Frage, wer unbeteiligter Dritter ist, ist so alt wie die Rechtshilfe, die Frage stellte sich zum ersten Mal unter dem RVUS aus dem Jahre 1973⁷⁵⁾. Es entwickelte sich die Praxis, wonach der Dritte durch die Bank oder den Bankkunden zu informieren ist und der Dritte der STA Beweise zu seiner Entlastung vorlegen und so den Alibi- bzw. Entlastungsbeweis erbringen konnte⁷⁶⁾. Lionel Frei, der «Ziehvater» der Rechtshilfe, hält dazu fest: «Gilt ein Dritter als unbeteiligt, werden sein Name und die ihn betreffenden Angaben aus den Unterlagen entfernt, bevor sie dem amerikanischen Justizdepartement übermittelt werden»⁷⁷⁾. Ähnlich äussert sich Schaad im Bereich der Amtshilfe: «...es handelt sich um einen unbeteiligten Dritten. Übermittelt die EBK trotzdem Informationen, welche Namen unbeteiligter Dritter enthalten, ist der Text zu anonymisieren und [sind] die betreffenden Namen abzudecken»⁷⁸⁾.

Im IRSG aus dem Jahre 1981⁷⁹⁾ wurde die Stellung und das Verfahren mit unbeteiligten Dritten weiter entwickelt. Der Begriff des unbeteiligten Dritten ist nicht etwa eine Schuldfrage. Insbesondere ist es nicht so, dass nur der Name der untersuchten Person an die ausländischen Behörden weitergeleitet werden dürfte. Wer eine besondere sachliche Beziehung zur Tat hat, scheidet als unbeteiligter Dritter aus⁸⁰⁾. Umgekehrt sind Namen von Personen, welche mit der Tat offensichtlich nichts zu tun haben, aus den Akten zu entfernen und nicht an die ausländische Behörde weiterzuleiten⁸¹⁾. Bei der Revision des IRSG im Jahre 1996 wurde der entsprechende Artikel 10 allerdings ersatzlos gestrichen. Die Botschaft äussert sich zur Streichung nicht, da diese initial nicht vorgesehen war⁸²⁾. Interessant ist, dass das BG-RVUS, das im Jahre 1996 ebenfalls revidiert und an das IRSG angepasst wurde, mehrfach auf den unbeteiligten Dritten Bezug nimmt⁸³⁾. Die Existenz bzw. der Schutz des unbeteiligten Dritten ergibt sich im übrigen – auch nach Revision des IRSG – aus dem Grundsatz, dass die

⁷⁵⁾ Art. 10 Abs. 2 RVUS. Dazu CR Entraide, art. 10 TEJUS N 6-12.

⁷⁶⁾ Lionel Frei, Der Rechtshilfevertrag mit den USA und die Aufhebung geschützter Geheimnisse, SJK 67, S. 43-44.

⁷⁷⁾ Lionel Frei, Der Rechtshilfevertrag mit den USA und die Aufhebung geschützter Geheimnisse, SJK 67, S. 46.

⁷⁸⁾ BSK BEHG-Schaad, Art. 38 N 72.

⁷⁹⁾ Art. 10 IRSG.

⁸⁰⁾ BGE 120 Ib 251, 254 f, BGE 112 Ib 462, 464, BGE 105 Ib 418 ff.

⁸¹⁾ Bernasconi, Droits et devoirs, 365-367.

⁸²⁾ BBl 1995 III S.1 ff. Dazu Schwob, SJZ 97 (2001) 169, 170-171.

⁸³⁾ Art. 12 Abs. 2 sowie Art. 15a Abs. 2 BG-RVUS.

schweizerische Vollzugsbehörde nur jene Unterlagen ins Ausland weiterleiten soll, welche mit dem Rechtshilfeersuchen etwas zu tun haben⁸⁴⁾.

Das Börsengesetz aus dem Jahre 1995 sieht den Schutz des «unverwickelten» Dritten explizit vor⁸⁵⁾, das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung des Begriffs an der Rechtsprechung zum unbeteiligten Dritten unter dem IRSG inspiriert⁸⁶⁾. Als unverwickelter Dritter im Zusammenhang mit Insiderdelikten kommt nur in Frage, wer einen klaren und unzweideutigen (schriftlichen) Vermögensverwaltungsauftrag erteilt hat und auch sonst keine Umstände darauf hinweisen, dass der Bankkunde in irgendeiner Form an der verdächtigen Transaktion beteiligt ist⁸⁷⁾. Auch anlässlich der Revision des Börsengesetzes im Jahre 2005 wurde der explizite Schutz von unverwickelten Dritten erneut bzw. weiterhin gesetzlich verankert⁸⁸⁾. Gemäss neueren Entscheiden des Bundesgerichts⁸⁹⁾ und des Bundesverwaltungsgerichts bleibt für den unbeteiligten Dritten allerdings wenig Raum⁹⁰⁾.

Im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen wird der unbeteiligte Dritte nicht erwähnt⁹¹⁾. Insbesondere äussert sich die VO DBA-US nicht zu dieser Thematik und auch die Literatur sowie die (ohnehin spärliche) Rechtsprechung erwähnen den unbeteiligten Dritten nicht. Auch nicht in dem Sinne, dass es ihn nicht gibt. Nachdem sowohl der RVUS, das BG-RVUS und das BEHG den unbeteiligten Dritten explizit erwähnen und das Bundesgericht insbesondere den RVUS zur Auslegung der Amtshilfebestimmung im DBA-US heranzieht⁹²⁾, erscheint es als sachgerecht, auch im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben, nicht an den IRS zu übermitteln. Dabei ist derselbe (strenge) Massstab wie bei der Rechtshilfe und der Amtshilfe in Börsensachen anzusetzen.

5. Die Bank im Clinch

Die Bank, welche von der schweizerischen Vollzugsbehörde (EStV, FINMA, STA) mittels (Zwischen)Verfügung über ein Amts- oder Rechtshilfeersuchen

⁸⁴⁾ *Bernasconi*, Droits et devoirs, 366.

⁸⁵⁾ Art. 38 Abs. 3 alt BEHG.

⁸⁶⁾ BGE 2A.347/2001 E. 5.

⁸⁷⁾ BGE 2A.350/2000; *Zulauf/Burckhardt*, S. 385; BSK BEHG-Schaad, Art. 38 N 127; *Peter Nobel*, Schweizerisches Finanzmarktrecht, 2. A., § 7 N 259-261.

⁸⁸⁾ Art. 38 Abs. 4 Satz 3 BEHG. Dazu BSK BEHG-Schaad Art. 38 N 72.

⁸⁹⁾ BGE B-2921/2008, vgl. EBK Bulletin 51/2008, S. 201-208.

⁹⁰⁾ BVGE B-168/2008; E. 6.1, BVGE B-192/2008, E. 6; BVGE B-2537/2008, E. 7.

⁹¹⁾ Das Zinsbesteuerungsgesetz enthält in Art. 10 Abs. 3 zwar eine Bestimmung, wonach Feststellungen über Dritte, die anlässlich einer Prüfung bei einer Zahlstelle gemacht werden, nur für die Durchführung des Steuerrückbehalts und der freiwilligen Offenlegung verwendet werden. Diese Bestimmung betrifft aber nicht die eigentliche Amtshilfe, sondern den Steuerrückbehalt und die freiwillige Offenlegung.

⁹²⁾ Vgl. vorn Frage 2.

orientiert wird, kann selbst unter Druck geraten. Sie muss als obrigkeitlich konzeSSIONIERTES Institut bei der Edition gegenüber der Behörde das in sie gesetzte Vertrauen unter Beweis stellen. Gleichzeitig muss die Bank dem Kunden, dem sie qua Auftragsrecht verpflichtet ist, gerecht werden⁹³⁾.

Grundsätzlich hat die Bank die Pflicht, die (Zwischen)Verfügung samt Ersuchen an den Kunden weiterzuleiten⁹⁴⁾. Bei der *Orientierung des Kunden*⁹⁵⁾ sollte die Bank auf folgende Punkte achten:

- Bekanntgabe des Inhalts der Eintretensverfügung – bei deutschsprachigen Kunden kann die Verfügung beigelegt werden, bei fremdsprachigen Kunden sollte zudem deren Inhalt zusammengefasst werden.
- Hinweis, dass erst später – gegen die Schlussverfügung – Rechtsmittel ergriffen werden können und dass die Bank keine Rechtsmittel erheben wird. Aufforderung an den Kunden, einen lokalen Anwalt beizuziehen⁹⁶⁾. Bei der Orientierung ausländischer Bankkunden kann es vorteilhaft sein (Zeitgewinn, klare Verhältnisse), den Beizug eines lokalen Anwalts, mit dem Bankkunden telefonisch vorzubespochen und anschliessend den Anwalt direkt (für den Kunden) zu orientieren.
- Zustellung durch eingeschriebene Sendung, Beilage eines Rückscheins. Besondere Probleme ergeben sich für die Bank bei der Orientierung, wenn die Korrespondenz des Kunden banklagernd gehalten wird⁹⁷⁾. Denkbar ist hier die telefonische Kontaktierung des Kunden mit der Bitte um Rückruf. Problematisch ist etwa auch der Fall, wenn die Kundenbeziehung bereits seit längerer Zeit abgebrochen und die aktuelle Kundenadresse unbekannt ist. Das Problem akzentuiert sich, wenn es sich beim Bankkunden um eine inzwischen liquidierte Gesellschaft handelt. Hier ist die Kontaktierung des wirtschaftlich Berechtigten zu prüfen⁹⁸⁾.

⁹³⁾ Das Bankgeheimnis ist im Umfang der Verfügung der Vollzugsbehörde selbstverständlich aufgehoben, diesbezüglich ist die Bank nicht im Clinch. BGE 125 II 83 (Amtshilfe); BGE 1A 234/2005 (Rechtshilfe).

⁹⁴⁾ Zirkular 740d der SBVg vom 30. Juni 1986. Dazu *Bernasconi*, Droits et devoirs, S. 380-381. Korrelat zur auftragsrechtlichen Pflicht ist das Recht der Bank, den Kunden gemäss Art. 80n IRSG zu orientieren. Dazu CR Entraide, art. 80n EIMP N 3 i.V.m. art. 80m N 3-4. Bei der steuerlichen Amtshilfe ersucht die EStV die Bank, den Kunden aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen (vgl. Art. 20c Abs. 4 VO DBA-US). Die EStV stellt die Zwischenverfügung sowie eine Kopie des Amtshilfeersuchens auch dem Kunden, der einen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hat, zu (vgl. Art. 20e Abs. 1 VO DBA-US). Enthält das Amtshilfeverfahren – entgegen dem Grundsatz der unzulässigen Beweisausforschung – keine Namen von Beschuldigten, so kann die Aufforderung erst erfolgen, wenn die EStV aufgrund der Angaben der Bank festgestellt hat, in welchen Fällen sich der Verdacht auf das Vorliegen eines Abgabebetrugs erhärtet hat.

⁹⁵⁾ Dazu auch BSK BEHG-Schaad, Art. 38 N 115.

⁹⁶⁾ *Bernasconi*, Droits et devoirs, S. 380-381.

⁹⁷⁾ *Bernasconi*, Droits et devoirs, S. 377.

⁹⁸⁾ Der wirtschaftlich Berechtigte kann, wenn die Gesellschaft liquidiert ist, zur Ergreifung von Rechtsmitteln legitimiert sein. Hinten Frage 7.

Ohne Zweifel die unangenehmste Konstellation für Bank und Bankkunde ist die folgende: Die Vollzugsbehörde (EStV, FINMA, STA) auferlegt der Bank – aufgrund eines entsprechenden Begehrens im Amts- bzw. Rechtshilfeersuchen – eine *Schweigepflicht*⁹⁹⁾. Naturgemäss kann sich der Kunde nicht zur Wehr setzen, da er zufolge Schweigepflicht nichts erfährt, und die Legitimation der Bank zur Ergreifung von Rechtsmitteln wurde in den vergangenen Jahren radikal gekürzt¹⁰⁰⁾. Diese Massnahme (Schweigepflicht) darf nur bei schwerwiegenden Straftaten (organisiertes Verbrechen, internationaler Drogenhandel, erpresserische Freiheitsberaubung und Entführung, etc.) getroffen werden und nur, wenn Flucht- oder Kollusionsgefahr besteht¹⁰¹⁾. Die Schweigepflicht ist sobald wie möglich wieder aufzuheben, damit der betroffene Bankkunde Rechtsmittel ergreifen kann¹⁰²⁾. Kürzlich hat das Bundesgericht entschieden, dass die Weiterdauer der Informationssperre nach knapp einem Jahr unverhältnismässig sei¹⁰³⁾.

Über die Praxis der bei der *Edition von Bankunterlagen* an die Vollzugsbehörde besteht keine Rechtsprechung und keine gefestigte Lehre. Die Bank muss auch hier einen eleganten Kurs segeln, um im gesetzlich vorprogrammierten Loyalitätskonflikt zwischen Behörde und Kunde bestehen zu können. Falls der Bank keine Schweigepflicht auferlegt worden ist, sollte sie, um Auseinandersetzungen mit Vollzugsbehörden oder Kunden zu vermeiden, auf folgende Punkte achten:

- Eine Herausgabe der Bankunterlagen an die Vollzugsbehörde sollte erst erfolgen, nachdem der Kunde über die Verfügung und das Amts- bzw. Rechtshilfeersuchen orientiert wurde. Der Kunde ist auf Verlangen zu orientieren, welche Unterlagen an die Vollzugsbehörden ediert werden bzw. wurden.

⁹⁹⁾ BGE 131 I 425, *Marcel Buttlinger*, Schweigepflicht der Banken im Strafverfahren, SJZ 90/1994, S. SJZ 2204, *Bernasconi*, Quadratur des Zirkels, S. 95-96. *Bernasconi*, Droits et devoirs, S. 378-380. Kritisch BSK BEHG-Schaad, Art. 38 N 115. Art. 20e Abs. 1 VO DBA-US sieht vor, dass die EStV der «betroffenen Person», d.h. dem Bankkunden, keine Kenntnis von der Zwischenverfügung gibt, wenn im amerikanischen Amtshilfeersuchen ausdrücklich die Geheimhaltung verlangt wird. Entsprechende Bestimmungen enthalten auch Art. 18 Abs. 1 ZBstG sowie die Verordnungen zu den DBA mit erweiterter Amtshilfe. Die EStV scheint daraus abzuleiten, dass sie der Bank eine Schweigepflicht auferlegen kann.

¹⁰⁰⁾ Bei der Rechtshilfe und der Amtshilfe in Börsensachen wurde die Legitimation der Bank grundsätzlich aufgehoben. Hinten bei Fn. 126-128. Bei der steuerlichen Amtshilfe fehlt der Bank die Möglichkeit, eine mittels Zwischenverfügung auferlegte Schweigepflicht anzufechten. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 20k Abs. 4 VO DBA-US). Ob die EStV der Bank eine solche Schweigepflicht auferlegen kann, lässt sich weder aus den DBA noch aus den entsprechenden Verordnungen herleiten.

¹⁰¹⁾ *Lionel Frei*, Der Rechtshilfevertrag mit den USA und die Aufhebung geschützter Geheimnisse, SJK 67a, S. 63-64.

¹⁰²⁾ Ders., S. 64.

¹⁰³⁾ BGE 131 I 425, 435-436. Das Bundesgericht dazu wörtlich: «Eine unbefristete strafbewehrte Informationssperre wäre auch als schwerer Eingriff in die Wirtschafts- und Kommunikationsfreiheit der betroffenen Bank anzusehen, der einer ausdrücklichen formellgesetzlichen Grundlage bedürfte».

- Die Bank soll jene Dokumente an die Vollzugsbehörde herausgeben, welche explizit in der Verfügung bezeichnet werden, diesbezüglich hat die Bank keinen Spielraum¹⁰⁴⁾. Grundsätzlich darf die Bank aber auch nicht überschüssend Auskunft erteilen und Dokumente edieren, nach welchen nicht gefragt wurde (keine andere Konti/Depots, kein grösserer Zeitabschnitt, kein wirtschaftlich Berechtigter oder Zeichnungsbevollmächtigter, falls nur nach dem Kontoinhaber gefragt wird). Scharfsinnige ausländische Behörden fügen deshalb rechtlich fragwürdige Catch-all Klauseln in ihre Ersuchen und fordern die Bank auf alles zu edieren, was für die ersuchende Behörde von Interesse sein kann. Solche Auffangtatbestände sind je nachdem unzulässige Fishing Expeditions¹⁰⁵⁾.
- Bei besonders delikatsten Fällen und in jenen Fällen, in welchen die Bankunterlagen qua Hausdurchsuchung¹⁰⁶⁾ erhoben werden, empfiehlt sich je nachdem ein Siegelungsbegehren seitens der Bank¹⁰⁷⁾.

Weiteres Ungemach droht der Bank, falls im Zusammenhang mit dem Amts- oder Rechtshilfeersuchen im Ausland nicht nur gegen Bankkunden, sondern auch gegen *Bankangestellte* oder -organe ermittelt wird. Dadurch können sich weitere Zielkonflikte ergeben. In der Regel ist es ratsam, den Bankangestellten möglichst frühzeitig durch einen eigenen Anwalt vertreten zu lassen. In der Praxis ist es üblich, dass die Gesellschaft die «Abwehrkosten» des Angestellten vorschießt und – falls keine Verurteilung erfolgt – letztlich auch übernimmt.

Zudem hat sich in gewissen Fällen eine unheilvolle Paarung von ausländischen Rechtshilfeersuchen mit schweizerischen Geldwäschereiverfahren entwickelt. Dies etwa dann, wenn sich im Rahmen des Vollzugs herausstellt, dass ein Bankangestellter das Formular A falsch ausgefüllt oder anderweitig gegen das GwG bzw. gegen Art. 305^{ter} StGB verstossen hat (bei der Amtshilfe ist noch keine derartige Tendenz ersichtlich). Bei rechtshilfeweisen Einvernahmen von Bankangestellten ist in diesem Zusammenhang folgendes zu beachten:

- Die dem Bankangestellten in der Vorladung angesetzte Frist zum Erscheinen beträgt im allgemeinen nur wenige Tage und ist zu kurz, um zu beurteilen, ob der Bankangestellte später möglicherweise in ein Geldwäschereiverfahren involviert werden könnte und vom Zeugen zur Auskunftsperson und später zum Beschuldigten mutiert.
- Sofern die ausländischen Behörden an der Zeugeneinvernahme teilnehmen¹⁰⁸⁾, ist darauf zu achten, dass bei der Vorlegung von Bankbelegen die ausländischen Behörden den Raum zu verlassen haben oder zumindest soweit zurück-

¹⁰⁴⁾ Vorn Fn. 101.

¹⁰⁵⁾ Zu den sog. Fishing Expeditions vorn Frage 2.

¹⁰⁶⁾ Obwohl die Amtshilfe in Steuersachen nur bruchstückhaft geregelt ist, wird die Durchsuchung von Räumen in der VO DBA-US (Art. 20g) explizit vorgesehen.

¹⁰⁷⁾ Dazu BGE 126 II 495-506; CR Entraide, art. 9 EIMP N 12-20; Niklaus Schmid, Strafprozessrecht, 4. A. S. 271-272; Hauser/Schweri/Hartmann, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6.A., Basel 2005, S. 353.

¹⁰⁸⁾ Art. 12 Abs. 3 RVUS; Art. 26 BG-RVUS; Art. 65a IRSG.

zutreten haben, dass sie die Belege nicht einsehen können (sogenannte «Frei-stoss-Szene»)¹⁰⁹⁾. Damit wird sichergestellt, dass die ausländischen Behörden nicht bankgeheimnisgeschützte Informationen erhalten, bevor eine rechtskräftige Schlussverfügung vorliegt¹¹⁰⁾.

- Stets ist darauf zu achten, dass der Staatsanwalt das Heft in der Hand hält¹¹¹⁾ und dass die ausländischen Behörden keine Fragen direkt an den Zeugen richten dürfen; sie haben im übrigen lediglich das Recht auf Ergänzungsfragen. Eigentliche Amtshandlungen von ausländischen Behörden, wie z.B. die direkte Befragung des Zeugen, selbständige Protokollierung oder Aufzeichnung der Zeugeneinvernahme für die spätere Verwendung etwa vor US-Gerichten, verstossen gegen Art. 271 StGB¹¹²⁾.

6. Wer kann sich wehren (Legitimation)

Wer zur Ergreifung von Rechtsmitteln legitimiert ist, steht im Bereich der Rechtshilfe sowie der Amtshilfe in Börsen- und Steuersachen mehr oder weniger fest. Bei der Amtshilfe in Steuersachen besteht noch keine gefestigte Praxis oder herrschende Lehre.

Zur Beschwerde legitimiert ist stets der Bankkunde bzw. *Kontoinhaber*, dies gilt bei der Rechtshilfe, unter dem IRSG¹¹³⁾ und dem BG-RVUS¹¹⁴⁾, sowie bei der Amtshilfe, in Börsensachen¹¹⁵⁾ wie in Steuersachen¹¹⁶⁾.

¹⁰⁹⁾ Bei der Amtshilfe unter den DBA bzw. dem Zinsbesteuerungsabkommen ist eine Anwesenheit ausländischer Beamter bei Untersuchungsmassnahmen nicht vorgesehen und damit auch nicht zulässig. Eine derartig weitgehende Massnahme dürfte nicht in analoger Anwendung des IRSG bzw. des RVUS getroffen werden, sondern müsste auf einer eigenen gesetzlichen Grundlage beruhen. Demgegenüber erlaubt Art. 30 des Betrugsabkommens die Anwesenheit ausländischer Beamter. Diese haben Zugang zu allen Unterlagen. Die einzige Beschränkung liegt darin, dass sie diese erst dann als Beweise verwenden dürfen, wenn rechtskräftig über die Übermittlung der Unterlagen entschieden worden ist. Die ausländischen Beamten müssen also beim Verlassen der Schweiz die ihnen zugänglich gemachten Informationen quasi wieder vergessen.

¹¹⁰⁾ Art. 65a Abs. 3 IRSG.

¹¹¹⁾ *Wegleitung BJ*, S. 36.

¹¹²⁾ BGE 106 Ib 260, 261 ff; 103 Ia 206, 214 ff; VPB 46 (1982) 366 ff (Nr. 68) 381; *Beglinger AJP* 2007, S. 916, 918. *Werner de Capitani*, Internationale Rechtshilfe, Eine Standortbestimmung, ZSR NF 100 II (1981) 365 ff, 440-444. Zu Art. 271 StGB auch hinten Frage 9.

¹¹³⁾ Art. 80h lit. b IRSG i.V.m. Art. 9a IRSV. Dazu *Peter*, 198-199.

¹¹⁴⁾ Art. 17a BG-RVUS.

¹¹⁵⁾ Art. 38 Abs. 5 BEHG. Dazu BBl 2004 S. 6767.

¹¹⁶⁾ Beschwerdelegitimiert ist die «betroffene Person» (Art. 20j Abs. 2 VO DBA-US). Der Begriff «betroffene Person» ist in der VO DBA-US nicht umschrieben. Im Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen (vgl. vorn Fn. 65) handelt es sich bei der «betroffenen Person» um jede Person, deren Eigeninteressen von einer Rechtshilfemassnahme betroffen ist (S. 84 f.). Solche Personen sind insbesondere (i) die Personen, gegen die ein ausländisches Straf-

(Fortsetzung S. 809)

Nach Rechtsprechung und herrschender Lehre nicht legitimiert ist der *wirtschaftlich Berechtigte*, weder bei der Rechtshilfe¹¹⁷⁾ noch bei der Amtshilfe¹¹⁸⁾. Wer, so das Bundesgericht, eine juristische Person als Kontoinhaberin vorschreibt, muss auch die Nachteile dieses Vorgehens in Kauf nehmen¹¹⁹⁾. Bei der Rechtshilfe wird die Legitimation ausnahmsweise bejaht, wenn eine juristische Person als Kontoberechtigte aufgelöst wurde¹²⁰⁾ und die Auflösung nicht rechtsmissbräuchlich erfolgte¹²¹⁾. Auch bei der Amtshilfe in Börsensachen wird die Legitimation des wirtschaftlich Berechtigten in der Praxis abgelehnt¹²²⁾. Bei der Amtshilfe in Steuersachen gilt der wirtschaftlich Berechtigte dagegen i.d.R. als «betroffene Person» und ist daher beschwerdelegitimiert¹²³⁾.

Die Legitimation der *Bank* zur Beschwerdeführung wurde im Bereich der Rechtshilfe anlässlich der Revision des IRSG im Jahre 1996 abgeschafft¹²⁴⁾. Die Legitimation der Bank ist wohl auch bei der Rechtshilfe gemäss RVUS abzulehnen¹²⁵⁾. Im Bereich der Amtshilfe in Börsensachen ist die Legitimation der Bank mit der Revision des BEHG im Jahre 2005 aufgehoben worden¹²⁶⁾. Bei der Amtshilfe in Steuersachen dagegen ist die Legitimation der Bank explizit gesetzlich verankert¹²⁷⁾. Bei der steuerlichen Amtshilfe muss die Bank eigene Interessen geltend machen, um beschwerdelegitimiert zu sein¹²⁸⁾.

Personen, die in den Kontounterlagen erwähnt werden, mithin auch (unbeteiligte) *Dritte*, sind bei der Rechtshilfe unter dem RVUS zur Beschwerdefüh-

(Fortsetzung von S. 808)

verfahren eröffnet wurde, (ii) die Personen, gegen die zwar kein ausländisches Strafverfahren eröffnet wurde, die jedoch trotzdem betroffen sein können, weil z.B. im ausländischen Ersuchen geltend gemacht wird, die Kontoinhaberin habe für die im Ausland beschuldigte Person treuhänderisch gehandelt, (iii) das Institut, bei dem sich die fraglichen Dokumente befinden (Informationsinhaberin). Art. 20k Abs. 2 VO DBA-US erwähnt ausdrücklich das Beschwerderecht des Informationsinhabers, soweit er eigene Interessen geltend machen kann. Dazu ist anzumerken, dass es auch im Interesse des Informationsinhabers sein kann, wenn keine Beschwerde erhoben wird. Dies könnte etwa dann der Fall sein, wenn eine Bank vom ersuchenden Staat unilateral in die Bedrouille genommen wird und vor der Wahl steht, Informationen unter Verletzung des Bankgeheimnisses zu leisten oder – im Nichtleistungsfall – Sanktionen dieses Staates auf sich zu ziehen.

¹¹⁷⁾ Kritisch dazu *Peter*, S. 198-199.

¹¹⁸⁾ BGE 2A.352/2000, E. 3a; BGE 2A.595/1998, E. 1; BGE 2A.118/1998; BGE 125 III 65. Dazu *Zulauf/Burckhardt*, S. 386.

¹¹⁹⁾ BGE 123 II 153, 157.

¹²⁰⁾ BGE 1A.60/2000, E. 2.c.

¹²¹⁾ BGE 123 II 153, 157.

¹²²⁾ BGE 2A.352/2000, E. 3a; BGE 2A.595/1998, E. 1; BGE 2A.118/1998; BGE 125 III 65. Dazu *Zulauf/Burckhardt*, S. 386.

¹²³⁾ vgl. vorn Fn. 118.

¹²⁴⁾ BGE 128 II 211. Kritisch *Peter*, S. 199-200.

¹²⁵⁾ Art. 17a BG-RVUS ist identisch mit Art. 80h lit. b IRSG.

¹²⁶⁾ Art. 38 Abs. 5 BEHG, BB1 2004 S. 6763, 6767.

¹²⁷⁾ Art. 20k Abs. 2 VO DBA-US.

¹²⁸⁾ Art. 20k Abs. 2 VO DBA-US und entsprechende Bestimmungen in anderen Verordnungen zu DBA mit erweiterter Amtshilfeklausel, Art. 24 Abs. 2 ZBstG.

rung legitimiert¹²⁹⁾, nicht jedoch bei der Rechtshilfe gemäss ISRG¹³⁰⁾. Bei der Amtshilfe in Börsen- und Steuersachen besteht diesbezüglich keine Praxis oder Lehre¹³¹⁾. Da die Existenz des unbeteiligten Dritten staatsvertraglich und gesetzlich nach wie vor anerkannt wird¹³²⁾, ist diesen Personen in Analogie zum BG-RVUS¹³³⁾ die Legitimation zur Beschwerdeführung zuzuerkennen.

7. Beschwerdegründe (Abgabebetrug versus Steuerhinterziehung)

In den letzten Jahren hat sich der Grundsatz «in dubio pro Amts- und Rechtshilfe» immer mehr durchgesetzt. Es stellt sich die Frage, welche Beschwerdegründe heute erfolgreich vorgetragen werden können. Im Zusammenhang mit der Anfechtung der *Zulässigkeit der Amts- und Rechtshilfe* stehen folgende Beschwerdegründe im Vordergrund:

- Fehlen der sogenannten doppelten Strafbarkeit: Das im Ausland mutmasslich begangene Delikt wäre in der Schweiz, falls hier begangen, nicht strafbar¹³⁴⁾. Dieser Grundsatz gilt primär bei der Rechtshilfe, ist jedoch auch bei der Amtshilfe relevant. Im Bereich des Steuerrechts geht es grundsätzlich darum, ob der im Ersuchen vorgetragene Sachverhalt als *Steuer- oder Abgabebetrug (und nicht als blosser Steuerhinterziehung)* qualifiziert^{135), 136)}. Im Bereich des

¹²⁹⁾ Art. 12 Abs. 2 sowie Art. 15a Abs. 2 BG-RVUS.

¹³⁰⁾ Pra. 89/2000 Nr. 133 E. 1.e.

¹³¹⁾ Bei der Amtshilfe in Steuersachen wird der unbeteiligte Dritte zwar nicht erwähnt. Wenn aber ein bisher unbeteiligter Dritter Gefahr läuft, aufgrund der gewährten Amtshilfe selber Gegenstand eines Steuer- oder Strafverfahrens zu werden, müsste ihm als «betroffener Person» ein Beschwerderecht zuerkannt werden.

¹³²⁾ Vorn Frage 4.

¹³³⁾ Art. 12 Abs. 2 sowie Art. 15a Abs. 2 BG-RVUS.

¹³⁴⁾ Ausführlich dazu *Popp*, S. 133-167; vgl. auch Kasuistik bei *Zimmermann*, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, S. 405-421. Vgl. dazu aber auch vorn bei Fn. 38.

¹³⁵⁾ Dazu BGE 2A.233/2003 sowie BGE 2A.250/2001. Bezüglich der Amtshilfebestimmung im DBA-US «Betrugsdelikte und dergleichen» vgl. vorn bei Fn. 34. Vgl. aber auch die Ausführungen betreffend gewisse DBA, welche den Grundsatz der beidseitigen Strafbarkeit in Bezug auf «ähnliche Delikte» nicht enthalten, vgl. vorn bei Fn. 52-53 sowie das Betrugsabkommen, welches Amtshilfe im Bereich der indirekten Steuern auch für Steuerhinterziehung vorsieht, vgl. vorn bei Fn. 35-39.

¹³⁶⁾ Im Zusammenhang mit den neuesten Vorkommnissen stellt sich insbesondere die Frage, wie das Verhalten von US-Steuerpflichtigen, welche im Zuge der Einführung des QI-Systems im Jahre 2001 ihre nicht deklarierten US-Wertschriften in Offshore-Gesellschaften einbrachten, zu qualifizieren ist, wenn diese Gesellschaften im Formular W-8BEN bestätigten, nutzungsberechtigte Empfänger der US-Erträge zu sein. Dazu ist anzumerken, dass nach der Rechtsprechung das Errichten einer Offshore-Gesellschaft, auch wenn sie einzig zum Zwecke hat, Vermögenswerte und daraus fliessende Erträge zu verstecken, nicht als Abgabebetrug zu qualifizieren ist (Bundesstrafgericht 28.10.2008, RR.2008.165, rechtskräftig). Damit Arglist vorliegt, müssten weitere täuschende Elemente hinzukommen. In seinem Urteil vom 5. März 2009 bestätigt das Bundesverwaltungsgericht diesen Grundsatz (A-7342/2008 und A-7426/2008 E. 5.5.1, S. 39-42). Indem es im wesentlichen die Argumentation der EStV
(Fortsetzung S. 811)

Börsenrechts ist der Ausgangspunkt für Ersuchen regelmässig eine Abklärung wegen Insidertransaktionen oder Marktmanipulationen¹³⁷⁾.

- Das Ersuchen enthält offensichtliche Irrtümer, Widersprüche oder Lücken. Dieser Grundsatz wurde in der Rechtshilfepraxis vom Bundesgericht immer wieder bestätigt¹³⁸⁾, er gilt zweifellos auch für die Amtshilfe in Steuer- und Börsensachen. Es gibt allerdings nur wenige Fälle, in welchen ein Ersuchen vom Bundesgericht im genannten Sinne als unzulässig bezeichnet wurde. Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang ein Entscheid aus dem Jahre 1990, in welchem das Bundesgericht festhielt, dass im Falle von Abgabebetrug die ersuchende Behörde hinreichende Verdachtsmomente darlegen muss, damit ihrem Gesuch entsprochen werden kann. Zu denken sei an Indizien wie Zeugenaussagen und Urkunden, welche geeignet sind, die Angaben der ersuchenden Behörde wenigstens in dem Sinne objektiv zu erhärten, dass diese nicht völlig haltlos erscheinen¹³⁹⁾.

(Fortsetzung von S. 810)

übernimmt, kommt es in seinem Urteil aber zum Ergebnis, dass die Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft, verbunden mit dem QI-System, dann als arglistiges Verhalten zu qualifizieren ist, wenn der Anteilseigner die selbständige rechtliche Identität der Offshore-Gesellschaft ignoriert und an deren Stelle agiert, obwohl er keinerlei formelle Organstellung innehat. Demgegenüber liege kein arglistiges Verhalten vor, wenn «das Spiel der juristischen Person gespielt wird», d.h. wenn der Anteilseigner eine Verletzung der Formalitäten und eine Vermischung der Rechtssphären vermeidet (E. 5.5.3.1 - 5.5.3.3, S. 54 - 57).

Ob das Verhalten derjenigen Anteilseigner, welche das «Spiel der juristischen Person» im Zusammenhang mit dem QI-System nicht spielen und das Konto der Offshore-Gesellschaft wie ihr eigenes Konto benützen, allgemein als arglistig zu qualifizieren ist, erscheint nach der hier vertretenen Auffassung fraglich. Denn um die US-Steuern zu verkürzen, muss das QI-Verfahren nicht in Anspruch genommen werden. Zu diesem Zwecke kann das Depot ohne weiteres bei einer Nicht-QI-Bank eröffnet werden. Diesfalls bleiben die Erträge dem US-Fiskus in gleicher Weise verborgen und es wäre ebenfalls die US Withholding Tax von 30 % einzubehalten. Bei beiden Gestaltungen könnte zwar geltend gemacht werden, dass die auf US-Persons anwendbare US Backup Withholding Tax und nicht die ordentliche Withholding Tax von 30 % hätte abgeführt werden müssen. Diese Argumentation dürfte aber nicht mehr greifen, seit der Steuersatz der US Backup Withholding Tax 28 % beträgt! Hinzu kommt, dass in dem Zeitraum, in welchem die US Backup Withholding Tax 31 % betrug, aufgrund der geringen Differenz von 1 % zur ohnehin abgeführten Withholding Tax in den meisten Fällen kein erheblicher Betrag vorliegen dürfte. Ein erheblicher Betrag ist aber Voraussetzung für die Gewährung der Amtshilfe (vgl. EStV vom 3.5.1990 in Bezug auf die Rechtshilfe, *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb*, a.a.O., B Anhang III Nr. 19). *Markees* vertritt die Auffassung, dass ein Betrag von weniger als CHF 20'000 hinterzogener Abgaben kaum als erheblich im Sinne von Artikel 14 Absatz 2 VStrR angesehen werden kann. Als Richtschnur kann auch ein Betrag von EUR 25'000 genommen werden (vgl. Art. 3 Abs. 1 Betrugsabkommen). Für weitergehende Überlegungen zu den Amtshilfefällen USA vgl. *Behnisch*, S. 1 ff. und *Schweizer*, S. 1 ff.

¹³⁷⁾ Die Strafbarkeit von Insidertransaktionen ist in Art. 161 StGB, jene von Marktmanipulationen in Art. 161^{bis} StGB geregelt.

¹³⁸⁾ BGE 125 II 250 E. 5b S. 257; 118 Ib 111 E. 5b S. 121 f.; 117 Ib 64 E. 5c S. 88.

¹³⁹⁾ BGE 116 Ib 96, 102-105.

- Vorliegen einer Fishing Expedition: Das Rechtshilfeersuchen ist nicht genügend spezifiziert oder lediglich auf Ausforschung gerichtet¹⁴⁰⁾. Der Einwand der Fishing Expedition wird vom Bundesverwaltungsgericht nicht zugelassen, wenn im Amtshilfeersuchen betreffend Abgabebetrag oder Insidervergehen konkrete Angaben über Beschuldigte und deren Konti fehlen¹⁴¹⁾.
- Bei der Amtshilfe in Börsensachen konnte bis zum Jahre 2007 geltend gemacht werden, die SEC erfülle das Vertraulichkeitsprinzip nicht, da die übermittelten Informationen als sog. Litigation Releases über das Internet weltweit jedermann zugänglich gemacht werden¹⁴²⁾. Aufgrund der Revision des BEHG ist der genannte Beschwerdegund hinfällig, da im revidierten BEHG¹⁴³⁾ die Vorschriften über die Öffentlichkeit von Verfahren explizit vorbehalten bleiben und der Amtshilfe nicht entgegenstehen¹⁴⁴⁾.

Im Zusammenhang mit der *Weiterleitung von Vollzugsakten* stehen folgende Beschwerdegründe im Vordergrund:

- Die Schlussverfügung ist gegenüber den im Ersuchen verlangten Auskünften überschüssend – sogenanntes «Übermassverbot». Das Bundesgericht hat in den vergangenen Jahren den Einwand des Übermasses stark eingeschränkt, die Vollzugsbehörde darf heute letztlich alles an die ausländische Behörde weiterleiten, was ihr nützlich erscheint¹⁴⁵⁾. Im Rahmen der Amtshilfe in Börsensachen lässt das Bundesgericht die Anrufung des Übermassverbotes kaum je gelten¹⁴⁶⁾. Zulässig ist insbesondere, dass die EBK der ausländischen Behörde im Rahmen der sog. spontanen Amtshilfe¹⁴⁷⁾ zusätzliche, nicht verlangte Unterlagen – etwa über die Identität des wirtschaftlich Berechtigten – weiterleitet. Umgekehrt werden Informationen, welche nicht direkt im Zusammenhang mit den Transaktionen stehen, für welche die Information verlangt wurde – z. B. weitere Guthaben oder Wertschriftenpositionen –, nicht übermittelt¹⁴⁸⁾. Bezüglich Amtshilfe in Steuersachen verlangt das Bundesgericht von der EStV, dass sie vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat prüft, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäußerten Verdachts geeignet sind. Eine Übermittlung ist nur zulässig, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und derglei-

¹⁴⁰⁾ Popp, S. 72.

¹⁴¹⁾ Vgl. vorn Frage 2.

¹⁴²⁾ BGE 126 II 126, 142.

¹⁴³⁾ Art. 38 Abs. 2 lit. b BEHG.

¹⁴⁴⁾ BGE 2A.13/2007, E. 4 (EBK Bulletin 20/2007, S. 91, 102-103).

¹⁴⁵⁾ BGE 122 II 370, Erw. 2; BGE 121 II 241, 243. Anders noch BGE 118 1b 125, 128; BGE 116 Ib 96, 105-106; 115 Ib 373 ff.; Popp, S. 274-276; Bernasconi, Quadratur des Zirkels, S. 103. Bernasconi, Droits et devoirs. S. 396-398.

¹⁴⁶⁾ BGE 125 II 74-75, 126 II 421, Bernasconi, Quadratur des Zirkels, S. 103, Harari, S. 122-123.

¹⁴⁷⁾ Dazu hinten Fn. 168.

¹⁴⁸⁾ BBl 2004 S. 6751.

chen erhärten¹⁴⁹⁾. Dabei reicht es nach der Rechtsprechung aus, wenn die übermittelten Aktenstücke «potentiell erheblich» sind¹⁵⁰⁾.

- In der Verfügung werden Informationen bezüglich unbeteiligten Dritten begehrt – diese können den «Alibibeweis» erbringen¹⁵¹⁾. Im Rahmen der Amtshilfe lässt das Bundesgericht die Anrufung des Alibibeweises¹⁵²⁾ grundsätzlich nicht gelten, möglich ist nur (aber immerhin) der Nachweis, dass der Kontoinhaber einen schriftlichen Vermögensverwaltungsauftrag erteilt und tatsächlich keinen Einfluss auf die Depotführung genommen hat¹⁵³⁾. Bezüglich Amtshilfe in Steuersachen fehlt Rechtsprechung und Literatur.

8. Spontane Amts- und Rechtshilfe

Es stellt sich die Frage, ob schweizerische Vollzugsbehörden (EStV, FINMA, STA) bzw. die Zentralstelle (BJ) den ersuchenden Behörden (IRS, SEC, DOJ) ohne entsprechendes Ersuchen Auskünfte auf dem Weg der Amts- oder Rechtshilfe erteilen können bzw. dürfen. Dies im Zeichen des kürzlich im Rahmen der Bilateralen II manifestierten Bekenntnisses der Schweiz, bei der Bekämpfung der grenzüberschreitenden Kriminalität aktiv mitzuwirken¹⁵⁴⁾.

Die spontane Rechtshilfe ist in Art. 67a IRSG geregelt. Im Bereich der Amtshilfe in Börsensachen hat das Bundesgericht seit einem Leitentscheid im Jahre 1998¹⁵⁵⁾ wiederholt entschieden, dass eine spontane Amtshilfe zulässig ist, da Art. 38 BEHG gerade nicht ein ausdrückliches Amtshilfeersuchen voraussetze. Bei der erweiterten Amtshilfe unter den DBA sowie unter dem Zinsbesteuerungsabkommen¹⁵⁶⁾ ist eine spontane Amtshilfe nicht vorgesehen. Die DBA setzen vielmehr durchwegs ein ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörden

¹⁴⁹⁾ BGE 2A.608/2005 E.2.

¹⁵⁰⁾ BGE 2A.352.2005 E.3: Dem IRS sind alle Unterlagen zu übermitteln, die sich möglicherweise auf den im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt beziehen können. Nach BGE 2A.185/2003 ist es nicht zulässig, wenn die EStV in ihrer Verfügung vorsieht, dass der IRS berechtigt sei, jederzeit Detailbelege zu den aufgeführten Kontoauszügen zu verlangen. Eine solche Edition erfordere eine neue Verfügung (E. 9). Dagegen kann die Übermittlung von Bankunterlagen zu Jahren, die mit den untersuchten Steuerjahren nicht übereinstimmen, erlaubt sein. Dies zumindest dann, wenn diese Unterlagen Hinweise für die steuerliche bzw. strafrechtliche Beurteilung der untersuchten Steuerjahre enthalten (E. 7.3).

¹⁵¹⁾ *Bernasconi*, Droits et devoirs, S. 394-395.

¹⁵²⁾ BGE vom 29. Oktober 1998, EBK Bulletin 37/1999, S. 19 f.

¹⁵³⁾ Dazu vorn Fn. 88.

¹⁵⁴⁾ Dazu *Wolfgang Wohlers*, Betrugsbekämpfung, in: *Bilaterale Verträge I & II Schweiz - EU*, Handbuch, Zürich 2007, S. 985-1027.

¹⁵⁵⁾ BGE 125 II 65. 74-75. Die Praxis des Bundesgerichts wurde erst kürzlich bestätigt: BGE B-2921/2008, E. 7; (EBK Bulletin 51/2008, S. 201, 207-208); BGE 2A.170/2006, E. 2.3.1. (EBK Bulletin 49/2006, S. 105, 111-112); BGE 126 II 409, 421; BGE 2A.162/2001, E. 4.c (EBK Bulletin 42/2002, S. 97, 104).

¹⁵⁶⁾ Art. 10 Abs. 1 Zinsbesteuerungsabkommen.

des ersuchenden Staates voraus¹⁵⁷⁾. Anders beim Betrugsabkommen. Dieses sieht ausdrücklich die Amtshilfe ohne Ersuchen vor¹⁵⁸⁾.

Die Kautelen für die spontane Übermittlung von bankgeheimnisgeschützten Informationen unter Art. 67a IRSG sind:

- Durch die spontane Übermittlung, die ohne Wissen des Betroffenen erfolgt und entsprechend nicht beschwerdefähig ist¹⁵⁹⁾, darf der Rechtsschutz der betroffenen Bankkunden nicht unterlaufen werden. Aus diesem Grund dürfen keine Beweismittel, sondern nur (nicht beweisfähige) Informationen übermittelt werden¹⁶⁰⁾.
- Die Informationen dürfen nur übermittelt werden, damit die ausländische Behörde ein Ersuchen stellen kann¹⁶¹⁾.
- Es muss ein Protokoll über die spontane Übermittlung erstellt werden¹⁶²⁾, unzulässig ist eine informelle bzw. spurlose telefonische «Berichterstattung»¹⁶³⁾. Ob der Betroffene später – falls die spontane Informationsübermittlung ein Ersuchen auslöst – in das Protokoll Einsicht hat, ist nicht geregelt. Die Frage dürfte zu bejahen sein¹⁶⁴⁾.

Das Bundesgericht unterscheidet in den jüngsten Entscheiden zwei Formen der spontanen Übermittlung von Informationen unter Art. 67a IRSG¹⁶⁵⁾:

- Die antizipierte spontane Übermittlung («anticipé»), welche *ohne* ein vorgängiges Rechtshilfeersuchen erfolgt.
- Die ergänzende spontane Übermittlung («complémentaire»), welche *nach* Eingang eines Rechtshilfeersuchens erfolgt.

¹⁵⁷⁾ Art. 26 Abs. 1 DBA-US. Sämtliche DBA mit erweiterter Amtshilfe enthalten analoge Bestimmungen. Bei der sog. «kleinen» Amtshilfe zur Durchführung der Abkommensbestimmungen kann dagegen ein Informationsaustausch unter gewissen Voraussetzungen ausnahmsweise auch ohne vorgängiges Ersuchen stattfinden. Als Beispiel kann etwa erwähnt werden, dass die Schweiz im Rahmen des DBA-US die Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, welche von Personen mit amerikanischer Ansässigkeit gestellt werden, unaufgefordert an den IRS sendet. Damit wird die amerikanische Steuerbehörde in die Lage versetzt, die schweizerischen Kapitaleinkünfte in die Besteuerung einzubeziehen.

¹⁵⁸⁾ Art. 20 Abs. 1 Betrugsabkommen.

¹⁵⁹⁾ BGE 125 II 238, 247, 249; *Haffter*, AJP 1999, S. 116, 116 bei Fn. 4 und 117 bei Fn. 9; kritisch *Popp*, S. 354.

¹⁶⁰⁾ BGE 130 II 236, 245; BGE 129 II 544, 547-548; BGE 125 II 356, 367-368. *Haffter*, AJP 1999, S. 116, 119-120.; *Popp*, S. 287-288; *Zimmermann*, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, S. 263; CR Entraide, art. 67a EIMP N 14; *Schwob*, SJZ 97 (2001) S. 69, 172-173.

¹⁶¹⁾ Art. 67a Abs. 5 IRSG; BGE 125 II 238, 246; CR Entraide, art. 67a EIMP N 20; *Popp*, S. 355-356.

¹⁶²⁾ Art. 67a Abs. 6 IRSG; BGE 125 II 238, 248; CR Entraide, art. 67a EIMP N 34.

¹⁶³⁾ BGE 125 II 238, 247. Fragwürdig BGE 130 II 236, 246, der die Missachtung des gesetzlichen Erfordernisses der schriftlichen Protokollierung im konkreten Fall als «omission regrettable» bzw. «défaut mineur» bezeichnete.

¹⁶⁴⁾ Da Amts- und Rechtshilfeverfahren Verwaltungsverfahren sind, richtet sich die Akteneinsicht nach Art. 26 VwVG. Es bestehen jedoch spezialgesetzliche Regelungen: Art. 80b IRSG, Art. 20e Abs. 3 VO DBA-US.

¹⁶⁵⁾ BGE 130 II 236, 245; BGE 129 II 544, 546-547; BGE 125 II 356, 366.

Die spontane Übermittlung von bankgeheimnisgeschützten Informationen nach Eingang des Rechtshilfeersuchens ist gemäss Bundesgericht unzulässig, da eine Übermittlung von (förmlichen) Beweisen und Informationen nur durch Schlussverfügung erfolgen kann¹⁶⁶⁾. Paradoxerweise erfolgte bei der Amtshilfe in Börsensachen die spontane Übermittlung von Informationen soweit ersichtlich nicht antizipiert¹⁶⁷⁾, sondern stets ergänzend, im Rahmen eines laufenden Amtshilfeverfahrens, allerdings regelmässig im Rahmen einer (anfechtbaren) Schlussverfügung, quasi nach dem «Metzger-Prinzip: darf es noch etwas mehr sein»¹⁶⁸⁾.

Das Bundesgericht hat offenbar in den nicht veröffentlichten Erwägungen eines Entscheides vom 19. November 1986¹⁶⁹⁾ festgehalten, dass eine Behörde sich durch die Anwendung der Bestimmungen des IRSG nicht aufgrund von Art. 271 StGB strafbar machen kann, selbst wenn das Bundesgericht nachträglich die Rechtshilfehandlung als zu weitgehend erklären sollte¹⁷⁰⁾.

Unzulässig ist jedenfalls die sogenannte «*entraide sauvage*» bzw. informelle Amts- und Rechtshilfe. Dabei wird vorzeitig, d.h. vor rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens, den ausländischen Behörden Einblick in die Vollzugsakten gewährt¹⁷¹⁾. Oder es werden den ausländischen Behörden informell Fotokopien der Vollzugsakten mitgegeben, bevor die Schlussverfügung rechtskräftig ist. Die vorzeitige bzw. informelle Rechtshilfe verstösst nicht nur gegen das Amtsgeheimnis, sondern auch gegen Art. 271 bzw. 273 StGB¹⁷²⁾.

9. Bedeutung von Art. 271 StGB

Ist Amts- oder Rechtshilfe nicht möglich oder wird diese bedeutend (aus Sicht der Bankkunden und deren Anwälte erfolgreich) verzögert, so hat dies nicht immer sein Bewenden. Nach Möglichkeit üben die amerikanischen Behörden Druck auf die schweizerische Bank und deren Angestellte bzw. Organe aus, um die gewünschten Informationen unilateral, d.h. ohne Hilfe der schweizerischen Behörden, zu beschaffen. So können Beugebussen, der Entzug der Lizenz zur

¹⁶⁶⁾ BGE 130 II 236, 245; BGE 129 II 544, 547. Dazu *Zimmermann*, AJP 2007, S. 62, 65-66 sowie *Beglinger*, AJP 2007, S. 916, 918-920; vgl. auch *Zimmermann*, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, S. 262.

¹⁶⁷⁾ Die Möglichkeit einer selbständigen bzw. antizipierten spontanen Übermittlung von bankgeheimnisgeschützten Informationen wird abgelehnt von BSK BEHG-Schaad, Art. 38 N 96.

¹⁶⁸⁾ BGE B-2921/2008, E. 7; (EBK Bulletin 51/2008, S. 201, 207-208); BGE 2A.170/2006, E. 2.3.1. (EBK Bulletin 49/2006, S. 105, 111-112); BGE 126 II 409, 421; BGE 2A.162/2001, E. 4.c (EBK Bulletin 42/2002, S. 97, 104); BGE 125 II 65, 74-75.

¹⁶⁹⁾ BGE 112 Ib 339 ff.

¹⁷⁰⁾ Wegleitung BJ, S. 11 Fn. 50; *Haffter*, AJP 1999, S. 116 ff, 117, Fn. 9.

¹⁷¹⁾ *Popp*, S. 59-60, 285-286.

¹⁷²⁾ Zu Art. 271 und 273 StGB hinten Fragen 9-10.

Ausübung der Geschäftstätigkeit oder auch die Verhaftung von Angestellten und Organen angedroht werden¹⁷³⁾.

Bei der Beweisbeschaffung ausserhalb der Amts- und Rechtshilfekanäle sind die schweizerischen «Blocking Statutes»¹⁷⁴⁾ zu beachten, namentlich das Verbot selbstständiger Amtshandlungen. Nach Art. 271 Ziff. 1 StGB macht sich strafbar, wer in der Schweiz ohne Bewilligung Beweiserhebungen oder Zustellungen¹⁷⁵⁾ für ein ausländisches Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren vornimmt.

Nach schweizerischer Rechtsauffassung ist die Beweisaufnahme eine amtliche Handlung¹⁷⁶⁾. Amerikanische Behörden und deren Anwälte, die in der Schweiz für ein US-Verfahren Parteien oder Zeugen einvernehmen, Geschäftsdokumente einsehen und andere Beweisaufnahmen tätigen, machen sich deshalb nach Art. 271 Ziff. 1 StGB strafbar¹⁷⁷⁾.

Es kommt immer wieder vor, dass amerikanische Behörden und Gerichte von schweizerischen Gesellschaften – trotz des Verbots fremder Amtshandlungen unter Art. 271 StGB – Informationen verlangen¹⁷⁸⁾. Beruhigend ist in diesem Zusammenhang, dass die schweizerische Gesellschaft Unterlagen, die in ihrem direkten Besitz stehen, für das amerikanische Verfahren zusammenstellen darf. Art. 271 StGB wird nur verletzt, wenn zusätzlich eine Informationsbeschaffung bei Dritten erfolgt¹⁷⁹⁾.

Zulässig ist zudem die Informationsbeschaffung im Sinne einer Prozessvorbereitung. Dies ist eine Handlung, die auch in der Schweiz von Privaten vorgenommen wird. Dies gilt namentlich für das Einholen von Informationen, um die Prozesschancen abzuwägen und um eine spätere Rechtsschrift genügend substantizieren zu können. Allerdings fällt eine solche Informationsbeschaffung nur dann nicht unter das Verbot von Art. 271 Ziff. 1 StGB, sofern die gewonnenen

¹⁷³⁾ Dazu hinten Fn. 181.

¹⁷⁴⁾ Dazu *Zulauf*, *Blocking Statutes*, S. 1075-1094. *Zulauf* erwähnt in diesem Zusammenhang Art. 271 und 273 StGB sowie Art. 47 BankG.

¹⁷⁵⁾ Notifikationen mit prozessualen Rechtsfolgen zum Nachteil des Briefempfängers sind Handlungen im Sinne von Art. 271 Ziff. 1 StGB, welche nur schweizerischen Behörden und Beamten zukommen. Wer bei der direkten postalischen Zustellung in die Schweiz mitwirkt, macht sich nach Art. 271 Ziff. 1 StGB strafbar. BSK Strafrecht II-Hopf, Art. 271 N 15; *Zulauf*, *Blocking Statutes*, S. 1085-1086.

¹⁷⁶⁾ *Curt Markees*, Die Vornahme von Prozesshandlungen auf schweizerischem Gebiet zuhanden eines ausländischen Verfahrens im Lichte des Art. 271 StGB, SJZ 65 (1969), S. 33 f., S. 34.

¹⁷⁷⁾ VPB 49 (1985), S. 78 ff. (Nr. 16), S. 90; VPB 46 (1982), S. 366 ff. (Nr. 68), S. 382. Zur privaten Zeugenbefragung in der Schweiz für ausländische Verfahren vgl. *Schramm*, AJP 2006, S. 491-500.

¹⁷⁸⁾ So gelangten die kanadischen Steuerbehörden im Jahre 2003 an das EFD mit dem Gesuch um Vornahme von Steuerprüfungshandlungen bei einer schweizerischen Tochtergesellschaft. Die Tochtergesellschaft war mit dem Besuch der kanadischen Steuerbehörden einverstanden. Das EFD wies das Gesuch ab, weil eine gesetzliche Grundlage fehle, vgl. *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb*, B 27.1 Nr. 49.

¹⁷⁹⁾ BSK Strafrecht II-Hopf, Art. 271 N 15.

Informationen nicht später amerikanischen Behörden oder Gerichten als Beweismittel vorgelegt werden¹⁸⁰⁾.

Möglich ist zudem, die *Bewilligung zur selbständigen Beweisaufnahme* für das US-Verfahren beim BJ zu beantragen. Diese wird allerdings nur bei Vorliegen von triftigen Gründen bewilligt, z.B. wenn für das amerikanische Verfahren ein wichtiger Beweis erhoben werden soll, der auf dem Weg der Rechtshilfe nur mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten und Umtrieben beigebracht werden kann¹⁸¹⁾. Neben der eidgenössischen ist immer auch eine kantonale Bewilligung erforderlich¹⁸²⁾. Die SBVg hat im November 2000 beim EFD eine Bewilligung eingeholt, wonach die Banken bzw. deren Angestellte und Organe die gemäss dem «Final Qualified Intermediary Withholding Agreement» (IRS Revenue Procedure 2000-12) vorgesehenen Handlungen auf schweizerischem Gebiet vollziehen dürfen¹⁸³⁾. Die mit den Quellensteuerabzügen und Kontrollen befassten Personen haben jedoch das Bankgeheimnis zu beachten und können nicht gestützt auf die genannte Bewilligung dem IRS Auskünfte erteilen.

Möglich ist schliesslich auch die Beweisaufnahme jenseits der schweizerischen Landesgrenzen. Zeugeneinvernahmen und Dokumenteneinsicht für US-Verfahren können deshalb jenseits der Landesgrenze durchgeführt werden. Besonders beliebt sind Evian und Konstanz.

Caveat: Bei all den vorerwähnten Möglichkeiten, Art. 271 Ziff. 1 StGB zu «umschiffen», ist folgendes im Auge zu behalten: obwohl auf die eine oder auf die andere Art und Weise Art. 271 Ziff. 1 StGB umgangen werden kann, machen sich die Beteiligten allenfalls nach Art. 273 StGB strafbar, sofern Geheimnisse Dritter an die amerikanischen Behörden preisgegeben werden (dazu hinten Frage 10). Wenn die US-Behörden ihre Auskunftsbegehren nicht direkt an die schweizerische Gesellschaft richten, sondern den Amts- oder Rechtshilfeweg beschreiten, findet keine Verletzung von Art. 271 StGB statt. Die Amtshandlungen für den fremden Staat werden hier von schweizerischen Behörden durchgeführt, was dem Sinn und Zweck von Art. 271 StGB entspricht¹⁸⁴⁾.

¹⁸⁰⁾ VPB 49 (1985), S. 78 ff. (Nr. 16), S. 90, *Curt Markees*, Die Vornahme von Prozesshandlungen auf schweizerischem Gebiet zuhanden eines ausländischen Verfahrens im Lichte des Art. 271 StGB, SJZ 65 (1969), S. 33 f., S. 36.

¹⁸¹⁾ *Lionel Frei*, Schweizerische Unternehmen in den USA als Diener zweier Herren: Amerikanische Verfahrenspflichten und schweizerische Geheimhaltung, SJZ 82 (1986) S. 73, 76; *Curt Markees*, Die Vornahme von Prozesshandlungen auf schweizerischem Gebiet zuhanden eines ausländischen Verfahrens im Lichte des Art. 271 StGB, SJZ 65 (1969), S. 33 ff., S. 35-36.

¹⁸²⁾ VPB 49 (1985), S. 78 ff. (Nr. 16), S. 90; VPB 46 (1982), S. 366 ff. (Nr. 68), S. 382.

¹⁸³⁾ Beilage 2 zu Zirkular Nr. 7020 der SBVg vom 15. November 2000.

¹⁸⁴⁾ *Guldener/Miller* bei Hans Smit, *International Cooperation in Litigation: Switzerland, Europe*, The Hague 1965, S. 358 ff., 360, 366, 369.

10. Bedeutung von Art. 273 StGB

Falls US-Behörden unilateral vorgehen, um Informationen aus der Schweiz zu beschaffen, so spielt auch Art. 273 StGB eine zentrale Rolle. Angestellte und Organe einer schweizerischen Gesellschaft machen sich im Sinne von Art. 273 Abs. 2 StGB strafbar, wenn sie ein Fabrikations- oder Geschäftsgeheimnis einer US-Behörde offenlegen bzw. zugänglich machen. Der Begriff des Fabrikations- oder Geschäftsgeheimnisses in Art. 273 StGB ist nicht derselbe wie in Art. 162 StGB, er geht wesentlich weiter und umfasst alle Tatsachen des wirtschaftlichen Lebens, an deren Geheimhaltung ein schutzwürdiges Interesse besteht¹⁸⁵⁾.

US-Behörden dürfen sich grundsätzlich direkt an eine schweizerische Gesellschaft wenden und diese um Auskunft ersuchen. Dabei ist aber Folgendes zu beachten: Über die Offenlegung von Informationen, deren alleinige Geheimnisherrin die befragte schweizerische Gesellschaft ist, darf und muss diese selber entscheiden. Keine Behörde kann diesen Entscheid für die Geheimnisherrin fällen¹⁸⁶⁾. Werden jedoch Informationen über Dritte herausverlangt, namentlich über Kunden oder Lieferanten, so müssen diese Dritten gemäss Richtlinie der Bundesanwaltschaft zu Art. 273 StGB «vorher in aller Form zustimmen»¹⁸⁷⁾. Werden Auskünfte ohne Zustimmung der betroffenen Dritten an US-Behörden übermittelt, so machen sich die betreffenden Angestellten und Organe der schweizerischen Gesellschaft nach Art. 273 StGB strafbar¹⁸⁸⁾.

In der Praxis hat sich folgendes Vorgehen bewährt, um die Androhung bzw. das Verhängen von Sanktionen¹⁸⁹⁾ seitens der US-Behörde nach Möglichkeit abzuwenden:

- Triage der von der US-Behörde verlangten Dokumente. Herausgabe von Unterlagen, deren Geheimnisherrin die Bank ist bzw. welche keine Geheimnisse Dritter (namentlich von Bankkunden) tangieren. Um Transparenz zu schaffen empfiehlt es sich, die Grundsätze der Triage in einem Memorandum oder Affidavit¹⁹⁰⁾ festzuhalten und die mit der Durchführung der Triage beauftragten Personen auf die schriftlichen Grundsätze zu verpflichten.
- Einholen von Zustimmungen («waiver») Dritter zur Herausgabe von Informationen an die US-Behörde. Das Vorgehen ist nur praktikabel, wenn die Zahl der Dritten relativ klein ist. Zudem kommt das Vorgehen primär bei Rechtshilfe in Zivilsachen zur Anwendung, bei der Rechtshilfe in Strafsachen und Amtshilfe ist die Wahrscheinlichkeit der Zustimmung im Allgemeinen gering.

¹⁸⁵⁾ BEG 104 IV 175 ff., 182, 101 IV 312 ff. 313, 98 IV 209 ff., 210.

¹⁸⁶⁾ Gerber, ZStrR 93 (1077) S. 257 ff., 283 f.

¹⁸⁷⁾ Die Richtlinie der Bundesanwaltschaft ist publiziert in BSK Strafrecht II-Hopf, Art. 273 N 9 sowie in Bodmer/Kleiner/Lutz, Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, Art. 47 N 395 sowie bei Gerber, ZStrR 93 (1977) S. 257 ff., 289.

¹⁸⁸⁾ Gerber, ZStrR 93 (1977) S. 257 ff., 282; Zulauf, Blocking Statutes, S. 1089.

¹⁸⁹⁾ Hinten bei Fn. 203-205.

¹⁹⁰⁾ Affidavits (eidesstattliche Erklärungen) können bei der US Embassy in Bern oder auch bei den US Consular Services in Zürich beglaubigt werden. http://www.eda.admin.ch/eda/de/home/rep/forrep/hidden/c_228.html.

- Schwärzen («masking») von Namen Dritter sowie von Informationen, welche Rückschlüsse auf die Identität Dritter zulassen. Falls die US-Behörde gestützt auf geschwärzte Informationen anschliessend ein Amtshilfeersuchen stellt, so ist dies im Lichte von Art. 273 StGB nicht zu beanstanden¹⁹¹⁾.

Daneben bestehen weitere Möglichkeiten zur Entschärfung. Zunächst sind unter Art. 273 StGB nur Informationen geschützt, welche in irgend einer Weise mit der Schweiz verknüpft sind, d.h. es muss eine sog. «*Binnenbeziehung*» zur Schweiz vorhanden sein¹⁹²⁾. Die notwendige Binnenbeziehung besteht immer dann, wenn der Geheimnisherr (Kunde oder Lieferant) in der Schweiz Wohnsitz oder Sitz hat¹⁹³⁾. Unklar ist, ob eine Binnenbeziehung auch dann vorliegt, wenn ein Geheimnis in der Schweiz materialisiert ist, wie etwa ausländisches Kapital auf einem schweizerischen Bankkonto. Die Lehre geht teilweise davon aus, dass in einem solchen Fall die Binnenbeziehung zu bejahen ist¹⁹⁴⁾. Entsprechend wäre eine Binnenbeziehung bei amerikanischen Bankkunden, welche in der Schweiz ein Konto/Depot führen, jedoch keinen Wohnsitz haben, zu bejahen. Es gibt aber auch Gegenstimmen¹⁹⁵⁾ und es besteht keine gesicherte Praxis zu dieser Frage.

Soweit Amts- oder Rechtshilfe gesetzlich vorgesehen ist, ist die Auskunftserteilung an US-Behörden durch Rechtshilfebeamte eine gesetzlich erlaubte Handlung im Sinne von Art. 14 StGB¹⁹⁶⁾.

US-Behörden zögern nicht, drakonische *Sanktionen* gegen unwillige schweizerische Gesellschaften anzudrohen und anzuwenden, falls ihre unilateralen Aus-

¹⁹¹⁾ Ob das Vorgehen unter dem Auftragsrecht zulässig ist, wurde kürzlich medial angezweifelt. NZZ am Sonntag vom 11. Januar 2009, S. 27 «Wie UBS-Kundendaten zu den US-Behörden kamen».

¹⁹²⁾ BSK Strafrecht II-Hopf, Art. 273 N 10-12; *Gerber*, ZStrR 93 (1977) S. 257 ff., 280 ff.

¹⁹³⁾ *Gerber*, ZStrR 93 (1977) S. 253 ff., 280.

¹⁹⁴⁾ *Gerber*, ZStrR 93 (1977) S. 257 ff., 281; *Trechsel/Jean-Richard*, StGB, PK, Art. 273 N 9; *Stratenwerth/Bommer*, Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II, Straftaten gegen Gemeininteressen, 6. A., Bern 2008, S. 291; P.-D. *Schupp*, Devoirs de discrétion suisses et obligations de produire des pièces en procédure pénale américain, Diss Lausanne 1987, S. 90-91; *Peter Honegger*, Amerikanische Offenlegungspflichten in Konflikt mit schweizerischen Geheimhaltungspflichten, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 89, Zürich 1986, S. 142; Memorandum der Direktion für Völkerrecht, EDA an das Department of State vom 6. Juni 1983, abgedruckt bei Lucius Caflisch, La pratique suisse en matière de droit international public 1983, SJIR 40 (1984) 115 ff, 162 ff, insb. 163.

¹⁹⁵⁾ BSK Strafrecht II-Hopf, Art. 273 N 12; *Donatsch/Wohlens*, Strafrecht IV, Delikte gegen die Allgemeinheit, 3. A., Zürich 2004, S. 270; *Stratenwerth/Wohlens*, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Handkommentar, Bern 2007, Art. 273 N 2; *Ursula Cassani*, «Pretrial discovery» sur sol suisse et protection pénale de la souveraineté territoriale, SZW 64 (1992) S. 10 ff, 15-16.

¹⁹⁶⁾ BSK Strafrecht II-Hopf, Art. 273 N 8; *Trechsel/Jean-Richard*, StGB, PK, Art. 273 N 16 mit weiteren Hinweisen; *Stratenwerth/Bommer*, Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II, Straftaten gegen Gemeininteressen, 6. A., Bern 2008, S. 294; *Donatsch/Wohlens*, Strafrecht IV, Delikte gegen die Allgemeinheit, 3. A., Zürich 2004, S. 274; *Lionel Frei*, Schweizerische Unternehmen in den USA als Diener zweier Herren: Amerikanische Verfahrenspflichten und schweizerische Geheimhaltung, SJZ 82 (1986) S. 73, 77.

kunftsbegehren nicht beachtet werden, insbesondere Beugebussen von mehreren zehntausend Dollar pro Tag¹⁹⁷⁾, Entzug der Lizenz zur Ausübung der Geschäftstätigkeit¹⁹⁸⁾, oder auch Verhaftungen¹⁹⁹⁾. Unter solchen Umständen stellt sich die Frage, ob die schweizerische Gesellschaft geltend machen kann, sie erteile die Auskunft nur, weil sie ihr Vermögen retten wolle und handle damit im rechtfertigenden *Notstand* (Art. 17 StGB) oder zumindest in entschuldbarem Notstand (Art. 18 StGB)²⁰⁰⁾. Voraussetzung ist, dass die aufgrund der Sanktionen drohenden Gefahren die Beeinträchtigung der durch Art. 273 StGB geschützten Interessen überwiegt²⁰¹⁾. Die Interessenabwägung wird aber nur in Ausnahmefällen zur Rechtfertigung oder Entschuldigung führen²⁰²⁾. Eine andere Interpretation von Art. 17 bzw. 18 StGB würde die US-Behörden geradezu einladen, gegen auskunftsverweigernde schweizerische Gesellschaften mit Beugebussen und anderen massiven Sanktionen unter Druck zu setzen, um Art. 273 StGB und andere schweizerische Geheimhaltungsvorschriften (insbesondere Art. 47 BankG) zu «neutralisieren»²⁰³⁾. Die Bejahung einer Notstandsituation wegen Sanktionen einer US-Behörde ist deshalb abzulehnen, zumindest ist grösste Zurückhaltung geboten²⁰⁴⁾. Umgekehrt dürfte für den ausländischen Staat der Umstand, dass sich eine Person aufgrund der durchgeführten Untersuchungsmassnahmen nach Art. 273 StGB strafbar macht, kaum relevant sein. Es gilt hier der Grundsatz, dass kein Staat etwaige Auswirkungen von ausländischen Strafvorschriften gegen sich gelten lassen muss²⁰⁵⁾.

¹⁹⁷⁾ Peter Honegger, Amerikanische Offenlegungspflichten in Konflikt mit schweizerischen Geheimhaltungspflichten, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 89, Zürich 1986, S. 62, 103, 174.

¹⁹⁸⁾ Ders., S. 62, 174; Frey, S. 159 bei Fn. 3.

¹⁹⁹⁾ Der UBS-Mitarbeiter Martin Liechti wurde offenbar im Frühsommer 2008 beim Umsteigen am Flughafen Miami angehalten, vgl. NZZ Nr. 111 vom 15. Mai 2008, S. 25 sowie NZZ am Sonntag vom 18. Mai 2008, S. 35. Im Herbst wurde auch das UBS-Konzernleitungsmitglied Raoul Weil in den USA beschuldigt bzw. angeklagt, vgl. NZZ Nr. 267 vom 14. November 2008, S. 23. Da Raoul Weil nicht zur Einvernahme erschien, wurde er gemäss Medienberichten auf die Listen der Justizflüchtigen gesetzt, vgl. NZZ Nr. 12 vom 15. Januar 2009, S. 1 und 21.

²⁰⁰⁾ BSK Strafrecht II-Hopf, Art. 273 N 23; Bodmer/Kleiner/Lutz, Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, Art. 47 N 326-334; Gerber, ZStrR 93 (1977) S. 257 ff., 284.

²⁰¹⁾ Donatsch/Wohlers, Strafrecht IV, Delikte gegen die Allgemeinheit, 3. A., Zürich 2004, S. 274.

²⁰²⁾ Trechsel/Jean-Richard, StGB, PK, Art. 273 N 15 mit Hinweisen.

²⁰³⁾ Vgl. etwa im Fall SEC v. Banca della Svizzera Italiana, 92 F.R.D. 111, 118 (S.D.N.Y. 1981).

²⁰⁴⁾ Dahingehend auch Trechsel/Jean-Richard, StGB, PK, Art. 273 N 15 mit weiteren Hinweisen; BSK Strafrecht II-Hopf, Art. 273 N 23; Stratenwerth/Bommer, Schweizerisches Strafrecht, Besonderer Teil II, Straftaten gegen Gemeininteressen, 6. A., Bern 2008, S. 294; Donatsch/Wohlers, Strafrecht IV, Delikte gegen die Allgemeinheit, 3. A., Zürich 2004, S. 274; Lionel Frei, Discovery, Secrecy, and International Mutual Assistance in Civil Matters, in: Litigation of Business Matters in the United States and International Legal Assistance, St. Galler Studien zum Privat- Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 3, Bern und Stuttgart 1984, S. 169 ff., 191.

²⁰⁵⁾ vgl. Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs vom 16. April 1986 I R 32/84, auszugsweise abgedruckt in Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, B 27.1 Nr. 34 mit Hinweis auf United (Fortsetzung S. 821)

Kürzlich hat die FINMA einen neuen, bisher in der Lehre und Praxis nicht erprobten Weg gewählt, um der UBS die Herausgabe von Kundendaten ausserhalb der Amts- und Rechtshilfe an US-Behörden zu ermöglichen: Gestützt auf die bankgesetzlichen Massnahmen bei *Insolvenzgefahr*²⁰⁶⁾ hat die FINMA die Edition der 255 Kundendossiers von der UBS verlangt und die Kundendossiers an die US-Behörden weitergereicht²⁰⁷⁾. Damit erübrigte sich die Amtshilfe und der IRS zog das Ersuchen zurück²⁰⁸⁾. Andererseits waren, so schien es, Sanktionen gemäss Art. 273 StGB sowie Art. 47 BankG kein Thema, da die UBS bzw. deren Organe die Kundendaten an eine schweizerische und nicht an eine ausländische Behörde edierten²⁰⁹⁾. Die Aktion wurde in der Presse bzw. von professoraler Seite als tiefer Griff in die juristische Trickkiste bzw. als Bubentrickli kritisiert²¹⁰⁾.

Im Gegensatz zu Art. 47 BankG (Bankgeheimnis) und Art. 162 StGB (Verletzung des Fabrikations- oder Geschäftsgeheimnisses) schützt Art. 273 StGB nicht private Vermögensinteressen, sondern staatliche Interessen an der Verhinderung von Wirtschaftsspionage. Die geschützten Interessen sind verschieden, Art. 273 StGB steht in Idealkonkurrenz zu den genannten Geheimhaltungsvorschriften²¹¹⁾. Es muss deshalb das Strafschärfungsprinzip (Art. 49 StGB) Anwendung finden.

Schlussbemerkung

Die Amts- und Rechtshilfe mag für amerikanische Bankkunden ein Verrat am schweizerischen Bankgeheimnis sein, für unsere Banken kann dieser Informationskanal jedenfalls das Mittel sein, um sich aus der Catch-22 Situation zwischen amerikanischen Sanktionen²¹²⁾ und schweizerischen «Blocking Statutes»²¹³⁾ zu befreien.

(Fortsetzung von S. 820)

States of America v. Vetco Inc., U.S. Court of Appeals, 9th Circuit, 5-11-81, U.S. Tax Cases 81-1, Nr. 9428, Commerce Clearing House.

- ²⁰⁶⁾ Die FINMA kann gemäss Art. 25 BankG bei begründeter Besorgnis der Insolvenzgefahr – d.h. wenn die Existenz der Bank in Gefahr steht – Schutzmassnahmen nach Art. 26 BankG ergreifen, namentlich den Organen der Bank Weisungen erteilen.
- ²⁰⁷⁾ NZZ Nr. 42, vom 19. Februar 2009, S. 1, 13, 19. Die Weiterreichung der Kundendossiers erfolgte offenbar gleichentags nach Erhalt der Unterlagen, am 18. Februar 2009. Medienmitteilung des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. Februar 2009. http://www.tribunal-administratif.ch/7.3.5_pressemitteilung20090226_ubs_finma_fassung_3.pdf.
- ²⁰⁸⁾ NZZ Nr. 66, vom 20. März 2009, S. 19.
- ²⁰⁹⁾ Die betroffenen amerikanischen Bankkunden erstatteten allerdings Strafanzeige gegen die Verwaltungsratspräsidenten der UBS sowie der FINMA. NZZ Nr. 46, vom 25. Februar 2009, S. 19.
- ²¹⁰⁾ NZZ Nr. 42, vom 19. Februar 2009, S. 13; Sonntag, vom 8. März 2009, S. 23.
- ²¹¹⁾ BEG 101 IV S. 177 ff., 204, *Bodmer/Kleiner/Lutz*, Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, Art. 47 N 397; *Gerber*, ZStrR 93 (1977) S. 257 ff., 267, 301.
- ²¹²⁾ Dazu vorn Fn. 193-194.
- ²¹³⁾ Dazu vorn Fragen 9-10.

Literaturverzeichnis

- Althaus Annette*, Internationale Amtshilfe als Ersatz für die internationale Rechtshilfe bei Insiderverfahren, AJP 8/99, S. 929 ff.
- Beglinger Fridolin*, Rechtshilfeverfahren: Anwesenheit, spontane Übermittlung und Zweites Zusatzprotokoll zum Europäischen Rechtshilfeübereinkommen, AJP 2007, S. 916-927.
- Behnisch Urs*, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, in: Jusletter 26. Januar 2009
- Bernasconi Paolo*, Internationale Amts- und Rechtshilfe bei Einziehung, organisiertem Verbrechen und Geldwäscherei, in: Kommentar Einziehung, organisiertes Verbrechen und Geldwäscherei, Bd. II, Zürich 2002, S. 143-518.
- ders., Bankgeheimnis und internationale Rechtshilfe in Strafsachen zwischen Datenschutz und Tatenschutz: Quadratur des Zirkels, in: Aktuelle Rechtsprobleme des Finanz- und Börsenplatzes Schweiz, WBS-HSG Bd. 3, Bern 1995, S. 92-104.
- ders., Droits et devoirs de la banque et de ses clients dans la procédure d'entraide judiciaire internationale en matière pénale, in: Beiträge zum schweizerischen Bankenrecht, Bern 1987, S. 343-410.
- Bodmer/Kleiner/Lutz*, Kommentar zum schweizerischen Bankengesetz, Zürich 1997, Art. 47 N 55-86.
- Breitenmoser Stephan*, Amts- und Rechtshilfe im Rahmen der «Bilateralen II»-Verträge, AJP 8/2005, 929-940.
- Frey Beat*, Aktuelle Praxis des Bundesamtes für Justiz in Amts- und Rechtshilfefällen, in: Ehrenzeller Bernhard (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, Schriftenreihe des Instituts für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis, Bd. 33, St. Gallen 2005, S. 157-173.
- Gerber Rudolf*, Einige Probleme des wirtschaftlichen Nachrichtendienstes, ZStrR 93 (1977) S. 257-307.
- Haffter Andreas*, Internationale Zusammenarbeit in Strafsachen im Spannungsfeld zwischen Denunziation und Verbrechensbekämpfung: Zur Problematik der spontanen Rechtshilfe (Art. 67a IRSG), AJP 1999, S. 116-121.
- Harari Maurice*, Dix ans de pratique de l'EIMP: un état de lieux, in: Journée 1994 de droit bancaire et financier, vol. 1, Berne 1994, S. 81-127.
- Holenstein Daniel*, Schweizer Bankauskünfte an den ausländischen Fiskus, in: AJP 9/2003, S. 1045 ff.
- Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb*, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Therwil.
- Peter Christoph*, Zielkonflikte zwischen Rechtsschutz und Effizienz im Recht der internationalen Amts- und Rechtshilfe, in: Ehrenzeller Bernhard (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, Schriftenreihe des Instituts für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis, Bd. 33, St. Gallen 2005, S. 189-207.
- Popp Peter*, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001. BSK BEHG-SCHAAD, Art. 38 N 1-185.
- Schramm Dorothee*, Entwicklung bei der Strafbarkeit von privaten Zeugenbefragungen in der Schweiz durch Anwälte für ausländische Verfahren, AJP 2006, S. 491-500.
- Schweizer Rainer J.*, Steuerbehörden benutzen UBS als Untersuchungsgehilfin, in: Jusletter 9. Februar 2009
- Schwob Renate*, Ausbau der Amts- und Rechtshilfe in der Schweiz, Sauberer Finanzplatz auf Kosten Einschränkung rechtsstaatlicher Grundsätze, SJZ 97 (2001) 169-176.
- Waldburger Robert*, Heutige und zukünftige Praxis der internationalen Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich, in: Aktuelle Rechtsprobleme des Finanz- und Börsenplatzes Schweiz, Bd. 11, Bern 2004, S. 421-443.

- Zimmermann Robert*, Communication d'informations et de renseignements pour les besoins de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale: un paradigme perdu?, AJP 2007, 62-69.
- ders., La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 2. A., Bern 2004.
- Zulauf Urs*, Rechtshilfe – Amtshilfe. Zur Zusammenarbeit der Eidg. Bankenkommision mit ausländischen Aufsichtsbehörden im Rahmen der neuen Banken-, Börsen- und Anlagefondsgesetzgebung des Bundes, SZW 67 (1995) 50 ff.
- ders., Kooperation mit dem Ausland: Verrat an der Schweiz? Gedanken zu den Schweizer Verbotsgesetzen («Blocking Statutes») von Art. 271 und 273 StGB und Art. 47 BankG, in: Wirtschaftsrecht zu Beginn des 21. Jahrhunderts, Festschrift für Peter Nobel zum 60. Geburtstag, Bern 2005, S. 1075-1094.
- Zulauf Urs/Burckhardt Fabian*, Nachbesserung durch den Gesetzgeber nötig: Internationale Amtshilfe der Eidgenössischen Bankenkommision für ausländische Finanzmarktaufsichtsbehörden unter dem Börsengesetz, in: Aktuelle Rechtsprobleme des Finanz- und Börsenplatzes Schweiz, Bd. 11, Bern 2004, S. 365-420.

Materialien:

- Bericht zur Änderung der Bestimmung über die internationale Amtshilfe im Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel, Eidg. Finanzdepartement, Januar 2004.
- Botschaft zur Änderung der Bestimmung über die internationale Amtshilfe im Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel vom 10. November 2004 (BBl 2004 S. 6747-6769).
- Botschaft betreffend die Änderung des Rechtshilfegesetzes und des Bundesgesetzes zum Staatsvertrag mit den USA über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen sowie den Bundesbeschluss über einen Vorbehalt zum europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (BBl 1995 III S. 1 ff).
- EBK Bulletin 45/2003, Internationale Amtshilfe der Eidgenössischen Bankenkommision für ausländische Finanzmarktaufsichtsbehörden unter dem Börsengesetz (Stand Juli 2003), S. 51-80.
- Wegleitung des Bundesamtes für Justiz betreffend Internationale Rechtshilfe in Strafsachen, 8. Auflage 1998.