

Andrea Opel

Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten

Auch wenn ein höchstrichterlicher Entscheid noch aussteht, so hat das Bundesverwaltungsgericht kürzlich doch einen ersten Pflock eingeschlagen: Amtshilfe basierend auf gestohlenen Daten ist unzulässig. Daran gilt es festzuhalten – auch de lege ferenda.

Beitragsarten: Urteilsbesprechungen

Rechtsgebiete: Steuerrecht; Datenschutz; Europarecht und Internationales Recht

Zitiervorschlag: Andrea Opel, Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten, in: Jusletter 23. November 2015

Inhaltsübersicht

- I. De lege lata: Keine Amtshilfe gestützt auf gestohlene Daten
 - A. Rechtsgrundlagen
 - 1. Gesetzliche Regelung
 - 2. Fehlende abkommensrechtliche Regelung
 - B. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. September 2015
 - 1. Sachverhalt
 - 2. Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts
 - C. Literaturmeinungen
 - D. Gutachten des Bundesamtes für Justiz
 - 1. Vorbemerkungen zu Art. 26 Abs. 3 OECD-MA
 - 2. Analoge Anwendung der Regeln zur Verwertung illegal erlangter Beweismittel?
 - 3. Verbindlichkeit der Regelung von Art. 7 lit. c StAhiG?
 - 4. Verstoss gegen innerstaatliches Recht (Art. 26 Abs. 3 lit. a und b OECD-MA)?
 - 5. Verstoss gegen den Ordre public (Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-MA)?
 - 6. Verletzung allgemeiner vertraglicher Treuepflichten?
 - E. Fazit
- II. De lege ferenda: Amtshilfe gestützt auf gestohlene Daten – der zweite Anlauf
 - A. Vorgeschichte
 - B. Vernehmlassungsvorlage 2015
 - 1. Erhöhter Druck auf internationaler Ebene (Argument 1)
 - 2. Rechtlich relevanter Unterschied (Argument 2)
 - C. Eigene Stellungnahme
 - 1. In politischer Hinsicht (Argument 1)
 - 2. In rechtlicher Hinsicht (Argument 2)
 - D. Fazit
- III. Schlusswort

I. De lege lata: Keine Amtshilfe gestützt auf gestohlene Daten

[Rz 1] Nachfolgend ist als erstes der Frage nachzugehen, ob die Schweiz gestützt auf das geltende Recht zur Verweigerung von Amtshilfe befugt ist, wenn sich das Ersuchen auf «gestohlene»¹ Daten stützt². Da sich ein ausdrücklicher Vorbehalt in diesem Sinne einzig im Landesrecht findet, wird insbesondere zu prüfen sein, ob das (höherrangige) Abkommensrecht hierfür Raum lässt.

[Rz 2] Nicht weiter vertieft werden soll übrigens die Frage, wie das Verhalten des «Datendiebs» und des datenkaufenden Staates strafrechtlich exakt zu würdigen ist³: Aus Sicht des schweizerischen Rechts dürfte ein solches Vorgehen zwar kein Vermögensdelikt darstellen⁴, jedoch nicht nur

¹ Zu präzisieren ist, dass Diebstahl im Sinne von Art. 139 StGB an Daten nicht möglich ist, da es ihnen an der Sachqualität im strafrechtlichen Sinne mangelt. Die Terminologie wird nachfolgend der Einfachheit halber aber beibehalten.

² Vgl. zum Ganzen auch OPEL, ANDREA, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard – Eine rechtliche Würdigung, Bern 2015, S. 432 ff.

³ Vgl. zur strafrechtlichen Würdigung etwa die (teilweise kontroversen) Äusserungen von DELNON, VERA/NIGGLI, MARCEL ALEXANDER, Verkaufen und Kaufen von strafbar erlangten Bankkundendaten durch ausländische Behörden als schweizerisch-deutsches Tatgeschehen, Jusletter 8. November 2010, Rz. 1 ff., sowie EICKER, ANDREAS, Ist die im Ausland geäusserte Bereitschaft, in der Schweiz illegal erlangte Daten anzukaufen, wirklich als Staatsschutzdelikt verfolgbar?, Jusletter 10. Januar 2011, Rz. 1 ff.; DERS., Zur Strafbarkeit des Kopierens und Verkaufens sowie des Ankaufens von Bankkundendaten als schweizerisch-deutsches Tatgeschehen, Jusletter 30. August 2010, Rz. 1 ff.

⁴ Siehe FN 1.

Tatbestände zum Schutz vor Geheimnisverrat⁵, sondern darüber hinaus auch solche erfüllen, die den Staatsschutz bzw. den Schutz der staatlichen Souveränität bezwecken⁶.

A. Rechtsgrundlagen

1. Gesetzliche Regelung

[Rz 3] Nach Art. 7 lit. c Steueramtshilfegesetz (StAhiG)⁷ ist auf ein Amtshilfeersuchen nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind⁸. Der Vorbehalt ist weit gefasst, so wird etwa nicht danach differenziert, ob der ersuchende Staat die Informationen bloss (passiv) entgegengenommen oder aktiv auf deren Erlangung hingewirkt hat. Es spielt also für die Ablehnung des Ersuchens keine Rolle, ob der ausländische Fiskus die Daten entgeltlich oder unentgeltlich erworben hat⁹. Der deliktische Ursprung allein wird als massgebend eingestuft. Ausserdem können nach Ansicht von HOLENSTEIN auch im Ausland gestohlene Daten nicht als Grundlage für ein Amtshilfeersuchen dienen, weil der Datendiebstahl, hätte er sich in der Schweiz ereignet, nach schweizerischem Recht strafbar sei¹⁰. Die Verweigerung der Amtshilfe betreffe überdies alle Staaten, an welche der erwerbende Staat die Daten weitergegeben habe¹¹.

2. Fehlende abkommensrechtliche Regelung

[Rz 4] Der Vorbehalt von Treu und Glauben wird einzig im Steueramtshilfegesetz ausdrücklich erwähnt. Auf abkommensrechtlicher Ebene hingegen hat dieser – soweit ersichtlich – bislang keinen Niederschlag gefunden. Gemäss Erläuterndem Bericht zur Amtshilfeverordnung soll der Bundesrat den Vorbehalt von Treu und Glauben den Regierungen der anderen Vertragsstaaten jeweils in Form einer Erklärung mitteilen¹². Dies wird seit Frühjahr 2010 offenbar auch so gehandhabt¹³, wie

⁵ Zu denken ist vorab an das Bankgeheimnis (Art. 47 BankG) sowie an das Fabrikations- oder Geschäftsgeheimnis (Art. 162 StGB). Vgl. hierzu etwa HEINE, GÜNTER, Entwendete und staatlich angekaufte Bankdaten, Viel Lärm um nichts?, ASA 2010/11, S. 525 ff., S. 528. Ein Vermögensdelikt demgegenüber stellt die Datenentwendung nicht dar: DERS., a.a.O., S. 530. Vgl. auch Urteil des Bundesgerichts A-6843/2014 vom 15. September 2015, E. 7.5.

⁶ Verbotene Handlung für einen fremden Staat (Art. 271 StGB) sowie wirtschaftlicher Nachrichtendienst (Art. 273 StGB). Ausführlich HEINE (FN4), S. 528 ff.

⁷ Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, SR 651.1.

⁸ So auch Art. 5 Abs. 1 lit. b sowie lit. c der vormaligen Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV).

⁹ HOLENSTEIN, DANIEL, in: Zweifel, Martin/Beusch, Michael/Matteotti, René (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 26 N 302.

¹⁰ HOLENSTEIN (FN 9), Art. 26 N 302.

¹¹ HOLENSTEIN (FN 9), Art. 26 N 304.

¹² Anhörung zur Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV), Erläuternder Bericht vom 20. Januar 2010, hrsg. von der EStV, Abteilung für Internationales, S. 9 (Erläuternder Bericht ADV).

¹³ Vgl. Interpellation vom 16. März 2012 (12.3302): Verwendung von gestohlenen Bankdaten in Steuerverfahren (Antwort des Bundesrats zur 3. Frage).

sich etwa der Revisionsbotschaft zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland entnehmen lässt¹⁴.

[Rz 5] In der Botschaft zum Steueramtshilfegesetz wird ausserdem darauf hingewiesen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben völkerrechtlich in Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (WÜRV)¹⁵ verankert sei¹⁶. Mit der Regelung des Art. 7 lit. c StAhiG werde (lediglich) *klargestellt*, dass das Ersuchen eines Staates gestützt auf illegal beschaffte Bankdaten dem Zweck und der Bedeutung eines Doppelbesteuerungsabkommens widerspreche und damit als treuwidrig zu qualifizieren sei¹⁷. Der Bundesrat geht somit unter Berufung auf Art. 31 WÜRV davon aus, dass es sich beim Vorbehalt von Treu und Glauben um eine allgemeine völkerrechtliche Schranke handelt, die keiner ausdrücklichen Verankerung in den Abkommen bedarf¹⁸.

B. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. September 2015

[Rz 6] Im September 2015 hat das Bundesverwaltungsgericht in einem Leitentscheid festgehalten, dass auf ein Amtshilfeersuchen basierend auf illegal erworbenen Daten nicht einzutreten ist¹⁹. In casu stützte sich das Ersuchen auf die dem OECD-Standard entsprechende Amtshilfeklausel des Doppelbesteuerungsabkommens mit Frankreich (DBA-F)²⁰ und war in Anwendung des Steueramtshilfegesetzes zu beurteilen. Obschon der Entscheid nicht letztinstanzlich sein dürfte, sondern – die «Wesentlichkeitsschwelle» nach Art. 84a BGG wohl überschreitend²¹ – beim Bundesgericht angefochten werden kann, sollen die hier interessierenden Erwägungen kurz aufgezeigt werden.

1. Sachverhalt

[Rz 7] Die Direction Générale des Finances Publiques Française stellte am 23. Dezember 2013 gestützt auf Art. 28 DBA-F ein Amtshilfeersuchen beruhend auf einer Liste von Personen, die angeblich Geschäftsbeziehungen zur UBS in der Schweiz unterhalten und dem französischen Fiskus Bankkonten bzw. in Frankreich erzielte Einkünfte verschwiegen haben. Mit Schlussverfügung vom 21. Oktober 2014 gab die ESTV dem Gesuch statt. Gegen diesen Entscheid wurde Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erhoben unter anderem mit der Rüge, dass das Ersuchen auf gestohlenen Daten beruhe.

¹⁴ Vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 3. Dezember 2010, BBl 2011 485 ff., 495.

¹⁵ SR 0.111 (für die Schweiz in Kraft seit 6. Juni 1990).

¹⁶ Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011 (Botschaft StAhiG), BBl 2011 6193 ff., 6208.

¹⁷ Botschaft StAhiG, ebd.

¹⁸ Botschaft StAhiG, ebd. Siehe auch Erläuternder Bericht ADV, S. 9.

¹⁹ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6843/2014 vom 15. September 2015.

²⁰ SR 0.672.934.91.

²¹ Vgl. zu diesem Erfordernis OPEL (FN 2), S. 543 ff.

2. Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts

[Rz 8] Als erstes nimmt das Bundesverwaltungsgericht eine Beurteilung gestützt auf das *Landesrecht* vor, namentlich unter Berufung auf Art. 7 lit. c StAhiG. Nach dieser Regelung dürfen Amtshilfeersuchen nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen, namentlich nicht auf illegal erworbenen Daten beruhen. Dies ist der Fall, den der Gesetzgeber besonders vor Augen hatte. Das Gericht merkt an, dass Art. 7 lit. c StAhiG für Diskussionen gesorgt hat, und weist auf den gescheiterten Versuch hin, anlässlich der Teilrevision von 2013 zwischen aktiv und passiv erlangten Daten deliktischen Ursprungs zu differenzieren. Dies stellt nach Ansicht der St. Galler Richter unter Beweis, dass die Schweiz zu keinerlei Amtshilfe gestützt auf gestohlene Daten bereit ist. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass das Steueramtshilfegesetz erneut Gegenstand politischer Diskussionen bilden könnte – anzuwenden ist das geltende Recht. Jedoch, so das Gericht weiter, kann das Steueramtshilfegesetz lediglich ausführende Vorschriften treffen (vgl. Art. 1 Abs. 1 StAhiG). Aufgrund des Vorrangs des internationalen Rechts vermag es keine zusätzlichen Bedingungen im Bereich der Amtshilfe zu statuieren als jene, die das einschlägige Abkommen aufstellt.

[Rz 9] Folglich wendet sich das Gericht der Analyse des *internationalen Rechts* zu. Auch wenn Art. 28 DBA-F, der Art. 26 OECD-MA entspricht, weder auf den Grundsatz von Treu und Glauben verweist noch sich zum Hintergrund der Daten äussert, die einem Amtshilfeersuchen zugrunde liegen, heisst das laut Gericht noch nicht, dass einem Ersuchen basierend auf gestohlenen Daten stattzugeben ist – dagegen führt es folgende drei Gründe an (vgl. E. 7.4.1 ff.):

- Gemäss Art. 28 Abs. 3 lit. b DBA-F ist die Amtshilfeverpflichtung nicht so auszulegen, dass Informationen erteilt werden müssten, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können (Grundsatz der Gegenseitigkeit). Das Bundesverwaltungsgericht hält fest, dass die Verwendung von illegal erlangten Beweismitteln zu Steuerveranlagungszwecken nach schweizerischem Recht untersagt ist. Dies würde eine Verletzung des Anspruchs auf ein faires Verfahren bedeuten und ist somit verfassungswidrig (Art. 29 BV). Dasselbe gilt im (Steuer-)Strafbereich, sofern insoweit überhaupt eine Parallele gezogen werden kann: Rechtswidrig erlangte Beweismittel, jedenfalls sofern sie nicht auch rechtmässig hätten beschafft werden können, dürfen nur verwertet werden, wenn sie zur Aufklärung schwerer Straftaten, d.h. Verbrechen, unerlässlich sind (Art. 141 Abs. 2 Strafprozessordnung; StPO²²). Im Bereich der direkten Steuern finden sich – mit Ausnahme von Art. 14 Abs. 4 Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR)²³ – jedoch höchstens Vergehenstatbestände, die hierfür nicht schwer genug wiegen. Der ersuchenden Behörde können daher basierend auf gestohlenen Daten keine Auskünfte erteilt werden, da dies *klar dem Gesetz und der Verwaltungspraxis in der Schweiz widerspricht*.
- Gemäss Art. 28 Abs. 3 lit. b DBA-F besteht auch dann keine Pflicht zur Auskunftserteilung, wenn sich die Informationen nach dem Recht oder der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates, d.h. Frankreich, nicht beschaffen liessen. Das Bundesverwaltungsgericht weist anhand verschiedener Gerichtsurteile nach, dass den Steuerbehörden *nach französischem Recht und dortiger Verwaltungspraxis die Verwendung von Daten aus strafbaren Handlungen ebenfalls klar verwehrt ist*. Lassen sich die Informationen aber auch gestützt auf das nationale Recht des

²² Schweizerische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007, SR 312.0.

²³ Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht, SR 313.0

ersuchenden Staates nicht erlangen, so kann auch nicht der Amtshilfeweg beschritten werden, um diese Klippe zu umschiffen.

- Schliesslich ist nach Ansicht der St. Galler Richter im Bereich des internationalen Rechts der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten – selbst dann, wenn eine ausdrückliche Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen fehlt. Zum einen stellt dies einen allgemeinen Rechtsgrundsatz («principe général du droit des gens») dar und damit eine autonome Rechtsquelle des internationalen Rechts. Zum anderen sind Amtshilfeklauseln im Lichte des Wiener Übereinkommens nach Treu und Glauben auszulegen. Haben die Staaten ein Verfahren des Informationsaustauschs vertraglich geregelt, so gebietet es sich, dass sie nicht auf andere Wege ausweichen. Stützt ein Staat das Amtshilfeersuchen auf gestohlene Daten, verhält er sich seinem Vertragspartner gegenüber treuwidrig. Es ist ausserdem nicht ersichtlich, wie ein nach Massgabe des Rechts beider Vertragsstaaten unrechtmässiges Vorgehen angängig sein soll, sobald es in ein internationales Amtshilfeersuchen eingebettet wird. Das Recht bindet nicht nur die Individuen, sondern auch die staatlichen Organe, von dem sie auch nicht nach dem Grundsatz «Der Zweck heiligt die Mittel» abweichen dürfen. Das Gericht kommt zum Schluss, dass ein auf illegal erworbene Daten gestütztes Amtshilfeersuchen *den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt*, der implizit in Art. 28 DBA-F enthalten ist und von Art. 7 lit. c StAhiG lediglich in Erinnerung gerufen wird.

[Rz 10] Das Bundesverwaltungsgericht hält überdies fest, dass es nach Art. 7 lit. c StAhiG keine Rolle spielt, ob der ersuchende Staat für die Daten bezahlt hat oder nicht und ob staatliche Behörden am Rechtsbruch in irgendeiner Weise beteiligt waren oder nicht und ebenso wenig, wo das Delikt begangen wurde: Entscheidend ist einzig die Tatsache, dass die Daten durch in der Schweiz strafbare Handlungen erlangt worden sind, mithin ihre deliktische Herkunft.

[Rz 11] Schliesslich befasst sich das St. Galler Gericht eingehend mit der Frage, ob vorliegend die deliktische Herkunft der Daten hinreichend dargetan ist. Da die ersuchende Behörde nicht bescheinigte, dass das Ersuchen *nicht* auf solchen Informationen beruht, mussten sich die Richter ihre Meinung gestützt auf die Akten bilden – namentlich auf die Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach die fragliche Liste von einem Bankdatendiebstahl herrührte – und auf Ereignisse, über die die Medien im Jahr 2012 berichtet hatten. Aufgrund dieser Informationen kommt das Gericht zum Schluss, dass die von Frankreich vorgelegte Namensliste von einem anonymen Schreiben stammte, das ein Angestellter einer der betroffenen Banken den französischen Behörden im Jahr 2010 zugestellt hatte. Folglich wird die Beschwerde gutgeheissen.

C. Literaturmeinungen

[Rz 12] Die Lehre spricht sich überwiegend dafür aus, dass die Steuerbehörden auf Amtshilfeersuchen, die auf illegal beschafften Daten beruhen, nicht einzutreten haben – und zwar gestützt auf die allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätze. Am einlässlichsten mit dieser Problematik befasst hat sich wohl WYSS, der in Übereinstimmung mit dem Bundesrat zum Schluss kommt, dass Amtshilfesuche letztlich gestützt auf Art. 26 WÜRV abgelehnt werden können²⁴. Er zieht ausser-

²⁴ WYSS, RUDOLF, Illegal beschaffte Daten – eine Grundlage für Internationale Amts- und Strafrechtshilfe in Fiskalsachen?, AJP 2011, S. 731 ff., insb. S. 735 f. Er weist ausserdem darauf hin, dass der Vorbehalt von Treu und Glauben mit den Ablehnungsgründen von Art. 26 Abs. 3 OECD-MA kompatibel sei.

dem einen Vergleich zur Rechtshilfe: Im Bereich der staatsvertraglichen Rechtshilfe gelte kraft des Wiener Übereinkommens nichts anderes und selbst wenn es an einer staatsvertraglichen Vereinbarung fehle, könne die Rechtshilfe diesfalls gestützt auf den in Art. 1a Rechtshilfegesetz (IRSG)²⁵ verankerten Vorbehalt der öffentlichen Ordnung und anderer wesentlicher Interessen der Schweiz verweigert werden²⁶. MICHELI, der Amtshilfe auf Basis gestohlener Daten ebenfalls missbilligt, beruft sich vor allem auf Art. 26 Abs. 3 lit. a und b OECD-MA, wonach die Schweiz zu keinen Massnahmen verpflichtet ist, die dem eigenen Gesetz oder der Verwaltungspraxis widersprechen²⁷. Ausserdem macht er geltend, dass ein fundamentales öffentliches Interesse daran bestehe, dass sich staatliche Aktivitäten im rechtlichen Rahmen bewegen. Amtshilfe gestützt auf rechtswidrig erworbene Daten verstosse gegen das Legalitätsprinzip. Ablehnend äussert sich auch MOLO²⁸: Wenn die Zusammenarbeit im Steuerbereich zwischen den Staaten mittels geeigneter Amtshilfeklauseln geregelt sei, hätten die Staaten Informationen und Beweiselemente über diese Kanäle zu beschaffen und nicht mittels illegal erworbener Daten; andernfalls würde das vereinbarte Zusammenarbeitsregime seines Sinns entleert. OBERSON vertritt ebenfalls die Ansicht, dass Amtshilfe im Lichte von Art. 26 WÜRV verweigert werden dürfe, sollten die Ersuchen auf Daten deliktischer Herkunft beruhen²⁹. Diese Einschätzung teilen ferner HOLENSTEIN³⁰, DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK³¹ und MARAIA/SANSONETTI³². Kritisch äussert sich auch BALABAN³³. Einzig TOFFOLI ist offenbar der Meinung, dass die Schweiz über kein rechtliches Mittel verfüge, Informationen zurückzuhalten, wenn die Ersuchen auf illegal beschafften Daten fussen³⁴. Von einem Widerspruch zwischen völkerrechtlicher Amtshilfeverpflichtung und Art. 7 lit. c StAhiG geht schliesslich auch SCHODER aus, ohne aber darzulegen, was dies de lege lata für Konsequenzen hat³⁵.

²⁵ Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG) vom 20. März 1981, SR 351.1.

²⁶ WYSS (FN 24), S. 737. Er verweist zudem auf Art. 2 Bst. d IRSG.

²⁷ MICHELI, FRANÇOIS-ROGER, Assistance administrative internationale en matière fiscale et données volées, The IFA's Wealth Gram, Vol. II, N° 20, September 2013, S. 1 ff., insb. S. 4. Der Autor verweist darauf, dass in der Schweiz die Verwendung illegal erlangter Informationen zu Steuerveranlagungs- oder -hinterziehungszwecken ausgeschlossen sei.

²⁸ MOLO, GIOVANNI, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen: Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, ASA 2011/12, S. 143 ff., S. 152.

²⁹ OBERSON, XAVIER in: Danon, Robert/Gutmann, Daniel/Oberson, Xavier/Pistone, Pasquale (Hrsg.), Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, Basel 2014, Art. 26 N 120; DERS., La mise en oeuvre par la Suisse de l'article 26 MC-OCDE, FStR 2012, S. 4 ff., S. 17.

³⁰ HOLENSTEIN (FN 9), Art. 26 N 299. In einem Beitrag von 2008 (Steuerhinterziehung: Schweiz: Sind gestohlene Daten eine tragfähige Basis für ein Rechtshilfe- bzw. Amtshilfeersuchen?, PStR 2008, S. 90 ff., S. 91) hat der Autor argumentiert, dass die Schweiz kein solches Ersuchen bewilligen müsse im Fall, dass dieses auf Daten basiere, welche sich der ersuchende Staat mittels der Verletzung der Souveränität eines Drittstaates beschafft habe, da sich die Schweiz ansonsten an der Souveränitätsverletzung beteiligen würde.

³¹ DONATSCH, ANDREAS/HEIMGARTNER, STEFAN/MEYER, FRANK/SIMONEK, MADELEINE, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2015, S. 247.

³² MARAIA, JEAN-FRÉDÉRIC/SANSONETTI, PIETRO, Switzerland, Exchange of information and cross-border co-operation between tax authorities, Bd. 98b, CDFI 2013, S. 739 ff., S. 754.

³³ Insbesondere auch mit Blick auf die Differenzierung zwischen aktiv und passiv erworbenen Daten: BALABAN, BRANKO, Das Ausland als Steuergesetzgeber der Schweiz?, TREX 2013, S. 278 ff., S. 279.

³⁴ TOFFOLI, CURZIO, L'Ordinanza del Consiglio federale sull'assistenza amministrativa in esecuzione delle nuove e rivedute convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in: Vorpe, Samuele (Hrsg.), Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, Manno 2011, S. 231 ff., S. 257 f.

³⁵ SCHODER, CHARLOTTE, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG), Zürich 2014, Art. 7 N 81 f.

D. Gutachten des Bundesamtes für Justiz

[Rz 13] Im Gegensatz zur überwiegenden Lehre gelangt ein Gutachten des Bundesamtes für Justiz vom 23. Februar 2010 zum Schluss, dass Ersuchen gestützt auf Daten deliktischer Herkunft zu behandeln sind³⁶. Darin wird zunächst eine analoge Anwendung der Grundsätze zur Verwertung unrechtmässig erlangter Beweismittel auf derartige Amtshilfeersuchen befürwortet³⁷. Sodann hält das Bundesamt fest, dass zwischen der Verletzung des *ordre public* und einem Verstoss gegen das schweizerische Strafrecht unterschieden werden müsse. Letzteres stelle einen eigenständigen Ablehnungsgrund für Amtshilfeersuchen dar, der über das Musterabkommen hinausgehe, namentlich nicht vom Vorbehalt des *ordre public* erfasst sei. Ohne ausdrückliche Verankerung im Doppelbesteuerungsabkommen selber oder in einem Zusatzprotokoll sei es «schwierig», Amtshilfe in diesem Fall zu verweigern – es bedürfte einer abkommensrechtlichen Verankerung³⁸.

Eigene StellungnahmeEigene Stellungnahme³⁹

1. Vorbemerkungen zu Art. 26 Abs. 3 OECD-MA

[Rz 14] Art. 26 Abs. 3 OECD-MA nimmt sich der Auskunftsverweigerungsrechte an. Demnach sind die Vertragsstaaten nicht verpflichtet

- zur Durchführung von Verwaltungs- und Ermittlungsmassnahmen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis eines der beiden Vertragsstaaten abweichen (lit. a);
- zum Austausch von Informationen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsv erfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (lit. b);
- zum Austausch von Informationen, die ein Wirtschafts- oder Berufsgeheimnis preisgeben würden oder deren Erteilung dem *ordre public* widerspräche (lit. c).

[Rz 15] Fraglich könnte sein, ob die in Art. 26 Abs. 3 OECD-MA aufgezählten Vorbehalte einen abschliessenden Katalog von Auskunftsverweigerungsrechten darstellen⁴⁰. So wird insbesondere nicht geregelt, ob ein Vertragsstaat die Erteilung von Auskünften auch dann aussetzen kann, wenn sich der ersuchende Staat abkommenswidrig verhält. Im Ergebnis besteht im Schrifttum Einvernehmen darüber, dass dies möglich sein muss. In der Tat sind die in Art. 26 Abs. 3 OECD-MA aufgezählten Vorbehalte nicht so zu verstehen, dass das allgemeine Leistungsstörungsrecht ausser Kraft gesetzt würde⁴¹. Im Falle einer Vertragsverletzung ist nach hier vertretener Ansicht auf die allgemeinen völkerrechtlichen Regeln über das Recht zur Verweigerung der Erfüllung einer staatsvertraglich geschuldeten Verpflichtung (Art. 60 ff. WÜRV) zurückzugreifen.

[Rz 16] Weiter ist darauf hinzuweisen, dass sich die Art. 26 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen einzig des *Rechts* auf Auskunftsverweigerung annehmen. Folglich bleibt es dem ausführenden Landesrecht überlassen, die völkerrechtlich eingeräumte Befugnis zu einer Pflicht zu

³⁶ Rechtsgutachten des EJPD, Demandes d'assistance administrative fondées sur des données volées, VPB (Verwaltungspraxis der Bundesbehörden) 2010.8 (2010), S. 80 ff.

³⁷ Ohne jedoch im Folgenden darzulegen, welche Folgerungen daraus zu ziehen sind.

³⁸ VPB 2010.8 (2010), S. 84: «Comme tel, il sera selon nous *difficile* de l'opposer à l'Etat cocontractant s'il n'est prévu que dans le droit interne. A notre avis, il faudrait que cette disposition soit réglée, non pas dans l'ordonnance réglant les dispositions procédurales au niveau de droit interne, mais dans la CDI ou son protocole additionnel» (Hervorhebung hinzugefügt).

³⁹ Diese Ausführungen basieren weitgehend auf Opel (FN 2), S. 435 ff.

⁴⁰ Vgl. dazu OPEL (FN 2), S. 423 f. m.w.H.

⁴¹ Vgl. OPEL (FN 2), S. 423 f.

verdichten⁴². Wird innerstaatlich indes keine solche statuiert oder fehlt eine Regelung gänzlich, so bleibt es stets bei der völkerrechtlich eingeräumten Befugnis. Zu bedenken ist jedoch, dass sich eine Verweigerungspflicht nicht nur aus dem Gesetz ergeben kann, sondern auch aus der Verfassung (oder den Menschenrechtskonventionen) zum Schutze der Grundrechte der betroffenen Steuerpflichtigen. Die Behörden sind in ihrem Ermessen nämlich nicht frei, sondern haben dieses pflichtgemäss auszuüben⁴³. Schliesslich ist im Sinne des Vorrangs des Völkerrechts davon auszugehen, dass das Steueramtshilfegesetz keine Auskunftsverweigerungsrechte oder -pflichten zu stipulieren vermag, die sich mit den abkommensrechtlichen Vorgaben nicht vereinbaren lassen. Vorbehalten bleibt einzig ein bewusstes Abweichen im Sinne der sog. Schubert-Praxis (BGE 99 Ib 39).

2. Analoge Anwendung der Regeln zur Verwertung illegal erlangter Beweismittel?

[Rz 17] Die Frage der Verwertbarkeit von rechtswidrig erlangten Beweismitteln gehört zu den umstrittensten Rechtsfragen überhaupt und soll hier nicht vertieft behandelt werden. Die herrschende Lehre und Rechtsprechung in der Schweiz schliessen die Verwertung illegal erlangter Beweismittel im (Steuer-)Strafverfahren jedenfalls nicht rundweg aus⁴⁴. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verbietet sich dies nur dem Grundsatz nach. Hätte ein Beweismittel auch rechtmässig beschafft werden können und überwiegt das öffentliche Interesse an der Wahrheitsfindung das Interesse des Betroffenen, kann es ausnahmsweise gleichwohl verwertet werden⁴⁵. Laut Bundesgericht ist also stets eine Interessenabwägung vorzunehmen; einzig wenn es zur Verletzung von Grundrechtskerngehalten kommt, schliesst sich eine solche aus⁴⁶. Was die erforderliche Schwere der Tat angeht, um eine Verwertung in Betracht zu ziehen, will das Bundesgericht offenbar ein Vergehen nicht genügen lassen, sondern verlangt das Vorliegen eines Verbrechens⁴⁷. Auch die Strafprozessordnung (StPO) untersagt die Verwendung unrechtmässig erlangter Beweismittel nicht

⁴² Vgl. hierzu OPEL (FN 2), S. 428 f.

⁴³ Vgl. HÄFELIN, ULRICH/MÜLLER, GEORG/UHLMANN, FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, N 441. Die Autoren sprechen von einer «Verrechtlichung» des Ermessens.

⁴⁴ Vgl. zum Ganzen ausführlich MÜLLER, JÖRG PAUL/SCHEFER, MARKUS, Grundrechte in der Schweiz, Im Rahmen der Bundesverfassung, der EMRK und der UNO-Pakte, 4. Aufl., Bern 2008, S. 1002 ff. Vgl. zur Frage der Verwertbarkeit im Strafverfahren im Besonderen MICHELI, FRANÇOIS-ROGER/ROBERT, CHRISTIAN-NILS, Documents volés et dénonciations fiscales, Jusletter vom 19. November 2012, Rz. 116 ff.

⁴⁵ Je gravierender die zu beurteilende Straftat ist, umso eher überwiegt das öffentliche Interesse an der Wahrheitsfindung das private Interesse des Angeklagten daran, dass der fragliche Beweis unverwertet bleibt, vgl. nur BGE 131 I 272, E. 4.1; BGE 130 I 126, E. 3.2. Kritisch zu würdigen ist vor diesem Hintergrund das Urteil des Bundesgericht 2C.514/2007 vom 2. Oktober 2007: Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass Informationen, die über einen Mitarbeiter eines liechtensteinischen Treuhänders an die EStV gelangten, im Nach- und Strafsteuerverfahren verwertbar seien, auch wenn diese Informationen womöglich aus einer strafbaren Handlung stammten (Verletzung des Geschäftsgeheimnisses). Das Bundesgericht begründete dies kurzerhand damit, dass sich die Steuerverwaltung diese Informationen auch direkt beim Treuhänder hätte beschaffen können (E. 3). Daran ändere nichts, dass die Informationen von einem liechtensteinischen Treuhänder stammten. Für die Frage, ob die Daten einem Beweisverwertungsverbot unterliegen oder nicht, könne es nicht darauf ankommen, ob sie aus inländischer oder ausländischer Quelle herrühren. Zu hinterfragen ist indes, ob die Informationen tatsächlich direkt beim liechtensteinischen Treuhänder beschaffbar gewesen wären; zwischen der Schweiz und Liechtenstein fehlt es nämlich an einer Amtshilfevereinbarung (beim derzeit noch in Kraft stehenden Steuerabkommen mit Liechtenstein [SR 0.672.951.43] handelt es sich bloss um ein «Rumpfabkommen»). Die Informationen wären somit auf dem Amtshilfeweg, d.h. rechtmässig, gerade nicht erhältlich gewesen. GL.M. HOLENSTEIN, DANIEL, Dürfen im Ausland illegal erworbene Beweismittel in schweizerischen Nachsteuer-, Strafverfahren und in Rechtshilfeverfahren verwendet werden?, StR 2008, S. 316 ff., S. 317 f.; WYSS (FN 24), S. 734.

⁴⁶ Vgl. die Nachweise in FN 45.

⁴⁷ Vgl. BGE 137 I 218, E. 2.3.5.2.

absolut. Unterschieden wird zwischen in keinem Fall verwertbaren Beweisen, die namentlich unter Anwendung verbotener Beweiserhebungsmethoden (Zwang, Gewalt, Drohung etc.) erlangt worden sind⁴⁸, und anderen, deren Verwertbarkeit differenziert geregelt wird⁴⁹. Für Beweise, die Strafbehörden in strafbarer Weise oder unter Verletzung von Gültigkeitsvorschriften erhoben haben, wird die Verwertung zugelassen, sofern dies zur Aufklärung schwerer Straftaten – darunter fallen nach herrschender Lehre ausschliesslich Verbrechen⁵⁰ – unerlässlich ist (Art. 141 Abs. 2 StPO). Die Rechtsprechung des EGMR stimmt übrigens grundsätzlich mit derjenigen des schweizerischen Bundesgerichts überein⁵¹.

[Rz 18] Dass die Frage der Verwertbarkeit von illegal erlangten Beweismitteln schwierig zu beantworten ist, zeigt auch ein Blick auf die Nachbarrechtsordnungen Deutschland und Frankreich: Während sich etwa das deutsche Bundesverfassungsgericht in einem Urteil von 2010 für die Zulässigkeit der Verwendung von Informationen in einem Steuerstrafrechtsverfahren ausgesprochen hat, welche die Bundesrepublik Deutschland von einem Informanten aus Liechtenstein erworben hatte⁵², kamen die Gerichte in Frankreich hinsichtlich bei der Bank HSBC in Genf entwendeter Daten zum gegenteiligen Schluss⁵³.

[Rz 19] Vorliegend stellt sich jedoch gerade nicht die Frage, ob unrechtmässig erlangte Beweismittel zwecks Abklärung von Schuld- und Tatfragen in einem Strafverfahren verwertbar sind. Es geht im Amtshilfeverfahren – wie es WYSS formuliert – vielmehr darum, «*im Ausland liegende Beweismittel souveränitätsrechtlich korrekt in das Hauptverfahren einzuführen*»⁵⁴. Eine analoge Anwendung der Grundsätze zur Verwertung illegal erlangter Beweismittel überzeugt m.E. daher nicht. Zu Recht setzt auch das Bundesverwaltungsgericht ein Fragezeichen. Bei der Beurteilung, ob der Informationsaustausch verweigert werden darf oder nicht, sind eigenständige, insbesondere souveränitätsbezogene Überlegungen anzustellen. So kann auch die von Rechtsprechung und Lehre geforderte Abwägung zwischen öffentlichem und privatem Interesse nicht massgebend sein⁵⁵. Zu prüfen ist vielmehr, ob die Schweiz als ersuchter Staat trotz des vorangehenden Rechtsbruchs, den der ersuchende Staat zumindest ausnutzt, zur Kooperation verpflichtet ist. Die Antwort hierauf ist im einschlägigen, den Informationsaustausch regelnden Abkommen sowie im nationalen Ausführungsrecht zu suchen. Selbst wenn man eine analoge Anwendung der Regeln über die Verwertung

⁴⁸ Vgl. Art. 140 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 StPO.

⁴⁹ Vgl. Art. 141 Abs. 2 und 3 StPO.

⁵⁰ GLESS, SABINE, in: Niggli, Marcel Alexander/Heer, Marianne/Wiprächtiger, Hans (Hrsg.), Schweizerische Strafprozessordnung / Jugendstrafprozessordnung (StPO / JStPO), 2. Aufl., Basel 2014, Art. 141 N 72 m.w.H.

⁵¹ Vgl. etwa VILLIGER, MARK E., Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK), Unter besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Rechtslage, 2. Aufl., Zürich 1999, N 487.

⁵² Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 9. November 2010 (2 BvR 2101/09). Vgl. zur Rechtslage in Deutschland MICHELI/ROBERT (FN 44), Rz. 116 ff.

⁵³ Urteil des Berufungsgerichtshofs (Cour d'appel) vom 8. Februar 2011 (zu finden unter: http://www.legalis.net/spip.php?page=jurisprudence-decision&id_article=3329, Website zuletzt besucht am 14. November 2015) sowie bestätigend Urteil des Kassationsgerichts (Cour de cassation) vom 31. Januar 2012 (zu finden unter: https://www.courdecassation.fr/publications_26/arrets_publies_2986/chambre_commerciale_financiere_economique_3172/2012_4098/janvier_4124/141_31_22185.html, Website zuletzt besucht am 14. November 2015). Vgl. ausserdem das Urteil des Verfassungsgerichts (Conseil constitutionnel) vom 4. Dezember 2013 (zu finden unter: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013-679-dc/decision-n-2013-679-dc-du-04-decembre-2013.138860.html>, Website zuletzt besucht am 14. November 2015). Vgl. zur Rechtslage in Frankreich MICHELI/ROBERT (FN 44), Rz. 89 ff.

⁵⁴ WYSS (FN 24), S. 734.

⁵⁵ Ebenso WYSS (FN 24), S. 734.

von rechtswidrig erlangten Beweismitteln befürworten würde, so wäre in Übereinstimmung mit dem Bundesverwaltungsgericht der Schluss zu ziehen, dass es im Steuerbereich an der erforderlichen Schwere der Tat in aller Regel fehlen würde.

3. Verbindlichkeit der Regelung von Art. 7 lit. c StAhiG?

[Rz 20] Wie dargelegt, untersagt Art. 7 lit. c StAhiG die Herausgabe von Informationen bei Ersuchen, die auf illegal beschafften Informationen beruhen. Hierbei handelt es sich um eine innerstaatliche Regelung, die auch nicht durch eine einseitige Erklärung des Bundesrats anlässlich der Vertragsverhandlungen zu einem Abkommensbestandteil wird. Fraglich ist, ob sich dieser Vorbehalt im internationalen Verhältnis dennoch durchzusetzen vermag. Zwar ist es allgemein anerkannt, dass (späteres) Abkommensrecht (früherem) Bundesrecht grundsätzlich vorgeht – vorbehalten bleibt jedoch – wie bereits gesagt – die Schubert-Praxis, wonach der Bundesgesetzgeber bewusst von einem (älteren) Staatsvertrag abweichen kann.

[Rz 21] Das Steueramtshilfegesetz ist erst nach der Ratifikation zahlreicher dem OECD-Amtshilfestandard entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft getreten, d.h. ist neueren Datums⁵⁶. Auch wenn dieses Gesetz vornehmlich erlassen wurde, um die bislang in der Amtshilfeverordnung geregelten Ausführungsbestimmungen auf eine höhere bzw. die rechtsstaatlich gebotene Hierarchiestufe emporzuheben, so sind zugleich auch neue inhaltliche Entscheidungen getroffen oder durch den Gesetzgeber bestätigt worden. Dies gilt ebenso für den Vorbehalt von Treu und Glauben, der im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens nochmals ausdrücklich zur Disposition gestellt wurde⁵⁷. Es lässt sich somit argumentieren, dass der Regelung von Art. 7 lit. c StAhiG als bewusstem Entscheid des Gesetzgebers jedenfalls zum Durchbruch zu verhelfen ist, auch wenn dies älteren staatsvertraglichen Bestimmungen widerstreiten sollte. Allerdings würde diese Betrachtungsweise auf eine Verletzung der völkerrechtlichen Amtshilfeverpflichtung hinauslaufen. Ausserdem hätte dies zur Konsequenz, dass sich der Vorrang von Art. 7 lit. c StAhiG auf diejenigen Abkommen beschränkt, die vor Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes am 1. Februar 2013 ratifiziert worden sind⁵⁸. Eine derartige Unterscheidung zwischen vor und nach diesem Stichtag abgeschlossenen Abkommen vermag sachlich nicht zu überzeugen – sie erscheint rein zufällig. Fest steht nämlich, dass der Wille des Gesetzgebers, keine Amtshilfe beruhend auf Ersuchen mit deliktischem Hintergrund zu leisten, über diesen Zeitpunkt hinaus fort dauerte bzw. im Moment immer noch andauert.

4. Verstoss gegen innerstaatliches Recht (Art. 26 Abs. 3 lit. a und b OECD-MA)?

[Rz 22] Zu prüfen ist daher, ob die Schweiz nicht bereits kraft Abkommensrecht Amtshilfeersuchen abweisen darf, wenn die diesen zugrundeliegenden Informationen deliktischen Ursprungs sind. Zwar sehen Art. 26 Abs. 3 lit. a und b OECD-MA vor, dass Amtshilfe verweigert werden darf, wenn die Informationsbeschaffung und -übermittlung nicht mit dem Recht und der Verwaltungspraxis

⁵⁶ Beim Vorgängererlass, der ADV, handelte es sich bloss um eine bundesrätliche Verordnung, die dem höherrangigen Staatsvertragsrecht jedenfalls zu weichen hatte.

⁵⁷ Vgl. Botschaft StAhiG, BBl 2011 6193 ff., 6200.

⁵⁸ Das Steueramtshilfegesetz findet Anwendung auf sämtliche Ersuchen, die nach dessen Inkrafttreten gestellt werden (Art. 24 StAhiG).

beider Vertragsstaaten vereinbar ist. Dieser Vorbehalt zielt m.E. jedoch auf die Beschaffungs- und Übermittlungshandlungen im Anschluss an ein bereits gestelltes Amtshilfeersuchen ab, weshalb fraglich ist, ob er hier einschlägig ist. Jedenfalls ist nicht die Frage der Verwertung von illegal erlangten Beweismitteln angesprochen, sondern allenfalls jene, ob Staatsorgane nach Massgabe des innerstaatlichen Rechts oder der Praxis auch dann tätig werden können bzw. dürfen, wenn Grundlage dieses Handelns ein Rechtsbruch darstellt. Dies dürfte der hiesigen Auffassung von rechtsstaatlichem Handeln widersprechen (dazu sogleich). Davon zu unterscheiden ist der Fall, dass *in sich* rechtswidrige Amtshilfehandlungen verlangt werden (etwa solche, die Verfahrensrechte der Betroffenen verletzen). Darauf dürfte der Vorbehalt von Art. 26 Abs. 3 OECD-MA zugeschnitten sein. Das Bundesverwaltungsgericht demgegenüber stützt seine Argumentation im Wesentlichen auf Art. 26 Abs. 3 lit. b OECD-MA ab und macht geltend, dass die Verwertung illegal erlangter Beweismittel weder mit schweizerischem noch französischem Recht vereinbar sei. M.E. wird auch hier die Frage nach der Verwertbarkeit im Rahmen des strafrechtlichen Anschlussverfahrens mit jener vermengt, ob auf das gleichsam vorgeschaltete Amtshilfeersuchen einzutreten ist.

5. Verstoss gegen den Ordre public (Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-MA)?

[Rz 23] Zu untersuchen bleibt, ob der in Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-MA vorbehaltene ordre public derartigen Amtshilfeersuchen entgegensteht⁵⁹. Der Musterkommentar redet einer äusserst restriktiven Auslegung das Wort: Nur in Extremfällen, wenn «lebenswichtige» Interessen des Staates auf dem Spiel stehen, soll dieser Vorbehalt greifen⁶⁰. Zwar stellt der Kommentar eine zentrale Erkenntnisquelle bei der Auslegung von dem OECD-Musterabkommen entsprechenden Bestimmungen dar, er vermag die Vertragsparteien aber nicht zu binden⁶¹. Hier ist als Besonderheit zudem zu berücksichtigen, dass sich der Begriff des ordre public aus dem Abkommen heraus nicht erschliessen lässt; der Inhalt muss vielmehr aus dem jeweiligen Landesrecht bezogen werden. Das Vernehmlassungsverfahren zum Steueramtshilfegesetz⁶² und auch diverse politische Vorstösse in jüngster Zeit⁶³ haben aufgezeigt, dass es mit dem hiesigen Rechtsempfinden nicht vereinbar ist, wenn die Schweiz mit einem Staat kooperiert, der seine Ersuchen auf illegal erlangte Daten abstützt. Es widerspricht dem schweizerischen Grundverständnis von einem Rechtsstaat, wenn die Behörden ein Verfahren, dem Unrecht anhaftet, auch noch fortführen sollen. Ein Rechtsbruch kann mithin nicht Grundlage eines rechtsstaatlichen Verfahrens darstellen. Tut nun der Bundesrat bei den Vertragsverhandlungen sogar noch (einseitig) kund, derartigen Amtshilfeersuchen nicht stattzugeben zu wollen, was offenbar seit Frühjahr 2010 so gehandhabt wird (so etwa Deutschland und wohl

⁵⁹ Tendentiell ablehnend HOLENSTEIN (FN 9), Art. 26 N 299.

⁶⁰ OECD-MK Ziff. 19.5.

⁶¹ Vgl. zur Bedeutung der OECD-Werke bei der Abkommensauslegung OPEL (FN 2), S. 70 ff.

⁶² Vgl. Botschaft StAhiG, BBl 2011 6193 ff., 6200.

⁶³ Vgl. nur Motion vom 17. Februar 2010 (10.3189): Künftige Doppelbesteuerungsabkommen. Keine Amtshilfe bei illegal beschafften Daten; Interpellation vom 2. März 2010 (10.3023): Völkerrecht statt Faustrecht, Klage gegen Deutschland; Interpellation vom 3. März 2010 (10.3028): Bankdatenklau, Massnahmen des Bundesrates zur Durchsetzung des Rechtsstaates; Motion vom 18. März 2010 (10.3189): Keine Amtshilfe bei illegal beschafften Daten; Postulat vom 19. März 2010 (10.3287): Massnahmen gegen finanzplatzfeindliche Staaten. Bei der Beantwortung des letztgenannten Postulats weist der Bundesrat darauf hin, dass die Schweiz auch Rechtshilfesuche, die auf gestohlenen Daten beruhen, ablehnen würde, da diese den schweizerischen ordre public verletzen würden. Die Verweigerung der Amtshilfe begründet der Bundesrat in seiner Antwort jedoch – meist unter Bezugnahme auf die ADV – mit dem Grundsatz von Treu und Glauben.

auch Indien⁶⁴ gegenüber), so ist dies m.E. bei der Auslegung des *ordre public* nach Treu und Glauben zu berücksichtigen – jedenfalls sofern der andere Vertragsstaat nicht widersprochen hat. Eine individuelle Ausdeutung der Amtshilfeverweigerungsgründe, die dem Vertragspartner zur Kenntnis gebracht und von diesem stillschweigend hingenommen wird, hat dem Interpretationsvorschlag in der Musterkommentierung vorzuziehen.

[Rz 24] Im Übrigen scheint die Zurückhaltung bei der Definition des *ordre public*-Vorbehalts im Bereich der Rechtshilfe weniger gross. Gemäss Art. 1a IRSG – und ebenso Art. 2 lit. b EUeR⁶⁵ – kann Rechtshilfe verweigert werden, wenn dies den Hoheitsrechten, der Sicherheit, der öffentlichen Ordnung oder anderen wesentlichen Interessen der Schweiz widerspricht. Gestützt auf diese Regelung wird in der Lehre ohne weiteres vertreten, dass Rechtshilfeersuchen unter Berufung auf den *ordre public* resp. die öffentliche Ordnung abgelehnt werden dürfen, die auf unrechtmässig erlangte Informationen zurückzuführen sind⁶⁶. Dies dürfte sich auch dadurch erklären, dass es im Bereich der Rechtshilfe kein Musterabkommen bzw. keine Musterkommentierung zu beachten gilt, die eine engere Begriffsfassung vorzeichnet. In jüngster Zeit verschwimmen die Grenzen zwischen Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich zunehmend, und es gibt Bestrebungen, die beiden Verfahren wertungsmässig miteinander in Einklang zu bringen. Den Vorbehalt des *ordre public* unterschiedlich auszudeuten je nachdem, ob es der ersuchende Staat mit einem Amts- oder Rechtshilfeersuchen aufwartet, vermag sachlich jedenfalls nicht zu überzeugen, ist aber als Ausfluss der grundsätzlichen (Staats-)Vertragsfreiheit⁶⁷ hinzunehmen.

[Rz 25] Fehlt es an einer speziellen Kundgabe der schweizerischen Behörden hinsichtlich des Umgangs mit Amtshilfeersuchen, die auf unrechtmässig erlangten Beweismitteln beruhen, greift die Vermutung, dass die Vertragsstaaten den *ordre public*-Vorbehalt so verstanden wissen wollten, wie es der Musterkommentar vorschlägt, d.h. restriktiver. Zu prüfen bleibt in diesem Fall noch, ob es nicht bereits die allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätze erlauben, solchen Amtshilfeersuchen Einhaltung zu gebieten.

6. Verletzung allgemeiner vertraglicher Treuepflichten?

[Rz 26] Fraglich ist, ob sich das Verhalten des datenkaufenden Staates mit dem allgemeinen völkerrechtlichen Grundsatz verträgt, wonach Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen sind (Art. 26 WÜRV⁶⁸). Zu beachten ist, dass der Grundsatz von Treu und Glauben neben den eigentlichen Leistungspflichten weitere Verhaltenspflichten entstehen lassen kann⁶⁹. Diese orientieren sich insbesondere daran, dass die Parteien den Zweck des Vertrages nicht vereiteln dürfen⁷⁰. So kann

⁶⁴ Davon ausgehend jedenfalls MICHELI (FN 27), S. 3 f. Siehe auch FN 13.

⁶⁵ Europäisches Übereinkommen vom 20. April 1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen, SR 0.351.1.

⁶⁶ HOLENSTEIN (FN 45), S. 320 f.; WYSS (FN 24), S. 737 (der Autor weist darauf hin, dass die Rechtshilfe auch gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben verweigert werden könnte). Siehe auch FN 63.

⁶⁷ Dazu etwa DAHM, GEORG/DELBRÜCK, JOST/WOLFRUM, RÜDIGER, Völkerrecht, Die Formen des völkerrechtlichen Handelns, die inhaltliche Ordnung der internationalen Gemeinschaft, Band 1, Teilband 3, 2. Aufl., Berlin 2002, S. 535 ff.

⁶⁸ Sowie auch Art. 2 Abs. 2 der UN-Charta.

⁶⁹ DAHM/DELBRÜCK/WOLFRUM (FN 67), S. 602.

⁷⁰ Vgl. Art. 18 WÜRV, der sich allerdings auf den Zeitraum vor Inkrafttreten des Vertrags bezieht. Siehe auch DAHM/DELBRÜCK/WOLFRUM (FN 67), S. 602 m.w.H. Vgl. weiter den Kommentar zum Wiener Übereinkommen der International Law Commission (einem Nebenorgan der UNO) «Draft Articles on the Law of Treaties with commentaries», in: Yearbook ILC 1966 II, S. 211.

dies etwa zur Entstehung (sekundärer) Unterlassungspflichten führen, ohne dass sie im Vertrag ausdrücklich festgeschrieben wären⁷¹.

[Rz 27] Treuwidrig verhält sich jedenfalls ein Staat, der zur illegalen Beschaffung von Informationen und damit zu Straftaten gegenüber dem anderen Vertragsstaat aufruft oder dafür Anreize schafft. Zugleich untergräbt er dessen Souveränität und Rechtsstaatlichkeit. Zwar besteht für die Vertragsstaaten keine Pflicht, Amtshilfe einzufordern, sondern nur das Recht dazu. Die bloss berechtigende Natur der Amtshilfebestimmung bringt mit sich, dass kein direkter Verstoss vorliegt, wenn andere Wege der Informationsbeschaffung beschritten werden. Auf der anderen Seite haben die Vertragsstaaten in der Amtshilfeklausel festgelegt, unter welchen Konditionen sie sich gegenseitig zum Austausch von Informationen verpflichten. Nach Treu und Glauben gebietet sich, dass sich die Vertragsstaaten die Informationen nicht über andere Kanäle als den Amtshilfeweg beschaffen – insoweit besteht m.E. eine Unterlassungspflicht. Das Unterlaufen des vertraglich geregelten Amtshilfeverfahrens stellt somit eine Vertragsverletzung dar.

[Rz 28] Kraft Art. 60 Abs. 1 WÜRV kann ein Vertrag aber nur im Falle einer erheblichen Vertragsverletzung beendet oder gänzlich oder teilweise suspendiert werden. Von einer solchen ist auszugehen, wenn eine nach diesem Übereinkommen nicht zulässige Ablehnung des Vertrags als Ganzes vorliegt oder eine Bestimmung verletzt wird, die für die Erreichung des Vertragsziels oder -zwecks wesentlich ist (Art. 60 Abs. 3 lit. a und b WÜRV). Das treuwidrige Verhalten eines datenkaufenden Staates steht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Informationsaustausch als einem der beiden Hauptzwecke von Doppelbesteuerungsabkommen⁷². Dies liesse sich als (Teil-)Ablehnung des Vertrags erblicken (lit. a), jedenfalls aber handelt es sich um eine wesentliche Vorschrift (lit. b), auch wenn sie nicht der Erreichung eines darüberhinausgehenden Vertragszwecks dient, sondern quasi Selbstzweck ist⁷³. Wird die Amtshilfeklausel ausgehebelt, ist folglich auch von einer erheblichen Vertragsverletzung auszugehen. Ebenso scheint es der Schweiz nach Treu und Glauben nicht zumutbar, dass sie ihrer Amtshilfeverpflichtung dem fehlbaren Staat gegenüber gleichwohl gehörig nachkommt. Die zuständigen Behörden sind nach hier vertretener Ansicht vielmehr berechtigt, eine (teilweise) Suspendierung des Abkommens geltend zu machen.

[Rz 29] Zu prüfen bleibt, ob sich der datenkaufende Staat dadurch entlasten kann, dass nicht er selbst, sondern *ein Privater* den Rechtsbruch begangen hat. Ein Staat, der Belohnungen in Aussicht stellt für die illegale Beschaffung von Informationen oder hierfür ein Entgelt leistet und damit Anreize setzt, verhält sich m.E. selbst (aktiv) vertrags- und völkerrechtswidrig; er respektiert die Souveränität des betroffenen Staates nicht und unterläuft – wie gezeigt – bewusst die vertraglichen Regelung des Informationsaustauschs. Darin liegt eine Verletzung der Sorgfalts- und Treuepflichten seinem Vertragspartner gegenüber; er hat es nach Treu und Glauben zu unterlassen, Private zu einem solchen Vorgehen zu animieren. Der private Rechtsbrecher wird dadurch gewissermassen zum verlängerten Arm des Anreize schaffenden Staates. Unter diesen Umständen wäre ihm das Privatverhalten übrigens auch unter Verantwortlichkeitsgesichtspunkten zurechenbar⁷⁴. Zwar geht

⁷¹ DAHM/DELBRÜCK/WOLFRUM (FN 67), S. 602.

⁷² Während der angestammte Zweck von DBA in der Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, ist jedenfalls seit der Übernahme des OECD-Amtshilfestandards von einem weiteren Hauptzweck bestehend im Informationsaustausch auszugehen. Vgl. zur Zwecksetzung von DBA OPEL (FN 2), S. 23 ff.

⁷³ Art. 60 Abs. 3 WÜRV scheint nicht zugeschnitten auf Verträge mit mehreren (gleichgeordneten) Zwecksetzungen, die nicht voneinander abhängig sind bzw. nicht unter einen Hauptzweck gestellt werden können.

⁷⁴ Das Verantwortlichkeitsrecht regelt, unter welchen Voraussetzungen ein Staat zur Verantwortung gezogen werden kann und welche Rechtsfolgen, namentlich Sekundärpflichten, ihn treffen. Die International Law

der Grundsatz dahin, dass einem Staat das Verhalten von Privaten nicht zugerechnet werden kann⁷⁵. Unter gewissen Voraussetzungen ist dies jedoch gleichwohl möglich und zwar unabhängig davon, ob sich die Privatpersonen innerhalb oder ausserhalb des Hoheitsbereichs des betreffenden Staates betätigen⁷⁶. Jedenfalls wenn ein Staat zur illegalen Beschaffung von Daten aufruft oder hierfür Anreize setzt, ist ihm das Privatverhalten zurechenbar als ein von ihm geleitetes oder kontrolliertes Verhalten⁷⁷ oder wenigstens als ein Verhalten, das er als sein eigenes anerkennt und annimmt⁷⁸. Die Beurteilung kann – wie noch zu zeigen sein wird – keine andere sein im Fall des blossen «Ausnützens» dieser Informationen (siehe dazu unten II.C.2). Von der Schweiz kann somit nach Treu und Glauben nicht verlangt werden, dass sie ihrer Amtshilfeverpflichtung gleichwohl nachkommt.

E. Fazit

[Rz 30] Nach der hier vertretenen Ansicht ist die Schweiz befugt, Amtshilfeersuchen zurückzuweisen, die auf Informationen deliktischen Ursprungs beruhen, auch wenn es an einem ausdrücklichen abkommensrechtlichen Vorbehalt fehlt bzw. die Formulierung des Art. 26 Abs. 3 OECD-MA *tel quel* übernommen wird. Hat die Schweiz dem anderen Vertragsstaat nachweislich und unwidersprochen erklärt, derartigen Amtshilfeersuchen nicht Folge zu leisten, so dürfte bereits der Vorbehalt des *ordre public* greifen⁷⁹. Fehlt es an einer derartigen Erklärung, so kann die Auskunftsverweigerung auf den allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben, verankert in Art. 26 WÜRV, abgestützt werden. Stützt ein Staat sein Amtshilfeersuchen auf Daten, die im anderen Vertragsstaat illegal beschafft worden sind, so stellt dies ein treuwidriges Verhalten, eine Aushebelung des staatsvertraglich geregelten Amtshilfemechanismus und damit eine erhebliche Vertragsverletzung dar. Dies berechtigt zum Aussetzen der Amtshilfeverpflichtung dem fehlbaren Staat gegenüber.

[Rz 31] Der Regelung in Art. 7 lit. c StAhiG kommt nach hier vertretener Ansicht insoweit nur deklaratorische Bedeutung zu. Konstitutiv wirkt sich die Bestimmung jedoch in der Hinsicht aus, dass die völkerrechtliche Befugnis innerstaatlich in eine Pflicht überführt wird – auf derartige Ersuchen *darf nicht* eingetreten werden.

Commission (ILC) hat im Rahmen eines Mandats der UNO-Generalversammlung Grundsätze erarbeitet, die teilweise völgewohnheitsrechtlich anerkannt, deren Inhalt mitunter aber auch umstritten ist bzw. darüber hinausgeht. Diese Grundsätze sind inzwischen in eine UN-Resolution aus dem Jahre 2002 eingeflossen, jedoch von den UNO-Mitgliedstaaten bislang nicht in Form eines rechtsverbindlichen Abkommens verabschiedet worden. Gleichwohl werden diese Resolution bzw. die Entwürfe der ILC als Richtschnur für das geltende Recht herangezogen. Vgl. vor dem Hintergrund der Amtshilfe OPEL (FN 2), S. 91 ff.

⁷⁵ ZIEGLER, ANDREAS R., Einführung in das Völkerrecht, 2. Aufl., Bern 2011, S. 136.

⁷⁶ DAHM/DELBRÜCK/WOLFRUM (FN 67), S. 906. Siehe auch PETERS, ANNE, Völkerrecht, 3. Aufl., Zürich 2012, S. 368 ff.

⁷⁷ Vgl. Art. 8 der UN-Resolution 56/83 von 2002.

⁷⁸ Art. 11 der UN-Resolution 56/83 von 2002. Siehe auch HEINE, ASA 2010/11, S. 539; PETERS (FN 76), S. 369 f.

⁷⁹ Siehe auch OBERSON, XAVIER, General Report, Exchange of information and crossborder cooperation between tax authorities, Bd. 98b, CDFI 2013, S. 19 ff., S. 52, welcher es für vertretbar hält, den *ordre public*-Vorbehalt generell bei einem Verstoss gegen Treu und Glauben anzuwenden.

II. De lege ferenda: Amtshilfe gestützt auf gestohlene Daten – der zweite Anlauf

[Rz 32] Nunmehr gilt es der Frage nachzugehen, ob die Pflicht zur Verweigerung von Amtshilfe bei Ersuchen gestützt auf Daten deliktischen Ursprungs auch de lege ferenda beizubehalten ist bzw. sich beibehalten lässt. Neben rechtlichen sind insbesondere politische Überlegungen miteinzubeziehen.

A. Vorgeschichte

[Rz 33] Im Jahr 2013 hat der Bundesrat anlässlich der ersten Revision⁸⁰ des eben gerade (am 1. Februar 2013) in Kraft getretenen Steueramtshilfegesetzes vorgeschlagen, dass nunmehr ausschliesslich dann keine Amtshilfe geleistet werden soll, wenn die illegal erworbenen Daten *aktiv* erlangt worden sind. Dieser Vorschlag ist in der Vernehmlassung allerdings auf so starke Kritik gestossen⁸¹, dass ihn der Bundesrat wieder hat fallen lassen⁸². Nichtsdestotrotz wurde im Jahr 2015 ein zweiter Anlauf genommen.

B. Vernehmlassungsvorlage 2015

[Rz 34] Im September 2015 hat der Bundesrat erneut eine Revision des Steueramtshilfegesetzes in die Vernehmlassung geschickt mit demselben Ziel wie bei der ersten Revisionsvorlage, nämlich zwischen aktiv und passiv illegal erworbenen Daten zu unterscheiden. Der Entwurf lautet wie folgt:

Art. 7 Bst. c StAhiG Auf das Ersuchen wird nicht eingetreten, wenn: c. es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die der ersuchende Staat infolge von nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen und ausserhalb eines Amtshilfeverfahrens *durch ein aktives Verhalten* erlangt hat.⁸³

[Rz 35] Die Vernehmlassungsfrist endet am 2. Dezember 2015.

1. Erhöhter Druck auf internationaler Ebene (Argument 1)

[Rz 36] Im Erläuternden Bericht zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes (gestohlene Daten) vom 2. September 2015⁸⁴ ist zu lesen, dass der erneute Anlauf dazu dient, die internationalen Ereignisse zu berücksichtigen⁸⁵. Betont wird, dass die Schweiz in der Phase 2 des Länderexamins durch das Global Forum nunmehr daraufhin überprüft wird, ob ihre Amtshilfepraxis dem internationalen

⁸⁰ Im Zentrum dieser Revision stand die Einführung der Möglichkeit, Amtshilfe ohne vorgängige Information der Betroffenen zu leisten, vgl. dazu OPEL, ANDREA, Amtshilfe ohne Information der Betroffenen – eine rechtsstaatlich bedenkliche Neuerung, ASA 2014/15, S. 185 ff.

⁸¹ Vgl. Bericht des EFD von 2013 betreffend die Vernehmlassungsergebnisse Änderung StAhiG, S. 5 f., S. 7 ff.

⁸² Siehe Botschaft Änderung StAhiG, BBl 2013 8369 ff., 8374.

⁸³ Hervorhebung hinzugefügt.

⁸⁴ Zu finden unter <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/40862.pdf> (Website zuletzt besucht am 14. November 2015).

⁸⁵ Erläuternder Bericht (FN 84), S. 2.

Standard entspricht⁸⁶. Dabei könne sich die geltende Praxis in Bezug auf gestohlene Daten auf zwei der zehn Bewertungskriterien auswirken: Einerseits auf die Möglichkeit des Einholens von Informationen durch die zuständige schweizerische Behörde (die EStV) und andererseits auf die Auslegung der DBA durch die Schweiz, die als zu restriktiv eingestuft werden könnte. Festgehalten wird Folgendes: «Es kann bereits heute davon ausgegangen werden, dass die aktuelle Praxis der Schweiz die Gesamtnote der Phase 2 negativ beeinflussen *könnte*» (Hervorhebung durch die Verfasserin)⁸⁷. Vor der Note «nicht konform» wird im Bericht eindringlich gewarnt. Eine solche Biete anderen Staaten die erforderliche Grundlage für wirtschaftliche Sanktionen, halte internationale Finanzierungsorganisationen von einer Zusammenarbeit ab und stelle ein Reputationsrisiko dar verbunden mit Unsicherheiten für die Schweiz als Unternehmensstandort⁸⁸. Insoweit hat sich das Argumentarium seit dem ersten Anlauf nicht geändert.

[Rz 37] Ausserdem, so der Bericht, sei seit 2013 «viel geschehen»⁸⁹. Angeführt wird namentlich der HSBC-Vorfall Anfang 2015. Die Publizität, die diesem zuteil wurde, und politischer Druck könnten dazu führen, dass Staaten vermehrt gestützt auf gestohlene Daten Ersuchen an die Schweiz richten. Die Zahl der Länder, welche die Liste erhalten haben, werde weiter steigen und damit das Risiko, dass sich die Beziehungen der Schweiz mit weiteren Partnerstaaten verschlechtere. Am gegenwärtigen Zustand ändere auch nichts, dass das Interesse an gestohlenen Daten abnehmen dürfte, sobald der OECD-Standard zum automatischen Informationsaustausch (AIA) implementiert sei, zu dem sich die Schweiz im Juli 2014 bekannt hat⁹⁰. Die Zurückhaltung der Schweiz könnte als Schutz für gewisse Personen ausgelegt werden, einzig weil sie auf der (HSBC-)Liste stünden.

[Rz 38] Hingewiesen wird im Bericht insbesondere auf Liechtenstein und Luxemburg⁹¹ – zwei Länder, die Art. 7 lit. c StAhiG vergleichbare Regelungen kennen bzw. kannten. Im Fall von Luxemburg hat das Nichteintreten auf Ersuchen gestützt auf gestohlene Daten in Kombination mit weiteren beanstandeten Problemen zur Gesamtwertung «nicht konform» geführt. Inzwischen hat Luxemburg den entsprechenden Gesetzesvorbehalt aufgegeben. Liechtenstein befand sich im Zeitpunkt der Berichtsverfassung noch in der Länderprüfung.

2. Rechtlich relevanter Unterschied (Argument 2)

[Rz 39] Versucht wird im Bericht überdies, einen rechtlichen Unterschied danach zu machen, ob ein Staat durch aktives oder passives Verhalten an die gestohlenen Daten gelangt ist. Festgemacht werden die Überlegungen am Grundsatz von Treu und Glauben nach Art. 31 WÜRV. Stütze ein Staat sein Amtshilfeersuchen auf aktiv erworbene Informationen illegaler Herkunft, so umgehe er damit das vereinbarte Instrument der Amtshilfe, was als Verletzung von Treu und Glauben

⁸⁶ Derzeit führt die vom Global Forum bestellte Expertengruppe (Peer Review Group) ein spezielles Kontrollverfahren (Peer Review Prozess) durch, um die Implementierung des internationalen Amtshilfestandards und dessen praktische Umsetzung in den nationalen Rechtsordnungen zu überprüfen: Zunächst werden die Regelwerke der Staaten auf ihre Übereinstimmung mit dem OECD-Standard überprüft (Phase 1), um hernach zu untersuchen, wie effektiv und effizient der Informationsaustausch tatsächlich erfolgt (Phase 2).

⁸⁷ Erläuternder Bericht (FN 84), S. 4.

⁸⁸ Erläuternder Bericht (FN 84), S. 5.

⁸⁹ Erläuternder Bericht (FN 84), S. 5.

⁹⁰ Erläuternder Bericht (FN 84), S. 6.

⁹¹ Erläuternder Bericht (FN 84), S. 4 f.

betrachtet werden könne. Erhalte er diese hingegen im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens und stütze er sein Ersuchen darauf, so sei es «schwieriger», ihm ein treuwidriges Verhalten anzulasten⁹².

C. Eigene Stellungnahme

1. In politischer Hinsicht (Argument 1)

[Rz 40] Die causa HSBC hat das Thema der Amtshilfe gestützt auf illegal erworbenen Daten in der Tat in den Blickpunkt der Öffentlichkeit gerückt. So sind bei der EStV offenbar insbesondere Amtshilfeersuchen von Indien hängig, die auf der HSBC-Liste basieren, die Frankreich auf dem Weg der spontanen Amtshilfe übermittelt hat. Es scheint, also ob die geplante Gesetzesrevision genau diesen Fall anvisiert. Daraus wird im Erläuternden Bericht auch kein Hehl gemacht. Insoweit liesse sich aber wohl nur Abhilfe schaffen mit einer rechtsstaatlich verpönten rückwirkenden Inkraftsetzung des revidierten Art. 7 lit. c StAhiG. Offenbar geht der Bund jedoch davon aus, dass die neuen Regeln auch für Amtshilfegesuche gültig wären, die auf älteren Vorkommnissen beruhen⁹³. Von einer echten Rückwirkung könne hier nicht die Rede sein, da es um Verfahrensrecht gehe und nicht um eine Änderung materiellen Rechts. Diese Rechtsauffassung erscheint höchst kritisch, soll hier aber nicht weiter vertieft werden⁹⁴. Dass jedoch im Wesentlichen dasselbe Argumentarium wie anlässlich der ersten Teilrevision des Steueramtshilfegesetzes aufgeföhren wird, zeugt von einer gewissen Geringschätzung des politischen Prozesses bzw. von einer «Zwängerei»⁹⁵, auch wenn geltend gemacht wird, der Fall HSBC habe zu einer wesentlichen Änderung der Verhältnisse geführt.

[Rz 41] Bei der Lektüre der einschlägigen Passagen fällt auf, dass diese im Hypothetischen bleiben und überwiegend im Konjunktiv gehalten sind, namentlich was die Erfolgsaussichten beim bevorstehenden Länderexamen des Global Forums anbelangt. Dass diese Ausführungen zu Recht vorsichtig formuliert sind, zeigt ein Blick nach Liechtenstein. Dieses hat trotz einer Art. 7 lit. c StAhiG vergleichbaren Regelung Ende Oktober 2015 die Phase 2 des Peer Review Prozesses «erfolgreich» durchschritten⁹⁶. Damit dürfte die politische Notwendigkeit der Streichung dieser Regelung dahinstehen, auch wenn die Bewertung der Staaten im Peer Review Prozess letztlich stets auf einer Gesamtwürdigung beruht⁹⁷. Geboten ist angesichts der jüngsten Ereignisse jedenfalls eine Neueinschätzung der politischen Lage.

2. In rechtlicher Hinsicht (Argument 2)

[Rz 42] Wie bereits dargelegt, kann sich ein Staat nach der hier vertretenen Ansicht grundsätzlich nicht dadurch entlasten, dass ein Privater die Daten «gestohlen» hat. Aufgezeigt wurde, dass dies

⁹² Erläuternder Bericht (FN 84), S. 6.

⁹³ Vgl. SCHÖCHLI, HANSUELI, Die Schweiz unter Druck, Steueramtshilfe auch bei gestohlenen Daten geplant, in: NZZ vom 3. September 2015 (S. 27).

⁹⁴ Eingehend OPEL (FN 2), S. 291 ff.

⁹⁵ SCHÖCHLI (FN 93).

⁹⁶ Mit dem Prädikat «weitgehend konform» («largely compliant»). Der Länderbericht ist am 30. Oktober 2015 veröffentlicht worden, siehe unter: <http://www.oecd.org/countries/liechtenstein/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-liechtenstein-2015-9789264245082-en.htm> (Website zuletzt besucht am 14. November 2015).

⁹⁷ Vgl. kritisch auch SCHÖCHLI, HANSUELI, Länderexamen wirft Fragen auf, Datendiebstahl und Amtshilfe, in: NZZ vom 3. November 2015.

jedenfalls für Staaten gilt, die zur illegalen Beschaffung von Daten aufrufen oder hierfür Anreize setzen (etwa durch das Ausrichten einer Belohnung). Fraglich ist indes, ob dies auch für die rein passive Entgegennahme von Daten deliktischen Ursprungs gilt, mithin zwischen aktivem und passivem Verhalten ein rechtlich relevanter Unterschied besteht (die damit einhergehenden schwierigen Abgrenzungsfragen einmal ausser Acht gelassen⁹⁸).

[Rz 43] In der Literatur hat – soweit ersichtlich – noch keine vertiefte Auseinandersetzung mit der vorgeschlagenen Differenzierung stattgefunden. Die Presse sieht in einem solchen Zugeständnis höchstens eine politische Notwendigkeit⁹⁹. Einzig für SCHODER scheint die Unterscheidung rechtlich greifbar, wie sie unlängst in einem NZZ-Beitrag mit der Überschrift «Gestohlene Daten sind nicht gleich gestohlene Daten» festgehalten hat¹⁰⁰: In sinngemässer Anwendung der Rechtsprechung zur Verwendung illegaler Beweise sei zu verlangen, dass der ausländische Staat die gestohlenen Daten ohne eigenes Zutun, also sicher nicht durch Ankauf, erlangt habe und überdies nachweise, dass sich das Amtshilfegesuch nicht nur auf die gestohlenen, sondern auch auf andere, regelkonforme Informationsquellen abstütze. Das Interesse an der Erfüllung des internationalen Standards würde nach Ansicht der Autorin in diesem Fall dasjenige an der Einhaltung des nationalen Rechts überwiegen. Dass eine analoge Anwendung der Grundsätze zur Verwertung rechtswidrig erlangter Beweise am Kern der Sache vorbeigeht, wurde bereits aufgezeigt. Abgesehen davon ist der dahingehenden Rechtsprechung die Abgrenzung zwischen aktiver und passiver Erlangung der illegalen erworbenen Beweismittel fremd¹⁰¹.

[Rz 44] Zu prüfen ist also, ob auch die blossе Entgegennahme solcher Informationen als treuwidriges Verhalten des ersuchenden Staates zu deuten ist. Es stellt sich mithin die Frage, ob dies ebenfalls als Anerkennen bzw. Annehmen des privaten strafbaren Verhaltens zu deuten ist. In der Lehre wird ein Dulden etwa schon dann als ausreichend bezeichnet, wenn ein Staat nicht mit den gehörigen Repressionsmassnahmen auf das Privatverhalten reagiert¹⁰². Nimmt der Staat die ihm angebotenen Daten an, so akzeptiert er damit zugleich deren deliktische Vergangenheit oder sieht zumindest darüber hinweg. Stellt er gestützt darauf ein Amtshilfeersuchen gegenüber dem Vertragspartner, gegen den sich der vorgängige Rechtsbruch gerichtet hat, so verstösst er nach hier vertretener Auffassung jedenfalls gegen seine vertraglichen Sorgfalts- und Treuepflichten¹⁰³. Er wäre dazu verpflichtet gewesen, diese Daten abzulehnen, sie jedenfalls nicht als Grundlage für das Amtshilfeersuchen zu verwenden und allenfalls sogar gegen die fehlbare Privatperson vorzugehen. Durch den Gebrauch dieser Informationen missachtet er den staatsvertraglich vorgesehenen Mechanismus zum Informationsaustausch. Somit führt also bereits die *einmalige* Entgegennahme und Verwertung deliktisch erlangter Daten zu einer Pflichtverletzung, die es der Schweiz erlaubt,

⁹⁸ Bedenken äussern insoweit auch BALABAN (FN 29), S. 279, und WYSS (FN 24), S. 735.

⁹⁹ Vgl. etwa FISCHER, PETER A., Nationale Prinzipien, globaler Pragmatismus, in: NZZ vom 3. September 2015 (S. 36); SCHÖCHLI (FN 93).

¹⁰⁰ Vgl. NZZ vom 17. Juni 2015 (S. 21).

¹⁰¹ An anderer Stelle lässt SCHODER diese Differenzierung denn auch weg: SCHODER (FN 35), Art. 7 N 82.

¹⁰² Ausführlich FELDER, ANDREAS, Die Beihilfe im Recht der völkerrechtlichen Staatenverantwortlichkeit, Diss. Univ. Freiburg, Zürich 2007 (= Arbeiten aus dem Juristischen Seminar der Universität Freiburg, Bd. 256), S. 65 ff. Siehe auch WOLF, JOACHIM, Die Haftung der Staaten für Privatpersonen nach Völkerrecht, Habil. Univ. Saarbrücken 1992, Berlin 1997 (= Schriften zum Völkerrecht, Bd. 129), S. 340; ZIEGLER (FN 75), S. 136.

¹⁰³ Ist der Rechtsbruch einem Drittstaat gegenüber erfolgt, wäre zu prüfen, ob sich die Schweiz, wenn sie dem Amtshilfeersuchen Folge leistet, nicht an einer völkerrechtlich untersagten Souveränitätsverletzung (gewährleistet etwa in Art. 2 Abs. 1 und Abs. 4 der UN-Charta) beteiligen würde. So HOLENSTEIN, DANIEL, Steuerhinterziehung: Schweiz: Sind gestohlene Daten eine tragfähige Basis für ein Rechtshilfe- bzw. Amtshilfeersuchen?, PStR 2008, S. 90 ff., S. 91.

nicht auf das darauf gestützte Amtshilfeersuchen einzutreten¹⁰⁴. Wiederholen sich diese Vorgänge, so dürfte es sogar vertretbar sein, den Amtshilfeverkehr mit dem fehlbaren Vertragsstaat vorübergehend ganz auszusetzen¹⁰⁵.

D. Fazit

[Rz 45] Wie aufgezeigt, bestehen erhebliche Zweifel, ob es die politische Lage erfordert, dass die Schweiz die Tür zur Amtshilfe gestützt auf gestohlene Daten aufstösst. Dies belegt das positive Ergebnis, das Liechtenstein unlängst im OECD-Länderexamen erzielt hat. Aus rechtlicher Sicht steht diesem Zugeständnis wenn nicht der Ordre public, so jedenfalls der international unbestrittene Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. Wie dargelegt, ist nach hier vertretener Ansicht die Unterscheidung zwischen aktiv und passiv erworbenen Daten deliktischen Ursprungs mit Blick auf die Amtshilfe rechtlich unerheblich – gestohlene Daten sind gestohlene Daten. Der Grundsatz von Treu und Glauben hält die Vertragsstaaten stets dazu an, den staatsvertraglich vorgesehenen Amtshilfeweg zu beschreiten. Werden auf illegalem Weg erworbene Informationen angenommen und sogar zur Grundlage von Amtshilfeersuchen gemacht werden, so stellt dies eine treuwidrige Aushebelung des inter partes vereinbarten Vorgehens dar. Die Beschreitung des Amtshilfewegs bürgt ausserdem dafür, dass der Informationsaustausch in rechtlich geordneten Bahnen unter Wahrung der Interessen der Betroffenen verläuft.

III. Schlusswort

[Rz 46] Bedenklich ist, dass die OECD von der Schweiz offenbar ein Verhalten einfordert, dass an den Grundfesten der hiesigen Auffassung von Rechtsstaatlichkeit rührt: Ein Rechtsbruch stellt keine Basis für ein Rechtsverfahren dar. Diese Forderung verwundert aber auch nicht, hat sich die OECD doch vor allem der Sicherstellung der Effektivität der Amtshilfe verschrieben. Dass das aus Vertretern der nationalen Steuerverwaltungen gebildete Gremium diese Sichtweise einnimmt, ist denn auch nicht erstaunlich. Der Effektivität des Informationsaustauschs werden derzeit offenbar jegliche anderen Interessen untergeordnet, seien es die Interessen der betroffenen Steuerpflichtigen, sei es das öffentliche Interesse an einem rechtsstaatlichen Verfahren oder der Wahrung der Souveränität. Auch wenn die Fiskalinteressen im Zuge der Finanz- und Wirtschaftskrise an Gewicht

¹⁰⁴ Fraglich ist, ob Abstriche von diesen Grundsätzen im Anwendungsbereich der Abgeltungssteuerabkommen mit Grossbritannien und Österreich zu machen sind. Die Vertragspartner der Schweiz haben in der Schlussakte jeweils ausdrücklich erklärt, dass sie sich nicht «aktiv» um den Erwerb von bei Banken in der Schweiz entwendeten Kundendaten bemühen werden. Mit dieser Formulierung behalten sie sich offenbar die «passive» Entgegennahme angebotener illegaler Daten weiterhin vor (vgl. THEBRATH, HERMANN, Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz, Jusletter 31. Oktober 2011, Rz. 43 [zum gescheiterten Abgeltungssteuerabkommen mit Deutschland] sowie zum Abkommen mit Grossbritannien NZZ-online vom 18. Mai 2012, «Britten erwarten Milliardensegens aus der Schweiz», unter: <http://www.nzz.ch/aktuell/wirtschaft/uebersicht/britten-erwarten-milliardensegen-aus-der-schweiz-1.16936982> [Website zuletzt besucht am 14. November 2015]). Es liesse sich argumentieren, dass die Schweiz im Anwendungsbereich dieser Abkommen ein Gesuch, das auf derart erworbenen Daten beruht, nach Treu und Glauben nicht verweigern dürfte, da sie über die entsprechende Haltung der Vertragsparteien im Bilde war. Indes werden diese einseitigen Erklärungen gerade nicht vom Konsens der Vertragsparteien getragen. Es ist daher fraglich, ob die Schweiz nach Vertrauensgrundsätzen auf der vorgeschlagenen Differenzierung zwischen aktiv und passiv erworbenen Bankdaten behaftet werden könnte.

¹⁰⁵ Vgl. allgemein zum Vertragsstörungsrecht im Bereich von Doppelbesteuerungsabkommen OPEL (FN 2), S. 86 ff.

gewonnen haben mögen, so gilt es dennoch, diese in rechtlich geordneten Bahnen zu befriedigen¹⁰⁶. Kurz gesagt: Der grenzenlos scheinende Appetit der Fisci bedarf einer rechtsstaatlichen Zügelung.

Ass.-Prof. PD Dr. ANDREA OPEL ist Assistenzprofessorin für Steuerrecht an der Universität Luzern. Ihre Habilitationsschrift mit dem Titel «Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard – Eine rechtliche Würdigung» ist 2015 erschienen.

¹⁰⁶ Deutlich auch MICHELI (FN 27), S. 4: «L'idée que la collectivité publique puisse fonder son action sur l'adage selon lequel la fin justifie les moyens, est *choquante*» (Hervorhebung hinzugefügt).