

Die Haltung der Schweiz im Bereich der internationalen Amtshilfe hat im Jahre 2009 eine vollständige Kehrtwende erfahren: An die Stelle des Steuergeheimnisses samt Schutzes des Bankgeheimnisses soll die grosse Amtshilfeklausel treten. Für die Aufgabe des steuerlichen Bankgeheimnisses hat die Schweiz keine substantiellen Zugeständnisse erhalten. Die Entwicklung wird aufgezeigt und es erfolgen Hinweise zur Rechtshilfe sowie zu verfahrensrechtlichen Fragen.

URS R. BEHNISCH

NEUE ENTWICKLUNGEN DER INTERNATIONALEN AMTSHILFE IM BEREICH DER DIREKTEN STEUERN

Durchbrechung des Bankgeheimnisses ohne substantielle Zugeständnisse des Auslandes*

1. VORBEMERKUNG

Jahrzehntelang hat die Schweiz eine ausserordentliche Zurückhaltung im Bereich der Amts- und der Rechtshilfe in Steuersachen an den Tag gelegt. Demnach hat die Schweiz – wie es ein Staatsanwalt einst formulierte – kein Interesse daran, «jede Kriminalisierung von Unregelmässigkeiten im Bereich des Steuer- oder Abgabewesens vom Ausland zu übernehmen und dem Bankgeheimnis die Wirkung zu versagen und es leichtfertig preiszugeben» [1]. Diese Haltung wird von vielen Schweizern wohl nicht mehr geteilt. An ihre Stelle tritt eine moralisierende Betrachtungsweise, die auch von einer rückwirkenden Praxisänderung nicht zurückschreckt. M. E. hat aber auch ein im Ausland der Steuerhinterziehung Verdächtiger Anspruch auf eine Behandlung nach Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3/Art. 9 Bundesverfassung, BV): Demnach hat sich die Schweiz für die Vergangenheit an ihre Gesetze, d. h. den Schutz des Bankgeheimnisses bei einfacher sowie fortgesetzter und schwerer Steuerhinterziehung, zu halten.

In den letzten zehn Jahren nahm der Druck der USA, der *Organisation for economic co-operation and development* (OECD) und der EU auf die Schweiz massiv zu. Gewisse Zugeständnisse wurden bei der Amtshilfe gemacht, für blosser Steuerhinterziehungsdelikte und für die Durchsetzung des internen Rechts des Vertragsstaates war die Schweiz jedoch nicht bereit, Amtshilfe zu leisten – insbesondere war sie nicht bereit, das Bankgeheimnis zu durchbrechen. Die Verhandlungen mit der EU im Rahmen der sog. Bilateralen II waren zu einem wesentlichen Teil der Aufrechterhaltung des Bankgeheim-

nisses gewidmet [2] und es gelang, im Bereich der direkten Steuern die althergebrachte Schweizer Praxis gegenüber der EU durchzusetzen [3]. Im mittlerweile erheblich härter geführten Wirtschaftskrieg um die bedeutenden Finanzplätze kam die Schweiz mit ihrer unzeitgemässen Haltung völlig unter die Räder der USA, welcher es gelang, ohne Aufschrei in der Schweiz und der EU ihre eigenen Offshore-Angebote für nicht US-Steuerpflichtige erheblich besser zu positionieren. Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen des Konzeptwechsels, der allerdings noch vom Parlament und – bei Ergreifen des (fakultativen) Referendums – vom Volk gutgeheissen werden muss, für den Finanzplatz Schweiz sind derzeit kaum abzuschätzen. Die Auswirkungen der grossen Amtshilfeklausel mit den geplanten (und wohl nicht ausreichenden) Massnahmen der Unternehmenssteuerreform III (privilegiert besteuerte Gesellschaften) sind nicht zu unterschätzen.

2. ZUR ABGRENZUNG DER AMTSHILFE VON DER RECHTSHILFE

Die Begriffe Amts- und Rechtshilfe werden in der Literatur nicht einheitlich verwendet und auch bezüglich der Abgrenzungskriterien besteht keine Einigkeit. Nachfolgend werden die Begriffe wie folgt verstanden:

→ *Amtshilfe*: die gegenseitige Hilfeleistung unter Verwaltungs- bzw. Steuerbehörden; → *Rechtshilfe*: die gegenseitige Hilfeleistung unter Justizbehörden, worunter in erster Linie die ordentlichen Strafverfolgungsorgane fallen [4].

Es galt bis anhin der Grundsatz, dass bei der Amtshilfe keine Zwangsmassnahmen angewendet werden können, sondern nur bereits bei den Steuerbehörden vorhandene Informationen ausgetauscht werden. Auf dieser Ansicht beruht auch der 1951 in Kraft getretene Bundesbeschluss, wonach der Bundesrat insbesondere zuständig ist, «das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist» [5]. Grosse Ausnahme bildete dabei bereits das alte *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA) mit den USA, das für «Betrugsdelikte und dergleichen» Amtshilfe vorsah. Mittlerweile sind auch im Rahmen der Amtshilfe in verschiedenen DBA Zwangsmassnahmen vorgesehen, ebenso ist eine



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

justizmässige Überprüfung möglich, sodass sich die Amts- und Rechtshilfe erheblich annäherten [6].

Die restriktive Haltung der Schweiz im Bereich der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Fiskalangelegenheiten beruht auf dem Grundsatz, dass für sämtliche Sachverhaltselemente, die den schweizerischen Steuerbehörden offengelegt werden (müssen), das Amtsgeheimnis und das dieses noch verstärkende Steuergeheimnis gilt. Das Steuergeheimnis darf nur durchbrochen werden, wenn eine entsprechende gesetzliche Grundlage besteht. *Peter Locher* hat beinahe prophetisch im Jahre 2005 darauf hingewiesen, dass diese Haltung nicht mehr zeitgemäss sei und dringend angepasst werden müsse, was mit einem erheblichen Imagegewinn verbunden sei: «Der Preis für die renitente Haltung der Schweiz bezüglich Informationsaustausch erweist sich nämlich je länger je mehr als zu hoch» [7]. Geschehen ist allerdings – wie nachfolgend dargelegt wird – bis im März 2009 nichts, dann aber fiel der ganze Widerstand vollständig in sich zusammen.

3. ENTWICKLUNGSSCHRITTE BEI DER AMTSHILFE IM BEREICH DER DIREKTEN STEUERN

3.1 Entwicklung bis 2005. Art. 26 des *OECD-Musterabkommens (OECD-MA)* sah einen Austausch von Informationen vor, die zur Durchführung des Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung erforderlich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Als Grenze wurde u. a. das Bankgeheimnis akzeptiert. Die Schweiz hat zu diesem Wortlaut einen Vorbehalt angebracht, weil sie nicht bereit war, Informationen bloss zur Durchsetzung des jeweiligen innerstaatlichen Rechts auszutauschen (akzeptiert wurde bloss die sogenannte kleine Amtshilfeklausel zwecks korrekter Anwendung des Abkommens [8]). Mit Ausnahme der USA [9] war die Schweiz nicht bereit, Amtshilfe bei Steuerdelikten zu leisten, noch weniger, Informationen zur Durchsetzung des internen Rechts auszutauschen.

In Vorbereitung eines neuen Wortlauts zu Art. 26 des OECD-MA fanden verschiedene Hintergrundarbeiten statt. Insbesondere waren dies die Arbeiten zum sogenannten schädlichen Steuerwettbewerb, welche mit einem Bericht im Jahre 1998 einsetzten. Demnach sind als entscheidende Faktoren eines schädlichen Steuersystems genannt worden: → eine niedrige Steuerbelastung; → ein mangelnder Informationsaustausch; → das Bankgeheimnis.

Im Bankgeheimnis-Bericht des Jahres 2000 wurden Massnahmen vorgeschlagen, um einen besseren Informationsaustausch gewährleisten zu können [10]. Das Idealziel der OECD war (und ist), dass die Steuerbehörden automatisch vollständigen Zugang zu den Bankinformationen erhalten. Schlag auf Schlag erhöhte die OECD den Druck bezüglich Informationsaustausch, ohne dass die Schweiz auch nur im Hintergrund einen Alternativplan vorbereitete, obschon die Lehre durch *Peter Locher* [11] eindringlich darauf hingewiesen hat, dass die Schlinge um das Bankgeheimnis in Steuersachen gezogen wird. Die Arbeiten der OECD betreffend schädli-

chen Steuerwettbewerb wurden insbesondere in folgenden Berichten weitergeführt:

→ im Musterabkommen 2002 über den Informationsaustausch in Steuersachen; → im Folgebericht 2003 zum Bankgeheimnis; → im Folgebericht 2004 zum Bericht über den schädlichen Steuerwettbewerb [12].

3.2 Zugeständnisse ab 2005. Diese Arbeiten der OECD gipfelten in einer Neufassung von Art. 26 OECD-MA aus dem

«Die Steuerhinterziehung charakterisiert sich dadurch, dass eine Veranlagung ganz unterbleibt oder unvollständig ist.»

Jahre 2005. Demnach sollen die Steuerbehörden aufgrund von Abs. 5 grenzüberschreitenden Zugang zu allen Bankinformationen erhalten. Die Schweiz hat dazu einen neuen Vorbehalt angebracht. Sie war wie bis anhin nur bereit, Informationen für die Durchführung des Abkommens auszutauschen, denn ihrer Auffassung nach dienen DBA einzig der Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Daher habe sich der Austausch von Informationen auf diejenigen Auskünfte zu beschränken, die für die bestimmungsgemässe Anwendung des Abkommens und für die Vermeidung von Abkommensmissbräuchen erforderlich sind. Dafür sei an sich gar keine Amtshilfeklausel im Abkommen notwendig. Entsprechend brachte die Schweiz auch zum neuen Art. 26 des OECD-MA einen entsprechend angepassten Vorbehalt an [13]. Darüber hinaus gestand die Schweiz allerdings nunmehr zu, dass sie auch Informationen – dazu sollten auch Bankinformationen gehören – bei Steuerbetrug im Rahmen der Amtshilfe austauscht [14]. Keine Informationen werden demgegenüber bei Steuerhinterziehung ausgetauscht. Im Zentrum der Verhandlungen mit der EU stand denn auch die Wahrung des Bankgeheimnisses, insbesondere im Rahmen der Rechtshilfe gemäss Dublin/Schengen. Das Bankgeheimnis [15] gehört zu den strafrechtlich geschützten Berufsgeheimnissen [16] und ist daher im Bereich der Steuererhebung, -vollstreckung wie der Verfolgung von Steuerübertretungen zu wahren. Insbesondere darf auch der Steuerpflichtige im Hinterziehungsverfahren nicht zur Mithilfe bzw. Einreichung von Vollständigkeitsbescheinigungen angehalten werden [17]. Eine Durchbrechung des Bankgeheimnisses ist einzig in Fällen von *Steuervergehen* durch die für die Strafverfolgung zuständigen Justizbehörden bzw. bei den nach Verwaltungsstrafrecht untersuchenden Behörden der *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* möglich und zulässig. Diese Sichtweise wurde im Rahmen der Bilateralen II für die direkten Steuern von der EU akzeptiert.

Abkommen, welche Amtshilfeklauseln bei Steuerbetrug bzw. auch bezüglich Holdinggesellschaften enthalten (bei letzteren jedoch unter Wahrung des Bankgeheimnisses), vgl. *Abbildung 1*.

3.3 Zugeständnisse im Jahre 2009. Aufgrund der Erklärung des Bundesrats vom Freitag, 13. März 2009, wurde dieser Vorbehalt zurückgezogen. Das bedeutet, dass die Schweiz nunmehr bereit ist, bei Steuerdelikten (also auch blossen Steuerhinterziehungen) sämtliche Informationen inklusive

«Bei der Steuerhinterziehung handelt es sich um eine Übertretung, welche ausschliesslich mit Busse bedroht ist. Die Steuerhinterziehung wird stets durch die Steuerbehörden verfolgt.»

Bankinformationen auszutauschen. Ferner ist die Schweiz bereit, Informationen generell zur Durchsetzung des jeweiligen internen Rechts des Vertragspartners auszutauschen. Nach Art. 26 OECD-MA tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nämlich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung erforderlich sind. Die Amtshilfe ist demnach nicht auf die vom DBA umfassten Steuern beschränkt, auch wenn die Schweiz in den Verhandlungen versucht, eine Beschränkung

auf diese zu erreichen. Ferner erfasst der Informationsaustausch auch Personen, die in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Geänderte Amtshilfebestimmungen gemäss Art. 26 OECD-MA finden sich in den in *Abbildung 2* aufgeführten unterzeichneten Abkommen [18] (Stand am 30. 11. 2009), die vom Parlament noch genehmigt werden müssen und wohl dem fakultativen Referendum unterstellt werden.

Mit folgenden Staaten wurde ein Abkommen mit der grossen Amtshilfeklausel paraphiert:

→ Singapur; → Japan; → Niederlande; → Polen; → Türkei; → Kasachstan.

Um nach *geltendem* Recht prüfen zu können, ob ein amtshilfefähiger Vergehenstatbestand erfüllt ist oder nicht, sind nachfolgend die einzelnen Steuerstrafnormen zu untersuchen.

4. STEUERSTRAFTATBESTÄNDE

4.1 Steuerhinterziehung. Den Grundtatbestand sämtlicher Steuerstrafrechtsnormen bildet der Steuerhinterziehungstatbestand (Art. 175 *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG*, Art. 56 *Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG*). Die Steuerhinterziehung charakterisiert sich dadurch, dass eine Veranlagung

Abbildung 1: **ABKOMMEN MIT AMTSHILFEKLAUSELN BEI STEUERBETRUG BZW. AUCH BEZÜGLICH HOLDINGGESELLSCHAFTEN**
bei letzteren jedoch unter Wahrung des Bankgeheimnisses

Staat	Sachlicher Anwendungsbereich Steuerarten	Kleine Amtshilfe	Amtshilfe bei Steuerbetrug
Finnland	Einkommens- und Vermögenssteuern	Ja	für Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2008 beginnen
Grossbritannien	Steuern auf dem Einkommen	Ja	für Steuerperioden, die am/nach dem 22. Dezember 2008 beginnen
Norwegen	Einkommens- und Vermögenssteuern	Ja	für Kalenderjahre (einschliesslich der in diesem Jahre abgeschlossenen Geschäftsjahre), die auf den 20. Dezember 2005 folgen
Österreich	Einkommens- und Vermögenssteuern	Ja	für Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2008 beginnen
Spanien	Einkommens- und Vermögenssteuern	Ja	(«Steuerbetrug und ähnliche Delikte») für Steuerperioden, die am/nach dem 1. Juni 2007 beginnen
USA	Steuern auf dem Einkommen	Ja	Ja
Deutschland	Einkommens- und Vermögenssteuern	Ja	für Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2004 beginnen
Südafrika	Steuern auf dem Einkommen	Ja	in Kraft seit dem 27. Januar 2009, geltend für Betrugsdelikte, die ab dem 1. Januar 2010 begangen werden

ganz unterbleibt oder unvollständig ist. Der Steuerpflichtige bewirkt durch sein Verhalten eine entsprechende Steuerverkürzung, in der Regel geschieht dies durch Täuschung der Steuerbehörde mittels unvollständiger Deklaration in den dafür vorgesehenen Formularen. Bei der Steuerhinterziehung handelt es sich um eine Übertretung, welche ausschliesslich mit Busse bedroht ist [19]. Die Steuerhinterziehung wird stets durch die Steuerbehörden verfolgt [20]. Die

«Der Steuerbetrugstatbestand setzt sich aus dem Steuerhinterziehungstatbestand und einem Urkundendelikt zusammen.»

Steuerbehörde bezweckt diesbezüglich zweierlei: Erstens setzt sie die Nachsteuer fest, zweitens verhängt sie Bussen, deren Höhe von der Nachsteuer abhängt.

4.2 Steuerbetrug. Bei den Einkommens- und Gewinnsteuern bildet der Steuerbetrug den qualifizierten Straftatbestand: Dabei handelt es sich um einen Vergehenstatbestand, welcher mit Freiheitsstrafe bedroht wird [21]. Die gesetzliche Grundlage findet sich in Art. 186 DBG (bzw. Art. 59 StHG):

¹ Wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung im Sinne der Artikel 175–177 gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht,

wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 30 000 Franken bestraft.

² Die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung bleibt vorbehalten.»

Der Steuerbetrugstatbestand setzt sich aus dem Steuerhinterziehungstatbestand und einem *Urkundendelikt* zusammen: Der Steuerpflichtige bewirkt durch sein Verhalten, dass die Steuer nicht oder unvollständig festgesetzt wird, wobei er die Steuerbehörde qualifiziert mittels einer unechten oder inhaltlich unwahren Urkunde täuscht. Als Urkunden gelten insbesondere Erfolgsrechnungen, Bilanzen und Lohnausweise. Keine Urkunden stellen sämtliche Steuererklärungsformulare mit den dazugehörigen Einlageblättern dar. Der Steuerbetrugstatbestand wird durch die ordentlichen Strafjustizorgane verfolgt. Die Sanktionen für die Steuerhinterziehung und den Steuerbetrug als Urkundendelikt werden kumuliert.

4.3 Abgabebetrug. Die anderen Bundessteuern, d. h. insbesondere Verrechnungs- und Mehrwertsteuer, sehen als qualifizierten Tatbestand den Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 *Verwaltungsstrafrecht (VStrR)* vor:

«Bewirkt der Täter durch sein arglistiges Verhalten, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird, so ist die Strafe Gefängnis bis zu einem Jahr oder Busse bis zu 30 000 Franken.»

Dabei handelt es sich um einen dem gemeinrechtlichen Betrugsstatbestand von Art. 146 StGB nachgebildeten Straf-

Amtshilfe bei Abgabebetrug	Amtshilfe betreffend Holdinggesellschaften
Nein	Ja
Nein	Ja
Nein	Ja
Nein	Ja
Nein	Ja
Ja	Nein
Nein	Nein
Nein	Nein

tatbestand. Beim Abgabebetrug liegt eine Steuerhinterziehung vor, wobei das qualifizierende Element die *Arglist* bei der Täuschung darstellt. Die Abgrenzung einer normalen Täuschung (Steuerhinterziehung als Grundtatbestand) zur arglistigen Täuschung (als qualifizierter Tatbestand) ist da-

bei alles andere als einfach vorzunehmen. Die Rechtsprechung verlangt diesbezüglich ein ganzes Lügengebäude bzw. manœuvres frauduleuses, also stark wertungsabhängige Abgrenzungen, welche geradezu einladen, den Straftatbestand je nach «Gefühl» des Interpreten weit auszulegen. Es besteht ein erhebliches Spannungsverhältnis zum strafrechtlichen Legalitätsprinzip (Art. 1 StGB). Der Abgabebetrugstatbestand wird ebenfalls durch die ordentlichen Strafjustizorgane verfolgt, wenn Freiheitsstrafen aufgrund des Sachverhalts drohen.

Die Unterscheidung von Steuer- und Abgabebetrug in den einzelnen Steuergesetzen ist deshalb sinnvoll, weil Steuer-subjekte der Verrechnungs- und Mehrwertsteuern (im Ge-

«Die Sanktionen für die Steuerhinterziehung und den Steuerbetrug als Urkundendelikt werden kumuliert.»

gensatz zur Einkommenssteuer) nur Unternehmen sind, welche in aller Regel buchführungspflichtig sind. Da die Buchführung, d. h. Bilanz und Erfolgsrechnung, als Urkunden gelten, ist es sinnvoll, für das – im Verhältnis zur Steuerhinterziehung – qualifizierte Delikt ein anderes Qualifikationselement vorzusehen als die Urkunde, nämlich die arglistige Täuschung. Andernfalls fiele jeder Fehler in den Geschäftsbüchern, der eine Verkürzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nach sich zieht, unter den qualifizierten objektiven Straftatbestand. Diese Überlegungen müssten andererseits zu einer erheblichen Zurückhaltung bei der Anwendung des Abgabebetrugstatbestands bzw. – anders ausgedrückt – zu einer hohen Schwelle bei Annahme der

Abbildung 2: **GEÄNDERTE AMTSHILFEBESTIMMUNGEN GEMÄSS ART. 26 OECD-MA**
Stand 30.11.2009

Staat	Status unterzeichnet/ veröffentlicht	Art der Amtshilfe	Sachlicher Anwendungsbereich Steuerarten
Dänemark	Ja	Abkommen verpflichtet Vertragsstaaten nicht dazu, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen (3 d Protokoll)	Einkommens- und Vermögenssteuern
Finnland	Ja	Abkommen verpflichtet Vertragsstaaten nicht dazu, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen (Art. IV Änderungsprotokoll)	Einkommens- und Vermögenssteuern
Grossbritannien	Ja	Abkommen verpflichtet Vertragsstaaten nicht dazu, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen (4 d Zusatzprotokoll)	Steuern auf dem Einkommen (vgl. aber S. 6 Botschaft sowie Art. II Protokoll betreffend Informationsaustausch: «concerning taxes of every kind and description»)
Katar	Ja	Vertragsparteien sind nicht zum automatischen Informationsaustausch verpflichtet (6 d Protokoll)	Steuern auf dem Einkommen
Luxemburg	Ja	Vertragsparteien sind nicht zum automatischen Informationsaustausch verpflichtet (Art. 4 Abs. 3 lit. d Zusatzprotokoll)	Einkommens- und Vermögenssteuern
Mexiko	Ja	Vertragsparteien sind nicht zum automatischen Informationsaustausch verpflichtet (Art. XIII Ziff. 11 lit. e Zusatzprotokoll)	Steuern auf dem Einkommen
Norwegen	Ja	Vertragsparteien sind nicht zum automatischen Informationsaustausch verpflichtet (Ziff. 4 lettre chargé d'affaires CH)	Einkommens- und Vermögenssteuern
Österreich	Ja	Vertragsparteien sind nicht zum automatischen Informationsaustausch verpflichtet (Art. 3 Protokoll)	Einkommens- und Vermögenssteuern
(Färöer-Inseln)	Ja (vgl. Dänemark)	vgl. Dänemark: Abkommen verpflichtet Vertragsstaaten nicht dazu, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen (3 d Protokoll)	Einkommens- und Vermögenssteuern
Spanien	Ja (Meistbegünstigungsklausel)	Vertragsparteien sind nicht zum automatischen Informationsaustausch verpflichtet	Einkommens- und Vermögenssteuern
USA	Ja	Beschränkte automatische Amtshilfe bezüglich Dividenden und Zinsen (an USA) und zusätzlich Linzenerträgen, privaten Pensionen und Leibrenten (an CH)	Steuern auf dem Einkommen
Frankreich*	Ja	Vertragsparteien sind nicht zum automatischen Informationsaustausch verpflichtet (Art. 10 Zusatzprotokoll)	«Steuern jeder Art und Bezeichnung» (neben Einkommens- und Vermögenssteuern auch Erbschafts-, Schenkungs- und indirekte Steuern)

* Es existiert ein Zusatzabkommen über die Erweiterung der Amtshilfe auf Steuerbetrugstatbestände (vgl. Botschaft vom 6. März 2009: <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2009/1631.pdf>; das Zusatzabkommen enthält eine Schiedsklausel und eine Regelung zur Vollstreckungshilfe). Das Zusatzprotokoll (Avenant) vom 10. Juni 2009 enthält die grosse Amtshilfeklausel. Die beiden werden zusammengelegt und es wird eine Zusatzbotschaft unterbreitet.

Amtshilfen nach Art. 26 OECD-Musterabkommen	Geplantes in Krafttreten anwendbar ab; Rückwirkung	Vollstreckungshilfe	Schiedsgerichtsbarkeit
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Nein	Ja
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Nein	Nein
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Nein	Ja
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Nein	Nein
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Nein	Ja
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Nein	Recht der CH, ebenfalls eine Schiedsgerichtsklausel auszuhandeln, wenn MEX ein solches DBA mit einem Drittstaat abschliesst
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Nein	Meistbegünstigungsklausel für den Fall, dass Norwegen mit einem anderen Land eine Schiedsgerichtsklausel in einem DBA vereinbart
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Vollstreckungshilfe für Steuern aus unselbst. Tätigkeit	Ja
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Nein	Ja
Ja	Frühestens ab Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2011 beginnen	Nein	Nein
Ja	In Krafttreten: betreffend Bankinformationen und Beteiligungsverhältnisse an Personen werden Auskünfte erteilt, die sich auf Steuerperioden beziehen, die am/nach dem 23. September 2009 beginnen (Rückwirkung) In Krafttreten: für alle anderen Fälle für Steuerperioden, die am/nach dem 1. Januar 2010 beginnen (Rückwirkung). (Für beide Fälle: Anwendbarkeit nur auf Amtshilfesuche, die nach dem 23. September 2009 gestellt wurden)	Nein	Ja
Ja	Amtshilfe gemäss Änderungsprotokoll für alle Steuerperioden, die am 1. Januar 2010 beginnen	Ja	Ja (sachlich eingeschränkt)

Arglist führen. Verzichtet man auf das Arglistelement, lassen sich Steuerhinterziehung und -betrug nicht mehr unterscheiden.

4.4 Steuerbetrug und dergleichen. Als Betrugsdelikt gilt ein betrügerisches Verhalten, welches nach dem Recht beider Staaten als Steuervergehen mit Freiheitsstrafe bedroht ist. Aufgrund des Grundsatzes der beidseitigen Strafbarkeit wird Amtshilfe nur gewährt, wenn der Sachverhalt nach dem Amtshilfeersuchen einen Steuerbetrug nach schweizerischem Recht darstellen würde [22]. Die Auskunft wird ferner nur erteilt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und der gewünschten Amtshilfemassnahme ein direkter Zusammenhang besteht. Dies bedeutet, dass die fraglichen Beziehungen zur Schweiz Teil des Steuerbetrugs sein müssen. Ferner gilt auch für die Amtshilfe der Spezialitätsvorbehalt: Die ausländischen Steuerbehörden dürfen die Informationen nur zur Veranlagung der Steuer sowie zur Strafverfolgung verwenden.

Als Betrugsdelikt und dergleichen wurde bisher stets ein Vergehenstatbestand [23] verstanden, Steuerhinterziehungen als Übertretungen schieden aus. Nunmehr hat die Schweizer Praxis auch diesen Grundsatz aufgegeben, gewährt mithin – entgegen der gesetzlichen Grundlage und in Verletzung aller Kompetenznormen und in Missachtung aller früheren Verhandlungsergebnisse auch gegenüber den USA und rückwirkend zurück bis 2001 – für blosser Steuerhinterziehung Amtshilfe [24].

Anlässlich der Verhandlungen über das Zinsbesteuerungsabkommen hat sich die Schweiz verpflichtet, in den DBA mit den EU-Mitgliedstaaten Amtshilfeklauseln nicht nur bei Steuerbetrugsdelikten usw. (je nach DBA kann darunter der Abgabebetrugstatbestand fallen, klarerweise aber nicht blosser Steuerhinterziehungen), sondern auch im Bereich der Besteuerung von Holdinggesellschaften aufzunehmen. Bei letzteren dient die Amtshilfe allein zur Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts, wobei die Schweiz das Bankgeheimnis wahrt [25]. Die Informationen dürfen nur für die im Abkommen genannten Steuern verwendet werden (Spezialitätsvorbehalt).

Mit der Ausdehnung der Amtshilfe auch auf den Abgabebetrug bei den direkten Steuern wurde die Anforderung an die beidseitige Strafbarkeit aufgegeben, die Schleihe geöffnet und sinnvolle Abgrenzungskriterien aufgegeben. Die Aufweichung bis hin zur Amtshilfe bei blosser Steuerhinterziehung entgegen dem vom Gesetzgeber über Jahrzehnte immer wieder bekräftigten Willen, zuletzt im Rahmen der Verhandlungen zu den Bilateralen II, liess denn auch nicht lange auf sich warten.

5. EXKURS: AMTSHILFE BEI INDIREKTEN STEUERN

Im Zollbereich hat die Schweiz bereits früh zu einer Hilfeleistung bei der Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts Hand geboten, sogar spontan [26]. Mit dem im Rahmen der sogenannten Bilateralen II vereinbarten Betrugsdossier (Zusammenarbeitsvertrag vom 25. 6. 2004 «pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à

leurs intérêts financiers»)[27] verpflichtete sich die Schweiz zur Leistung von Amts- und Rechtshilfe [28] im Bereich der indirekten Steuern mit denjenigen Instrumenten, die ihr auch im landesinternen Verhältnis zur Verfügung stehen [29]. Damit kommen Zwangsmassnahmen bei indirekten Steuern, vor allem der Mehrwertsteuer, nicht nur im Falle von Abgabebetrug, sondern auch von blossen Steuerhinterziehungen zur Anwendung. Das Spezialitätsprinzip soll verhindern, dass die für die Zwecke der indirekten Steuern ausgetauschten Informationen auch für jene der direkten Steuern verwendet werden.

6. VOLLSTRECKUNGSHILFE

Entsprechend der schweizerischen Zurückhaltung beim Informationsaustausch leistet die Schweiz grundsätzlich auch keine Vollstreckungshilfe: Steuerforderungen ausländischer Staaten werden, anders als privatrechtliche Forderungen von Ausländern, in der Schweiz nicht vollstreckt. Vorbehalte sind jedoch anzubringen für Forderungen im Konkurs, für Mittel, die aus einem Abgabebetrug herrühren sowie solchen, die unter dem Betrugsabkommen herauszugeben sind [30]. Darüber hinaus gilt die Eröffnung von Steuerverfügungen ausländischer Staaten in der Schweiz als völkerrechtswidriger Hoheitsakt, was Nichtigkeit nach sich zieht.

7. EXKURS: RECHTSHILFE BEI DEN EINKOMMENSSTEUERN

Auch bei den Rechtshilfeabkommen hat es die Schweiz lange – und soweit ersichtlich mit wenigen Ausnahmen [31] – abgelehnt, Rechtshilfe in Fiskalsachen zu leisten. Bei Steuer- bzw. Abgabebetrug leistet die Schweiz jedoch seit längerem gestützt auf Art. 3 Abs. 3 *Rechtshilfegesetz (IRSG)* [32], also rein internes Recht, und seit kurzem gestützt auf das Abkommen Schengen/Dublin [33] – also eine völkerrechtliche Verpflichtung – Rechtshilfe. Art. 3 Abs. 3 IRSG lautet folgendermassen:

«Einem Ersuchen wird nicht entsprochen, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint ... Es kann jedoch entsprochen werden:

- Einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil dieses Gesetzes, wenn ein Abgabebetrug Gegenstand des Verfahrens ist;
- Einem Ersuchen nach allen Teilen dieses Gesetzes, wenn ein qualifizierter Abgabebetrug im Sinne von Artikel 14 Absatz 4 VStrR Gegenstand des Verfahrens ist.»

Bei blossen Ordnungswidrigkeiten und Hinterziehungen der direkten Steuern (insbesondere Einkommens- und Gewinnsteuern) verweigert die Schweiz jedoch weiterhin die Rechtshilfe, ebenso für die blosser Steuervollstreckung. Einzig beim qualifizierten Steuerdelikt (Steuer- bzw. Abgabebetrug [34]), welche sich insbesondere durch die (vorsätzliche) Verwendung unechter oder inhaltlich unwahrer Urkunden wie Bilanzen und Erfolgsrechnungen gegenüber den Steuerbehörden zu deren Täuschung kennzeichnen, ist die Schweiz zur internationalen Kooperation mit Durchbrechung des Bankgeheimnisses bereit. Auskunftserteilungen spontan oder aus Kulanz bleiben weiterhin unzulässig [35]. Aufgrund des Spezialitätsvorbehalts gelangen die auslän-

dischen Steuerbehörden mit der Rechtshilfe nicht ans Ziel, d. h. zur korrekten Veranlagung von Steuerbetrüchern [36].

Der Bundesrat hat erklärt, auch die Rechtshilfe auf Steuerhinterziehungsdelikte auszuweiten [37]. Dafür besteht m. E. kein Handlungsbedarf. Solche Zugeständnisse sollte man nur eingehen, wenn substantielle Vorteile für die Schweiz erreicht werden können. Das ist jedoch nicht zu erwarten, denn die ausländischen Behörden erreichen über die Amtshilfe erheblich mehr (Verwertbarkeit der Informationen für die Steuerveranlagung wie für die Strafverfahren).

8. MASSNAHMEN IM BEREICH DER SOGENANTEN KLEINEN RECHTSHILFE SOWIE BEI AMTSHILFE

Bei Abgabebetrug (Art. 3 Abs. 3 IRSG und Art. 24 *Rechtshilfeverordnung, IRSV*) kann Rechtshilfe nach dem dritten Teil des IRSG geleistet werden, d. h. eine Auslieferung [38], stellvertretende Strafverfolgungen [39] und die Vollstreckung von Strafsentscheiden [40] sind nicht zulässig. Dagegen erfasst die sogenannte kleine Rechtshilfe die Zustellung von Schriftstücken, die Beweiserhebung inklusive die Durchsuchung von Personen und Räumen, die Beschlagnahme, den Herausgabebefehl, die Einvernahme und Gegenüberstellung von Personen, die Herausgabe von Akten und Schriftstücken sowie die Herausgabe von Gegenständen oder Vermögenswerten zur Einziehung oder Rückerstattung an den Berechtigten [41]. Da diese Massnahmen bezüglich den Einkommenssteuern nach den Vorschriften der kantonalen Strafprozessordnungen durchgeführt werden, wird auch das Bankgeheimnis durchbrochen [42]. Die *Zwangsmassnahmen* setzen – abgesehen vom hier kaum interessierenden Fall der Entlastung des Berechtigten – *beidseitige Strafbarkeit* [43] voraus, wozu auch der subjektive Tatbestand gehört [44]. Die Rechtshilfemassnahmen müssen verhältnismässig [45] sein und den Geheimbe-

reich nicht involvierter Dritter schützen [46]. Rechtshilfemassnahmen sind regelmässig mit dem Spezialitätsvorbehalt zu versehen, d. h. die Ermittlungsergebnisse dürfen ausschliesslich für die Verfolgung des Abgabebetrugs oder anderer gemeinrechtlicher Delikte verwendet werden [47]. Die Steuerbehörden dürfen die Ermittlungsergebnisse

«Kann sich der Vertragspartner auf die grosse Amtshilfeklausel berufen, gibt es kein steuerliches Bankgeheimnis mehr.»

somit weder direkt noch indirekt zur Steuerveranlagung verwenden, selbst nach einem Schuldspruch wegen Steuer- oder Abgabebetrugs nicht [48]. Der Spezialitätsvorbehalt bewirkt ein Beweisverbot, welches die Rechtshilfemassnahmen im Steuerstrafrecht insofern unattraktiv machen, als der oder die Täter und Teilnehmer zwar bestraft, aber nicht gestützt auf die erhaltenen Informationen eingeschätzt werden können.

Gestützt auf das Abkommen Schengen/Dublin wird die Schweiz bei den indirekten Steuern auch Auslieferungen vornehmen, wenn das Delikt mit mindestens sechs Monaten Freiheitsentzug bedroht ist [49].

Die heute geltenden Amtshilfeklauseln ermöglichen die Dokumentenherausgabe inklusive Durchbrechung des Bankgeheimnisses im wesentlichen unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der Rechtshilfe, d. h. bei Steuer- oder Abgabebetrug, falls das Abkommen eine solche Klausel kennt (vgl. Abbildung 1). Für Steuerhinterziehungen oder die blosser korrekte Durchsetzung des internen Rechts des Vertragspartners tauscht die Schweiz nach den heute geltenden Abkommen keine Informationen aus. Abhilfe schafft nur die

nun beschlossene grosse Amtshilfeklausel [50]. Dabei gilt es zu beachten, dass die grosse Amtshilfeklausel auch zu einem Informationsaustausch anderer als steuerstrafrechtlicher Informationen führt, so etwa zu Verrechnungspreisen,

Rechtsmittelmöglichkeiten sollte überprüft werden, denn die Bedeutung der Amtshilfe kann, wie aus obigen Ausführungen hervorgeht, allenfalls noch grösser sein als bei der Rechtshilfe [52].

«Die dringend benötigte Dienstleistungsfreiheit für Schweizer Banken und Versicherungen vor allem in der EU fehlt weiterhin.»

Steuerstatus einer Gesellschaft (Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft). Das ist nunmehr bei allen Informationen, welche den schweizerischen Steuerbehörden zur Verfügung gestellt werden, zu beachten, insbesondere auch beim Einholen von Zusagen. Kann sich der Vertragspartner auf die grosse Amtshilfeklausel berufen, gibt es *kein steuerliches Bankgeheimnis* mehr.

Die Schweiz muss sich im Extremfall darauf gefasst machen, mit einer Reihe von heiklen Auskunftsbegehren (inkl. Fishing Expeditions) konfrontiert zu werden. Umso mehr sollte das Verfahren rechtsstaatlich ausführlich in einem formellen Gesetz geregelt werden, dies auch, um durch ein relativ informelles Amtshilfeverfahren ein Unterlaufen der Rechtshilfe zu vermeiden [51]. Auch die Beschränkung der

9. FAZIT UND AUSBLICK

Das Bankgeheimnis in Steuersachen gehört für Staaten, mit welchen die Schweiz ein DBA mit der grossen Amtshilfeklausel abgeschlossen hat, der Vergangenheit an. Im Inland gilt es (vorläufig) noch, es sei denn, die *Abteilung Strafuntersuchungen (ASU)* wende die Vorschriften ebenso weitgehend an wie sie im Verhältnis zu den USA interpretiert wurden und werde mit dem notwendigen Personal ausgestattet.

Die Zugeständnisse des Auslands für die Aufgabe der alt-hergebrachten Schweizer Praxis, die noch im Rahmen der Bilateralen II erfolgreich verteidigt wurde, scheinen völlig unbefriedigend, weil den Vertragspartnern – wie aus obiger Liste hervorgeht – keine substantiellen Zugeständnisse entlockt werden konnten für etwas, das vor kurzer Zeit noch als «not negotiable» bezeichnet worden war. Insbesondere die dringend benötigte Dienstleistungsfreiheit für Schweizer Banken und Versicherungen vor allem in der EU fehlt weiterhin. Der Bundesrat hat es verpasst, den Trumpf der Durchbrechung des Bankgeheimnisses im Steuerrecht rechtzeitig zu spielen. Die Umsetzung der bundesrätlichen Vorgaben durch die ESTV dagegen erfolgte trotz Personalengpässen und kurzen Fristen bestens, verschiedene kleine technische Verbesserungen und steuerliche Zugeständnisse konnten

noch eingehandelt werden. Damit konnte erheblich Druck des Auslands abgebaut werden.

Die Zugeständnisse gegenüber den USA in der Verständigungsvereinbarung vom 19. 8. 2009, in welcher m. E. ohne jede Rechtsgrundlage Amtshilfe bei blosser Steuerhinter-

«Der Bundesrat hat es verpasst, den Trumpf der Durchbrechung des Bankgeheimnisses im Steuerrecht rechtzeitig zu spielen.»

ziehung geleistet wird, dürfen keinesfalls auf andere Sachverhalte als die Verfehlungen der UBS in den USA ausgeweitet werden. Insbesondere darf rückwirkend kein Informationsaustausch bei blossen Steuerhinterziehungen erfolgen, denn Übertretungen sind schlicht und ergreifend nicht «dergleichen» wie Vergehen. Selbst wenn man die Verfolgungskompetenzen der ASU – m. E. völlig zu Unrecht – im internationalen Verhältnis anwendet, bedeutet dies nur, dass die Informationen beschafft werden können. Gemäss DBA USA und allen Verlautbarungen der Schweiz gegenüber den USA, anderen Vertragspartnern, der EU und OECD darf nach geltendem Recht einzig bei einem Vergehen Amtshilfe geleistet werden. Dies stimmt auch mit dem Rechtshilfevertrag USA überein, denn nirgends wird geltend gemacht, es gehe um den Kampf gegen die US-Mafia.

Das Verfahren der Amtshilfe ist in einem formellen Gesetz zu regeln. Darin sind auch die Voraussetzungen zu kodifi-

zieren, unter welchen Voraussetzungen die Schweiz Amtshilfe vom Ausland verlangen kann [53]. Derzeit ist die Amtshilfe auf ausdrückliches Ersuchen [54] zu beschränken, wobei die Anforderungen zwecks Ausschlusses von Fishing Expeditions hoch anzusetzen sind [55]. So muss der Name sowie die Adresse des Steuerpflichtigen, gegen den sich die Informationsbeschaffung richtet, bekanntgegeben werden, um ihn identifizieren zu können. Eine andere Identifikation als mittels Name und Adresse scheint praktisch unmöglich [56]. Ebenso muss die Bank genau bezeichnet sein (Name der Bank, Ort der Filiale), ansonsten die bisherige Praxis, welche zwischen (zulässiger) Vollständigkeits- und (unzulässiger) Negativbescheinigung unterscheidet [57], nicht aufrecht erhalten werden kann. Die Schweiz muss sich jedoch bewusst sein, dass der Druck hin zum automatischen Informationsaustausch nicht nachlassen wird und – ohne einschneidende Änderungen im schweizerischen Steuersystem – kaum bekämpft werden kann. Das Amtshilfegesetz kann – in Anlehnung an das IRSG – die Rechte und Pflichten sowohl der Steuerbehörden wie der -pflichtigen und betroffener Dritter

«Das Verfahren der Amtshilfe ist in einem formellen Gesetz zu regeln.»

regeln. Auch die Rechtsmittel [58] sind zu vereinheitlichen, insbesondere sind dieselben Rechtsmittel bei Amts- wie Rechtshilfe bis hin an das Bundesgericht zuzulassen. ■

Anmerkungen: *Für die wertvolle Mitarbeit bei der Recherche und den Übersichten sei Daniela Künzi, MLaw, Mitarbeiterin bei Meyer Lustenberger, Rechtsanwälte, Zürich, herzlich gedankt. 1) Trinkler B., Die Behandlung von Rechtshilfeersuchen in Fiskalstrafsachen im Kanton Zürich nach dem IRSG, StR 40 (1985) S. 201. 2) Vgl. ausführlich und grundlegend dazu Jametti Greiner Monique/Pfenninger Hanspeter, Der Schutz des

schweizerischen Bankgeheimnisses im Abkommen zur Assoziierung der Schweiz an Schengen, AJP 2005 S. 159 ff. 3) Insbesondere gelang es der Verhandlungsdelegation, dass die EU die Differenzierung zwischen der Steuerhinterziehung und Steuerbetrug als Urkundendelikt im Bereich der direkten Steuern mit unterschiedlichen Rechtsfolgen bei der Amts- und Rechtshilfe anerkannte. 4) Vgl. zu dieser organbezogenen Abgrenzung ins-

besondere Locher Peter, Die schweizerische Haltung zur internationalen Amtshilfe bei den direkten Steuern in einem veränderten Umfeld, in: Festschrift für Walter Ryser, Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Bern 2005, S. 269 ff., insbes. Anm. 2, mit weiteren Hinweisen; Behnisch Urs R., Amts- und Rechtshilfe im Steuerrecht, in: Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, hrsg. von B. Ehrenzeller, Schriftenreihe des

Institut für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis der Uni SG, Band 33, St. Gallen 2005, S. 77 ff.; vgl. ferner mit teilweise abweichenden Kriterien: Breitenmoser Stephan, Neuerungen in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, hrsg. von Stephan Breitenmoser und Bernhard Ehrenzeller, Schriftenreihe des Instituts für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis der Uni SG, Band 63, St. Gallen 2009, S. 12 ff., mit Hinweisen; Popp Peter, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, S. 70 ff.; Reich Markus/Bachmann Stefan, Internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalsachen, ZSIS vom 24. 7. 2003, S. 3; Zimmermann Robert, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. A., Bern 2009, S. 5 ff. 5) Art. 2 Abs. 1 lit. d Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. 6. 1951, SR 672.2. Kurz nach dem 2. Weltkrieg, in dessen Vorfeld das Bankgeheimnis im Bankengesetz kodifiziert wurde, war man offensichtlich grundsätzlich nicht bereit, für Steuerdelinquenten im Ausland das Bankgeheimnis zu durchbrechen. Der Widerstand zeigte sich noch bei der parlamentarischen Beratung zu Art. 3 Abs. 3 IRSG, welcher bei Abgabebetrug Rechtshilfe vorsieht. Das Bundesgericht erwies sich allerdings stets als amtshilfefreundlich und dehnte die Rechtsgrundlagen weit über den Wortlaut hinaus aus (vgl. dazu bereits Behnisch Urs R., Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 341 ff.). 6) Ausführlicher dazu Breitenmoser Stephan, Neuere Rechtsentwicklungen in den Bereichen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, in: Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, hrsg. von B. Ehrenzeller, Schriftenreihe des Instituts für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis der Uni SG, Band 33, St. Gallen 2005, S. 9 ff. 7) Locher (Anm. 4), S. 280. 8) Vgl. immerhin die Amtshilfe gestützt auf den sog. Missbrauchsbeschluss (SR 672.202), insbesondere für Dividenden, Zinsen und Lizenzen. Das missbräuchliche Beanspruchen von Abkommensvorteilen wird durch entsprechende Behandlung des Antrags auf Quellensteuerentlastung verhindert bzw. zu Unrecht gewährte Quellensteuerentlastungen werden zuhanden des Vertragsstaats eingefordert. 9) Sowohl das alte DBA mit den USA von 1951 wie das nunmehr geltende von 1996 (SR 0.672.933.61) enthalten eine Amtshilfeklausel für «Betrugsdelikte und dergleichen». 10) Vgl. OECD-Bericht «Improving Access to Bank Information for Tax Purposes», Paris 2000 (unter www.oecd.org abrufbar). 11) Locher (Anm. 4), S. 269 ff. 12) Vgl. dazu die Übersicht in: OECD, Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, The 2007 Progress Report, Paris 2007. Aus den Ausführungen S. 10 ff. geht klar hervor, dass die OECD bzw. G20 einen Informationsaustausch gemäss Art. 26 Musterabkommen verlangen. Bereits Locher (Anm. 4), S. 278 ff., wies klar darauf hin, dass sämtliche Bestrebungen (auch im Bereich Zinsbesteuerungsrichtlinie) zum automatischen Informationsaustausch führen. 13) Im Juni 2004 wurde Art. 26 OECD-MA erweitert; die Schweiz hat den Vorbehalt entsprechend angepasst. Vgl. ausführlicher dazu Locher (Anm. 4), S. 276 ff. 14) Vgl. dazu die Botschaft in BBL 2006 S. 515 ff.; ferner Baumgartner Peter, Harmful Tax Practices – Auswirkungen der Bestrebungen von OECD und EU auf die Schweiz, FStR 3 (2003), S. 109 ff.; Holenstein Daniel, Änderungen der Verordnung zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, StR 57 (2003), S. 482 ff.; Waldburger Robert, Entraide administrative et judiciaire internationale en matière fiscale, in: Les

procédures en droit fiscal (OREF), 2. A., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, S. 293 ff. 15) Art. 47 BankG; vgl. dazu für den vorliegenden Zusammenhang ausführlich Locher Peter, Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht, StR 58 (2003), S. 346 ff.; Bernasconi Paolo, Schweizerisches Bankgeheimnis und ausländischer Fiskus im Rahmen der internationalen Rechts- und Amtshilfe, StR 55 (2000), S. 702 ff.; Holenstein Daniel, Schweizerische Bankauskünfte an den ausländischen Fiskus, AJP 12 (2003), S. 1045 ff. Präziser müsste von Bankkundengeheimnis gesprochen werden, da der Bankkunde als Geheimnisherr bestimmt, wem die dem Geheimnis unterstehenden Tatsachen offenbart werden dürfen. Vorliegend wird dem allgemeinen Sprachgebrauch folgend aber bloss von Bankgeheimnis gesprochen. 16) Art. 321 StGB; durch die per 1. 1. 2009 in Kraft getretene Änderung der Strafandrohung wird die Verletzung des Bankgeheimnisses nun mit derselben Strafdrohung bedroht wie die Verletzung der anderen Berufsgeheimnisse. 17) EGMR i. S. J. B. vom 3. 5. 2001 i. S. J. B., Nr. 31827/96; vgl. nun Art. 183 Abs. 1 und 1^{bis} DBG; Art. 57 a StHG. 18) Vgl. ausführlich zu den einzelnen Abkommen Oesterheld Stefan, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter vom 12. Oktober 2009. 19) Übertretungen sind Taten, die mit Busse bedroht sind (Art. 102 StGB). 20) Art. 182 DBG und Art. 57^{bis} StHG. In Abs. 2 des vorgenannten Artikels wird dies ausdrücklich festgehalten: «Die Strafgerichtsbarkeit ist ausgeschlossen.» 21) Vergehen sind die mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafen bedrohte Straftaten (Art. 10 Abs. 3 StGB). 22) Zu prüfen ist somit nur, ob der geschilderte Sachverhalt nach schweizerischem Recht den Steuerbetrugstatbestand erfüllen würde (im Amtshilfegebot hat der ersuchende Staat darzulegen, dass im Ausland ein entsprechender Straftatbestand erfüllt ist). Dabei darf es keine Rolle spielen, wie das Steuerungsverfahren im Ausland ausgestaltet ist, denn dabei würde man die Fragen der jeweils separat zu prüfenden Strafbarkeit in den beiden Staaten vermischen. Bezüglich der USA ist somit irrelevant, ob die Steuern im Selbstveranlagungsverfahren und mit welchen Pflichten der Steuersubjekte erhoben werden. Auch sind Steuerformulare nie Urkunden im steuerstrafrechtlichen Sinn, denn sonst wäre jede Steuerhinterziehung auch gleich ein Steuerbetrug, denn die Täuschung erfolgt in aller Regel mit nicht vollständig ausgefüllten Steuerformularen (im Grundsatz wohl übereinstimmend, bezüglich des konkreten Falls aber a. M. Waldburger R., Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, FStR 2009, S. 91 ff., insbes. S. 110 ff.; nur nebenbei sei bemerkt, dass der von ihm auf S. 105 f. geschilderte Sachverhalt nicht oder nur zu einem kleinen Teil mit den im neusten Abkommen über ein Amtshilfegebot vom 19. 8. 2009 [Anm. 24] anvisierten Fällen in Einklang zu bringen ist). 23) Vgl. Locher (Anm. 4) S. 272 f., unter Hinweis auf das Protokoll vom 12. 3. 2002 zum Revisionsprotokoll, Ziff. 3 lit. a, BBL 2002 S. 4298. Vgl. auch Behnisch Urs R., Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinander, ASA 77 S. 737 ff. 24) Vgl. Abkommen über ein Amtshilfegebot zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegebot des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, vom 19. August 2009, SR 0.672.933.612, insbesondere Anhang Ziff. 2 A b und B b: Als Betrugsdelikt und dergleichen gelten auch «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte», für welche nach Art. 190 Abs. 2 DBG das Bankgeheimnis durchbrochen werden

kann, d. h. fortgesetzte Steuerhinterziehung grosser Beträge. Dieses Abkommen ist m. E. – soweit es Steuerhinterziehungen umfasst – höchstens für die UBS (vgl. Titel) anwendbar, sicherlich aber nicht für andere Banken, auch wenn sich die Schweiz bereit erklärt hat, bezüglich anderer Banken bei vergleichbarer Sachlage nach denselben Kriterien Amtshilfe zu leisten. Die Gründe dafür sind vielfältig und können hier nur stichwortartig aufgelistet werden: fehlende Kompetenz der Schweizer Verhandler zu einem solchen Zugeständnis, nach Treu und Glauben können sich die USA aufgrund der Verhandlungen in den letzten 15 Jahren (Verhandlungen betr. DBA und QJ-Regeln; Verständigung über die Behandlung von Offshore-Gesellschaften: vgl. dazu Behnisch Urs R., Jusletter vom 26. 1. 2009, mit zahlreichen Hinweisen auch auf das US-Recht; Protokoll aus dem Jahr 2003) nicht darauf berufen, dass die Schweiz bei Steuerhinterziehungen Amtshilfe leistet (was etwa auch im Levin-Bericht anerkannt wird), die ASU-Normen sind im internationalen Verhältnis nicht anwendbar, VwVG und VStR sind nicht anwendbar bei den direkten Steuern (ausgenommen im Verweis betr. ASU nach Art. 191 DBG für das landesinterne Verhältnis), VRK gegenüber USA mangels deren Ratifikation nicht anwendbar, keine Berufung auf Wohnheitsrecht (!), um rückwirkend Amtshilfe zu gewähren. So viel Interpretationsspielraum für eine rückwirkende Praxisänderung besteht nicht in einem Bereich, in dem die Schweiz gegenüber allen Staaten und internationalen Organisationen stets sehr klar und unmissverständlich ihre Position bekanntgegeben hat. Das Vorgehen erscheint m. E. skandalös. 25) Vgl. Art. 26 Abs. 1 DBA Österreich gemäss dem Protokoll vom 21. 3. 2006 zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens (dazu BBL 2006 S. 515 ff.), in Kraft ab 1. 1. 2006. Nach Ziff. 2.1 dieses Protokolls zu Art. 26 dürfen «nur solche Informationen ausgetauscht werden, die im Besitz der Steuerbehörden sind und nicht die Durchführung von besonderen Untersuchungsmassnahmen notwendig machen.» 26) Gemäss Art. 2 Ziff. 1 des Zusatzprotokolls zum Freihandelsabkommen Schweiz – EG vom 22. Juli 1972 (SR 0.632.401.02) leisten sich die Vertragsparteien Amtshilfe bei der Sicherstellung der ordnungsgemässen Anwendung des Zollrechts, insbesondere bei der Verhütung und der Aufdeckung von Zuwiderhandlungen gegen das Zollrecht und bei Ermittlungen im Zollbereich. 27) Das in Krafttreten verläuft zögernd mit dem Beitritt einzelner EU-Staaten. Vgl. auch Breitenmoser (Anm. 4), S. 31 ff.; Kästli Hermann, Betrugsbekämpfung im Rahmen der bilateralen Abkommen II mit der EU, ASA 74 S. 177 ff. 28) Vgl. die Ausführungen in der Botschaft vom 1. 10. 2004, S. 6184 ff.; Oberson Xavier, L'accord entre la Suisse et l'Union Européenne pour lutter contre la fraude – Un tournant, FStR 2005 S. 168 f. 29) Vgl. aber zu einer Auslieferung wegen eines Mehrwertsteuerbetruges, der als gemeinrechtlicher Betrug angesehen wurde: BGE vom 22. 2. 2002, 1A.189/2001; ferner BGE vom 8. 11. 2004, 1A.233/2004, betr. Steuerdelikten zulasten Grossbritanniens. 30) Gestützt auf Art. 74 a IRSG können Mittel, die aus einem Abgabebetrug herrühren, im Rahmen eines Rechtshilfeverfahrens beschlagnahmt und dem ausländischen Staat überwiesen werden. Nach dem Betrugsabkommen sind neben der Mittelherausgabe auch – im internen Recht bisher nicht mögliche – Kontenüberwachungen vorgesehen. In Art. 26 a DBA mit Österreich wird Vollstreckungshilfe auch für Einkommenssteuern aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit zugestanden. Schliesslich kann auch gestützt auf den Missbrauchsbeschluss eine Einziehung bzw. ein Informationsaustausch ans Ausland betr. Quellensteuern erfolgen (Art. 4

Abs. 1 lit. d und e BRB 1962 betr. Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, SR 672.202). **31)** Der Rechtshilfevertrag mit den USA (SR 0.351.933.6) sieht Rechtshilfe sogar bei Steuerhinterziehungen vor, sofern diese durch die obere Schicht des organisierten Verbrechenums verübt wurden. In diesem singulären Fall kann das Bankgeheimnis auch bei blossen Steuerhinterziehungen durchbrochen werden. Ferner wurde etwa auch Italien Rechtshilfe bei Abgabebetrug vertraglich zugesichert (Art. II Ziff. 3 Vertrag zwischen der Schweiz und Italien zur Ergänzung des Europäischen Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20.4.1959 und zur Erleichterung seiner Anwendung, SR 351.945.41, in Kraft seit 1. Juni 2003). Weniger weit gehen die Rechtshilfeverträge mit Kanada, Ekuador, Peru und Hongkong, die bloss die Möglichkeit der Rechtshilfe bei Abgabebetrug vorsehen: vgl. Reich/Bachmann (Anm. 4), S. 32 f. **32)** SR 351.1. Konkretisiert wird der Begriff in Art. 24 IRSV (SR 351.11). Kritisch dazu Känzig Ernst/Behnisch Urs R., Die direkte Bundessteuer, 2. A., III. Teil, Basel 1992, N 42 ff. zu Art. 133^{bis}; vgl. auch Behnisch Urs R., Neuere Entwicklungen der internationalen Rechtshilfe im Steuerstrafrecht, in: Festschrift für Walter Rysler, Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Bern 2005, S. 287 ff. **33)** Als Teil der sog. Bilateralen II: vgl. dazu Jametti Greiner/Pfenninger (Anm. 3), S. 163 f. Solange Steuerhinterziehungen in der Schweiz ausschliesslich von Steuerbehörden und nicht den ordentlichen Strafbehörden verfolgt werden, ist die Schweiz nach Art. 51 des Schengener Durchführungsübereinkommens (SDÜ) nicht zur Rechtshilfe verpflichtet, mithin bleibt das Bankgeheimnis auch noch insoweit unangetastet. **34)** Art. 186 DBG; Art. 59 StHG. Die Steuererklärung samt dazugehöriger Einlageblätter und das Wertschriftenverzeichnis sind keine Urkunden im steuerstrafrechtlichen Sinn. Die Verfolgung von Steuerbetrüger obliegt den ordentlichen Strafverfolgungsorganen, welche regelmässig auch das Bankgeheimnis lüften können (im Gegensatz zu den die blossen Hinterziehungen verfolgenden Steuerbehörden, mit Ausnahme der Abteilung Strafuntersuchungen [ASU] gemäss Art. 190 ff. DBG). **35)** Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass der – verfassungsrechtlich problematische – Missbrauchsbeschluss (vgl. Anm. 30) als Grundlage für einen Informationsaustausch als ultima ratio bei ungerechtfertigten Steuerentlastungen auf ausländischen Quellensteuern dienen

könnte. **36)** Vgl. nachfolgende Ziff. 8. **37)** Vgl. die Erklärung des Bundesrats in einer Medienmitteilung vom 29.5.2009 (www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2009/2009-05-291.html). **38)** Art. 32 ff. IRSG. **39)** Art. 85 ff. IRSG. **40)** Art. 94 ff. IRSG. **41)** Art. 63 Abs. 2 IRSG. Für Zwangsmassnahmen im Rahmen der Amtshilfe fehlt zurzeit noch ein Ausführungsgesetz. Der Entwurf wurde offenbar «schubladiert» (vgl. Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen, zu Händen des Chefs des EFD, Bern, Oktober 2004, sog. Expertenkommission Marti: www.estv.admin.ch/data/d/Steuerstrafrecht/bericht/pdf). **42)** Vgl. etwa BGE vom 3.2.1989 i. S. X., 115 Ib 67. **43)** Art. 64 Abs. 1 IRSG. **44)** Grundlegend Schultz Hans, Das schweizerische Auslieferungsrecht, Basel 1953, S. 312 ff.; Popp (Anm. 4), S. 148. BGE vom 19.11.1986 i. S. S., 112 Ib 594 f. Die Praxis verzichtet jedoch darauf mit dem Hinweis, dass dies im Rechtshilfverfahren nicht möglich sei. **45)** Art. 4 IRSG. **46)** Vgl. Art. 9 IRSG. **47)** Art. 67 und 6 Abs. 1 IRSG. Vgl. dazu Popp (Anm. 4), S. 191 ff., mit zahlreichen Hinweisen. **48)** BGE vom 6.12.1989 i. S. X., 115 Ib 376 f. Vgl. auch das Beispiel bei Popp (Anm. 4), S. 205 (Steuerbeamter beobachtet den Prozess, um danach die erwähnten Beweismittel im Veranlagungsverfahren auszunutzen). **49)** Vgl. ausführlicher Behnisch Urs R., Auswirkungen der Bilateralen II auf das schweizerische Steuerrecht, AJP 2005 S. 947 ff. **50)** Dieses Zugeständnis verletzt das sog. Aequivalenzprinzip, d. h. dass dem ausländischen Fiskus keine Auskünfte offenbart werden dürfen, die nach interner Steuergesetzgebung nicht beschafft werden können: kritisch dazu bereits Bernasconi (Anm. 15); Locher (Anm. 4), S. 273 f.; vgl. auch Waldburger Robert, Die Revision des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-D), FStR 4 (2004), S. 42 ff. **51)** Vgl. Breitenmoser (Anm. 4), S. 14: «Solange die Schweiz jedoch nicht über ein eigenes Amtshilfegesetz verfügt oder die Amtshilfe – wegen der ohnehin schwierigen Abgrenzung – nicht als neuer Teil in das IRSG integriert wird, hat die Abgrenzung der Amts- von der Rechtshilfe sicherzustellen, dass die restriktiven Rechtshilfeverfahren und deren Rechtsschutzmöglichkeiten nicht durch die teilweise informelleren und damit rascheren Amtshilfeverfahren umgangen werden.» **52)** Derzeit können Entscheide in Amtshilfeverfahren nicht vor Bundesgericht angefochten werden (Art. 83 lit. h BGG, SR 173.110), solche internationaler Rechts-

hilfverfahren immerhin in bedeutenden Fällen (Art. 84 BGG). Diese unterschiedliche Behandlung lässt sich nicht rechtfertigen, was insbesondere der Abschreibungsbeschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.3.2009 (A-7342/2008 und A-7426/2008, ASA 77 S. 837 ff.) zeigt. **53)** Da die Schweiz auch bei schweren und fortgesetzten Steuerhinterziehungen Amtshilfe gegenüber den USA leistet, könnte sie sich im umgekehrten Fall auch auf diese Normen berufen und Amtshilfe verlangen. Robert Waldburger, der die extensive Amtshilfe unter Berufung auf die Kompetenzen der ASU gemäss Art. 190 ff. DBG propagiert hat (was vorliegend klar abgelehnt wird), blendet dies in der neusten Publikation wieder völlig aus (FStR 2009 S. 276, Fn. 4): Es gelte zu beachten, «dass aufgrund der heutigen schweizerischen Rechtslage die Schweiz keine Amtshilfeersuchen betr. Bankinformationen wegen Verdachts auf einfache Steuerhinterziehung stellen kann, weil Art. 26 Abs. 3 lit. b OECD-MA bestimmt, dass der ersuchende Staat keine Informationen verlangen kann, für die er nach seiner eigenen Gesetzgebung und Verwaltungspraxis keinen Zugang hat und weil Art. 26 Abs. 5 OECD-MA in diesem Punkt Abs. 3 von Art. 26 OECD-MA nicht derogiert». Sofern er hiermit die langjährige schweizerische Praxis wieder gibt, ist ihm zuzustimmen, allerdings widerspricht er damit seinen Ausführungen im Gutachten (Arbeitspapier) zur Rechtsnatur des Vertrags zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten i. S. Amtshilfe UBS-Kunden vom 19. August 2009 («Staatsvertrag vom 19.8.09»), Ziff. 4.2.2, publiziert durch das Bundesamt für Justiz am 17.11.2009 (www.ejpd.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0023.File.tmp/arbeitspapier-rechtsnatur-d.pdf). **54)** Art. 26 Musterabkommen kennt folgende Arten des Informationsaustausches, welche derzeit noch gleichberechtigt nebeneinander erwähnt sind (vgl. Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information, insbesondere Module 1 on Exchange of Information on Request (abrufbar unter www.oecd.org): 1) Informationsaustausch auf Ersuchen: Hier sind Einschränkungen bezüglich des Umfangs und der zeitlichen Geltung zulässig. Insbesondere ist der Ausschluss von Beweisforschungen (Fishing Expeditions) zulässig. 2) Den automatischen Informationsaustausch; die USA wie die EU versuchen, den automatischen Informationsaustausch als Standard der Zukunft durch-

zusetzen. 3) Den spontanen Informationsaustausch, d. h. ausserhalb eines Amtshilfesuchens. 55) Vgl. dazu insbesondere Honegger Peter/Kolb Andreas, *Amts- und Rechtshilfe: 10 Aktuelle Fragen*, ASA 77 S. 789 ff., insbes. S. 799 ff. Dieselben Abgrenzungsfragen stellen sich beim sog. Sucharrest im Betreibungsverfahren: vgl. dazu BGE 130 III 579 ff., mit weiteren Hinweisen; Amonn Kurt/

Walther Fridolin, *Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts*, 7. A., Bern 2003, S. 411, Rz. 35 zu § 51; Lembo Saverio, *Le séquestre des comptes des succursales requis au siège de la banque: une porte ouverte au séquestre investigatoire?*, AJP 2003 S. 801 ff.; Müller-Chen Markus, *Die Auskunftspflicht Dritter beim Pfändungs- und Arrestvollzug*, BLSchK 2000 S. 201 ff., insbes. 222 ff.

56) Ebenso Waldburger (Anm. 53), FStR 2009 S. 277 ff., allerdings in Widerspruch zu seinen Ausführungen im Arbeitspapier (Anm. 53), Ziff. 4.2.3. 57) Vgl. Känzig/Behnisch (Anm. 32), N 36 f. zu Art. 90. 58) Vgl. Weissenberger Philippe, *Grenzüberschreitende Amtshilfe auf dem Prüfstand – Wege zu mehr Rechtssicherheit, Rechtsschutz und Effizienz*, ASA 77 S. 825 ff.

RÉSUMÉ

Du nouveau dans l'entraide administrative internationale en matière de fiscalité directe

Des décennies durant, la Suisse a fait preuve d'une extraordinaire circonspection dans le domaine de l'entraide administrative et judiciaire en matière fiscale. Cette attitude fort ancienne qui consistait pour ce pays à se désintéresser de tout soutien aux États étrangers pratiquant des taux d'imposition élevés à très élevés dans l'exécution de leurs lois fiscales semble avoir été abandonnée. Elle cède le pas actuellement à un comportement moralisateur qui va même jusqu'à changer de conception à titre rétroactif. Désormais, vis-à-vis des États-Unis, un protocole d'accord permet de briser le secret bancaire et de pratiquer l'entraide administrative pour de simples cas de soustraction d'impôt et non plus seulement de fraude fiscale, en remontant jusqu'à l'année 2001; c'est là une attitude qui, selon l'avis de l'auteur, contrevient aux règles de la bonne foi (art. 5, al. 3 CF). En effet, une personne soupçonnée de soustraction d'impôt à l'étranger a droit elle aussi à voir protéger sa bonne foi. Qui plus est, un État de droit se doit de modifier ses lois dans une optique prospective et non pas rétroactive, quand bien même il subirait la pression massive et combinée des États-Unis, de l'OCDE et de l'Union européenne. Alors que la Suisse, dans ses négociations avec l'UE et notamment durant les Bilatérales II, était parvenue à imposer sa politique traditionnelle dans le domaine de l'imposition directe (distinction entre soustraction d'impôt et fraude fiscale, respect du secret bancaire en cas de soustraction, entraide administrative uniquement en cas de fraude), voilà que, dans une guerre économique sans merci visant à mettre au pas «les grandes places financières qui appliquent des préceptes d'un autre âge», elle passe sous la coupe des États-Unis qui ont réussi, sans susciter les hauts cris de la Suisse ni de l'UE, à positionner de façon nettement plus enviable leurs propres offres offshore pour les contribuables non américains. Jugé récemment encore non négociable en cas de soustraction d'impôt, le secret bancaire a été abandonné sans contrepartie notable par le Conseil fédéral. Certes, il appartiendra au Parlement et – si l'on en vient au référendum (facultatif) – au peuple d'entériner ce changement de conception. Il n'empêche: désormais, toute une série de conventions de double imposition signées renferment une clause d'entraide administrative dite large, selon laquelle cette entraide est garantie non seulement en cas de suspicion de soustraction d'impôt mais, d'une manière générale, pour

imposer le droit interne de l'État cocontractant. Toutefois, les exigences auxquelles doivent satisfaire les demandes d'entraide requièrent quelques précisions, ne serait-ce que l'identification du contribuable, avec ses nom et adresse. S'il s'agit de renseignements fournis par une banque, il faudra identifier également l'établissement en question et sa succursale, faute de quoi les requêtes ne pourraient être distinguées de la fishing expedition – investigation tous azimuts, illicite selon les normes de l'OCDE. Les conséquences de la clause d'entraide administrative large apparaissent incertaines: c'est précisément dans le contexte des mesures prévues (et sans doute insuffisantes) de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (régime privilégié pour les sociétés) que pourraient se cumuler des incidences négatives. Aux yeux du conseiller fiscal, il faudra veiller à pouvoir transmettre spontanément un exposé des faits à l'autorité étrangère requérante.

Outre l'extension de l'entraide administrative à la soustraction d'impôt ou à l'exécution du droit interne de l'État requérant, il est question aussi d'élargir l'entraide judiciaire. Mais ces travaux ne sont pas encore très avancés. D'ailleurs, il est permis de penser qu'ils ne susciteront pas un grand intérêt dès lors que la Suisse garantit la clause d'entraide administrative large: ce faisant, elle accorde en définitive davantage de moyens à l'État étranger puisque les informations échangées selon la procédure d'entraide administrative peuvent être utilisées aussi bien pour déterminer l'assiette de l'impôt (ce que ne permet pas l'entraide judiciaire en raison du principe de la spécialité) que pour engager des poursuites pénales. Le principal avantage de l'entraide judiciaire réside dans l'exécution du droit et l'administration de la preuve (présence de fonctionnaires étrangers lors de visites domiciliaires, etc.) car la Suisse ne semble pas encore disposée à se prêter d'une façon générale à l'exécution forcée des créances fiscales (bien que certaines exceptions dans la CDI avec l'Autriche et, apparemment, celle avec la France paraissent confirmer la règle). Reste à savoir comment, ces prochaines années, la Suisse pourra maintenir sa position si elle doit abandonner le secret bancaire fiscal vis-à-vis de l'étranger et accorder une entraide administrative large dans le contexte, par exemple, du régime privilégié d'imposition des sociétés. *URB/AM*