

Die Übersicht über den zulässigen Informationsaustausch und weitere Amts- und Rechtshilfemassnahmen bei den direkten und den indirekten Steuern zu behalten, ist schwierig geworden – nicht nur für die Steuerpflichtigen, sondern auch für die Steuerexperten, Verwaltung und Politik.

URS R. BEHNISCH

INTERNATIONALE AMTS- UND RECHTSHILFE IM STEUERRECHT – NEUE TENDENZEN

Die wichtigsten Neuerungen sind bei der Amtshilfe zu verzeichnen

1. ZUR ABGRENZUNG DER AMTSHILFE VON DER RECHTSHILFE

Die Begriffe Amts- und Rechtshilfe werden in der Literatur nicht einheitlich verwendet, und auch bezüglich der Abgrenzungskriterien besteht keine Einigkeit. Nachfolgend wird unter Amtshilfe die gegenseitige Hilfeleistung unter Verwaltungs- bzw. Steuerbehörden verstanden, unter Rechtshilfe diejenige von Justizbehörden, worunter in erster Linie die ordentlichen Strafverfolgungsorgane fallen [1]. Mittlerweile sind auch im Rahmen der Amtshilfe aufgrund verschiedener Doppelbesteuerungsabkommen Zwangsmassnahmen vorgesehen, ebenso ist eine justizmässige Überprüfung möglich, so dass sich die beiden Verfahren erheblich annäherten [2].

Die Schweiz vertritt seit Jahrzehnten eine restriktive Haltung im Bereich der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Fiskalangelegenheiten. Grundsätzlich gilt nämlich für sämtliche Sachverhaltselemente, die den schweizerischen Steuerbehörden offengelegt werden (müssen), das Amtsgeheimnis und das dieses noch verstärkende Steuergeheimnis. Das Steuergeheimnis darf nur durchbrochen werden, wenn eine entsprechende gesetzliche Grundlage besteht.

2. AMTSHILFE IM BEREICH DER DIREKTEN STEUERN

Nach Artikel 26 des OECD-Musterabkommens tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung erforderlich sind [3]. Die Schweiz stellte sich allerdings auf den Standpunkt, der einzige Zweck eines Dop-

pelbesteuerungsabkommens sei die Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Daher habe sich der Austausch von Informationen auf diejenigen Auskünfte zu beschränken, die für die bestimmungsgemässe Anwendung des Abkommens und für die Vermeidung von Abkommensmissbräuchen erforderlich sind. Dafür sei an sich gar keine Amtshilfeklausel im Abkommen notwendig. Entsprechend brachte die Schweiz zum Artikel 26 des OECD-Musterabkommens einen ausdrücklichen Vorbehalt an [4]. Die schweizerischen Abkommen enthalten demnach bloss die sogenannte kleine Amtshilfeklausel, nach der sich der Informationsaustausch auf die ordnungsgemässe Anwendung des Abkommens beschränkt. Mit anderen Worten: Es werden keine Informationen zur Durchsetzung des jeweiligen inländischen Rechts erteilt [5].

Aufgrund erheblichen Drucks von Seiten der USA [6], später auch der OECD und der EU ist die Schweiz nunmehr bereit, beim Abschluss neuer bzw. bei der Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen erweiterte Amtshilfe in Betrugsfällen zu leisten. Demnach wird Amtshilfe auch für die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten gewährt [7]. Als Betrugsdelikt gilt ein betrügerisches Verhalten, welches nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen mit Freiheitsstrafe bedroht ist. Aufgrund des Grundsatzes der beidseitigen Strafbarkeit wird Amtshilfe nur gewährt, wenn der Sachverhalt nach dem Amtshilfeersuchen einen Steuerbetrug nach schweizerischem Recht darstellen würde. Die Auskunft wird ferner nur erteilt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und der gewünschten Amtshilfemassnahme ein direkter Zusammenhang besteht. Dies bedeutet, dass die fraglichen Beziehungen zur Schweiz Teil des Steuerbetrugs sein müssen. Ferner gilt auch für die Amtshilfe der Spezialitätsvorbehalt: Die ausländischen Steuerbehörden dürfen die Informationen nur zur Veranlagung der Steuer sowie zur Strafverfolgung verwenden. Die entsprechenden Nachforschungen werden in der Schweiz von Steuerbeamten der *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* mit sehr weitgehenden Untersuchungsbefugnissen (inklusive Durchbrechung des Bankgeheimnisses) durchgeführt. Anlässlich der Verhandlungen über das Zinsbesteuerungsabkommen hat sich die Schweiz verpflichtet, in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den EU-Mitgliedstaaten Amtshilfeklauseln



URS R. BEHNISCH, PROF. DR. IUR., FÜRSPRECHER, EXTRAORDINARIUS FÜR STEUERRECHT UNIVERSITÄT BASEL, HONORARPROFESSOR UNIVERSITÄT BERN, PARTNER, MEYER LUSTENBERGER RECHTSANWÄLTE, ZÜRICH

nicht nur bei Steuerbetrugsdelikten usw. (aber nicht bei blossen Steuerhinterziehungen), sondern auch im Bereich der Besteuerung von Holdinggesellschaften aufzunehmen. Bei letzteren dient die Amtshilfe allein zur Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts, wobei die Schweiz das Bankgeheimnis wahrt [8]. Die Informationen dürfen nur für die im Abkommen genannten Steuern verwendet werden (Spezialitätsvorbehalt).

Im Zentrum der Verhandlungen mit der EU stand denn auch die Wahrung des Bankgeheimnisses, insbesondere im Rahmen der Rechtshilfe gemäss Dublin/Schengen [9]. Das

«Das Bankgeheimnis gehört zu den strafrechtlich geschützten Berufsgeheimnissen und ist daher im Bereich der Steuererhebung, -vollstreckung wie der Verfolgung von Steuerübertretungen zu wahren.»

Bankgeheimnis [10] gehört zu den strafrechtlich geschützten Berufsgeheimnissen [11] und ist daher im Bereich der Steuererhebung, -vollstreckung wie der Verfolgung von Steuerübertretungen zu wahren. Insbesondere darf auch der Steuerpflichtige im Hinterziehungsverfahren nicht zur Mithilfe bzw. Einreichung von Vollständigkeitsbescheinigungen gehalten werden [12]. Eine Durchbrechung des Bankgeheimnisses ist einzig in Fällen von *Steuervergehen* durch die für die Strafverfolgung zuständigen Justizbehörden bzw. bei den nach Verwaltungsstrafrecht untersuchenden Behörden der ESTV möglich und zulässig.

3. AMTSHILFE BEI INDIREKTEN STEUERN UND IM ZOLLRECHT

Im Zollbereich hat die Schweiz bereits früh zu einer Hilfeleistung bei der Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts Hand geboten, sogar spontan [13]. Mit dem im Rahmen der sog. Bilateralen II vereinbarten Betrugsdossier (Zusammenarbeitsvertrag vom 25. 6. 2004 «pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers»)[14] verpflichtete sich die Schweiz zur Leistung von Amts- und Rechtshilfe [15] im Bereich der indirekten Steuern mit denjenigen Instrumenten, die ihr auch im landesinternen Verhältnis zur Verfügung stehen. Damit kommen Zwangsmassnahmen bei indirekten Steuern, vor allem der Mehrwertsteuer, nicht nur im Falle von Abgabebetrug, sondern auch von blossen Steuerhinterziehungen zur Anwendung. Das Spezialitätsprinzip soll verhindern, dass die für die Zwecke der indirekten Steuern ausgetauschten Informationen auch für jene der direkten Steuern verwendet werden.

4. VOLLSTRECKUNGSHILFE

Entsprechend der schweizerischen Zurückhaltung beim Informationsaustausch leistet die Schweiz auch keine Voll-

streckungshilfe: Steuerforderungen ausländischer Staaten werden, anders als privatrechtliche Forderungen von Ausländern, in der Schweiz nicht vollstreckt. Vorbehalte sind jedoch anzubringen für Forderungen im Konkurs, für Mittel, die aus einem Abgabebetrug herrühren sowie solchen, die unter dem Betrugsabkommen herauszugeben sind [16]. Darüber hinaus gilt die Eröffnung von Steuerverfügungen ausländischer Staaten in der Schweiz als völkerrechtswidriger Hoheitsakt, was Nichtigkeit nach sich zieht.

5. RECHTSHILFE BEI DEN EINKOMMENS- UND GEWINNSTEUERN

Auch bei den Rechtshilfeabkommen hat es die Schweiz lange – und soweit ersichtlich mit bloss zwei Ausnahmen [17] – abgelehnt, Rechtshilfe in Fiskalsachen zu leisten. Bei *Abgabebetrug* leistet die Schweiz jedoch seit längerem gestützt auf Art. 3 Abs. 3 IRSG (*Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen*) [18], also rein internes Recht, und bald auch gestützt auf das Abkommen Schengen/Dublin [19] – also eine völkerrechtliche Verpflichtung – Rechtshilfe. Bei blossen Ordnungswidrigkeiten und Hinterziehungen der direkten Steuern (insbesondere Einkommens- und Gewinnsteuern) verweigert die Schweiz jedoch weiterhin die Rechtshilfe, ebenso für die blossen Steuervollstreckung. Einzig beim *qualifizierten Steuerdelikt* (Steuer- bzw. Abgabebetrug [20]), welche sich durch die (vorsätzliche) Verwendung unechter oder inhaltlich unwahrer Urkunden wie Bilanzen und Erfolgsrechnungen gegenüber den Steuerbehörden zu deren Täuschung kennzeichnen, ist die Schweiz zur internationalen Kooperation mit Durchbrechung des Bankgeheimnisses bereit. Auskunftserteilungen spontan oder aus Kulanz bleiben weiterhin unzulässig [21]. Aufgrund des Spezialitätsvorbehalts gelangen die ausländischen Steuerbehörden mit der Rechtshilfe nicht ans Ziel, d. h. zur korrekten Veranlagung von Steuerbetrügeren [22].

6. RECHTSHILFE BEI ERBSCHAFTS- UND SCHENKUNGSSTEUERN

Die Erbschafts- und Schenkungssteuern sind vom Steuerharmonisierungsauftrag nicht erfasst, da sie nach herrschender schweizerischer Lehre als *indirekte* Steuern gelten [23]. Entsprechend uneinheitlich sind die Steuerstrafbestimmungen. Die meisten Kantone folgen jedoch in der einen oder anderen Form dem Vorbild der Einkommens- und Gewinnsteuern. Rechtshilfe ist nach Art. 3 Abs. 3 IRSG nur bei Vorliegen eines Steuer- oder Abgabebetruges möglich, nicht jedoch bei blossen Steuerhinterziehungen [24].

7. RECHTSHILFE BEI MEHRWERTSTEUER, VERRECHNUNGSSTEUER, STEMPELABGABEN

Bei diesen drei Steuern handelt es sich um im Selbstveranlagungsverfahren erhobene Bundessteuern, welche *Steuerhinterziehungstatbestände* im Sinne von Grundtatbeständen sowie Ordnungswidrigkeiten vergleichbar denjenigen der Einkommens- und Gewinnsteuern enthalten [25]. Die Steuerhinterziehungstatbestände beinhalten wie bei den Einkommens- und Gewinnsteuern unvollständige bzw. fehlende Deklarationen, wobei diese Unterlassungs- und Täuschungs-

handlungen bei Selbstveranlagungssteuern ohne weiteres zu einer Steuerhinterziehung führen, beruhe sie auf vorsätzlichem oder fahrlässigem Verhalten. Die Strafverfolgung obliegt der ESTV, wobei ihr gewisse Zwangsmassnahmen des Verwaltungsstrafrechts zustehen. Die Verrechnungssteuer gilt nach herrschender Lehre als direkte, die anderen beiden als indirekte Steuern.

Als qualifizierter Tatbestand kommt der Abgabebetrug nach Art. 14 VStrR (*Verwaltungsstrafrecht*) [26] in Betracht. Er ist dem gemeinrechtlichen Betrug nachgebildet, weshalb die arglistige Täuschung der Behörden entscheidendes Tatbestandsmerkmal ist. Dies erscheint bei den in Betracht kommenden Steuerarten ohne weiteres einleuchtend, denn die Steuerpflichtigen sind weit überwiegend buchführungspflichtig, weshalb die Einreichung einer mangelhaft erstellten Erfolgsrechnung und Bilanz mit der Folge der Steuerverkürzung für einen Abgabebetrug nicht ausreicht. Vielmehr müssen zur Tatbestandsverwirklichung ein ganzes Lügengebäude errichtet, «manœuvres frauduleuses» oder ähnliche qualifizierte Machenschaften vorgekehrt werden. Eine blosser Unterlassung der Steuerabrechnung oder -ablieferung sowie das Abhalten der Steuerbehörden von Kontrollen genügt aufgrund der mit Hoheits- und Zwangsgewalt ausgestatteten Steuerbehörden nicht zur Verwirklichung des qualifizierten Tatbestandes. Anders als der Steuerbetrugstatbestand der Einkommens- und Gewinnsteuern ist der Abgabebetrugstatbestand nicht mit einem Urkundenmodell vermischt worden. Grundsätzlich ist bei allen drei Steuern Rechtshilfe nur bei Vorliegen eines Abgabebetruges nach Art. 3 Abs. 3 IRSG zulässig. Ein Vorbehalt ist jedoch für die Mehrwertsteuern und – praktisch wohl bedeutungslos – die Stempelabgaben anzubringen, denn dafür kann nach dem Betrugsabkommen auch bei blossen Steuerhinterziehungen Amts- und Rechtshilfe geleistet werden.

8. MASSNAHMEN IM BEREICH DER SOG. KLEINEN RECHTSHILFE GEMÄSS IRSG

Bei Abgabebetrug (Art. 3 Abs. 3 IRSG und Art. 24 IRSV) kann Rechtshilfe nach dem dritten Teil des IRSG geleistet werden, d. h., eine Auslieferung [27], stellvertretende Strafverfolgungen [28] und die Vollstreckung von Strafsentscheiden [29] sind nicht zulässig. Dagegen erfasst die sog. *kleine Rechtshilfe* die Zustellung von Schriftstücken, die Beweiserhebung inklusive der Durchsuchung von Personen und Räumen, die Beschlagnahme, den Herausgabebefehl, die Einvernahme und Gegenüberstellung von Personen, die Herausgabe von Akten und Schriftstücken sowie die Herausgabe von Gegenständen oder Vermögenswerten zur Einziehung oder Rückerstattung an den Berechtigten [30]. Da diese Massnahmen nach den Vorschriften der kantonalen Strafprozessordnungen durchgeführt werden, wird auch das Bankgeheimnis durchbrochen [31]. Die *Zwangsmassnahmen* setzen – abgesehen vom hier kaum interessierenden Fall der Entlastung des Berechtigten – *beidseitige Strafbarkeit* [32] voraus, wozu auch der subjektive Tatbestand gehört [33]. Bei den im gemischten Veranlagungsverfahren erhobenen Steuern (Einkommens-, Vermögens-, Gewinn-, Kapital-, Erbschafts- und Schenkungssteuern) ist für die beidseitige Strafbarkeit aus schweizerischer Sicht

eine unechte oder inhaltlich unwahre Urkunde zu fordern, bei den im Selbstveranlagungsverfahren erhobenen Steuern (Mehrwert-, Verrechnungssteuer sowie Stempelabgaben) dagegen eine arglistige Täuschung [34]. Die Rechtshilfemassnahmen müssen *verhältnismässig* [35] sein und den Geheimbereich nicht involvierter Dritter schützen [36]. Rechtshilfemassnahmen sind regelmässig mit dem *Spezialitätsvorbehalt* zu versehen, d. h., die Ermittlungsergebnisse dürfen ausschliesslich für die Verfolgung des Abgabebetruges oder anderer gemeinrechtlicher Delikte verwendet werden [37]. Die Steuerbehörden dürfen die Ermittlungsergebnisse somit weder direkt noch indirekt zur Steuerveranlagung verwenden, selbst nach einem Schuldspruch wegen Steuer- oder Abgabebetruges nicht [38]. Der Spezialitätsvorbehalt bewirkt ein Beweisverbot, welches die Rechtshilfemassnahmen im Steuerstrafrecht insofern unattraktiv machen, als der oder die Täter und Teilnehmer zwar bestraft, aber nicht gestützt auf die erhaltenen Informationen eingeschätzt werden können. Abhilfe schafft nur die erweiterte Amtshilfe [39]. Gestützt auf das Abkommen Schengen/Dublin wird die Schweiz bei den indirekten Steuern auch Auslieferungen vornehmen, wenn das Delikt mit mindestens sechs Monaten Freiheitsentzug bedroht ist [40].

9. FAZIT UND AUSBLICK

Rechtshilfe in Steuerstrafsachen gibt es im Grundsatz weiterhin nicht mit Ausnahme der sog. kleinen Rechtshilfe bei Steuer- und Abgabebetrug nach Art. 3 Abs. 3 IRSG. Allerdings sind Tendenzen sichtbar, die statt von einer restriktiv zu verstehenden Ausnahme von der generellen Rechtshilfemöglichkeit ausgehen und die Ausnahme für Fiskaldelikte zurückhaltender interpretieren. Auch die Zulassung ausländischer Beamter zur Fahndung erscheint unter der alten Anschauung als unerhört, die Möglichkeit, laufend neue Informationen zu erhalten und damit allenfalls Rechtshilfeersuchen zu ergänzen oder gar weitergehende zu stellen, obschon nicht einmal rechtskräftig über die Zulässigkeit der Rechtshilfegewährung entschieden ist, beraubt die Betroffenen im Ergebnis des besonderen Rechtsschutzes in Fiskalsachen. Die gewichtigsten Neuerungen sind bei der Amtshilfe zu verzeichnen: Mit der Gewährung von Amtshilfe bei Steuerbetrug und betreffend schweizerische Holdinggesellschaften erhalten ausländische Staaten erstmals (legal) Informationen und Dokumente, die sie nicht nur in Strafverfahren, sondern im Steuerveranlagungsverfahren zur Steuerfestsetzung verwenden dürfen. Im Bereich der indirekten Steuern hat die Schweiz schliesslich im Rahmen der Bilateralen II von ihrem alten Standpunkt (keine Rechtshilfe und keine Durchbrechung des Bankgeheimnisses bei blossen Steuerhinterziehungen, keine Auslieferungen bei Abgabebetrug) abweichen müssen, um im Rahmen von Dublin/Schengen die Rechtshilfe bei den direkten Steuern und damit die Durchbrechung des Bankgeheimnisses auf die Betrugsdelikte beschränken zu können. Die Übersicht über den zulässigen Informationsaustausch und weitere Amts- und Rechtshilfemassnahmen zu behalten ist schwierig geworden, weil je nach Vertragsstaat und Steuerart (direkte/indirekte Steuern) unterschiedliche Massstäbe gelten. ■

Anmerkungen: 1) Vgl. etwa Behnisch Urs R., *Amts- und Rechtshilfe im Steuerrecht*, in: Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, hrsg. von B. Ehrenzeller, Schriftenreihe des Instituts für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis der Uni SG, Band 33, S. 77 ff.; Reich Markus/Bachmann Stefan, *Internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalsachen*, ZStS vom 24. 7. 2003, S. 3; Popp Peter, *Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen*, Basel 2001, S. 70 ff. 2) Ausführlicher dazu Breitenmoser Stephan, *Neuere Rechtswissenschaft und Rechtspraxis der Uni SG*, Band 33, S. 9 ff. Allerdings können Amtshilfverfahren nicht mehr vor Bundesgericht angefochten werden (Art. 83 lit. h BGG, SR 173.110), internationale Rechtshilfverfahren nur in bedeutenden Fällen (Art. 84 BGG). 3) Vgl. ausführlich zur Amtshilfe Locher Peter, *Die schweizerische Haltung zur internationalen Amtshilfe bei den direkten Steuern in einem veränderten Umfeld*, in: Festschrift für Walter Ryser, *Internationales Steuerrecht in der Schweiz*, Bern 2005, S. 271 ff., mit weiteren Hinweisen. 4) Im Juni 2004 wurde Art. 26 OECD-Musterabkommen erweitert; die Schweiz hat den Vorbehalt entsprechend angepasst. Vgl. ausführlicher dazu Locher (Anm. 4), S. 276 ff. 5) Vgl.

immerhin die Amtshilfe gestützt auf den sog. Missbrauchsbeschluss (SR 672.202), insbesondere für Dividenden, Zinsen und Lizenzen. Das missbräuchliche Beanspruchen von Abkommensvorteilen wird durch entsprechende Behandlung des Antrags auf Quellensteuerentlastung verhindert bzw. zu Unrecht gewährte Quellensteuerentlastungen werden zuhanden des Vertragsstaates eingefordert. Entsprechende Bestimmungen enthalten noch die Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Frankreich und Italien. 6) Sowohl das alte Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA von 1951 wie das nunmehr geltende von 1996 (SR 0.672.933.61) enthalten eine Amtshilfeklausel für Betrugsdelikte und dergleichen. 7) Die Änderungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, Norwegen, Finnland und Österreich (vgl. dazu die Botschaft in BBl. 2006 S. 5155 ff.) sind bereits in Kraft, die Abkommen mit Spanien, Frankreich und Grossbritannien sollen demnächst folgen. Vgl. dazu etwa Baumgartner Peter, *Harmful Tax Practices – Auswirkungen der Bestrebungen von OECD und EU auf die Schweiz*, FStR 3 (2003), S. 109 ff.; Holenstein Daniel, *Änderungen der Verordnung zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, StR 57 (2003), S. 482 ff.; Waldburger Robert, *Entraide administrative et judiciaire internationale en matière fiscale*, in: *Les procédures en droit fiscal (OREF)*, 2. A., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, S. 293 ff. 8) Vgl.

Art. 26 Abs. 1 DBA Österreich gemäss dem Protokoll vom 21. 3. 2006 zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens (dazu BBl. 2006 S. 5155 ff.), in Kraft ab 1. 1. 2006. Nach Ziff. 2.1 dieses Protokolls zu Art. 26 dürfen «nur solche Informationen ausgetauscht werden, die im Besitz der Steuerbehörden sind und nicht die Durchführung von besonderen Untersuchungsmassnahmen notwendig machen.» Entsprechende Klauseln enthalten die Abkommen bzw. Abkommensentwürfe mit Norwegen, Finnland, Spanien, Frankreich und Grossbritannien. 9) Vgl. dazu nachfolgende Ziff. 5. 10) Art. 47 BankG; vgl. dazu für den vorliegenden Zusammenhang ausführlich Locher Peter, *Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht*, StR 58 (2003), S. 346 ff.; Bernasconi Paolo, *Schweizerisches Bankgeheimnis und ausländischer Fiskus im Rahmen der internationalen Rechts- und Amtshilfe*, StR 55 (2000), S. 702 ff.; Holenstein Daniel, *Schweizerische Bankauskünfte an den ausländischen Fiskus*, AJP 12 (2003), S. 1045 ff.; Jametti Greiner Monique/Pfenninger Hanspeter, *Der Schutz des schweizerischen Bankgeheimnisses im Abkommen zur Assoziierung der Schweiz an Schengen*, AJP 2005 S. 159 ff.; Zimmermann Robert, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, Bern 1999, S. 168 ff. Präziser müsste von Bankkundengeheimnis gesprochen werden, da der Bankkunde als Geheimnisherr bestimmt, wem die dem Geheimnis unterstehen-

den Tatsachen offenbart werden dürfen. Nachfolgend wird dem allgemeinen Sprachgebrauch folgend aber bloss von Bankgeheimnis gesprochen. **11)** Art. 321 StGB. **12)** EGMR i. S. J. B. vom 3. 5. 2001 i. S. J. B., Nr. 31827/96. **13)** Gemäss Artikel 2 Ziff. 1 des Zusatzprotokolls zum Freihandelsabkommen Schweiz–EG vom 22. Juli 1972 (SR 0.632.401.02) leisten sich die Vertragsparteien Amtshilfe bei der Sicherstellung der ordnungsgemässen Anwendung des Zollrechts, insbesondere bei der Verhütung und der Aufdeckung von Zuwiderhandlungen gegen das Zollrecht und bei Ermittlungen im Zollbereich. **14)** Das in Kraft treten ist frühestens auf den 1. 1. 2008 geplant. Vgl. ausführlich dazu Kästli Hermann, Betrugsbekämpfung im Rahmen der bilateralen Abkommen II mit der EU, ASA 74 S. 177 ff. Vgl. aber zu einer Auslieferung wegen eines Mehrwertsteuerbetruges, der als gemeinrechtlicher Betrug angesehen wurde: BGE vom 22. 2. 2002, 1A.189/2001; ferner BGE vom 8. 11. 2004, 1A.233/2004, betr. Steuerdelikten zulasten Grossbritanniens. **15)** Vgl. die Ausführungen in der Botschaft vom 1. 10. 2004, S. 6184 ff.; Oberson Xavier, L'accord entre la Suisse et l'Union Européenne pour lutter contre la fraude – Un tournant, FStR 2005 S. 168 f. **16)** Gestützt auf Art. 74a IRSG können Mittel, die aus einem Abgabebetrug herrühren, im Rahmen eines Rechtshilfverfahrens beschlagnahmt und dem ausländischen Staat überwiesen werden. Nach dem Betrugsabkommen sind neben der Mittelherausgabe auch – im internen Recht bisher nicht mögliche – Kontenüberwachungen vorgesehen. In Art. 26a DBA mit Österreich wird Vollstreckungshilfe auch für Einkommenssteuern aus einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit zugestanden. **17)** Der Rechtshilfevertrag mit den USA (SR 0.351.933.6) sieht Rechtshilfe sogar bei Steuerhinterziehungen vor, sofern diese durch die obere Schicht des organisierten Verbrechertums verübt wurden. In diesem singulären Fall kann das Bankgeheimnis auch bei blossen Steuerhinterziehungen durch-

brochen werden. Ferner wurde auch Italien Rechtshilfe bei Abgabebetrug vertraglich zugesichert (Art. II Ziff. 3 Vertrag zwischen der Schweiz und Italien zur Ergänzung des Europäischen Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. 4. 1959 und zur Erleichterung seiner Anwendung, SR 351.945.41, in Kraft seit 1. Juni 2003). Weniger weit gehen die Rechtshilfeverträge mit Kanada, Ecuador, Peru und Hongkong, die bloss die Möglichkeit der Rechtshilfe bei Abgabebetrug vorsehen: vgl. Reich/Bachmann (Anm. 1), S. 32 f. **18)** SR 351.1. Konkretisiert wird der Begriff in Art. 24 IRSV (SR 351.11). Kritisch dazu Känzig/Behnisch, N 42 ff. zu Art. 133^{bis}; vgl. auch Behnisch Urs R., Neuere Entwicklungen der internationalen Rechtshilfe im Steuerstrafrecht, in: Festschrift für Walter Ryser, Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Bern 2005, S. 287 ff. **19)** Als Teil der sog. Bilateralen II: vgl. dazu Jametti Greiner/Pfenninger (Fn. 10), S. 163 f. Solange Steuerhinterziehungen in der Schweiz ausschliesslich von Steuerbehörden und nicht den ordentlichen Strafbehörden verfolgt werden, ist die Schweiz nach Art. 51 des Schengener Durchführungsübereinkommens nicht zur Rechtshilfe verpflichtet, mithin bleibt das Bankgeheimnis auch noch insoweit unangestastet. **20)** Art. 186 DBG; Art. 59 StHG. Die Steuererklärung samt dazugehöriger Einlageblätter und das Wertschriftenverzeichnis sind keine Urkunden im steuerstrafrechtlichen Sinn. Die Verfolgung von Steuerbetrügen obliegt den ordentlichen Strafverfolgungsorganen, welche regelmässig auch das Bankgeheimnis lüften können (im Gegensatz zu den blossen Hinterziehungen verfolgenden Steuerbehörden, mit Ausnahme der BSU). **21)** Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass der – verfassungsrechtlich problematische – Missbrauchsbeschluss als Grundlage für einen Informationsaustausch als Ultima ratio bei ungerechtfertigten Steuerentlastungen auf ausländischen Quellensteuern dienen könnte. **22)** Vgl. nachfolgende Ziff. 8. **23)** Vgl. etwa Blumenstein Ernst/Lo-

cher Peter, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, S. 157 f. **24)** Sollten die Erbschafts- und Schenkungssteuern im Sinne des Betrugsabkommens als indirekte Steuern gelten, wäre Amts- bzw. Rechtshilfe bei blossen Steuerhinterziehungen möglich, was angesichts der Nähe dieser Steuern zu den Einkommenssteuern aus Schweizer Sicht abzulehnen ist. **25)** Art. 85 ff. MWSTG; Art. 61 ff. VStG; Art. 45 ff. StG. **26)** SR 313.0 **27)** Art. 32 ff. IRSG. **28)** Art. 85 ff. IRSG. **29)** Art. 94 ff. IRSG. **30)** Art. 63 Abs. 2 IRSG. Für Zwangsmassnahmen im Rahmen der Amtshilfe fehlt zurzeit noch ein Ausführungsgesetz, das sich jedoch in Vorbereitung befindet (vgl. Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen, zu Händen des Chefs des EFD, Bern, Oktober 2004, sog. Expertenkommission Marti: www.estv.admin.ch/data/d/Steuerstrafrecht/bericht/pdf). **31)** Vgl. etwa BGE vom 3. 2. 1989 i. S. X., 115 Ib 67. **32)** Art. 64 Abs. 1 IRSG. **33)** Grundlegend Schultz Hans, Das schweizerische Auslieferungsrecht, Basel 1953, S. 312 ff.; Popp (Anm. 1), S. 148. BGE vom 19. 11. 1986 i. S. S., 112 Ib 594 f. Die Praxis verzichtet jedoch darauf mit dem Hinweis, dass dies im Rechtshilfeverfahren nicht möglich sei. **34)** Vgl. Behnisch, (Anm. 1), S 91 f. **35)** Art. 4 IRSG. **36)** Vgl. Art. 9 IRSG. **37)** Art. 67 und 6 Abs. 1 IRSG. Vgl. dazu Popp (Anm. 1), S. 191 ff., mit zahlreichen Hinweisen. **38)** BGE vom 6. 12. 1989 i. S. X., 115 Ib 376 f. Vgl. auch das Beispiel bei Popp (Anm. 1), S. 205 (Steuerbeamter beobachtet den Prozess, um danach die erwähnten Beweismittel im Veranlagungsverfahren auszunutzen). **39)** vgl. ausführlicher Waldburger Robert, Die Revision des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-D), FStR 4 (2004), S. 42 ff. **40)** Vgl. ausführlicher Behnisch Urs R., Auswirkungen der Bilateralen II auf das schweizerische Steuerrecht, AJP 2005 S. 947 ff.

RÉSUMÉ

Entraide internationale en matière fiscale – nouvelles tendances

La Suisse a toujours fait preuve de retenue dans l'entraide internationale en matière fiscale. Se fondant sur l'article 3, al. 3 de la loi sur l'entraide pénale internationale (EIMP), elle donne suite aux demandes d'entraide judiciaire en cas d'escroquerie fiscale, mais pas lorsqu'il s'agit d'une simple soustraction d'impôt. L'assistance administrative ne va plus loin que dans le domaine douanier. La Suisse ne se prête pas à l'entraide judiciaire ou administrative pour aider des États étrangers à recouvrer leurs créances d'impôts, pas plus qu'elle ne recouvre elle-même ces créances.

Dans le cadre de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, la Suisse s'est engagée envers l'UE à étendre l'assistance adminis-

trative aux délits de fraude fiscale (mais pas à la simple soustraction d'impôt) dans ses conventions sur la double imposition, ce qui autorisera les fonctionnaires de l'AFC à transgresser le secret bancaire dans ce domaine. Les États de l'UE ont également été assurés de pouvoir bénéficier de l'entraide administrative pour les holdings, mais uniquement dans les limites du secret bancaire.

En vertu de l'accord sur la lutte contre la fraude, l'entraide judiciaire et administrative s'appliquera aussi en cas de soustraction d'impôt dans le domaine de la fiscalité indirecte, sous réserve du principe de spécialité (les informations obtenues ne pourront pas être utilisées en matière d'impôts directs, etc.). En re-

vanche, dans le domaine de la fiscalité directe, l'entraide judiciaire restera limitée aux délits de fraude fiscale, même dans le régime de l'accord de Schengen/Dublin. Par conséquent, en matière d'impôts directs, la protection du secret bancaire restera garantie même en cas de soustraction d'impôt.

Il est désormais difficile de garder la vue d'ensemble sur les échanges d'informations autorisés et autres mesures d'entraide internationale, car les régimes varient en fonction des États concernés et de la nature de l'impôt considéré (fiscalité directe ou indirecte).

UB/PB