

# Sicherstellung des Abkommenszwecks

## Auskunftersuchen und verwandte Fragestellungen in den Steuerabkommen mit Deutschland und Grossbritannien

Dr. iur. Markus Weidmann/Dr. iur. Claudia Suter



*Markus Weidmann,  
Dr. iur., Rechtsanwalt,  
dipl. Steuerexperte,  
Homburger AG, Zürich  
markus.weidmann@  
homburger.ch*



*Claudia Suter,  
Dr. iur., Rechtsanwältin,  
Homburger AG, Zürich  
claudia.suter@homburger.ch*

### Inhalt

<b>1</b>	<b>Sicherung des Abkommens durch Auskunftserteilung . . . . .</b>	<b>128</b>	<b>4.3</b>	<b>Umfang der Auskunftserteilung . . . . .</b>	<b>136</b>
<b>2</b>	<b>Zahlstellen oder Banken? . . . . .</b>	<b>128</b>	<b>4.4</b>	<b>Verfahrensrechte . . . . .</b>	<b>137</b>
<b>3</b>	<b>Voraussetzungen des Auskunftersuchens . . . . .</b>	<b>130</b>	4.4.1	Vorgängige Information durch die ersuchende Behörde . . . . .	137
3.1	Übersicht . . . . .	130	4.4.2	Information durch die ESTV. . . . .	138
3.2	Steuerpflichtige Person. . . . .	130	<b>4.5</b>	<b>Vereinfachtes und ordentliches Verfahren . . . . .</b>	<b>139</b>
3.3	Angabe der Identität der steuerpflichtigen Person. . . . .	131	<b>4.6</b>	<b>Möglichkeit zur Vorprüfung des Ersuchens . . . . .</b>	<b>141</b>
3.4	Angabe eines plausiblen Anlasses . . . . .	132	<b>5</b>	<b>Verwertungsverbot . . . . .</b>	<b>142</b>
3.5	Einzelfall . . . . .	133	<b>5.1</b>	<b>Spezialitätsprinzip . . . . .</b>	<b>142</b>
3.6	Fishing Expeditions. . . . .	133	<b>5.2</b>	<b>Umsetzung im IQG . . . . .</b>	<b>143</b>
3.7	Angabe des Veranlagungszeitraums . . . . .	133	5.2.1	Geheimhaltung . . . . .	143
3.8	Private oder betriebliche Verwendung der Vermögenswerte . . . . .	134	5.2.2	Verwendung der Informationen für innerstaatliche Zwecke . . . . .	144
<b>4</b>	<b>Verfahrensbestimmungen . . . . .</b>	<b>134</b>	<b>6</b>	<b>Schlussbetrachtung . . . . .</b>	<b>146</b>
4.1	Mitwirkungspflichten. . . . .	134		Literatur. . . . .	146
4.2	Zwangsmassnahmen . . . . .	135		Rechtsquellen. . . . .	147
4.2.1	Vorbemerkung. . . . .	135		Materialien, Dokumente . . . . .	148
4.2.2	Umsetzung im IQG . . . . .	135			

Im Unterschied zu den klassischen Doppelbesteuerungsabkommen steht bei den Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (sog. Steuerabkommen) nicht mehr die Vermeidung einer Doppelbesteuerung und damit die negative Wirkung, auf welche Doppelbesteuerungsabkommen üblicherweise beschränkt sind, im Vordergrund. Diese Abkommen gehen einen Schritt weiter und sehen eine Zusammenarbeit vor. Damit wird die bisher bloss abgrenzende, negative Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen durch eine (bisher beinahe unvorstellbare) steuerbegründende Wirkung ersetzt.

In Umsetzung des Steuerabkommens mit Deutschland (StA-D)<sup>1</sup>, aber auch desjenigen mit dem Vereinigten Königreich (StA-GB)<sup>2</sup> sowie allfälligen weiteren solchen Abkommen, hat der Bundesrat einen Entwurf eines BG über die internationale Quellenbesteuerung publiziert (E-IQG). Dieser Gesetzesentwurf enthält im Wesentlichen die für die Durchführung der Steuerabkommen notwendigen Regelungen.

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die für die Steuerabkommen zentrale und auch aussergewöhnliche Auskunftsbestimmung in Art. 32 StA-D bzw. Art. 33 StA-GB sowie auf damit zusammenhängende Abkommens- und Verfahrensbestimmungen und Fragestellungen.

## 1 Sicherung des Abkommens durch Auskunftserteilung

Die Vertragsstaaten befürchten, dass die Steuerabkommen ihren Zweck, nämlich die effektive Besteuerung der betroffenen Personen in den jeweiligen Vertragsstaaten, verfehlen könnten. Gleichzeitig will die Schweiz damit den automatischen Informationsaustausch verhindern. Um diesen beiden Anliegen Rechnung zu tragen und entsprechenden Befürchtungen zu begegnen, sehen die Abkommen die Möglichkeit von auf die Existenz von Konto- oder Depotverbindungen in der Schweiz beschränkten Auskunftersuchen vor.<sup>3</sup>

- 1 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (unterzeichnet am 21.9.2011), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 5.4.2012.
- 2 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (unterzeichnet am 6.10.2011), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 20.3.2012.
- 3 Demgegenüber enthält das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 13.4.2012) keine solche Auskunftsbestimmung. Dafür sieht das DBA mit Österreich (anders als die DBA mit

Nicht weiter eingegangen wird an dieser Stelle auf die Berechnungsmechanismen in Art. 32 Abs. 8 bis 10 StA-D bzw. Art. 33 Abs. 11 und 12 StA-GB, mit denen die zulässige Gesuchszahl ermittelt werden kann.<sup>4</sup>

## 2 Zahlstellen oder Banken?

In Art. 32 StA-D bzw. Art. 33 StA-GB<sup>5</sup> werden die Begriffe «Bank» und «Zahlstelle» verwendet. Bereits aus Art. 2 lit. e bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. e der beiden Abkommen ist ersichtlich, dass der Begriff der Bank enger ist als derjenige der Zahlstelle. Der Zahlstellenbegriff umfasst Banken, geht aber noch darüber hinaus, indem er ebenso Wertpapierhändler sowie Vermögensverwalter beinhaltet.<sup>6</sup> Insofern stellen Banken eine Teilmenge der vom Abkommen erfassten Zahlstellen dar. In Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen werden die beiden Begriffe wie folgt verwendet:

- Art. 32 Abs. 1 bzw. Art. 33 Abs. 1: keine Identifikation der *Zahlstelle* erforderlich;
- Art. 32 Abs. 5 bzw. Art. 33 Abs. 7: Bekanntgabe des Namens der betroffenen *Bank* und der Anzahl der während des im Ersuchen erwähnten Zeitraums bestehenden Konten oder Depots;
- Art. 32 Abs. 6 bzw. Art. 33 Abs. 6: Verpflichtung der *Banken* iSd schweizerischen Bankengesetzes zur Bekanntgabe der Konten und Depots in dem zur Umsetzung von Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen nötigen Umfang.

Aufgrund des Wortlauts könnte der Eindruck entstehen, dass die Auskunftersuchen auf Vermögenswerte der

- 
- Deutschland und Grossbritannien) in Art. 26a eine Bestimmung zur Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steueransprüchen vor.
- 4 Immerhin sei ein Hinweis darauf angebracht, dass die Mechanismen unterschiedlich ausgestaltet sind. Während sich das Abkommen mit Deutschland an der Anzahl der Ersuchen orientiert, welche zur Identifizierung von nicht deklarierten Konten und Depots geführt haben, wird im Abkommen mit Grossbritannien einerseits eine Präzisierung hinsichtlich direkter und indirekter Identifikation von zusätzlichen Steuerschulden vorgenommen und andererseits eine sich an den Steuerschulden orientierende, betragsmässige de minimis-Regelung hinsichtlich der für die Zählung massgebenden «Hits» eingebaut (vgl. Art. 32 Abs. 10 StA-D, Art. 33 Abs. 12 StA-GB). Während in der am 21.9.2011 unterzeichneten Fassung des Steuerabkommens mit Deutschland noch 775 - 999 Auskunftersuchen in der ersten 2-Jahres-Periode vorgesehen waren, wurde diese Zahl im Protokoll vom 5.4.2012 auf 900 - 1300 erhöht. Ausserdem wird die Anpassung nunmehr nicht anhand der gestellten Auskunftersuchen, sondern in Funktion der gemachten Erfahrungen vorgenommen (Art. 32 Abs. 9 StA-D).
  - 5 Nachfolgend werden das StA-D und das StA-GB zusammen als «die Abkommen» bezeichnet.
  - 6 Art. 2 lit. e StA-D, Art. 2 Abs. 1 lit. e StA-GB.

steuerpflichtigen Person bei Banken beschränkt seien.<sup>7</sup> Es fragt sich jedoch, ob dies wirklich der Absicht der Vertragsparteien und dem Sinn und Zweck der Auskunftsbestimmung entspreche.

Zu diesem Zweck sind zunächst die Definitionen der Begriffe «Konto» und «Depot» näher zu betrachten. Nach den Abkommen sind auf einem Konto oder Depot Vermögenswerte verbucht, wobei für den Begriff der Vermögenswerte auf die entsprechende Definition im Abkommen verwiesen wird.<sup>8</sup> Zwar ist dieser Verweis nur im Abkommen mit Deutschland ausdrücklich zu finden, doch ist davon auszugehen, dass auch im Abkommen mit Grossbritannien der Begriff «Vermögenswerte» iSd Definition von Art. 2 lit. f bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. f zu verstehen ist. Dort sind «Vermögenswerte» als bei schweizerischen Zahlstellen verbuchte Vermögen, welche bankfähig sind bzw. sich auf Konten oder Depots befinden, definiert.<sup>9</sup> Daraus lässt sich immerhin entnehmen, dass sämtliche Vermögenswerte bei schweizerischen Zahlstellen – und

nicht nur bei schweizerischen Banken – von den Abkommen erfasst werden. Somit ist davon auszugehen, dass Auskunftersuchen alle Konten oder Depots beschlagen, auf denen Vermögenswerte verbucht sind.

Dies wird durch den Vertragszusammenhang gestützt: Die Auskunftsbestimmung ist im 3. Teil der Abkommen zu finden, welcher die Bestimmungen zur Abgeltungssteuer enthält, die durch schweizerische Zahlstellen – und nicht bloss durch schweizerische Banken – erhoben wird. Zudem soll mit dieser Bestimmung die effektive Besteuerung der steuerpflichtigen Personen hinsichtlich ihrer bei schweizerischen Zahlstellen verbuchten Vermögenswerte kontrolliert und dadurch die Einhaltung der Abkommen gesichert werden. Dementsprechend sind die jeweiligen Bestimmungen auch mit «Sicherung des Abkommenszwecks» bzw. «flankierende Massnahmen zur Sicherung des Abkommenszwecks» betitelt. Im Rahmen der Steuerabkommen werden nicht nur die Banken, sondern gemäss Art. 2 lit. e die Zahlstellen insgesamt hinsichtlich der Vermögenswerte iSv Art. 2 lit. f auf Konten oder Depots nach Art. 2 lit. g der Abkommen<sup>10</sup> in die Pflicht genommen.

Die systematische Einordnung, die Bezeichnung der Auskunftsbestimmung, die in den Abkommen enthaltenen Definitionen sowie der Abkommenszweck lassen darauf schliessen, dass der nicht ganz eindeutige Wortlaut der Auskunftsbestimmung nicht so zu verstehen ist, als seien die Ersuchen auf Vermögenswerte der steuerpflichtigen Person bei Banken beschränkt. Angesichts dessen wäre es erstaunlich, wenn die Sicherungsbestimmung nur auf Banken und nicht auf die in die Pflicht genommenen Zahlstellen insgesamt zur Anwendung kommen würde. Vielmehr ist anzunehmen, dass der engere Bankenbegriff versehentlich gewählt wurde. Als Auslegungsergebnis kann somit festgehalten werden, dass der Wortlaut von Art. 32 Abs. 5 bzw. Art. 33 Abs. 7 der Abkommen zu eng ist und seine Auslegung ergibt, dass sich die zu erteilende Auskunft wohl auf die Bekanntgabe des Namens der betroffenen Zahlstelle und die Anzahl der während des im Ersuchen erwähnten Zeitraums bestehenden Konten oder Depots bezieht.

Zwar trifft es zu, dass das Bankkundengeheimnis der Herausgabe von Informationen durch die Banken entgegensteht, sodass der entsprechende Hinweis in Abs. 6 von Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen auf die Auskunftspflicht der Banken für die Auskunftserteilung erforderlich ist. Dabei wurde nicht berücksichtigt, dass auch die Kundendaten anderer Zahlstellen durch entsprechende

7 Soweit im Folgenden die Abkommensbestimmungen ausgelegt werden, sind die völkerrechtlichen Auslegungsregeln, wie sie in Art. 31 ff. VRK festgelegt werden, massgebend (ausführlich zur Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen: BVGE 2010/7 E 3 mit Hinweisen und BVGE 2010/40 E 4.6). Nach Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein völkerrechtlicher Vertrag «nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen». Für die Auslegung sind (i) der Wortlaut nach seiner gewöhnlichen Bedeutung, (ii) das Ziel und der Zweck des Vertrags, (iii) Treu und Glauben sowie (iv) der Zusammenhang gleichrangig. Erläuterung bedarf insbesondere das bona-fide-Prinzip. Dabei geht es um den Schutz legitimer Erwartungen der Vertragsparteien und den Schutz vor Rechtsmissbrauch (COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 376). Das historische Auslegungselement, wozu die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsschlusses zu zählen sind, ist nach Art. 32 VRK nur dann heranzuziehen, wenn die Auslegung nach Art. 31 Abs. 1 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder im Dunkeln lässt (lit. a) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (lit. b) (vgl. OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 376 f.; vgl. COTTIER/MATTEOTTI, 373 ff.). Insgesamt soll die Auslegung dazu führen, dem völkerrechtlichen Vertrag im Allgemeinen und den einzelnen Vertragsbestimmungen im Besonderen eine optimale Wirkung zuzuweisen (sog. *effet utile*), ohne dabei jedoch den Vertragstext zu überspannen (COTTIER/MATTEOTTI, 376).

8 Art. 2 lit. g StA-D, Art. 2 Abs. 1 lit. g StA-GB.

9 Art. 2 lit. f StA-D; Art. 2 Abs. 1 lit. f StA-GB, das ausserdem eine exemplarische Aufzählung der Vermögenswerte enthält, namentlich etwa Geld- und Edelmetallkonten, Treuhandvermögen, Börsentitel, Wertschriften und Aktien, Optionen, Schuldtitel und Termingeschäfte sowie andere von Banken gehandelte strukturierte Produkte. Beide Abkommen schliessen aber Inhalte von Schrankfächern, Grundstücke, andere als die in lit. f aufgezählten Gegenstände des beweglichen Vermögens sowie Versicherungsverträge mit Ausnahme von Lebensversicherungsmänteln vom Anwendungsbereich aus.

10 Die Verweise auf die Abkommensbestimmungen beziehen sich für das Abkommen mit Grossbritannien jeweils auf den Abs. 1 von Art. 2.

Berufsgeheimnisse geschützt sind.<sup>11</sup> Daraus lässt sich noch keine Einschränkung der abkommensrechtlichen Auskunftersuchen auf Banken ableiten. Allerdings stellen sich praktische Schwierigkeiten, wenn ein gesetzlich geschütztes Berufsgeheimnis der Auskunftserteilung entgegensteht, sofern es sich beim Informationsinhaber nicht um eine Bank, sondern um eine andere Zahlstelle iSd Abkommen handelt. Die dadurch entstehende Rechtsunsicherheit sollte im Zug der Umsetzung des IQG geklärt werden. Im E-IQG ist zwar nun eine Auskunftspflicht der Banken sowie der Zahlstellen vorgesehen,<sup>12</sup> doch ist dieser Hinweis insofern ungenügend, als nicht ausdrücklich vorgesehen ist, dass die übrigen Berufsgeheimnisse der Auskunftserteilung nicht entgegengehalten werden können.<sup>13</sup>

### 3 Voraussetzungen des Auskunftersuchens

#### 3.1 Übersicht

Die Auskunftserteilung ist an das Vorliegen der folgenden, kumulativen Voraussetzungen geknüpft:<sup>14</sup>

- Vorliegen einer im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person;
- Identifikation der steuerpflichtigen Person;
- Vorliegen von Indizien, welche (aus Sicht der Behörden des ersuchenden Staates) die Überprüfung der Angaben bzw. steuerlichen Verhältnisse erforderlich machen;
- Zusicherung, dass die Voraussetzungen für das Auskunftersuchen erfüllt sind;
- Einzelfall;
- Ausschluss von fishing expeditions/Ersuchen ins Blaue hinein;
- Bestätigung der ersuchenden Behörde, dass die Voraussetzungen für das Ersuchen erfüllt seien;
- Angabe des Veranlagungszeitraums;

- auskunftspflichtige Konten oder Depots gemäss Prüfschema;<sup>15</sup>
- nur im StA-D: Angabe, ob private oder betriebliche Verwendung der Vermögenswerte.

Einzelne dieser Voraussetzungen sollen im Folgenden näher beleuchtet werden.

#### 3.2 Steuerpflichtige Person

Zentraler Begriff der Steuerabkommen ist die «betroffene Person» iSv Art. 2 Abs. 1 lit. h StA-GB bzw. Art. 2 lit. h StA-D. Der Begriff der steuerpflichtigen Person wird im Steuerabkommen mit Deutschland nur in Art. 32 verwendet. Das Abkommen mit Grossbritannien enthält demgegenüber eine Definition der steuerpflichtigen Person. Nach Art. 2 Abs. 1 lit. k StA-GB handelt es sich dabei um eine natürliche Person, die in Grossbritannien steuerpflichtig ist oder sein kann. Diese Definition ist sehr weit gefasst und enthält als einziges einschränkendes Kriterium die Beschränkung auf natürliche Personen. Demzufolge können sich die auf das Abkommen mit Grossbritannien gestützten Auskunftsbegehren nicht auf Konto- oder Depotbeziehungen mit juristischen Personen beziehen.

Die Einschränkung auf natürliche Personen ist Konsequenz der Definition der betroffenen Person. Als betroffene Personen gelten nämlich nur im ersuchenden Vertragsstaat ansässige natürliche Personen. Es fragt sich jedoch, wie stark diese Bezugnahme auf die «betroffene» Person im Rahmen der Auslegung der «steuerpflichtigen» Person sein müsse. Müsste sich der Begriff der «steuerpflichtigen» Person an demjenigen der betroffenen Person orientieren, würde dem Begriff der steuerpflichtigen Person – zumindest im Abkommen mit Deutschland – kein eigener Anwendungsbereich verbleiben, zumal die betroffene Person im Vertragsstaat ansässig sein muss, was regelmässig ihre unbeschränkte Steuerpflicht im betreffenden Staat bedeutet. Hätte der Begriff der steuerpflichtigen Person einen eigenen Anwendungsbereich, könnten etwa solche Personen darunter fallen, die im Vertragsstaat nur beschränkt steuerpflichtig sind. Sodann wäre es zumindest theoretisch denkbar, dass gestützt auf das Steuerabkommen mit Deutschland mangels einer Definition analog jener von Art. 2 Abs. 1 lit. k StA-GB auch juristische Personen als steuerpflichtige Person iSv Art. 32 des Abkommens gelten. Der E-IQG hilft nicht weiter, da darin ebenfalls keine Definition der steuerpflichtigen Person enthalten ist. Um bestimmen zu können, wer als steuerpflichtige

11 So auch der treffende Hinweis der schweizerischen Bankiervereinigung auf die Effektenhändler, deren Berufsgeheimnis in Art. 43 BEHG geschützt wird, und das strafrechtliche Geschäftsgeheimnis in Art. 321 StGB (Stellungnahme SBVg/IQG, 13).

12 S. Art. 32 Abs. 1 und 2 E-IQG, der nicht nur auf Banken, sondern ausdrücklich auch auf die «anderen bei der ESTV angemeldeten schweizerischen Zahlstellen» hinweist.

13 Gestützt auf Art. 35 E-IQG iVm Art. 8 Abs. 2 E-StAG und Art. 32 Abs. 6 StA-D bzw. Art. 33 Abs. 6 StA-GB steht nur das Bankkundengeheimnis einer Auskunftserteilung nicht entgegen.

14 Die Voraussetzungen werden in den Abkommen nicht in dieser Weise aufgelistet, sondern sind aus den einzelnen Absätzen der Steuerabkommen herauszuschälen.

15 S. Abschn. 4.2, unten.

Person gemeint ist, sind deshalb Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen auszulegen.<sup>16</sup>

Die Verwendung von unterschiedlichen Begriffen könnte auf einen eigenen Anwendungsbereich hindeuten. Dabei ist wiederum die systematische Einordnung der Auskunftsbestimmung in den 3. Teil der Steuerabkommen zu berücksichtigen. Damit soll der Zweck der Abkommen bzw. des 3. Teils, nämlich die Entrichtung der Abgeltungssteuer oder die freiwillige Meldung der Erträge auf Konten oder Depots, sichergestellt werden. Es geht also letztlich um die Sicherstellung der effektiven Besteuerung mittels der deutschen bzw. britischen Einkommenssteuern oder mittels der Abgeltungssteuer.<sup>17</sup> Eine Besteuerung muss aber nur für eine Person sichergestellt werden, welche der Steuerhoheit des betreffenden Staats unterliegt. Die Steuerabkommen finden sodann einzig auf Personen Anwendung, die als «betroffen» im Sinne der Abkommen gelten.<sup>18</sup>

Mit Bezug auf Deutschland bedeutet das soeben Ausgeführte, dass der Sinn und Zweck des Abkommens sowie der systematische Zusammenhang der Auskunftsbestimmung somit gegen einen eigenen (weiteren) Anwendungsbereich des Begriffs der steuerpflichtigen Person sprechen. Folglich kann der Begriff der steuerpflichtigen Person nach Art. 32 StA-D nicht über den in Art. 1 Abs. 1 der Abkommen vorgesehenen Zweck hinausgehen und damit auch nicht über den Begriff der betroffenen Person. Als Konsequenz davon scheiden etwa juristische Personen, bloss beschränkt steuerpflichtige Personen und Personen ohne Ansässigkeit im betreffenden Vertragsstaat aus dem einschlägigen Personenkreis aus.

Im StA-GB ist aufgrund der Besonderheit des britischen Steuersystems eine gesonderte Begriffsbestimmung erforderlich. Eine Person, welche in Grossbritannien über den «resident non domiciled»-Status verfügt, wird nur auf (i) Erträgen und Gewinnen aus britischer Quelle und (ii) nach Grossbritannien überwiesenen Erträgen und Gewinnen besteuert. Dementsprechend muss sie nur für die letztgenannten Einkünfte zwischen der Abgeltungssteuer und der freiwilligen Meldung wählen.<sup>19</sup> Der Umfang der Steuerpflicht wird nicht in erster Linie durch die Unterstellung unter die Steuerhoheit Grossbritanniens mittels Ansässigkeit, sondern unter anderem durch ihr eigenes Überwei-

ungsverhalten bestimmt.<sup>20</sup> Somit sind Personen, die ihre Steuerpflicht auf der Remittance-Basis erfüllen, zwar ebenfalls betroffene Personen, werden aber nicht generell, sondern nur für die nach Grossbritannien überwiesenen Einkünfte vom Steuerabkommen mit Grossbritannien erfasst. Folglich hat der Begriff der steuerpflichtigen Person wiederum keinen über den Begriff der betroffenen Person hinausgehenden Anwendungsbereich; jedoch wird damit sichergestellt, dass auch Personen, die auf der Remittance-Basis besteuert werden, erfasst werden.

### 3.3 Angabe der Identität der steuerpflichtigen Person

Im Auskunftersuchen muss die vom Ersuchen erfasste Person identifiziert werden. Dies geschieht, indem das Ersuchen die folgenden Angaben enthält: (i) Name, (ii) Adresse, (iii) Geburtsdatum (gemäss StA-GB nur, soweit bekannt), (iv) ausgeübte Tätigkeit (gemäss StA-GB nur, soweit bekannt) sowie (v) weitere der Identifizierung dieser Person dienende Informationen, soweit sie den Auskunftersuchenden Behörden bekannt sind.<sup>21</sup> Die Nennung von Name und Adresse der steuerpflichtigen Person ist daher bei auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftersuchen zwingend. Dies steht im Gegensatz zu den auf die Doppelbesteuerungsabkommen gestützten Amtshilfeersuchen, wonach die Angabe von Name und Adresse der steuerpflichtigen Person nicht mehr unabdingbare Voraussetzung für die Behandlung von Amtshilfesuchen ist.<sup>22</sup>

Währenddem der ersuchende Staat bei den Doppelbesteuerungsabkommen für einen Informationsaustausch – in Übereinstimmung mit Art. 26 OECD-MA – den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers immerhin dann angeben muss, wenn ihm dieser bekannt ist, ist der ersuchende Staat in den Steuerabkommen ausdrücklich davon dispensiert, Angaben zur Zahlstelle zu machen. Soweit die auf die Doppelbesteuerungsabkommen gestützten Amtshilfeersuchen keine Angaben zum Informationsinhaber enthalten, sind diese zwar von der Schweiz grundsätzlich zu beantworten, können jedoch

16 Vgl. zur Auslegung Fn 7, vorne.

17 Vgl. Art. 1 Abs. 1 der Abkommen, wonach der Zweck des Abkommens im Sicherstellen der effektiven Besteuerung der betroffenen Person besteht.

18 Vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. h StA-GB bzw. Art. 2 lit. h StA-D. Als betroffene Person gilt – grob umschrieben – eine im Vertragsstaat ansässige natürliche Person, welche an den Vermögenswerten auf einem Konto oder Depot bei einer schweizerischen Zahlstelle nutzungsberechtigt ist.

19 Art. 19 Abs. 2 StA-GB.

20 Vgl. etwa Art. 27 Abs. 1 DBA-UK, wonach Personen, die in Grossbritannien auf der Grundlage der Remittance-Basis besteuert werden, nur soweit vom DBA mit der Schweiz profitieren können, als sie die betreffende Einkunft bzw. den betreffenden Kapitalgewinn nach Grossbritannien überweisen.

21 Art. 32 Abs. 2 StA-D, Art. 33 Abs. 2 StA-GB.

22 Während im Rahmen der Neuverhandlung der schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen noch auf die Identifikation des Steuerpflichtigen gepocht wurde, krebste der Bundesrat mit Beschluss vom 13.2.2011 zurück. Diese Anpassung war Voraussetzung, um nicht allenfalls im Rahmen des Peer Review des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) zu scheitern. Vgl. zum Ganzen die Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen.

gestützt auf die Grundsätze der Proportionalität (Verhältnismässigkeit) und Praktikabilität (Durchführbarkeit) abgewiesen werden.<sup>23</sup> Es darf bezweifelt werden, dass ein solcher Einwand – soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – bei den auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftersuchen zulässig wäre, geht es doch bei diesen Ersuchen um nichts weiter als um die Mitteilung von Konto- oder Depotverbindungen.

Wie bereits dargelegt, ist die Nennung einer oder mehrerer schweizerischer Zahlstellen, bei welcher bzw. welchen die im Vertragsstaat steuerpflichtige Person Konto- oder Depotverbindungen unterhalten soll, nicht erforderlich.<sup>24</sup> Das Fehlen der Identifikation der Zahlstelle wirft jedoch bezüglich der Umsetzung der Auskunftersuchen Fragen auf, namentlich wie die Nachforschung der ESTV vorstatten gehen soll. Es gibt kein zentrales Bankkundenregister. Ausserdem sind nicht nur Banken, sondern Zahlstellen iSv Art. 2 lit. e bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. e der Abkommen zur Auskunft verpflichtet.<sup>25</sup> Während es noch möglich ist, die Banken gemäss Bankengesetz und die Wertpapierhändler gemäss Börsengesetz zu erfassen, ist mit Blick auf den weiten Zahlstellenbegriff in der Tat die Einführung eines Zahlstellenregisters, wie dies nun in Art. 3 Abs. 1 E-IQG vorgesehen ist, erforderlich. Danach sind die Zahlstellen verpflichtet, sich unaufgefordert bei der ESTV an- und abzumelden. Hiermit wird das praktische Problem der Erfassung derjenigen Zahlstellen, welche Vermögenswerte halten, an denen eine betroffene Person im Sinne der Abkommen nutzungsberechtigt sein könnte, gelöst. Wer diese Pflicht zur Registrierung im Zahlstellenregister missachtet, soll mit einer Busse von bis zu CHF 20 000 bestraft werden.<sup>26</sup>

### 3.4 Angabe eines plausiblen Anlasses

Die Auskunftersuchen dürfen nicht einfach nach dem Zufallsprinzip gestellt werden. Vielmehr ist erforderlich, dass ein plausibler Grund Anlass zum Auskunftersuchen gegeben hat. Diese Gründe müssen im Ersuchen aufgeführt sein und können sich etwa aus Angaben in früheren Steuererklärungen, der Einkunftsfrage, Erkenntnissen einer steuerlichen Aussenprüfung oder Kontrollmitteilung, Auskünften Dritter oder von an der Steuererklärung

mitwirkenden Personen sowie Kenntnissen über an der Steuererklärung mitwirkende Personen ergeben.<sup>27</sup> Dabei handelt es sich um eine nicht abschliessende Liste von Indizien, welche die ersuchende Behörde in die Abwägung, ob ein plausibler Anlass für ein Auskunftersuchen vorliege, miteinbezieht.

Ergebnis dieser Abwägung muss sein, dass die Angaben der steuerpflichtigen Person überprüft werden müssen. Diese Abwägung muss alsdann zum Gegenstand des Auskunftersuchens gemacht werden, die ebenfalls der richterlichen Kontrolle in der Schweiz unterliegt.<sup>28</sup> Das StA-GB spricht in diesem Zusammenhang von einem auf die Analyse einer gewissen Anzahl von Informationen, welche die Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse im Einzelfall erforderlich machen, gestützten steuerlichen Risiko. Im StA-D ist demgegenüber die Umschreibung zu finden, dass das Gesamtbild der Umstände die Notwendigkeit, die Angaben auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen, hervorrufen. Diese zwar unterschiedlichen Formulierungen sagen letztlich dasselbe aus. Es geht immer darum, dass mehrere Indizien bei der ersuchenden Behörde die (begründete) Vermutung hervorrufen, dass der Zweck des Abkommens, nämlich die effektive Besteuerung, vereitelt werde, und sich die Indizien insofern zu einem «plausiblen Grund» verdichten.<sup>29</sup> Dabei muss der plausible Grund in der vermuteten Verletzung des Abkommens bzw. des damit verfolgten Zwecks bestehen. Die ersuchende Behörde muss gerade nicht darlegen, dass ein Steuerdelikt vorliege, wie dies bei der auf die Doppelbesteuerungsabkommen gestützten Amtshilfe zur Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts der Fall wäre, sondern dass der Abkommenszweck gefährdet ist. In diesem Zusammenhang dürfte es genügen,

27 Art. 33 Abs. 3 StA-GB, Art. 32 Abs. 3 StA-D.

28 Siehe Abschn. 4.4 und 4.6, unten.

29 Im Vernehmlassungsverfahren wurde seitens der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren vorgebracht, dass ein Steuerdelikt plausibel gemacht werden müsse und dass die Auskunft nicht nur der Gewährleistung der korrekten Veranlagung im Partnerstaat dienen dürfe (Vernehmlassung FDK/IQG). Dennoch liegt auch der Botschaft StA und IQG erneut ein engeres Zweckverständnis zu Grunde, wenn darauf hingewiesen wird, dass mit der Möglichkeit zur Stellung von Auskunftersuchen «betroffene Personen davon abgehalten werden (sollen), ungesteuerte Vermögenswerte in der Schweiz anzulegen und diese unter missbräuchlicher Inanspruchnahme des Systems der abgeltenden Quellensteuer zu regularisieren» (Botschaft StA und IQG, 42). Andersorts hält die Botschaft demgegenüber fest, dass der Zweck der Auskunftersuchen in der «Schaffung eines Entdeckungsrisikos (bestehe), um zu verhindern, dass betroffene Personen in Zukunft ungesteuerte Vermögenswerte in der Schweiz anlegen, bzw. um (den deutschen bzw. britischen Steuerbehörden) die Möglichkeit zu geben, ein solches Verhalten aufzudecken» (Botschaft StA und IQG, 48 und 68).

23 Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, 3756. Vgl. BVGE A-737/2012 E 6.1.1.

24 Art. 32 Abs. 1 Satz 2 StA-D, Art. 33 Abs. 1 Satz 2 StA-GB.

25 S. Abschn. 2, vorne.

26 Art. 39 lit. a E-IQG. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass dem schweizerischen Recht solche Selbstregistrierungspflichten bekannt sind. Es handelt sich somit um nichts Ungewöhnliches, wenn von den Zahlstellen verlangt wird, dass sie ihre Zahlstelleneigenschaft selbst erkennen und sich in Folge dessen bei der ESTV registrieren (vgl. Art. 38 Abs. 1 VStG, Art. 34 Abs. 1 StG, Art. 66 Abs. 1 MWSTG).

wenn der plausible Grund auf eine zweckwidrige Inanspruchnahme der Steuerabkommen hinweist.<sup>30</sup>

Sodann wird das Vorliegen eines plausiblen Grundes aus der Sicht der ersuchenden Behörde beurteilt.<sup>31</sup> Dies schliesst zwar nicht aus, dass dessen Vorliegen von den schweizerischen Behörden überprüft wird, doch wird die Prüfungsmöglichkeit durch die schweizerischen Behörden insofern eingeschränkt, als die Beurteilung der ersuchenden Behörde für die Plausibilität des Grundes für das Auskunftersuchen entscheidend ist.

### 3.5 Einzelfall

Im StA-GB ist ausdrücklich festgehalten, dass es um eine Überprüfung im Einzelfall geht.<sup>32</sup> Implizit geht dies auch aus dem StA-D hervor, wo die Angaben «einer» steuerpflichtigen Person überprüft werden.<sup>33</sup> Ausgeschlossen werden damit Gruppenanfragen, d. h. Ersuchen, bei welchen die betroffenen Personen nicht individuell genannt, sondern anhand eines Verhaltensmusters umschrieben werden. Doch bereits ohne die explizite Erwähnung des Einzelfalls ist, gestützt auf die zwingende Namensnennung, klar, dass Gruppenanfragen im Bereich der Auskunftersuchen gemäss Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen nicht möglich sind.<sup>34</sup>

### 3.6 Fishing Expeditions

Die Abkommen weisen ausdrücklich darauf hin, dass sog. fishing expeditions bzw. Ersuchen ins Blaue hinein ausgeschlossen seien.<sup>35</sup> Es ist allerdings unklar, was im Einzelnen unter dieser Bezeichnung zu verstehen ist.<sup>36</sup> Der Ausdruck wird zuweilen als spekulatives Informationsbegehren ohne offensichtlichen Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung umschrieben.<sup>37</sup> Als fishing expeditions werden auch solche Ersuchen bezeichnet,

«die ohne präzises Ermittlungsobjekt in der Hoffnung vorgenommen werden, steuerlich relevante Informationen zu erhalten»<sup>38</sup> bzw. die ohne Vorhandensein konkreter Anhaltspunkte der Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Fälle dienen sollen<sup>39</sup>. Dieses Verbot, wonach Auskunftsgesuche nicht zu Beweisausforschungszwecken gestellt werden dürfen, wird aus dem Verhältnismässigkeitsgebot abgeleitet.<sup>40</sup>

Je mehr Angaben ein Ersuchen enthält, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass auf eine verpönte fishing expedition geschlossen wird.<sup>41</sup> Da die Steuerabkommen bereits ein personifiziertes Auskunftersuchen verlangen, kommt den übrigen Angaben im Ersuchen, namentlich den Ausführungen zu den Indizien, welche Anlass zum Ersuchen gegeben haben,<sup>42</sup> erhöhte Bedeutung für die Abgrenzung gegenüber fishing expeditions zu.<sup>43</sup>

### 3.7 Angabe des Veranlagungszeitraums

Die ersuchenden Behörden müssen angeben, für welchen Zeitraum sie die Angaben benötigen. Währenddem sich das Abkommen mit Grossbritannien auf einen Zeitraum innerhalb von 10 Jahren vor dem Ersuchen bezieht,<sup>44</sup> haben die deutschen Behörden den Veranlagungszeitraum, für den die Angaben benötigt werden, zu bezeichnen, ohne dass dieser im Abkommen zeitlich limitiert würde.<sup>45</sup>

Nach deutschem Steuerrecht beträgt die Frist zur Festsetzung des Steueranspruchs 10 Jahre bei Steuerhinterziehung und 5 Jahre bei leichtfertiger Steuerverkürzung.<sup>46</sup> Nach britischem Steuerrecht verjährt der Steueranspruch nach 6 Jahren bei fahrlässig bewirktem Steuerausfall und nach 20 Jahren bei vorsätzlicher Tatbegehung.<sup>47</sup> Das

30 Insofern ist der Hinweis im Erläuternden Bericht zum E-IQG, wonach «die missbräuchliche Inanspruchnahme des Systems der Abgeltungssteuer verhindert werden soll» (S. 10), zu eng, da die Auskunftsbestimmung gerade dazu dienen soll, dem Abkommenszweck, der nicht nur in der Verhinderung des automatischen Informationsaustauschs, sondern auch in der Sicherstellung der effektiven Besteuerung besteht (Art. 1 der Abkommen), zum Durchbruch zu verhelfen, und nicht bloss einer missbräuchlichen Inanspruchnahme entgegenstehen soll.

31 Vgl. ähnlich auch die Botschaft StA und IQG, 42.

32 Art. 33 Abs. 3 StA-GB.

33 Art. 32 Abs. 3 StA-D.

34 Vgl. KUBAILE/PROBST, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, 763; vgl. Abschn. 3.3, vorne.

35 Art. 33 Abs. 3 Satz 3 StA-GB, Art. 32 Abs. 3 Satz 3 StA-D.

36 So enthält namentlich auch der OECD-Kommentar keine Definition, sondern stellt diesen Begriff in den Zusammenhang mit der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen (Komm. OECD-MA, Art. 26 N 5).

37 Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, 3753, mit dem entsprechenden Verweis auf das Ma-

nual on Information Exchange der OECD (TIE Manual), auf welches sich diese Umschreibung stützt.

38 Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland, 266.

39 BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 (5.3.2009) E 4.4.1.

40 Art. 5 Abs. 2 und Art. 36 Abs. 3 BV.

41 Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen, 3754, wo ausserdem darauf hingewiesen wird, «dass in einem dem internationalen Standard entsprechenden Amtshilfegesuch die Nennung des Namens der steuerpflichtigen Person und des Informationsinhabers die am besten geeigneten Angaben sind, den ersuchten Staat davon zu überzeugen, dass das Gesuch keine «Fishing Expedition» darstellt». Vgl. BVGE A-737/2012 E 8.1.1.

42 Vgl. Abschn. 3.4, vorne.

43 Vgl. zum Amtshilfeverfahren OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, N 97.

44 Art. 33 Abs. 5 StA-GB.

45 Art. 32 Abs. 5 StA-D.

46 § 169 Abs. 2 Abgabenordnung (AO). Als Grundsatz gilt, dass die Frist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in welchem die Steuer entstanden oder eine bedingte Steuer unbedingt geworden ist, beginnt (§ 170 Abs. 1 AO).

47 Schedule 39 zum Finance Act 2008.

schweizerische Recht sieht grundsätzlich eine einheitliche Aufbewahrungspflicht von 10 Jahren für Geschäftsbücher, Buchungsbelege und Geschäftskorrespondenz vor.<sup>48</sup> Insofern setzt die Aufbewahrungspflicht eine rein faktische Grenze für die Dauer, für welche Auskünfte über Konto- oder Depotbeziehungen verlangt werden können. Die nach deutschem Recht bestehende Verjährungsfrist stimmt folglich mit den Aufbewahrungspflichten gemäss schweizerischem Recht überein. Dies trifft aber auf das britische Verjährungsregime nicht zu, so dass der Veranlagungszeitraum im StA-GB explizit auf 10 Jahre festgelegt werden musste, um die Aufbewahrungspflicht nach schweizerischem Recht mit dem Veranlagungszeitraum, für den Auskünfte verlangt werden können, in Einklang zu bringen.

Im Übrigen ist beiden Abkommen gemein, dass die Auskunftersuchen nur für die Zukunft gestellt werden können. Die Auskunftersuchen können nur für Erträge seit Inkrafttreten der Abkommen gestellt werden, und (private) Vermögenswerte, welche durch die einmalige Zahlung bereits regulärisiert wurden, können nicht mehr erfragt werden.<sup>49</sup>

In diesem Zusammenhang ist nur der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, dass in Art. 8 und 18 E-IQG Verjährungsfristen hinsichtlich der Einmalzahlung und der Abgeltungssteuer bzw. der entsprechenden Meldungen von 5 Jahren (relativ) und 15 Jahren (absolut) vorgesehen sind. Die 10-Jahresbeschränkung der Auskunftersuchen ist somit nicht im Zusammenhang mit den für das Abkommen geltenden Verjährungsfristen zu sehen.<sup>50</sup>

48 Art. 962 Abs. 1 OR; vgl. Art. 7 Abs. 3 GwG.

49 S. Abschn. 4.2. Art. 32 Abs. 11 StA-D legt den zeitlichen Anwendungsbereich der Auskunftsbestimmungen auf den Zeitraum ab Inkrafttreten des Abkommens fest, und Art. 33 Abs. 13 StA-GB ist auf die Steuerperioden ab Inkrafttreten des Abkommens anwendbar. Diesem Unterschied ist letztlich keine weitere Bedeutung beizumessen; er dürfte im Wesentlichen damit zusammenhängen, dass in Deutschland – wie in der Schweiz – die Steuerperiode im Regelfall mit dem Kalenderjahr und somit auch mit dem Inkrafttreten des Abkommens zeitlich zusammenfällt (§ 25 Abs. 1 Einkommenssteuergesetz (EStG)), währenddem das britische Steuerjahr auf dem Gebiet der Einkommenssteuern am 6. April jeden Jahres beginnt (sec. 4(3) Income Tax Act 2007).

50 Die Abkommen selbst enthalten keine Verjährungsregeln. Diese Verjährungsfristen sind im E-IQG im Einklang mit Art. 7 ZBstG vorgesehen (Erläuternder Bericht zum IQG, 6). Sie werden durch jede auf die Geltendmachung der Einmalzahlung oder der Meldung gerichtete Amtshandlung, die einer schweizerischen Zahlstelle zur Kenntnis gebracht wird, unterbrochen (Art. 8 Abs. 2 und Art. 18 E-IQG). Nicht nötig ist eine ziffermässige Bestimmung der Steuer, sondern bloss ein bestimmter Grad an sachlicher Bestimmtheit. Dabei dürfte jede Mitteilung der ESTV, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als steuerbar betrachtet, genügen (BLÄTTLER/GEHRIGER/JAUSSI/SCHWEIGHAUSER, Verfahrensrecht N 286). Sodann wird die Möglichkeit zur Kenntnisnahme durch die Zahlstelle verlangt, nicht aber

### 3.8 Private oder betriebliche Verwendung der Vermögenswerte

Art. 32 Abs. 5 Satz 2 StA-D enthält die Besonderheit, dass die ersuchende deutsche Behörde angeben muss, ob sie von betrieblichen oder privaten Vermögenswerten ausgeht.

Diese Unterscheidung ist im deutschen Steuerrecht begründet. Deutschland hat nämlich per 1.1.2009 eine Abgeltungssteuer für private Kapitalerträge eingeführt. Diese werden nicht mehr in der jährlichen Einkommenssteuererklärung erfasst, sondern generell mit dem Steuerersatz von 25 % versteuert.<sup>51</sup> Dieser Betrag entspricht im Übrigen auch der Abgeltungssteuer gemäss Art. 18 StA-D. Auch nach internem Recht ist mit der Zahlung der deutschen Abgeltungssteuer die Steuerpflicht auf den Kapitalerträgen abgegolten. Dies gilt aber, wie gesagt, nur für private Kapitalerträge; für Erträge im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit hat die einbehaltene Steuer keine Abgeltungswirkung. Deshalb ist die Unterscheidung zwischen betrieblichen und privaten Vermögenswerten, wie sie in Art. 32 Abs. 5 Satz 2 StA-D gefordert wird, hauptsächlich für die deutschen Behörden aufgrund ihres internen Rechts von Bedeutung.<sup>52</sup>

## 4 Verfahrensbestimmungen

### 4.1 Mitwirkungspflichten

Auf der Grundlage eines Ersuchens klärt die ESTV die Existenz von Konten oder Depots im angegebenen Zeitraum in der Schweiz ab.<sup>53</sup> Hierfür fordert die ESTV von den Banken<sup>54</sup> die Herausgabe der verlangten Informationen, namentlich die Mitteilung der im betreffenden Zeitraum bestehenden Konten oder Depots der steuer-

die tatsächliche Kenntnisnahme. Deshalb genügen rein verwaltungsinterne Anordnungen nicht. Hingegen sollen bereits blosse Untersuchungsmassnahmen wie das Einfordern von Belegen oder Auskünften genügen (BLÄTTLER/GEHRIGER/JAUSSI/SCHWEIGHAUSER, Verfahrensrecht N 288).

51 § 32d Abs. 1 EStG. Der Abgeltungssteuer werden sodann 5,5 % vom Abgeltungssteuerbetrag als Solidaritätszuschlag hinzugeschlagen, woraus eine Gesamtbelastung in der Höhe von 26,375 %, ohne Kirchensteuer, resultiert. Hinzu kommt eine allfällige Kirchensteuer von 9 % der Abgeltungssteuer.

52 Vgl. im Einzelnen zur deutschen Abgeltungssteuer MAUTE/STOLZ, Die deutsche Abgeltungssteuer und ihre Auswirkungen auf die Schweiz. Vgl. auch die Botschaft StA und IQG, 43.

53 Art. 33 Abs. 5 Satz 2 StA-GB, Art. 32 Abs. 5 Satz 3 StA-D. Das Ersuchen muss in einer schweizerischen Amtssprache oder auf Englisch gestellt werden (Art. 27 Abs. 1 E-IQG), was im Übrigen bereits mit dem Entwurf zum StAG übereinstimmt (vgl. Art. 6 Abs. 1 E-StAG). Vgl. Abschn. 4.6 zur Frage der Vorprüfung des Ersuchens.

54 Vgl. Abschn. 2, vorne.



pflichtigen Person.<sup>55</sup> Für die Banken<sup>56</sup> wurde in Art. 32 Abs. 6 bzw. Art. 33 Abs. 6 der Abkommen explizit eine Mitwirkungspflicht statuiert.<sup>57</sup> Anderen Personen kommen im Rahmen der Steuerabkommen angesichts des beschränkten Umfangs der zu erteilenden Auskünfte keine Mitwirkungspflichten zu. Daneben wird die Mitwirkungspflicht der Banken durch die Androhung einer Busse von bis zu CHF 20 000 abgesichert.<sup>58</sup>

## 4.2 Zwangsmassnahmen<sup>59</sup>

### 4.2.1 Vorbemerkung

Zwar unterscheidet sich der Wortlaut von Art. 38 StA-GB von demjenigen von Art. 36 StA-D, indem Letzterer präzisiert, welche Vorschriften zur Umsetzung des Abkommens erlassen werden sollen.<sup>60</sup> Dabei handelt es sich aber bloss um eine beispielhafte Aufzählung («insbesondere»). Immerhin kann daraus auf ein gewisses Vorverständnis geschlossen werden, indem klargestellt wird, dass für die wirksame Umsetzung Normen zum Verfahren, zur Haftung (ohne aber zu präzisieren, wessen Haftung angesprochen ist)<sup>61</sup> und Strafbestimmungen erforderlich sind. Demgegenüber enthält Art. 38 StA-GB insofern einen Appell an die Behörden, als gefordert wird, dass nicht nur eine Legiferierung der Massnahmen stattfinden müsse, sondern diese auch durchgeführt werden müssten. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass diese Aufforderung nicht zumindest implizit auch in Art. 36 StA-D enthalten sei.

Grundsätzlich ist mit den Art. 38 bzw. Art. 36 der Abkommen der E-IQG als solcher angesprochen, weil dieser Gesetzesentwurf die für die Durchführung der Abkommen erforderlichen innerstaatlichen Umsetzungsbestimmungen insgesamt enthält. Die nachfolgenden Ausführungen legen in diesem breiten Spektrum den Schwer-

punkt auf die für die Umsetzung der Auskunftersuchen vorgesehenen Zwangsmassnahmen.

### 4.2.2 Umsetzung im IQG

Die Zwangsmassnahmen richten sich gemäss Art. 35 E-IQG nach dem Steueramtshilfegesetz, wobei im Gegensatz zu Art. 28 Abs. 5 Vernehmlassungsvorlage zum E-IQG nicht mehr ausdrücklich auf die Zwangsmassnahmen hingewiesen wird.<sup>62</sup> Das Steueramtshilfegesetz ist mithin in sinngemässer Weise anwendbar, soweit das IQG keine besondere Verfahrensbestimmung vorsieht. Nach Art. 13 Abs. 1 E-StAG können Zwangsmassnahmen entweder angeordnet werden, (i) wenn das schweizerische Recht diese vorsieht (lit. a) oder (ii) zur Einforderung von solchen Informationen, die durch das Bankkundengeheimnis geschützt sind, sofern das anwendbare Abkommen (hier: Art. 33 Abs. 6 StA-GB bzw. Art. 32 Abs. 6 StA-D) deren Übermittlung vorsieht (lit. b).

Da sich die Auskunftersuchen nach Art. 33 bzw. Art. 32 der Abkommen ohnehin nur auf Konto- oder Depotinformationen beziehen, ist Art. 13 Abs. 1 lit. a E-StAG hier ohne Belang. Der ESTV stehen die Zwangsmassnahmen der Hausdurchsuchung, der Durchsuchung von Aufzeichnungen, der Beschlagnahme von solchen Aufzeichnungen sowie die polizeiliche Vorführung gehörig geladener Zeugen zur Verfügung.<sup>63</sup> Dabei handelt es sich um eine abschliessende Aufzählung der zulässigen Zwangsmassnahmen, wobei das Siegelungsverfahren gemäss Art. 50 Abs. 3 VStrR ausgeschlossen ist, da der Verweis auf die Abs. 1 und 2 von Art. 50 VStrR beschränkt ist.<sup>64</sup>

In den Stellungnahmen zum Vernehmlassungsentwurf des IQG wird teilweise angeregt, die Zwangsmassnahmen zu streichen. Zwangsmassnahmen seien in einem Administrativverfahren unverhältnismässig.<sup>65</sup> Ebenso wird darauf hingewiesen, dass die Zwangsmassnahme der polizeilichen Vorführung und die Strafbestimmung in Art. 41 E-IQG, gestützt auf welche eine Busse von bis zu CHF 20 000 bei Weigerung der Bank zur Informati-

55 Art. 28 Abs. 1 E-IQG.

56 Vgl. Abschn. 2, vorne.

57 So auch in Art. 28 Abs. 2 E-IQG; nicht aber für Effektenhändler, deren Berufsgeheimnis in Art. 43 BEHG geschützt wird, und die Postfinance, obwohl sie ebenfalls zu den Zahlstellen iSv Art. 2 lit. e bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. e der Abkommen zählen würden (Stellungnahme SBVg/IQG, 13). Nach dem Wortlaut der Abkommen hätten auch die übrigen Zahlstellen (z. B. Effektenhändler) keine Mitwirkungspflichten. Dass dies aber kaum die Absicht der Vertragsstaaten gewesen sein kann, wurde bereits in Abschn. 2, vorne, ausgeführt, weshalb dies in Art. 32 E-IQG berücksichtigt wurde (anders noch Art. 28 Vernehmlassungsvorlage zum E-IQG).

58 Art. 41 lit. b E-IQG.

59 Art. 38 StA-GB, Art. 36 StA-D.

60 Ein mit jenem in Art. 36 StA-D identischer Wortlaut ist auch in Art. 33 StA-A zu finden. Dementsprechend gelten die Ausführungen zum Steuerabkommen mit Deutschland in diesem Abschnitt 4.2.1 entsprechend für das Abkommen mit Österreich (Art. 33 StA-A).

61 Vgl. hierzu auch Abschn. 5.2.1, hinten.

62 Solange das Steueramtshilfegesetz noch nicht in Kraft ist, ist dieser Verweis als solcher auf die Amtshilfeverordnung (ADV) zu verstehen (implizit: Erläuternder Bericht zum IQG, 11).

63 Art. 13 Abs. 2 E-StAG.

64 S. zu den Zwangsmassnahmen im Einzelnen Art. 42 und Art. 45 - 50 Abs. 1 und 2 VStrR (Art. 13 Abs. 7 E-StAG). Diese Einschränkung wird mit der dadurch einhergehenden Verfahrensbeschleunigung und der nicht strafrechtlichen Natur des Auskunftersuchens gerechtfertigt (Botschaft StAG, 6215). In der Botschaft StAG, 6214, wird für den Bereich der doppelbesteuerungsrechtlichen Amtshilfe darauf hingewiesen, dass es gerechtfertigt sei, die Arten möglicher Zwangsmassnahmen gegenüber dem VStrR einzuschränken, da es in den hier interessierenden Fällen vorkommen könne, dass Zwangsmassnahmen ohne Vorliegen einer Straftat eingesetzt werden müssten.

65 Stellungnahme *economiesuisse*/IQG.

onsherausgabe ausgesprochen werden kann, gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip verstosse.<sup>66</sup>

Das Verhältnismässigkeitsgebot verlangt, dass eine behördliche Massnahme für das Erreichen des im öffentlichen oder privaten Interesse liegenden Zieles (*i*) geeignet, (*ii*) erforderlich und (*iii*) in Anbetracht der Schwere der Grundrechtseinschränkung zumutbar ist. Dabei wird auf die Zweck-Mittel-Relation abgestellt. Eine Massnahme ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn das Ziel mit einem weniger schweren Grundrechtseingriff erreicht werden kann.<sup>67</sup>

Bei den auf Art. 33 bzw. Art. 32 der Abkommen gestützten Auskunftserhebungen handelt es sich um blosser Sicherungsmassnahmen, welche dazu dienen, den Zweck des Abkommens sicherzustellen. Ausserdem werden die Auskünfte in nur sehr beschränktem Umfang gewährt. Diese Auskünfte dürften es aber dem ersuchenden Staat idR ermöglichen, ein ordentliches Amts- oder Rechtshilfeersuchen zu stellen, um an weitere Auskünfte zu gelangen. Dementsprechend ist das Bedürfnis nach Zwangsmassnahmen vor dem Hintergrund der Verhältnismässigkeit (Stichwort: Erforderlichkeit) fraglich. Die Kooperation dürfte durch die Strafbestimmung in Art. 41 E-IQG genügend gesichert sein. Darüber hinaus Zwangsmassnahmen vorzusehen, übersteigt das erforderliche Mass. Zwar verlangen Art. 38 bzw. Art. 36 der Abkommen, dass die für die Durchführung der Abkommen notwendigen Massnahmen ergriffen und Gesetzesbestimmungen geschaffen werden. Sie schreiben jedoch nicht vor, dass für eine wirksame Umsetzung auch Zwangsmassnahmen erforderlich wären. Selbst Art. 36 StA-D erwähnt ausdrücklich nur Strafbestimmungen, nicht aber Zwangsmassnahmen.

Hinzu kommt, dass Verfügungen, mit denen Zwangsmassnahmen angeordnet werden, sofort vollstreckbar sind und nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden können.<sup>68</sup> Zusammen mit der fehlenden Siegelungsmöglichkeit spricht auch dies gegen die Verhältnismässigkeit von Zwangsmassnahmen bei auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftserhebungen. Angesichts dessen sind die Zwangsmassnahmen gemäss Steueramtshilfegesetz entbehrlich, und es bleibt zu hoffen, dass Art. 35 E-IQG im Rahmen der parlamentarischen Beratungen insofern ergänzt werde, als dass der Verweis auf das Steueramtshilfegesetz nicht auch Zwangsmassnahmen umfasse.

### 4.3 Umfang der Auskunftserteilung

Die Auskunftserteilung der ESTV hat sich auf die Bekanntgabe (*i*) der Namen der betroffenen Banken<sup>69</sup> und (*ii*) die Anzahl der im angegebenen Zeitraum bestehenden Konten oder Depots zu beschränken.<sup>70</sup> Weitere Informationen sind nur gestützt auf ein Rechts- oder Amtshilfeersuchen erhältlich.<sup>71</sup> Die erhaltenen Informationen dürften aber regelmässig als Grundlage für ein auf die Doppelbesteuerungs- oder Rechtshilfeabkommen gestütztes Amts- oder Rechtshilfebegehren ausreichen.<sup>72</sup> Nur der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass auch bei Fehlen eines auskunftspflichtigen Kontos oder Depots eine Mitteilung erfolgt.<sup>73</sup> Dies ist die logische Folge des Ersuchens, da andernfalls die ersuchende Behörde nicht weiss, ob ihr Gesuch überhaupt behandelt wurde.

Diese Beschränkung des Umfangs der Auskunftserteilung bedeutet gleichzeitig auch einen Schutz der steuerpflichtigen Person. Diese kann sich dagegen wehren, sollten in der Schlussverfügung der ESTV weitergehende Informationen oder bspw. Kontoauszüge enthalten sein. Insofern handelt es sich um eine abschliessende Aufzählung der zulässigen Auskünfte. Dies ergibt sich einerseits aus dem Verzicht auf die Verwendung von Wörtern, welche auf eine exemplarische Aufzählung hinweisen, und andererseits aus dem ausdrücklichen Hinweis darauf, dass für den Erhalt weiterer Informationen der Amts- oder Rechtshilfeweg beschritten werden müsse.<sup>74</sup>

Bevor eine Auskunftserteilung erfolgen kann, muss die ESTV prüfen, ob überhaupt ein auskunftspflichtiges Konto oder Depot vorliege. Hierfür muss sie das nachstehende, so auch in den Steuerabkommen vorgesehene Prüfschema durchgehen, welches nach Massgabe des StA-D nur für private Vermögenswerte anwendbar ist:<sup>75</sup>

69 Vgl. Abschn. 2, vorne.

70 Art. 33 Abs. 7 StA-GB, Art. 32 Abs. 5 Satz 4 StA-D.

71 Art. 33 Abs. 9 StA-GB, Art. 32 Abs. 5 Satz 6 StA-D.

72 Damit ist allerdings verbunden, dass die Verknüpfung des Amts- oder Rechtshilfeersuchens mit einem Geheimhaltungsbegehren nicht mehr zielführend sein wird. Der steuerpflichtigen Person dürfte nämlich bereits bewusst werden, dass ihre Steuersituation näher überprüft wird, weshalb sie bereits infolge des Auskunftersuchens geneigt sein dürfte, Beweismittel – soweit sie überhaupt darüber verfügen kann – beiseite zu schaffen.

73 S. Art. 33 Abs. 8 lit. a StA-GB, Art. 32 Abs. 5 Satz 5 und 41 Abs. 2 StA-D. Demgegenüber wird die steuerpflichtige Person in den Fällen, in denen keine Auskunftserteilung in Frage steht, nicht informiert, sodass jedenfalls in Grossbritannien ansässige Personen, bei denen zusätzlich noch Geheimhaltungsgründe geltend gemacht werden (vgl. Art. 33 Abs. 4 StA-GB), nicht erfahren, dass sie Gegenstand eines Auskunftersuchens waren (Art. 29 Abs. 1 E-IQG). Dies wird mit dem geringen Rechtsschutzinteresse begründet (Botschaft StA und IQG, 84).

74 Vgl. Erläuternder Bericht zum IQG, 10.

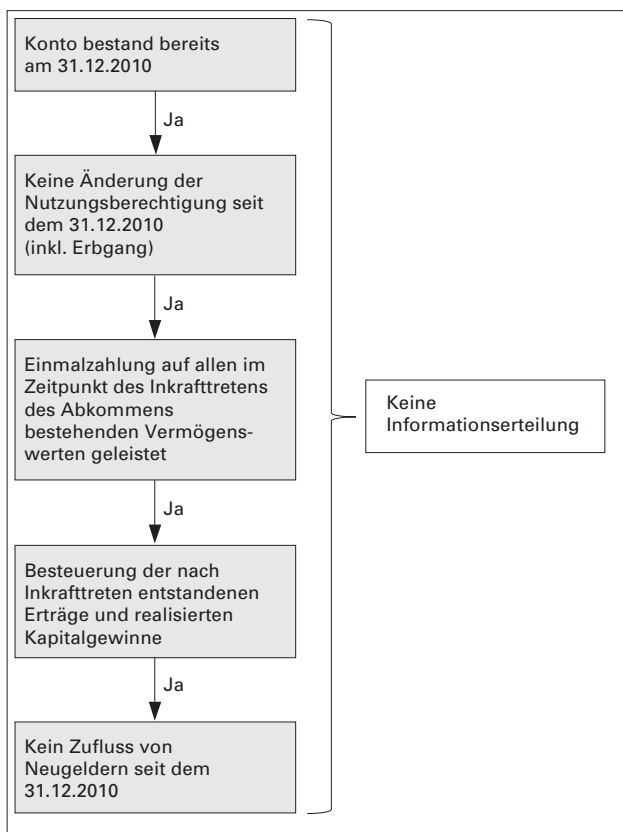
75 Art. 33 Abs. 8 lit. b StA-GB, Art. 42 Abs. 1 StA-D. Vgl. im Einzelnen auch Botschaft StA und IQG, 48.

66 Vernehmlassung RR ZH/IQG, 5 f.; Stellungnahme SBVg/IQG, 13 f.

67 BGE 133 I 177 E 4.1 mwH; vgl. zum Ganzen SCHWEIZER, Art. 36 BV N 22 ff.

68 Art. 13 Abs. 1 ADV, Art. 19 Abs. 1 E-StAG.

Grafik 1: Prüfschema



Ist eine der Voraussetzungen des Prüfungsschemas nicht erfüllt, darf der ersuchenden Behörde Auskunft erteilt werden, soweit auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>76</sup>

#### 4.4 Verfahrensrechte

##### 4.4.1 Vorgängige Information durch die ersuchende Behörde

Die beiden Steuerabkommen stimmen insoweit überein, als Art. 32 Abs. 4 bzw. Art. 33 Abs. 4 der Abkommen vorsehen, dass die steuerpflichtige Person im Voraus durch die ersuchende Behörde über das beabsichtigte Auskunftersuchen informiert wird. Demgegenüber lässt das StA-GB insoweit eine Einschränkung zu, als von der Information dann abgesehen werden kann, wenn die zuständige britische Behörde berechnete Gründe zur Annahme hat, dass dies die Steuerveranlagung oder -erhebung beeinträchtigen könnte.<sup>77</sup> Im (krassen) Gegensatz dazu steht der in Deutschland steuerpflichtigen Person der innerstaatliche, d. h. deutsche, Rechtsweg zur Überprüfung des beabsichtigten Auskunftersuchens offen.<sup>78</sup>

Der Ausschluss der Information soll verhindern, dass belastende Beweisstücke vernichtet werden.<sup>79</sup> Da im Rahmen der auf Art. 32 bzw. Art. 33 der Abkommen gestützten Auskunftersuchen bloss Konto- oder Depotinformationen erbeten werden und die Beschaffung dieser Informationen regelmässig nicht von der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person abhängig ist, erscheint das Informationsverbot des StA-GB überflüssig. Hinzu kommt, dass die steuerpflichtige Person ohnehin noch vor der Auskunftserteilung an die ersuchende Behörde informiert werden muss. Damit würde die steuerpflichtige Person unabhängig von einer Geheimhaltung die Möglichkeit erhalten, Beweismittel zu beseitigen; sollten sich diese überhaupt in ihrer Verfügungsmacht befinden. Denn in den meisten Fällen wird die britische Behörde nur dann gestützt auf Art. 33 StA-GB ein Auskunftersuchen stellen, wenn sie nicht über genügend Informationen verfügt, um sogleich ein Amts- oder Rechtshilfesuch zu stellen. Der Nutzen der Geheimhaltungspflicht aufgrund des Abkommens mit Grossbritannien ist daher fraglich. Überdies läuft dies auf eine faktische Überwachung der Bankbeziehungen hinaus, welche im innerstaatlichen Verhältnis nur auf Anordnung des Zwangsmassnahmengerichts, keinesfalls aber auf blosses Ersuchen einer Behörde hin, erfolgen könnte.<sup>80</sup> All dies ruft starke Zweifel an der Verhältnismässigkeit der Geheimhaltung anlässlich des auf das Steuerabkommen mit Grossbritannien gestützten Auskunftersuchens hervor.

Auch die Möglichkeit zur Ergreifung eines Rechtsmittels gemäss dem Abkommen mit Deutschland<sup>81</sup> läuft einer beförderlichen Erledigung des Verfahrens, das auf rasche Auskunftserteilung gerichtet ist, entgegen. Immerhin kann dem Abkommenstext nicht entnommen werden, dass die schweizerischen Behörden den ausländischen Verfahrensausgang abwarten müssten, bis sie tätig werden können. Der Abkommenstext spricht lapidar von der «Überprüfung des beabsichtigten Auskunftersuchens». Daraus folgt, dass die Information der steuerpflichtigen Person vorgängig zum tatsächlichen Informationsersuchen erfolgen muss. Daraus geht aber nicht hervor, ob dem ausländischen Rechtsmittel aufschiebende Wirkung für die Behandlung des Auskunftersuchens in der Schweiz zukomme. Ebenso wenig lässt der Abkommenstext selbst Rückschlüsse darauf zu. Bei der Suspensivwirkung des Rechtsmittels handelt es sich um eine innerstaatliche Frage des deutschen Rechts. Auch enthält der Abkommenstext keinen Hinweis darauf, dass eine rechtskräftige Erledigung des innerdeutschen Verfahrens für die Behandlung des Auskunftersuchens vo-

76 So explizit Art. 42 Abs. 2 StA-D.

77 Art. 33 Abs. 4 letzter Teilsatz StA-GB.

78 Art. 32 Abs. 4 Satz 2 StA-D.

79 Vgl. Botschaft StAG, 6216.

80 S. Art. 284 f. StPO.

81 Art. 32 Abs. 4 Satz 2 StA-D.

rausgesetzt wäre. Deshalb und angesichts dessen, dass der ESTV die Rechtswirkungen eines deutschen Rechtsmittels nicht bekannt sein müssen, ist für die Verfahrenseinleitung in der Schweiz keine Rechtskraftbescheinigung oder dergleichen erforderlich.

Dies ist auch nicht notwendig, da der Steuerpflichtige ohnehin vor Übermittlung der Informationen Kenntnis vom Ergebnis des Auskunftersuchens erhält. Fraglich ist aber, ob er im Rahmen eines Rechtsmittels gegen die Schlussverfügung<sup>82</sup> einwenden könne, dass in Deutschland noch ein Verfahren rechtshängig sei, in welchem das Auskunftersuchen überprüft wird. Bei der Beurteilung der Zulässigkeit stehen weniger die Rügegründe des anwendbaren Verfahrensrechts im Vordergrund, sondern vielmehr die Konsequenzen, welche mit einer Auskunftserteilung verbunden wären. Würde sich im innerdeutschen Verfahren ergeben, dass die Gesuchstellung unzulässig war, hätte die – ungeachtet des Rechtsmittelverfahrens erfolgende – Auskunftserteilung den Verfahrensausgang präjudiziert. Die deutschen Behörden wären somit also in den Besitz der sie interessierenden Informationen gekommen, ohne dass die Informationserteilung – nachträglich betrachtet – zulässig gewesen war. Es ist selbstredend, dass ein solches Ergebnis stossend wäre. Dementsprechend muss es sich beim Einwand des noch nicht rechtskräftig erledigten Rechtsmittelverfahrens in Deutschland um einen Hinderungsgrund für die Informationsübermittlung handeln.

Sodann ist es fraglich, ob es nicht im Interesse der ESTV wäre, eine Rechtskraftbescheinigung oder eine ähnliche Bestätigung zu verlangen, um bei Gutheissung des deutschen Rechtsmittels einen allfälligen Leerlauf in der Schweiz zu vermeiden. Dieses legitime Anliegen steht wiederum im Konflikt mit dem Interesse des ersuchenden Staats, die Information möglichst rasch zu erhalten. Ausserdem enthält der Abkommenstext hierfür keinerlei Anhaltspunkte. Wäre die rechtskräftige Erledigung des deutschen Rechtsmittels Voraussetzung für die Gesuchstellung, müsste nach hier vertretener Auffassung dem Abkommen zumindest ein entsprechender Anhaltspunkt entnommen werden können.<sup>83</sup> Dies ist aber gerade nicht der Fall, sodass wohl davon ausgegangen werden kann, dass die ESTV im Allgemeinen für die Behandlung von Auskunftersuchen keine Rechtskraftbescheinigung oder dergleichen verlangen dürfe.

Das Ausgeführte steht aber in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Zusicherung der ersuchenden Behörde, dass die Voraussetzungen für das Ersuchen erfüllt seien. Dieser Konflikt akzentuiert sich vor dem Hintergrund einer allfälligen spontanen Kontaktaufnahme der steuerpflichtigen Person mit der ESTV mit dem Ziel, die Informationsbeschaffung durch die ESTV zu verhindern. In dieser Situation hat die ESTV Kenntnis vom innerdeutschen Verfahren und somit von allfälligen Hindernissen gegenüber der Auskunftserteilung. Deshalb sollte die ersuchende Behörde solange mit der Zustellung des Informationsersuchens zuwarten, bis das innerstaatliche Rechtsmittel erledigt ist. Tut sie dies nicht, sind die schweizerischen Behörden ohne weitere Indizien, dass die Voraussetzungen für das Auskunftersuchen nicht erfüllt sein könnten, nicht verpflichtet, eine Rechtskraftbescheinigung oder dergleichen zu verlangen. Bestehen allerdings Zweifel an der Richtigkeit der Zusicherung, sind sie hierzu berechtigt.<sup>84</sup>

#### 4.4.2 Information durch die ESTV

Vor der Übermittlung der Auskünfte teilt die ESTV der vom Ersuchen betroffenen Person die beabsichtigte Auskunftserteilung mit.<sup>85</sup> Die ESTV informiert die steuerpflichtige Person nur dann, wenn auch tatsächlich die Informationsübermittlung in Frage steht, d. h., wenn in Anwendung des für den Betroffenen massgebenden Steuerabkommens das Bestehen eines Kontos oder Depots gemeldet werden muss.<sup>86</sup> Ist aufgrund der Akten davon auszugehen, dass noch weitere Personen beschwerdelegitimiert seien (z. B. formeller Kontoinhaber), werden diese ebenfalls informiert.<sup>87</sup>

<sup>84</sup> Zur Vorprüfung s. Abschn. 4.6, hinten.

<sup>85</sup> Art. 33 Abs. 10 Satz 1 StA-GB, Art. 32 Abs. 7 Satz 1 StA-D. Im Erläuternden Bericht zum IQG wird darauf hingewiesen, dass die Information der betroffenen Personen gerade nicht durch die Geltendmachung von Geheimhaltungsgründen eingeschränkt werden könne. Dies ist allerdings nur die halbe Wahrheit, sieht doch Art. 33 Abs. 4 StA-GB – immerhin nur hinsichtlich der Informationspflicht der britischen Behörden – vor, dass von der Information abgesehen werden könne und somit die Gesuchstellung vorläufig geheim gehalten werden kann.

<sup>86</sup> Art. 33 E-IQG; vgl. auch Abschn. 4.2, vorne.

<sup>87</sup> Art. 33 E-IQG iVm Art. 48 VwVG. Eine im Ausland ansässige, beschwerdelegitimierte Person muss einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz bezeichnen (Art. 35 E-IQG iVm Art. 14 Abs. 3 E-StAG). Sofern die zuständige ausländische Behörde dem zugestimmt hat, kann aber auch eine direkte Kontaktaufnahme durch die ESTV erfolgen (Art. 35 E-IQG iVm Art. 14 Abs. 4 E-StAG). Ohne die vorgängige Zustimmung würde die Zustellung des Informationsschreibens die staatliche Souveränität des betreffenden Staats verletzen und wäre nicht zulässig. Die Zustellung ist ungeachtet ihrer völkerrechtlichen Unzulässigkeit gültig, da sich nur der in seinem Hoheitsgebiet verletzte Staat auf die Völkerrechtswidrigkeit der Zustellung berufen kann (BGE 119 Ib 429 E 2a). Die Beschwerdeberechtigung ist gegeben, wenn ein eigenes schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung und eine

<sup>82</sup> Eine Schlussverfügung wird in diesen Fällen wohl immer ergehen, da es im Regelfall nicht denkbar ist, dass ein Steuerpflichtiger zwar innerstaatlich ein Rechtsmittel gegen das Auskunftersuchen ergreift, im schweizerischen Verfahren betreffend Informationsübermittlung dann aber ins vereinfachte Verfahren iSv Art. 35 E-IQG iVm Art. 16 E-StAG einwilligt.

<sup>83</sup> Zur Auslegung s. Fn 7, vorne.

Im Vernehmlassungsentwurf zum IQG wurde noch ausdrücklich für die Mitwirkungsrechte und das Akteneinsichtsrecht auf das Steueramtshilfegesetz verwiesen; nach Art. 35 E-IQG sind diese Bestimmungen nunmehr sinngemäss auf das IQG anwendbar.<sup>88</sup> Dieses sieht aber nur vor, was aufgrund des Grundrechts auf rechtliches Gehör ohnehin gilt, nämlich das Recht auf Beteiligung am Verfahren und auf Akteneinsicht.<sup>89</sup> Ausserdem kommen diese Rechte allen beschwerdelegitimierten Personen, und nicht etwa nur der steuerpflichtigen Person, zu.

Weder im Vernehmlassungsentwurf zum IQG noch in den Abkommen wird präzisiert, welche Angaben anlässlich der Information der betroffenen und allenfalls weiterer beschwerdeberechtigter Personen durch die ESTV effektiv gemacht werden müssen. Es bleibt daher unklar, welche Anforderungen an den Inhalt einer solchen Information durch die ESTV gestellt werden. Immerhin wird durch das Akteneinsichtsrecht gewährleistet, dass die steuerpflichtige und allenfalls weitere beschwerdelegitimierte Personen Kenntnis des vollständigen, der beabsichtigten Auskunftserteilung zugrundeliegenden Gesuchs erlangen.<sup>90</sup> Ihnen dürfen nämlich die Aktenstücke nicht vorenthalten werden, wozu auch das Auskunftersuchen zu zählen ist, das Grundlage für die Informationsbeschaffung und die beabsichtigte Informationsübermittlung darstellt. Deshalb wäre es begrüssenswert, wenn die steuerpflichtige (und jede weitere beschwerdeberechtigte) Person automatisch eine Kopie des Gesuchs erhalten würde, auch wenn sie letztlich, gestützt auf das Akteneinsichtsrecht, jedenfalls auf ihr Verlangen hin Anspruch auf Zugang zum Gesuch hat.

Der steuerpflichtigen Person steht sodann das Recht zu, die beabsichtigte Auskunftserteilung gerichtlich überprüfen zu lassen.<sup>91</sup> Im Abkommen mit Deutschland wird die Kognition der Rechtsmittelinstanzen jedoch insoweit

eingeschränkt, als die im Ersuchen vorgenommene Zuteilung der Vermögenswerte entweder zum privaten oder zum betrieblichen Bereich verbindlich ist.<sup>92</sup>

#### 4.5 Vereinfachtes und ordentliches Verfahren

Die nachstehende Übersicht gibt den Verfahrensablauf für die Auskunftserteilung wieder.<sup>93</sup>

besondere, beachtenswerte, nahe Beziehung zur Streitsache gegeben sind (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Dabei genügt ein rein faktisches Interesse. Massgebend ist die materielle Betroffenheit, nicht die formelle Verfahrensbeteiligung, sodass sich nicht nur die Verfügungsadressaten auf ihre Gehörsrechte berufen können, sondern allenfalls auch Dritte, die von der zu erlassenden Verfügung mehr als die Allgemeinheit betroffen sind (Erläuternder Bericht zur ADV, 13).

88 Art. 35 E-IQG.

89 Art. 15 Abs. 1 E-StAG, Art. 10 Abs. 3 ADV; vgl. Art. 29 Abs. 2 BV. Bei den Verfahrensrechten steht wiederum die Zielsetzung der Beschleunigung des Verfahrens im Vordergrund (Erläuternder Bericht zur ADV, 13). S. zu den Geheimhaltungsgründen Abschn. 4.2, vorne.

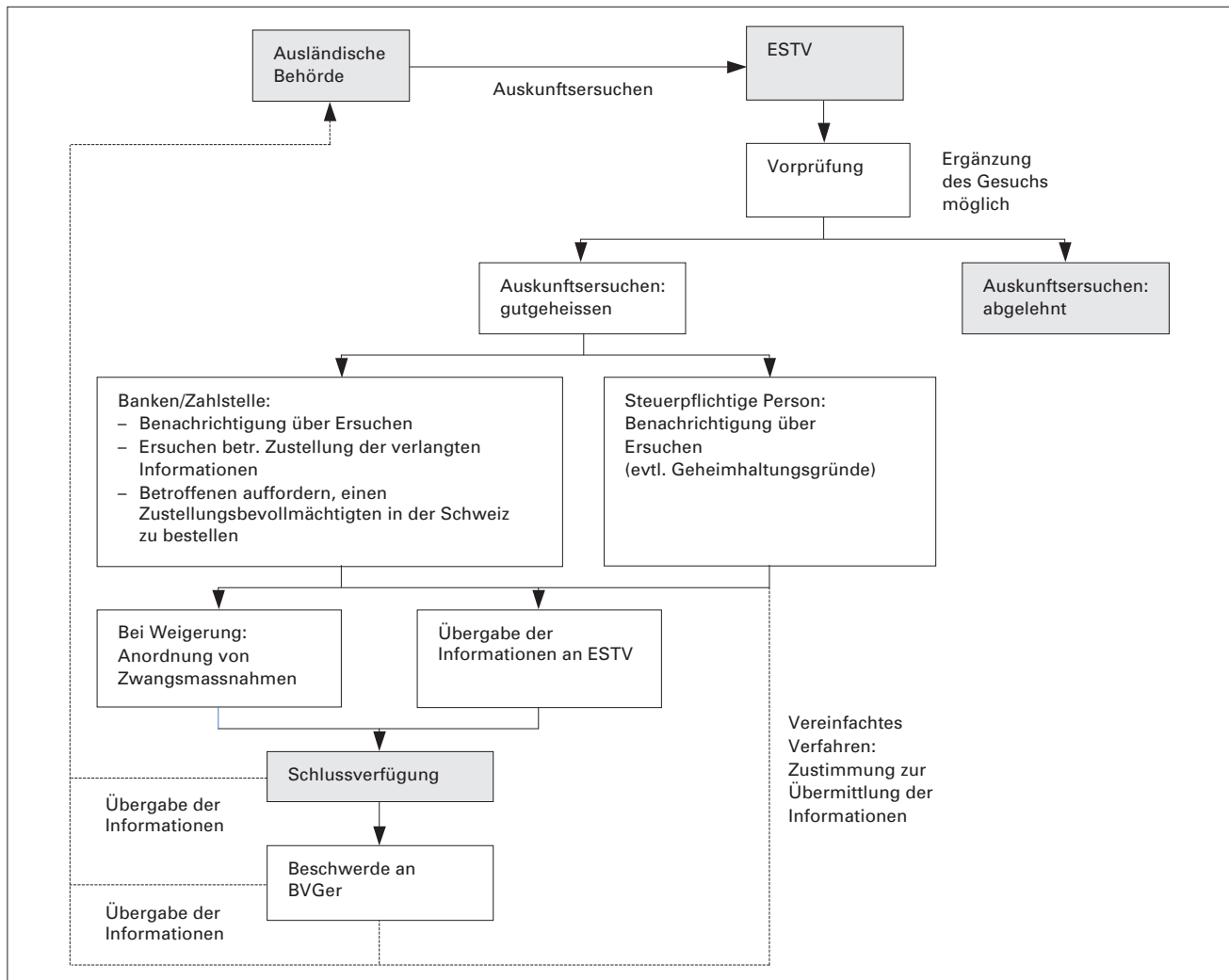
90 Sodann wird in der Vernehmlassung zum IQG gefordert, dass der steuerpflichtigen Person auch eine Kopie des Auskunftersuchens zur Verfügung gestellt werde (Stellungnahme SBVG/IQG, 14).

91 Art. 33 Abs. 10 Satz 2 StA-GB, Art. 32 Abs. 7 Satz 2 StA-D. Zum Weiterzug an das Bundesgericht s. den nachfolgenden Abschn. 4.5.

92 Art. 32 Abs. 7 Satz 3 StA-D; zur Unterscheidung vgl. Abschn. 3.8, vorne.

93 S. die entsprechenden Verfahrensbestimmungen in Art. 32 E-IQG und Art. 35 E-IQG iVm Art. 16 f. E-StAG. Der Verfahrensablauf stimmt im Wesentlichen mit dem Verfahrensablauf in den Bereichen der Amts- und Rechtshilfe überein. Dies gilt selbstverständlich nur für den formellen Ablauf, wie er sich nach aussen hin gestaltet, nicht aber für den Inhalt der Auskunftserteilung.

Grafik 2: Verfahrensablauf für die Auskunftserteilung



Fraglich ist allerdings, ob ein Rechtsmittel an das Bundesgericht offenstehe. Für das Beschwerdeverfahren verweist Art. 35 E-IQG auf das Steueramtshilfegesetz, welches sinngemäss anwendbar ist.<sup>94</sup> Danach steht als Rechtsmittel gegen die Schlussverfügung die Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht offen.<sup>95</sup> Gegenwärtig schliesst Art. 83 lit. h BGG den Weiterzug von Entscheidungen auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe an das Bundesgericht aus. Dies soll mit Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes geändert werden. Der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts soll nach dem Gesetzesvorschlag des Bundesrats immerhin dann ans Bundesgericht weitergezogen werden können, wenn sich eine Rechts-

frage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall iSv Art. 84 Abs. 2 BGG (z. B. Verletzung von elementaren Verfahrensgrundsätzen, schwere Mängel des ausländischen Verfahrens) handelt.<sup>96</sup>

Auskunftsersuchen gestützt auf die Steuerabkommen gehören nicht zur eigentlichen internationalen Amtshilfe im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen und wären daher nach dem Wortlaut von nArt. 84a BGG nicht von der Beschwerdebeschränkung erfasst. Hier erweist sich der Wortlaut aber als auslegungsbedürftig.

Die Steuerabkommen betreffen nicht die internationale Amtshilfe im eigentlichen Sinn; ein solches Verfahren kann sich vielmehr an ein auf die Steuerabkommen gestütztes Auskunftersuchen anschliessen. Die Vertrags-

94 Art. 35 E-IQG. Eine Einsprache ist nur soweit möglich, als der E-IQG in anderen Bestimmungen nichts Abweichendes bestimmt (Erläuternder Bericht zum IQG, 12; vgl. Art. 35 E-IQG, der sich ausdrücklich auf Verfügungen des 9. Abschnitts des E-IQG beschränkt). Beim Verweis in Art. 35 E-IQG auf Art. 19 E-StAG handelt es sich um eine solche abweichende Vorschrift.

95 So bereits Art. 13 ADV; vgl. Erläuternder Bericht zur ADV, 15.

96 nArt. 84a BGG idF gemäss E-StAG. In der Botschaft wird darauf hingewiesen, dass die vergangenen Entwicklungen auf internationaler Ebene eine solche Anpassung erforderlich gemacht haben (Botschaft StAG, 6224).

parteien halten sodann im Zweckartikel fest, dass diese Zusammenarbeit in ihrer Wirkung dem automatischen Informationsaustausch dauerhaft gleichkomme.<sup>97</sup> Es wird insofern ein Bezug zur Amtshilfe geschaffen, als mit den Steuerabkommen gewährleistet werden soll, dass die Amtshilfe weiterhin, wie in den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen, bloss auf Anfrage hin gewährt werden soll.<sup>98</sup> Dadurch kann es vorkommen, dass die Auskunftersuchen nach Art. 32 bzw. Art. 33 der Steuerabkommen den Amtshilfebegehren im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen eine Stufe vorgelagert sind. Im Zeitpunkt des Erlasses des Bundesgerichtsgesetzes waren Steuerabkommen zudem unbekannt. Angesichts des sich teilweise überschneidenden Anwendungsbereichs sowie des gleichermassen bestehenden Interesses an einer raschen Verfahrenserledigung wäre die Anwendung der Beschwerdebeschränkung in nArt. 84 BGG, gestützt auf eine geltungszeitliche Auslegung des Bundesgerichtsgesetzes, denkbar.

Gegen ein solches Auslegungsergebnis spricht aber, dass die Steuerabkommen andere Ziele verfolgen als die Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>99</sup> Sie wirken gerade nicht wie letztere negativ und die Steuerhoheit abgrenzend, sondern sie sollen die effektive Besteuerung der in der Schweiz entstehenden Vermögenserträge von in den Vertragsstaaten ansässigen steuerpflichtigen Personen sicherstellen. Darüber hinaus wird die Amtshilfe durch die Auskunftersuchen weder ersetzt noch eingeschränkt.<sup>100</sup>

Mit dem nach geltendem Recht bestehenden Ausschluss von Beschwerden im Bereich der internationalen Amtshilfe war beabsichtigt, die Zuständigkeit für die Überprüfung von Amtshilfeverfügungen vom Bundesgericht auf das Bundesverwaltungsgericht zu verschieben. Gerechtfertigt wurde dies mit der Beibehaltung eines raschen Verfahrens, indem die Überprüfung bloss durch eine einzige Instanz erfolgt.<sup>101</sup> Mit dem Gesetzesvorschlag soll immerhin in sog. bedeutenden Fällen ein Weiterzug ans Bundesgericht möglich sein.<sup>102</sup> Nach wie vor wird aber kein uneingeschränkter Zugang zum Bundesgericht gewährleistet. Dabei handelt es sich um einen Einbruch in das System, wonach das Bundesgericht grundsätzlich als

letztinstanzliches Gericht amtet.<sup>103</sup> Als Ausnahmenorm sollte nArt. 84a BGG (gleichermassen wie der geltende Beschwerdeausschluss in Art. 83 lit. h BGG) restriktiv interpretiert werden.<sup>104</sup>

Diese abwägende Würdigung führt zum Schluss, dass Auskunftersuchen gemäss Art. 32 bzw. Art. 33 der Steuerabkommen nicht der internationalen Amtshilfe iSv nArt. 84a BGG<sup>105</sup> zugeordnet werden, sodass ein Weiterzug ans Bundesgericht uneingeschränkt möglich sein sollte.

#### 4.6 Möglichkeit zur Vorprüfung des Ersuchens

Die ESTV macht der ersuchenden Behörde eine schriftliche Mitteilung, sofern das Auskunftersuchen entweder nicht in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch abgefasst ist oder nicht die gemäss Steuerabkommen vorausgesetzten Angaben enthält. Sodann erhält die ersuchende Behörde die Möglichkeit, ihr Auskunftersuchen schriftlich zu ergänzen.<sup>106</sup>

Gerade der erste Hinweis, wonach die Gesuchsergänzung schriftlich zu erfolgen hat, ist von Bedeutung. Es wird hiermit ausgeschlossen, dass die Behörden die fehlenden Angaben telefonisch bereinigen und dadurch der Rechtsschutz des Betroffenen untergraben wird. Die Schriftlichkeit der Mitteilung und der Gesuchsergänzung ist zur Wahrung des Akteneinsichtsrechts erforderlich. Das Akteneinsichtsrecht als Teil des rechtlichen Gehörs iSv Art. 29 Abs. 2 BV verpflichtet die Behörden zur Aktenführungspflicht, denn nur soweit überhaupt Akten vorhanden sind, kann darin Einsicht genommen werden.<sup>107</sup>

Zwar wird darauf hingewiesen, dass die ESTV die ersuchenden Behörden bei der Gesuchsergänzung unterstützen darf, um sicherzustellen, dass das Auskunftersuchen nicht aus formellen Gründen erneut zurückgewiesen werden muss.<sup>108</sup> Bei einer solchen Unterstützung der ausländischen Behörde muss sich die ESTV aber vor Augen halten, dass, obwohl die auf die Steuerabkommen gestützte Auskunftserteilung beschränkt ist, diese ihrerseits wiederum Grundlage für weiterreichende Amts- oder Rechts-

97 Art. 1 Abs. 1 der Abkommen.

98 BGE 137 II 128 E 2.3, wonach die Doppelbesteuerungsabkommen denn auch Rechtsquellen für die Amtshilfe sind.

99 Ziff. 1 der Antwort des Bundesrats vom 15.2.2012 zur Interpellation Quadri, Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien. Neuer Schicksalsschlag (Nr. 11.4071).

100 Ziff. 2 der Antwort des Bundesrats vom 15.2.2012 zur Interpellation Quadri, Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien. Neuer Schicksalsschlag (Nr. 11.4071).

101 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, 4231.

102 Wobei es der Rechtsprechung überlassen ist zu klären, wann eine Rechtsfrage «von grundsätzlicher Bedeutung» oder ein «besonders bedeutender Fall» vorliegt (Botschaft StAG, 6224).

103 Vgl. Art. 75 Abs. 1 BGG.

104 Vgl. BGer 2D\_81/2007 (4.12.2007) E 1.2.3, BGer 2P.130/2003 (28.5.2004) E 4.5.

105 Aktuell noch Art. 83 lit. h BGG, wobei die Änderung des Steueramtshilfegesetzes inkl. der Änderung des Bundesgerichtsgesetzes vermutlich zusammen mit den Abgeltungssteuerabkommen in Kraft treten dürfte.

106 Art. 31 Abs. 2 E-IQG.

107 STEINMANN, Art. 29 BV N 30.

108 Dies wird sogar aus dem Grundsatz des entgegenkommenden Verhaltens von Staaten in Anwendung von völkerrechtlichen Verträgen hergeleitet (ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, N 293).

hilfeersuchen sein kann. Angesichts dessen hat sich eine allfällige Unterstützung durch die ESTV in einem massvollen Rahmen zu halten und sollte nicht über das Notwendige (z. B. Nennung des Mangels) hinausgehen. Unzulässig wären daher etwa Formulierungsvorschläge.<sup>109</sup> Immerhin ist eine Verbesserung des Gesuchs nur dort möglich, wo das Gesuch selbst Mängel aufweist, nicht aber wenn Hindernisse der Auskunftserteilung an sich entgegenstehen.<sup>110</sup>

Daneben wird anhand des bereits dargestellten Schemas geprüft, ob ein auskunftspflichtiges Konto oder Depot vorliegt.<sup>111</sup> Dabei handelt es sich ebenfalls um eine Vorprüfung, welche durch die ESTV durchzuführen ist. Die Abkommen enthalten aber keine Angaben, inwieweit die ESTV darüber hinaus zu einer Vorprüfung des Auskunftersuchens befugt ist. Wird strikte auf den Wortlaut der Abkommen abgestellt, könnte sich die ESTV mit der Zusicherung der deutschen Behörden, dass die Voraussetzungen erfüllt seien, begnügen. Aus der Möglichkeit der Gesuchsprüfung ist ersichtlich, dass dennoch eine gewisse Vorprüfung erforderlich ist. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass sich die ESTV mit der Zusicherung der ersuchenden Behörde begnügen darf, sofern nicht Anhaltspunkte vorliegen, welche die behördliche Zusicherung in Frage stellen.

Im Rechtsmittelverfahren darf das Bundesverwaltungsgericht überprüfen, ob die Voraussetzungen der Auskunftserteilung gegeben waren und die beabsichtigten Auskünfte nicht das zulässige Mass überschreiten. Die richterliche Kognition wird nur durch das Abkommen mit Deutschland eingeschränkt, wonach auch die Rechtsmittelinstanzen an die Zuordnung der Vermögenswerte zum privaten oder zum betrieblichen Bereich gebunden sind.<sup>112</sup>

## 5 Verwertungsverbot

### 5.1 Spezialitätsprinzip

In Art. 37 Abs. 1 StA-GB, Art. 35 Abs. 1 StA-D bzw. Art. 32 StA-A wird jeweils das Spezialitätsprinzip verankert. Der Grundsatz der Spezialität besagt ganz all-

gemein, dass «der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchende Staat sie gewährt hat».<sup>113</sup> Im Bereich des Doppelbesteuerungsrechts bestimmen die DBA und im Bereich der Abgeltungssteuer die jeweiligen Steuerabkommen, in welchem Umfang die erlangten Informationen verwendet werden können.<sup>114</sup>

Das Spezialitätsprinzip gilt als «Grundpfeiler» der internationalen Zusammenarbeit der Schweiz.<sup>115</sup> Der Grundsatz der Spezialität verfolgt im Rechtshilfeverfahren insbesondere den Zweck, zu verhindern, dass die erlangten Auskünfte für die Verfolgung von Fiskaldelikten verwendet werden.<sup>116</sup> Dieselben Überlegungen stehen auch im Bereich der börsen- und der bankenrechtlichen Amtshilfe hinter diesem Grundsatz.<sup>117</sup>

Angesichts dessen fragt es sich, welche Bedeutung dem Spezialitätsprinzip denn überhaupt im Rahmen der Steuerabkommen zukomme. Die Auskünfte erfolgen gerade im Fiskalbereich, sodass der Eindruck entstehen könnte, der in den übrigen Gebieten der Rechtshilfe verfolgte Schutzzweck des Spezialitätsprinzips werde hinfällig. Dem ist aber nicht so: Mit der Verankerung des Spezialitätsprinzips werden die deutschen bzw. britischen Behörden immerhin verpflichtet, die so erlangten Informationen ohne die vorgängige Zustimmung nicht in einem Straf- oder Administrativverfahren in Nichtsteuersachen zu verwenden. Es ergibt sich aber von selbst, dass die einschränkende Wirkung des Spezialitätsprinzips in diesem Zusammenhang gering ist. Dies gilt umso mehr, als die Abkommen die Verwendung nicht auf bestimmte Steuerarten eingrenzen.

109 Vgl. HONEGGER/KOLB, *Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen*, 801 f., welche als Beispiele im Bereich der Rechts- und Amtshilfe ein weitgehendes Diktat des Ersuchens oder die Aufforderung zur Umformulierung des Sachverhalts nennen.

110 Vgl. POPP, *Grundzüge der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen*, N 488.

111 S. Grafik 1, Abschn. 4.3. Vgl. die entsprechenden Bestimmungen in Art. 33 Abs. 8 StA-GB, Art. 42 StA-D.

112 Art. 32 Abs. 7 StA-D. Vgl. HONEGGER/KOLB, *Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen*, 810 ff., zu beispielhaften Beschwerdegründen im Rechts- und Amtshilfeverfahren.

113 BVGer A-6614/2010 (6.10.2011) E 11.4; vgl. BGer 2A.551/2001 (12.4.2002) E 6a.

114 Vgl. BVGer A-6614/2010 (6.10.2011) E 11.4 mwH; vgl. Art. 35 StA-D, Art. 37 StA-GB, Art. 25 DBA-GB, Art. 27 DBA-D.

115 ROTH, Art. 38 BEHG N 48; vgl. POPP, *Grundzüge der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen*, N 289, der von einem «in der Rechtshilfetradition fest verwurzelte(n) Prinzip» spricht. BGer 2A.551/2001 (12.4.2002) E 6a; vgl. Art. 26 Abs. 2 OECD-MA, Art. 38 Abs. 2 lit. a BEHG, Art. 42 Abs. 2 FINMAG. Vgl. Art. 27 Abs. 2 DBA-D, wonach die Informationen auch in einem verwaltungs- oder strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einem Gerichtsentscheid offengelegt werden können; vgl. Art. 25 Abs. 2 DBA-GB, welcher inhaltlich ebenfalls mit Art. 37 Abs. 1 StA-GB übereinstimmt. Vgl. im Bereich der Rechtshilfe Art. 67 Abs. 1 IRSG und Art. 5 Abs. 1 RVUS, auf die hier nicht näher eingegangen wird.

116 Vgl. BGE 112 Ib 339 E 7a, wonach der Ausschluss der Rechtshilfe in Fiskalsachen zu den grundlegenden Bestimmungen des IRSG gerechnet werden müsse.

117 KLEINER/SCHWOB/WINZELER, Art. 47 BankG N 204; AMADÒ/MOLO, *Abschaffung des Unterschieds zwischen Abgabebetrag und Steuerhinterziehung bei der Rechtshilfe in Strafsachen*, 1374.



Ebenso wenig dürfen die so erlangten Angaben an Drittstaaten weitergegeben werden. Dadurch kann immerhin verhindert werden, dass die Konto- oder Depotinformationen an weitere Staaten weitergegeben werden, welche ihrerseits gestützt auf diese Informationen ein auf ein DBA mit der Schweiz gestütztes Amtshilfegesuch stellen könnten. Folglich dürfen Deutschland und Grossbritannien weder spontan noch auf Amtshilfeersuchen hin die Informationen an Drittstaaten, mit denen die steuerpflichtige Person Berührungspunkte besitzt, weitergeben.

Werden die Informationen jedoch in öffentlichen Gerichtsverfahren oder -entscheiden verwendet, in denen der Name des Steuerpflichtigen öffentlich bekannt gegeben wird, dürfen diese Informationen auch für andere Zwecke, namentlich auch als Beweismittel, verwendet werden.<sup>118</sup>

## 5.2 Umsetzung im IQG

### 5.2.1 Geheimhaltung

Die Abkommensstaaten verpflichten sich, die erhaltenen Informationen vertraulich zu behandeln.<sup>119</sup> Die Vertraulichkeit bezieht sich sowohl auf die Angaben im Auskunftersuchen als auch auf die Informationen in Beantwortung des Auskunftersuchens.<sup>120</sup> Da die Geheimhaltungspflicht in Art. 37 Abs. 1 bzw. Art. 35 Abs. 1 der Abkommen – entgegen Art. 26 Abs. 2 OECD-MA – gerade nicht auf das innerstaatliche Recht verweist, um den Geheimhaltungsumfang zu bestimmen, und Art. 37 Abs. 1 bzw. Art. 35 Abs. 1 der Abkommen den Umfang, in welchem die Informationen verwendet werden können, selbst umschreibt, handelt es sich um eine abkommensrechtliche Geheimhaltungspflicht, welche neben die innerstaatliche Geheimhaltungspflicht tritt.<sup>121</sup> Damit wird ein «internationales Steuergeheimnis» geschaffen.<sup>122</sup> Trotz dieser Hervorhebung eines internationalen Steuergeheimnisses wird der Umfang der Geheimhaltung letzt-

lich doch innerstaatlich definiert. Dementsprechend enthält Art. 39 E-IQG die innerstaatliche Umsetzungsnorm der Geheimhaltungspflicht, in der deren Umfang festgelegt wird. Namentlich wird in Abs. 1 dieser Bestimmung der Grundsatz der absoluten Geheimhaltungspflicht festgelegt. Dieser Grundsatz wird sodann in Abs. 2 (im durch die Abkommen vorgegebenen Rahmen) durchbrochen.<sup>123</sup> Ausserdem schränkt auch das Abkommen selbst den Geheimhaltungsumfang ein (s. Art. 35 Abs. 3 StA-D, Art. 37 Abs. 3 StA-GB).

Insofern wird also das internationale Steuergeheimnis innerstaatlich umgesetzt; der Rahmen hierfür wurde aber durch die Steuerabkommen vorgegeben. Dementsprechend müssen sich auch Deutschland und Grossbritannien bei ihrer innerstaatlichen Umsetzung der Geheimhaltungspflicht an diesen abkommensrechtlichen Rahmen halten. Dieser sollte angesichts der Vorgaben in den Abkommen ähnlich ausgestaltet sein wie in der Schweiz. In diesem Zusammenhang fragt es sich, welche Möglichkeiten die Schweiz oder allenfalls die steuerpflichtige Person hätten, sollte dies nicht der Fall sein.

Die jeweils steuerpflichtige Person kann dies mittels eines Rechtsmittels gegen die Verfügung, mit welcher Auskünfte erteilt werden, geltend machen. Sie kann einwenden, dass die Einhaltung des Spezialitätsprinzips nicht gewährleistet sei und dass vom ersuchenden Staat zusätzliche Zusicherungen eingeholt werden müssten. Soweit die Schweiz den Umfang der Geheimhaltungspflicht in Umsetzung der Steuerabkommen durch die Partnerstaaten bemängeln will, sehen Art. 40 bzw. Art. 37 der Abkommen eine Konsultation zwischen den zuständigen Behörden vor, welche auf die Erreichung einer gemeinsamen Lösung zielt.

Sodann sieht Art. 20 Abs. 2 E-StAG vor, dass die ESTV die ersuchende Behörde auf die eingeschränkte Verwendbarkeit der übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflicht hinweist.<sup>124</sup> Dies folgt aus dem sog. Prinzip der langen Hand. Danach sind die schweizerischen Behörden verpflichtet, darauf zu achten, dass der ersuchende Staat das Spezialitätsprinzip einhält und dass sie die Kontrolle über die herausgegebenen Informationen

118 Komm. OECD-MA, Art. 26 N 13. Die Offenlegung der Informationen in (öffentlichen) Gerichtsverfahren und -entscheiden wird ausdrücklich zugelassen (Art. 37 Abs. 1 3. Satz StA-GB, Art. 35 Abs. 1 StA-D).

119 Art. 37 Abs. 1 StA-GB, Art. 35 Abs. 1 StA-D.

120 Komm. OECD-MA, Art. 26 N 11.

121 Anders demgegenüber das Abkommen mit Österreich, welches in Art. 32 Abs. 1 an den innerstaatlichen Geheimhaltungsmassstab anknüpft, weshalb die österreichischen Geheimhaltungsregeln anwendbar sind. Mangels Auskunftbestimmung im StA-A (s. vorne, Fn 3) ist dies jedoch für den vorliegenden Zusammenhang nicht weiter von Bedeutung, da Auskünfte nur gestützt auf Rechtshilfe- oder Amtshilfeersuchen erlangt werden können und das DBA mit Österreich in Art. 26 Abs. 2 eine identisch lautende Bestimmung zur Verwendung der Informationen enthält.

122 HENDRICKS, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren. Grundlagen, Systematik und Grenzen der informationellen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe, 372 f.

123 Danach besteht keine Geheimhaltungspflicht (i) für die ESTV bei Meldungen an Partnerstaaten (lit. a), (iii) für die ESTV bei Erteilung von Auskünften im Rahmen der Sicherung des Abkommenszwecks (lit. b), (iii) gegenüber Organen der Rechtspflege und der Verwaltung, die vom Bundesrat allgemein oder vom EFD im Einzelfall zur Einholung amtlicher Auskünfte bei den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden ermächtigt worden sind (lit. c), und (iv) bei Feststellungen über Widerhandlungen gegen eidgenössische oder kantonale Verwaltungsgesetze oder gegen das StGB, wenn das EFD die Ermächtigung zur Anzeige erteilt (lit. d).

124 So bereits Art. 14 Abs. 2 ADV.

behalten.<sup>125</sup> Bei unklarer Lage (z. B. geschildeter Sachverhalt, für den die Informationen verlangt werden, ist nicht klar umrissen; Anhaltspunkte für abkommenswidrige Verwendung) müssen von der ersuchenden Behörde ausdrückliche Zusicherungen verlangt werden, wonach die Informationen nicht für andere Zwecke verwendet werden; andernfalls ist von einer Informationsherausgabe abzusehen.<sup>126</sup> Der Verweis auf die sinngemässe Anwendbarkeit des Steueramtshilfegesetzes in Art. 35 E-IQG bezieht sich auf das Verfahrensrecht im Allgemeinen, so auch auf den Abschluss des Verfahrens. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die ESTV auch bei auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftersuchen eine solche Hinweispflicht hat.

Bei der Geheimhaltungspflicht handelt es sich um einen Schutz zugunsten des Steuerpflichtigen, wonach dieser davor geschützt ist, dass die Informationen zu anderen als den abkommensrechtlich vorgesehenen Zwecken verwendet werden. Insofern wird ihm ein subjektives Recht auf Durchsetzung seines Geheimhaltungsanspruchs eingeräumt.<sup>127</sup> Dabei handelt es sich um einen zweistufigen Schutz zugunsten des Steuerpflichtigen: Auf einer ersten Stufe wird er im Rahmen der Auskunftsübermittlung geschützt, indem das Spezialitätsprinzip eingehalten werden muss und die übermittelten Informationen der Geheimhaltung unterstehen. Sieht er die Einhaltung des Spezialitätsprinzips und der Geheimhaltungspflicht gefährdet, kann er im Verfahren der Auskunftserteilung durch die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen die Schlussverfügung intervenieren. Die zweite Sicherungsstufe greift beim Ersuchen des Partnerstaats auf – etwas verkürzt ausgedrückt – Nichteinhaltung des Spezialitätsprinzips. Der zweite Abs. von Art. 37 bzw. Art. 35 der Abkommen räumt nämlich die Möglichkeit ein, die Informationen aus dem Auskunftersuchen auch für andere Zwecke zu verwenden, wofür jedoch die vorgängige Zustimmung des übermittelnden Vertragsstaates erforderlich ist. Zum Schutze des Steuerpflichtigen sollte diese Zustimmung jedoch wiederum mittels Verfügung

der ESTV erfolgen.<sup>128</sup> Anlässlich des Amtshilfeersuchens durfte und musste der Steuerpflichtige nämlich darauf vertrauen, dass das Spezialitätsprinzip und die Geheimhaltungspflicht eingehalten werden, sodass er sich nun gegen deren Aufhebung wehren können muss.

Neben dem Rechtsschutz mittels einer Verfügung bleiben Ansprüche auf Staatshaftung vorbehalten. Da nach dem Gesagten der Betroffene einen Anspruch auf Erlass einer Verfügung hat, würde eine widerrechtliche Handlung etwa darin bestehen, dass die ESTV ihre Zustimmung für die Verwendung der übermittelten Informationen für andere Zwecke auf rein informeller Basis und ohne Erlass einer Verfügung geben würde. Anspruchsgrundlage dafür wäre das Verantwortlichkeitsgesetz des Bundes (VG).<sup>129</sup> Dies betrifft jedoch nur den Fall, wo die schweizerischen Behörden sich widerrechtlich verhalten haben. Gegen diese können jedoch dann keine Ansprüche geltend gemacht werden, wenn etwa der ersuchende Staat die erhaltenen Informationen ohne Zustimmung der schweizerischen Behörden an einen Drittstaat weitergibt. Diesfalls muss die Verantwortlichkeit des ersuchenden bzw. weitergebenden Staates anhand dessen Rechtsvorschriften geprüft werden. In all diesen Fällen ist jedoch das Vorliegen eines Schadens fraglich, jedenfalls soweit sich die Vermögensverminderung auf die nachzubehaltende Steuerforderung zuzüglich Verzugszinses beschränkt. Selbst bei Bussen ist Schadenersatz nach schweizerischer Auffassung regelmässig ausgeschlossen.<sup>130</sup>

## 5.2.2 Verwendung der Informationen für innerstaatliche Zwecke

Auf Grund des Verweises in Art. 35 E-IQG ist das Steueramtshilfegesetz sinngemäss auch auf die Frage der

125 BGer 2A.551/2001 (12.4.2002) E 6b.

126 BGer 2A.551/2001 (12.4.2002) E 6b; vgl. BGE 126 II 126 E 6. Vgl. aber BGE 107 Ib 264 E 4b, wonach bei abkommensrechtlich verbundenen Staaten die Einhaltung des Spezialitätsprinzips vermutet werden dürfe, weshalb der ersuchende Staat in seinem Auskunftersuchen keine expliziten Zusicherungen anbringen müsse. Das bedeutet, dass der ersuchende Staat nur in Ausnahmefällen die Einhaltung des Spezialitätsprinzips zusichern muss, wobei das Vorliegen von Indizien auf allfällige Verstösse gegen das Spezialitätsprinzip nicht genügt. Verlangt sind vielmehr erhebliche Gründe («très graves raisons», BGE 107 Ib 264 E 4b).

127 HENDRICKS, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren. Grundlagen, Systematik und Grenzen der informationellen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe, 375 f.

128 Vgl. BGE 125 II 258 E 7a/bb; vgl. hierzu auch GLASER TOMASONE, Amtshilfe und Bankgeheimnis. Insbesondere im Bereich der Banken-, Anlagefonds- und Börsenaufsicht, 163 f.; POPP, Grundzüge der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, N 317, wonach dem Betroffenen dieselben Rechte eingeräumt werden müssen, wozu u. a. auch das Beschwerderecht gehört, wofür eine anfechtbare Verfügung vorausgesetzt ist.

129 Vgl. ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, N 471. Die Voraussetzungen der Staatshaftung sind also nebst der Widerrechtlichkeit auch das Vorliegen eines Schadens sowie eines Kausalzusammenhangs zwischen Schaden und widerrechtlicher Handlung (BGer 2A\_511/2005 [16.2.2009] E 5.1). Widerrechtlichkeit im Sinne der Staatshaftung liegt vor, wenn die amtliche Tätigkeit gegen Gebote oder Verbote der Rechtsordnung verstösst, die dem Schutz des verletzten Rechtsguts dienen (BGE 123 II 577 E 4d/aa). Bei reinen Vermögensschäden ist zusätzlich die Verletzung einer Schutznorm erforderlich, welche etwa in einer Amtspflichtverletzung erblickt werden kann (vgl. BGE 123 II 577 E 4d/db, BGer 2A\_511/2005 [16.2.2009] E 5.1).

130 SUTER, Der Schaden bei der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit, 34 ff.

Verwendung der Informationen zur Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts anwendbar.

Danach können bloss diejenigen Informationen nach Rechtskraft der Schlussverfügung auch innerstaatlich zur Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts verwendet werden, die der zuständigen ausländischen Behörde übermittelt wurden.<sup>131</sup> Die Verwendung solcher Daten, die im Rahmen des Amtshilfesuchs zwar erhoben, aber nicht übermittelt wurden (sog. Zufallsfunde), ist demgegenüber nicht zulässig.<sup>132</sup> Ebenso wenig dürfen Konto- oder Depotinformationen durch die schweizerischen Behörden verwendet werden, sofern sie für ein rein innerstaatliches Verfahren nicht hätten beschafft werden können.<sup>133</sup> Nach dem Vorschlag des Bundesrats soll dies auch unter dem Steueramtshilfegesetz und infolgedessen auch in Anwendung der Steuerabkommen weitergelten.<sup>134</sup> Die Einschränkung gilt nur hinsichtlich von Konto- oder Depotinformationen, nicht aber in Bezug auf Unterlagen, die anlässlich des Auskunftersuchens beschafft wurden. Angesichts dessen erlangt die Frage, inwieweit solche Informationen auch im innerstaatlichen Verfahren verwendet werden dürfen, erneute Brisanz, zielen die Auskunftersuchen doch gerade auf Konto- oder Depotinformationen, und beschränkt sich die Auskunft denn gerade auch darauf.<sup>135</sup> Somit befinden sich Informationen in den Händen der Steuerbehörden, welche ausgerechnet nicht auch im internen Verhältnis verwendet werden dürfen.

Es ist zurzeit noch nicht klar, ob sich dieser Wortlaut in den parlamentarischen Beratungen durchsetzen wird. In der vorberatenden Kommission des Nationalrates, welcher das Steueramtshilfegesetz als Erstrat behandelt, wurden zwei Minderheitsanträge gestellt.<sup>136</sup> Zwar hat die Vorlage den Nationalrat passiert,<sup>137</sup> was aber noch nicht den Ausgang der Beratungen im Ständerat präjudiziert.

Der Widerstand im Nationalrat gegen die Beschränkung der Konto- oder Depotinformationen im innerstaatlichen Bereich wurde teilweise dadurch gebrochen, dass die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und -betrug und damit die Bedeutung des Bankkundengeheimnisses in Strafverfahren erneut und grundsätzlich im Zusammenhang mit der Revision des Steuerstrafrechts diskutiert wird.<sup>138</sup>

Die Konto- oder Depotinformationen können immerhin dann für ein innerstaatliches Verfahren verwendet werden, wenn sie nach schweizerischem Recht hätten beschafft werden können.<sup>139</sup> Damit muss für die Verwendung der Konto- oder Depotinformationen im innerstaatlichen Verfahren geprüft werden, ob gestützt auf den umschriebenen Sachverhalt ein Steuerbetrug oder eine (qualifizierte) Steuerhinterziehung vorliege, da die innerstaatliche Verwendungsbeschränkung nur bei einer einfachen Steuerhinterziehung greift,<sup>140</sup> das Bankkundengeheimnis aber bereits nach geltendem Recht keinen Schutz bei Steuerbetrug und qualifizierter Steuerhinterziehung bietet.<sup>141</sup> Im Vernehmlassungsverfahren zum Steueramtshilfegesetz und den parlamentarischen Beratungen im Nationalrat wurde von Seiten der Kantone darauf hingewiesen, dass es einerseits schwierig sei, diese Unterscheidung in der Praxis durchzuführen, und dass die Veranlagungsbehörden andererseits in einen «Gewissensnotstand» gerieten, weil der Steuerbeamte etwas wisse, das er nicht im Veranlagungsverfahren einsetzen dürfe.<sup>142</sup> Hingegen bestand bereits bisher ein Konflikt der Steuerbeamten, wenn sie im Rahmen des Amtshilfeverfahrens Kenntnisse über inländische Steuerpflichtige erlangt haben,<sup>143</sup> welche aber entweder unbeteiligte Dritte waren oder bei denen die Erheblichkeit der Information nicht gegeben war. Diesfalls wurde die Information bereits bisher nicht an den ersuchenden Staat übermittelt, und mangels Übermittlung konnte diese Information auch innerstaatlich nicht verwendet werden (unabhängig von der Frage des Bankkundengeheimnisses und der

131 Art. 21 Abs. 1 StAG, Art. 15 Abs. 1 und 2 ADV.

132 Botschaft StAG, 6220.

133 Art. 21 Abs. 2 StAG, Art. 15 Abs. 3 ADV; so etwa bei einem Verfahren wegen einfacher Steuerhinterziehung (vgl. Art. 182 Abs. 3 iVm Art. 127 Abs. 2 DBG und Art. 57<sup>bis</sup> Abs. 3 iVm 43 Abs. 2 2. Satz StHG).

134 Art. 21 E-StAG.

135 S. Art. 32 Abs. 5 StA-D und Art. 33 Abs. 7 StA-GB.

136 Der erste stellt die Beschränkung der Verwendung von Bankinformationen in Frage. Der zweite Minderheitsantrag will nebst der Streichung der Beschränkung auf Bankinformationen die Verwendung der übermittelten Informationen über den Zweck der Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts hinaus auf die Verwendung zum Zweck des Kampfs gegen die Beteiligung an kriminellen Organisationen (Art. 260<sup>ter</sup> StGB), Geldwäscherei (Art. 205<sup>bis</sup> StGB), Korruption (Art. 322<sup>ter</sup> StGB), ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB) und schwerwiegendere Verstöße gegen das Betäubungsmittelgesetz ausdehnen (Anträge der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, vom 7.11.2011).

137 AB N - 29.2.2012 Nr. 11.044, 81 ff.

138 Vgl. Motionen Pelli (Nr. 10.3452) und Schweiger (Nr. 10.3493) betr. umfassende Revision des Steuerstrafrechts, welche in beiden Räten angenommen wurden und mit welchen der Bundesrat beauftragt wurde, eine umfassende Revision des Steuerstrafrechtes auszuarbeiten, die eine Vereinheitlichung und Vereinfachung der Verfahren und Sanktionen zum Ziel hat. Immerhin hat die WAK-S ihrem Rat empfohlen, auf die Vorlage einzutreten (Medienmitteilung der WAK-S vom 20.3.2012, abrufbar unter [www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-waks-2012-03-20.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2012/Seiten/mm-waks-2012-03-20.aspx)).

139 Art. 15 Abs. 3 ADV, Art. 21 Abs. 2 E-StAG.

140 Vgl. Art. 182 Abs. 3 iVm Art. 127 Abs. 2 Satz 2 DBG, Art. 57<sup>bis</sup> Abs. 3 iVm Art. 43 Abs. 2 Satz 2 StHG.

141 Art. 188 Abs. 2 und Art. 192 Abs. 1 DBG, Art. 61 StHG.

142 Vgl. Voten Fehr, Fässler und Widmer-Schlumpf, AB N - 29.2.2012 Nr. 11.044, 80 ff.

143 Vgl. aber das in diesem Punkt letztlich irrige Votum Fehr, AB N - 29.2.2012 Nr. 11.044, 101.

Unterscheidung zwischen Steuerbetrug oder Steuerhinterziehung). Auch ist der Hinweis auf die Schwierigkeit der Unterscheidung zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung nicht stichhaltig, mussten doch die Steuerbehörden diese Unterscheidung bereits bisher vornehmen und können sie wohl durchaus als auf diesem Gebiet geübt bezeichnet werden.

Zwar wird durch die Verwendungsbeschränkung im innerstaatlichen Bereich eine Ungleichbehandlung zwischen den inländischen und den ausländischen Steuerbehörden geschaffen. Würde diese Ungleichbehandlung aber aufgegeben, würde eine neue Ungleichheit geschaffen, weil dann nur Personen infolge der im Amtshilfeverfahren aufgehobenen Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und -betrug erfasst werden, welche einen gewissen Auslandsbezug aufweisen, nicht aber Personen ohne jeglichen Auslandsbezug.<sup>144</sup>

Eine weitere Einschränkung der Verwendung von Informationen, welche im Rahmen eines auf die Steuerabkommen gestützten Auskunftersuchens beschafft wurden, in einem Steuerstrafverfahren ergibt sich aus dem Zustimmungserfordernis der steuerpflichtigen Person hinsichtlich Informationen, welche aufgrund der Mitwirkungspflicht dieser Person erlangt wurden.<sup>145</sup> Dies ist Ausfluss des verfassungsrechtlichen Grundrechts, sich in einem Strafverfahren nicht selbst belasten oder selbst anzeigen zu müssen.<sup>146</sup> Das Zustimmungserfordernis wird allerdings eingeschränkt, indem die Informationen selbst dann verwendet werden können, wenn sie auch ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen hätten erlangt werden können.<sup>147</sup>

## 6 Schlussbetrachtung

Die jüngsten Diskussionen haben zwischen einem vollständigen Scheitern der schweizerischen Bemühungen für die Umsetzung der Steuerabkommen und dem aufkommenden Interesse anderer Staaten als Deutschland und Grossbritannien an solchen Steuerabkommen geschwankt. Die Bemühungen auf dem politischen Parkett, welche auf den Abschluss weiterer Steuerabkommen zielen, werden durch die Ausarbeitung eines innerstaatlichen Umsetzungsgesetzes (des IQG) begleitet.

Mit diesen Abkommen bewegen sich die Schweiz und die involvierten Vertragsstaaten in Neuland. Entsprechend neuartig ist auch die hier näher betrachtete Auskunftsbestimmung; bekannt sind dagegen einige damit zusammenhängende verfahrensrechtliche Fragestellungen, die in diesem Zusammenhang jedoch wieder besonders virulent werden. Insgesamt erweisen sich die Auskunftsbestimmungen als auslegungsbedürftig und ihre innerstaatliche Umsetzung nach dem gegenwärtigen Entwurf des IQG als verbesserungsfähig. Die Auskunftsbestimmungen der Steuerabkommen müssen nämlich hohen Anforderungen gerecht werden, indem sie die Kontrolle der effektiven Einhaltung der Abkommen, aber zugleich Rechtssicherheit und Rechtsstaatlichkeit sicherzustellen haben.

## Literatur

AMADÒ FLAVIO/MOLO GIOVANNI, Abschaffung des Unterschieds zwischen Abgabebetrug und Steuerhinterziehung bei der Rechtshilfe in Strafsachen, AJP 2011, 1369

BLÄTTLER SIBYLLE/GEHRIGER OLIVIER/JAUSSI THOMAS/SCHWEIGHAUSER ROLAND, Verfahrensrecht, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Andreas Kellerhals/Wolfgang Portmann (Hrsg.), Bilaterale Verträge I & II Schweiz-EU. Handbuch, Zürich 2007

COTTIER THOMAS/MATTEOTTI RENÉ, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, ASA 2009/10, 349

GLASER TOMASONE HELENA, Amtshilfe und Bankgeheimnis. Insbesondere im Bereich der Banken-, Anlagefonds- und Börsenaufsicht, Zürich 1997

HENDRICKS MICHAEL, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren. Grundlagen, Systematik und Grenzen der informationellen zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe, Köln 2004

HONEGGER PETER/KOLB ANDREAS, Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen, ASA 2008/09, 789

KLEINER BEAT/SCHWOB RENATE/WINZELER CHRISTOPH, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, Zürich 2009

KUBAILE HEIKO/PROBST NADJA, Das Steuerabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland, IWB 20/2011, 753

144 Vgl. Votum Widmer-Schlumpf, AB N - 29.2.2012 Nr. 11.044, 107.

145 Art. 21 Abs. 3 E-StAG. Die ADV sieht diese Beschränkung noch nicht vor.

146 Art. 32 Abs. 1 BV, Art. 6 Ziff. 1 und 2 EMRK. Dieser Grundsatz wird seit nicht allzu langer Zeit auch im Steuerstrafrecht anerkannt (vgl. Art. 183 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG und Art. 57a Abs. 2 StHG).

147 Art. 21 Abs. 3 a. E. E-StAG.

- MAUTE WOLFGANG/STOLZ TABEA, Die deutsche Abgeltungssteuer und ihre Auswirkungen auf die Schweiz, StR 2008, 330
- OESTERHELT STEFAN, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter vom 12.10.2009
- Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 2011/12, 373
- POPP PETER, Grundzüge der Internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001
- ROTH PHILIP, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel, Zürich 2000
- SCHWEIZER RAINER J., in: St.Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. A., Zürich u. a. 2008
- STEINMANN GEROLD, in: St.Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. A., Zürich u. a. 2008
- SUTER CLAUDIA, Der Schaden bei der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit, Zürich 2010
- ZIMMERMANN ROBERT, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. A., Bern 2009
- Rechtsquellen**
- ADV, V über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (vom 1.9.2010), SR 672.204
- AO, (dt.) Abgabenordnung (idF vom 1.10. 2002), BGBl 2002 I, 3866; 2003 I, 61, [www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html)
- BankG, BG über die Banken und Sparkassen (vom 8.11.1934), SR 952.0
- BEHG, BG über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz) (vom 24.3.1995), SR 954.1
- BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31
- DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62
- DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (vom 8.12.1977), SR 0.672.936.712
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- EMRK, Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 4.11.1950), SR 0.101
- EStG, (dt.) Einkommensteuergesetz (idF vom 8.10.2009), BGBl I 2009, 3366, [www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html](http://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html)
- Finance Act 2008, (brit.) Finanzgesetz 2008 (vom 21.7.2008), [www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/contents](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/contents)
- FINMAG, BG über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (vom 22.6.2007), SR 956.1
- GwG, BG über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor (vom 10.10.1997), SR 955.0
- Income Tax Act 2007, (brit.) Einkommenssteuergesetz 2007 (vom 20.3.2007), [www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents)
- IRSG, BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz) (vom 20.3.1981), SR 351.1
- RVUS, Staatsvertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (vom 25.5.1973), SR 0.351.933.6
- StA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 13.4.2012), [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26559.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26559.pdf)
- StA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (vom 21.9.2011), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 5.4.2012, [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26526.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26526.pdf)
- StA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (vom 6.10.2011), idF gemäss Änderungsprotokoll vom 20.3.2012,

[www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26321.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26321.pdf)

StGB, Schweizerisches Strafgesetzbuch (vom 21.12.1937), SR 311.0

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

StPO, Schweizerische Strafprozessordnung (vom 5.10.2007), SR 312.0

VG, BG über die Verantwortlichkeit des Bundes sowie seiner Behördemitglieder und Beamten (vom 14.3.1958), SR 170.32

VRK, Vertragsrechtskonvention, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0

VwVG, BG über das Verwaltungsverfahren (vom 20.12.1968), SR 172.021

ZBstG, Zinsbesteuerungsgesetz, BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91

## Materialien, Dokumente

Botschaft StA und IQG, Botschaft zur Genehmigung der Abkommen mit Deutschland über die Zusammenarbeit im Steuer- und Finanzmarktbereich und mit dem Vereinigten Königreich über die Zusammenarbeit im Steuerbereich sowie zum Bundesgesetz über die internationale Quellenbesteuerung (Vorabdruck), [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02569/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02569/index.html?lang=de)

Botschaft StAG, Botschaft zum Erlass eines Steueramthilfegesetzes (vom 6.7.2011), BBl 2011, 6193

Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen (vom 6.4.2011), BBl 2011, 3749

Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (vom 27.11.2009), BBl 2010, 259

Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 28.2.2001), BBl 2001, 4202

E-IQG, Entwurf zu einem BG über die internationale Quellenbesteuerung, [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02569/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/02569/index.html?lang=de)

Erläuternder Bericht zu einem Steueramthilfegesetz, [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=de) (eingesehen: 12.1.2011)

Erläuternder Bericht zum IQG, Erläuternder Bericht zu einem BG über die internationale Quellenbesteuerung (vom 3.10.2011), [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02328/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02328/index.html?lang=de)

Erläuternder Bericht zur ADV, Anhörung zur Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV), Erläuternder Bericht (vom 20.1.2010), [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/01637/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/01637/index.html?lang=de)

E-StAG, Entwurf zu einem BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, BBl 2011, 6233

Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 43, [www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en)

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, Model Tax Convention on Income and on Capital, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 17, [www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en)

Stellungnahme economieuisse/IQG, Stellungnahme der economieuisse zum BG über die internationale Quellenbesteuerung (vom 21.11.2011), [www.economieuisse.ch/de/themen/ste/intsteuerfragen/Seiten/default.aspx](http://www.economieuisse.ch/de/themen/ste/intsteuerfragen/Seiten/default.aspx)

Stellungnahme SBVg/IQG, Stellungnahme der Schweizerischen Bankiervereinigung zum BG über die internationale Quellenbesteuerung (IQG) (vom 18.11.2011), [www.swissbanking.org/20111118-4760-ver-vernehmlassung\\_iqg\\_final-esu.pdf](http://www.swissbanking.org/20111118-4760-ver-vernehmlassung_iqg_final-esu.pdf)

TIE Manual, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, Committee on Fiscal Affairs (23.1.2006), OECD, Paris 2006, [www.oecd.org/ctp/eoi/manual](http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual)

Vernehmlassung FDK/IQG, Vernehmlassung der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren zum

BG über die internationale Quellenbesteuerung (vom 18.11.2011), [www.fdk-cdf.ch/111118\\_iqg\\_vl-stn\\_fdkvb\\_def\\_d\\_uz.pdf](http://www.fdk-cdf.ch/111118_iqg_vl-stn_fdkvb_def_d_uz.pdf)

Vernehmlassung RR ZH/IQG, Vernehmlassung des Regierungsrates des Kantons Zürich zum Erlass eines BG über die internationale Quellenbesteuerung (Auszug aus dem Protokoll der Sitzung vom 16.11.2011), [www.zh.ch/internet/de/aktuell/vernehmlassungen/info.html](http://www.zh.ch/internet/de/aktuell/vernehmlassungen/info.html)

Vernehmlassungsentwurf zum IQG, Entwurf zu einem BG über die internationale Quellenbesteuerung, [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02328/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02328/index.html?lang=de)

Vernehmlassungsentwurf zum StAG, Entwurf zu einem BG über die internationale Amtshilfe in Steuer-sachen, [www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=de](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=de)