Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG)

Die materielle Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe am aktuellen Beispiel der strafprozessual unzulässigen amerikanischen «fishing expeditions» («Gruppenanfragen»)

Alexander M. Glutz
Dr. iur., Rechtsanwalt, Holenstein Rechtsanwälte AG, Zürich

Das Bundesgericht hat im Bereich der internationalen Behördenzusammenarbeit eine differenzierte Rechtsprechung geprägt, bei der die internationale Amtshilfe von der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen aufgrund einer materiell-rechtlichen Betrachtungsweise primär nach dem mit der jeweiligen Kooperationshandlung verfolgten Zweck unterschieden wird. Das heisst: Dürfen die ins Ausland übermittelten Daten in einer ausländischen Strafuntersuchung verwertet werden, so liegt internationale Rechtshilfe in Strafsachen vor. Der Aufsatz zeigt, dass aufgrund dieser materiell-rechtlichen Betrachtungsweise gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts, welche die Gewährung von Rechtshilfe in Strafsachen durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) überprüfen, gemäss Art. 84 BGG Beschwerde ans Bundesgericht geführt werden kann. Zentrales Argument für eine materiell-rechtliche Betrachtungsweise der Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe (Art. 83 lit. h BGG und Art. 84 BGG) auch bei der Kooperation aufgrund der Informationsaustauschklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), welche auf Art. 26 OECD-MA basieren, ist, dass nur die materiell-rechtliche Betrachtungsweise effektiv die Umgehung der in transnationalen Strafuntersuchungen zu wahrenden fundamentalen strafprozessualen Garantien verhindert. Das Beispiel der euphemistisch als «Gruppenanfragen» bezeichneten verdachtsunabhängigen «fishing expeditions» des Internal Revenue Services (IRS) zeigt, dass ein Weiterzug ans Bundesgericht zur Gewährleistung eines fairen Verfahrens («fair trial») und zur Verteidigung der Unschuldsvermutung dringend notwendig ist.

Dans le domaine de l'entraide internationale, le Tribunal fédéral a développé une jurisprudence particulièrement adéquate, par laquelle il distingue l'entraide judiciaire internationale en matière pénale de l'entraide administrative internationale au moyen d'une approche matérielle (et non pas d'une approche formelle, parfois soutenue par la doctrine). Le principal critère de cette distinction matérielle est la finalité de l'acte d'entraide. En conséquence, le Tribunal fédéral qualifie d'entraide judiciaire en matière pénale tous les actes d'entraide par lesquels des données transmises à l'étranger peuvent être utilisées dans une enquête pénale étrangère.

Cet article démontre qu'en conséquence de cette jurisprudence, la voie de recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral selon l'art. 84 LTF est donc également ouverte contre les décisions du Tribunal administratif fédéral (TAF) portant sur l'entraide dans le domaine fiscal prévue par les clauses d'échange d'informations des conventions de double imposition (CDI) qui, elles, sont reprises de l'art. 26 du modèle OCDE. En particulier, un recours en matière de droit public est admissible contre les décisions du TAF dans le cas où celui-ci confirme les décisions de l'Administration fédérale des contributions (AFC) autorisant l'utilisation des informations et des pièces à conviction transmises dans des enquêtes pénales à l'étranger. Du point de vue matériel, cette forme d'entraide accordée par l'AFC doit être qualifiée d'entraide judiciaire en matière pénale au sens de l'art 84 LTF. L'argument principal en faveur de cette distinction matérielle entre l'entraide administrative et l'entraide judiciaire en matière pénale (art. 83 lit. h LTF et art. 84 LTF) réside dans le fait que seule cette approche empêche de façon efficace le détournement des garanties fondamentales de procédure pénale applicables non seulement dans une enquête pénale nationale, mais aussi dans le contexte d'une enquête pénale transnationale. L'exemple des «fishing expeditions» de l'Internal Revenue Service (IRS) – aussi euphémiquement appelées «demandes groupées» – démontre que l'admission d'une voie de recours auprès du Tribunal fédéral est primordiale pour la garantie d'un procès équitable («fair trial») et pour la défense de la présomption d'innocence.

Inhaltsverzeichnis

I. Fragestellung 715
II. Das UBS-Ersuchen und das CS-Ersuchen als transnationale Strafverfolgung 719
II.1. «Tax fraud and the like» 721
II.2. «Foreign Bank Account Reporting» 721
II.3. «Conspiracy» 722
III. Materielle Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe 723
III.1. Formale oder materielle Abgrenzung der Amtshilfe von der Rechtshilfe in Strafsachen? 723
III.2. Warum der materiellen Unterscheidung von Amtshilfe und Rechtshilfe in Strafsachen der Vorzug zu geben ist 724
III.3. Anpassung an den OECD-Standard: Transformation der Amtshilfe zur Rechtshilfe in Strafsachen 726
IV. Der «hinreichende Tatverdacht»: unverzichtbare menschenrechtliche Anforderung an eine transnationale Strafuntersuchung (Rechtshilfe in Strafsachen) 728
IV.1. Anwendbarkeit der strafprozessualen Verfahrensgarantien (Art. 32 BV, Art. 6 EMRK und Art. 14 Abs. 2 UN-Pakt II) 729
IV.2. Das zentrale Erfordernis des «hinreichenden Tatverdachts» 730
V. «Gruppenanfragen» vs. «fishing expeditions»? 732
V.1. Das UBS- und das CS-Ersuchen als «Gruppenanfragen» 732
V.1.1. UBS-Ersuchen 732
V.1.2. CS-Ersuchen 733
V.2. «Gruppenanfragen» sind verdachtslose «fishing expeditions» 734
V.3. Exkurs: Rechtsgrundlage für die Gruppenanfrage beim CS-Ersuchen? 736
VI. Anspruch auf rechtsgleichen Rechtsschutz gemäss den Regeln der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen 739
VII. Schlussbemerkung 743

Anhang A: «Search Criteria» des UBS-Ersuchens 747
Anhang B: «Search Criteria» des CS-Ersuchens 751
Abkürzungsverzeichnis 753
Materialien 756
Literaturverzeichnis 757

I. Fragestellung

Schweizer Verwaltungsbehörden übermitteln im Rahmen ihrer internationalen Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden regelmässig Personendaten ins Ausland, welche dort in Strafuntersuchungen verwendet werden. Im Bereich der Finanzmarktaufsicht oder z.B. auch in Steuersachen kann gegen Schlussverfügungen, welche die Übermittlung von personenbezogenen Informationen und Beweismitteln anordnen, beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden. Nachfolgend wird der Frage nachgegangen, ob und unter welchen Umständen gegen die Beschwerdeentscheide des Bundesverwaltungsgerichts ein Weiterzug ans Bundesgericht möglich ist.

Eine Beschwerde ans Bundesgericht ist möglich, wenn die Datenübermittlung als internationale Rechtshilfe in Strafsachen[1)] gemäss Art. 84 BGG[2),3)] qualifiziert wird. Wird die konkrete Zusammenarbeit aber als internationale Amtshilfe verstanden, so ist der Zugang zum Bundesgericht gemäss Art. 83 lit. h BGG[4)] ausgeschlossen. Es stellt sich somit die Frage, ob eine Beschwerde ans Bundesgericht möglich ist, wenn es sich bei den angefochtenen Entscheiden des Bundesverwaltungsgerichts materiell-rechtlich[5)] gesehen um Entscheide auf dem Gebiet der Rechtshilfe in Strafsachen handelt, für deren Überprüfung in Art. 84 BGG eine Beschwerde ans Bundesgericht vorgesehen ist.

1) Für einen Überblick über das Rechtshilferecht wird auf die Standardwerke von *Popp* und *Zimmermann* verwiesen. Siehe auch *Bernasconi* und *Breitenmoser* sowie *Moreillon/De Courten/Dupuis/Geller/Piguet/Monnier*.

2) Art. 84 Internationale Rechtshilfe in Strafsachen
1 Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen ist die Beschwerde nur zulässig, wenn er eine Auslieferung, eine Beschlagnahme, eine Herausgabe von Gegenständen oder Vermögenswerten oder eine Übermittlung von Informationen aus dem Geheimbereich betrifft und es sich um einen besonders bedeutenden Fall handelt.
2 Ein besonders bedeutender Fall liegt insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist.

3) Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110).

4) Art. 83 Ausnahmen
Die Beschwerde ist unzulässig gegen:
[...]
h. Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe.

5) Siehe hierzu unten II und III.

Die Frage hat sich im Zusammenhang mit dem Ersuchen des amerikanischen Internal Revenue Service (IRS) in Sachen UBS AG[6] unter der Geltung des UBS-Vertrags[7] bereits gestellt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) übermittelte Informationen betreffend Bankkunden der UBS an den IRS und bewilligte die Strafverfolgung. Das Bundesverwaltungsgericht hiess dieses Vorgehen im Fall UBS gut. Das Bundesgericht ist auf die Beschwerden gegen die Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts nicht eingetreten, obwohl die Verwaltungsgerichtsentscheide die Verwendung zu Strafverfolgungszwecken im Ausland bewilligten. Das Bundesgericht begründete dies mit dem Hinweis, dass Art. 83 lit. h BGG auf dem Sachgebiet der internationalen Amtshilfe einen Weiterzug ans Bundesgericht ausschliesse und die Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts daher endgültig seien.[8] Diese Sichtweise steht jedoch im Widerspruch zur ständigen früheren Rechtsprechung des Bundesgerichts, in der es eine differenzierte materielle Abgrenzung zwischen internationaler Amtshilfe und Rechtshilfe in Strafsachen vornimmt.[9]

Die Frage des Zugangs zum Bundesgericht bleibt daher auch im Hinblick auf das Ersuchen des IRS vom 26. September 2011 betreffend die Credit Suisse Group AG (CS)[10] und die laufenden amerikanischen Strafuntersuchungen gegen

6) Ersuchen des Departments of the Treasury, Internal Revenue Service, Large Business and International Division betreffend «Exchange of Information (#3548004) – UBS United States Clients and Their Related Nominee Entities» vom 31. August 2009 (nachfolgend: UBS-Ersuchen).

7) Abkommen vom 19. August 2009 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (mit Anhang und Erkl.; nachfolgend: «UBS Vertrag»; SR 0.672.933.612). Der UBS-Vertrag, war anfänglich eine *blosse Verwaltungsvereinbarung,* weshalb er keine neuen Rechte und Pflichten gegenüber dem geltenden Staatsvertragsrecht einführen konnte (Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes vom 21. Januar 2010, BVGE A-7789/2009). Der UBS-Vertrag wurde jedoch schliesslich am 31. März 2010 aufgrund des Änderungsprotokolls vom 31. März 2010 (Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, unterzeichnet in Washington am 19. August 2009 [Änderungsprotokoll Amtshilfeabkommen], AS 2010 1459) von der Bundesversammlung zum Staatsvertrag erhoben. Der UBS-Vertrag ist somit als *Staatsvertrag* am 17. Juni 2010 in Kraft getreten (AS 2010 2909).

8) BGE 1C_573/2010, BGE 1C_142/2011, BGE 1C_124-133/2011, BGE 1C_378/2011.

9) Statt vieler Entscheide: BGE 126 II 126 E. 5a/bb m.w.H., BGE 126 II 409 E. 6b/aa, BGE 127 II 142 E. 7, BGE 127 II 323 E. 4, BGE 128 II 407 E. 4 und E. 6.

10) Ersuchen des Departments of the Treasury, Internal Revenue Service, Large Business and International Division, betreffend «Exchange of Information (#3557042) – Certain United States Clients of Credit Suisse Group AG» vom 26. September 2011 (nachfolgend: CS-Ersuchen).

andere Schweizer Banken[11)], Bankmitarbeiter[12)] und US-Bankkunden[13)] wegen Verschwörung («conspiracy»[14)]) höchst aktuell. Die Entwicklungen des Steuerstreites zwischen der Schweiz und den USA zeigen denn auch immer deutlicher, dass es den USA primär um die Strafverfolgung von Bankkunden und Banken geht. Vorläufiger Höhepunkt ist die strafrechtliche Anklage in New York gegen die Bank Wegelin & Co.[15)] verbunden mit einer Einziehung von Vermögenswerten, welche die Bank Wegelin & Co. über ein Korrespondenz-Konto bei der UBS AG hielt, gestützt auf US-Anti-Geldwäschereibestimmungen.[16)] Die Qualifikati-

11) «The United States is drafting legal documents that seek to force nearly a dozen Swiss banks and international banks with Swiss branches to disclose the identities of American clients evading billions of dollars in taxes, sources briefed on the matter said» (Reuters, 9. September 2011). So aber schon die Strafuntersuchung gegen die Bank UBS AG (*Schaub*, Konflikt, S. 210 ff.; vgl. auch das Deferred Prosecution Agreement [DPA] i.S. *U.S.* v. *UBS AG,* Case No. 09-60033-CR-COHN [Southern District of Florida] vom 18. Februar 2009. Bei einem DPA handelt es sich um eine Untergruppe der Plea Agreements. Im Rahmen eines DPA gibt ein strafrechtlich Verfolgter Straftaten zu, um im Gegenzug einen Aufschub des Strafverfahrens gegen ihn zu erwirken).

12) Im Grand Jury Indictment *Berlinka,* et al., z.B. wird Mitarbeitern einer Bank generell vorgeworfen, für US-Kunden Schweizer Bankkonten eröffnet zu haben und sich auf Schweizer Staatsgebiet dabei an das Bankkundengeheimnis liberaler schweizerischer Prägung gehalten zu haben. Dennoch soll dies offenbar aus der Sicht amerikanischer Strafverfolgungsbehörden bereits ausreichen, darin eine Vereinbarung («agreement») der Bankmitarbeiter mit US-Kunden zur Steuerhinterziehung bzw. eine Verschwörung gegen die USA zu sehen (Indictment in Sachen *U.S.* v. *Berlinka,* et al., 12 Cr. 2, U.S. District Court, Southern District of New York [Manhattan], Rz. 12 ff.). Das in der Schweiz übliche und legale Eröffnen eines Bankkontos für «US Persons» soll gemäss Anklageschrift ein «overt act» einer solchen «conspiracy» im Sinne von 18 U.S.C. §371 sein (Indictment in Sachen *U.S.* v. *Berlinka,* et al., 12 Cr. 2, U.S. District Court, Southern District of New York [Manhattan], Rz. 96 ff.). Kein einziges Schweizer Gesetz wird durch die Eröffnung eines Kontos für US-Personen verletzt, weshalb die zentrale Frage sein dürfte, wieweit extraterritoriales US-Strafrecht in der Schweiz gilt. Schon aus Überlegungen der Rechtssicherheit und der Staatensouveränität müssen im erwähnten Fall dem US-Recht Grenzen gesetzt sein.

13) Siehe die auf der Webseite des IRS veröffentlichte Liste der strafrechtlichen Verurteilungen im Fall UBS (http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=110092,00.html; zuletzt besucht am 9. Mai 2012).

14) 18 U.S.C. §371. Siehe zur «conspiracy» auch das Grand Jury Indictment in Sachen *U.S.* v. *Berlinka*, et al., 12 Cr. 2, U.S. District Court, Southern District of New York (Manhattan), in welchem Mitarbeitern der strafrechtliche Vorwurf gemacht wird, sie hätten sich mit ehemaligen Kunden der UBS AG gegen die USA verschworen («conspiracy»). Für eine sehr aufschlussreiche und kritische Betrachtung des US-Rechts zum Verbrechen der «conspiracy» wird auf *O'Sullivan,* S. 639 ff. verwiesen.

15) Pressemitteilung des Departments of Justice (DOJ) vom 2. Februar 2012, «Swiss Bank Indicted on U.S. Tax Charges – Wegelin Bank Allegedly Conspired to Hide More Than 1.2 Billion from the IRS – United States Seizes $ 16 Million from Wegelin's Correspondent Bank Account in Connection With First-Ever Indictment of Swiss Bank»; Grand Jury (Superseding) Indictment in Sachen *U.S.* v. *Wegelin & Co.,* et al., S1 12 Cr. 2 U.S. District Court, Southern District of New York (Manhattan).

16) *U.S.* v. *All Funds on Deposit at UBS AG,* Account No. 101-WA-358967-000, Held in the Name of Wegelin & Co., 12 Civ. 0836, U.S. District Court, Southern District of New York (Manhattan).

on der Unterstützung amerikanischer Strafverfolgungsbehörden durch die ESTV als blosse Amtshilfe ist daher inhaltlich unzutreffend.

Der vorliegende Beitrag zeigt anhand des aktuellen Beispiels der amerikanischen Gruppenanfragen in Sachen UBS und jüngst auch in Sachen CS einerseits die Notwendigkeit dieser Weiterzugsmöglichkeit von Amts- und Rechtshilfeentscheiden des Bundesverwaltungsgerichts an das Bundesgericht und andererseits, dass die Beschwerde ans Bundesgericht bei einer am materiellen Recht ausgerichteten Auslegung von Art. 84 BGG auf Grund des geltenden Rechts zulässig ist.

Die Antwort auf die verfahrens- und gerichtsorganisatorische Frage des Zugangs zum Bundesgericht leitet sich aus dem materiellen Recht ab: Beim UBS-Ersuchen und beim CS-Ersuchen streben die US-Behörden die Strafverfolgung einer unbestimmten Anzahl ihnen unbekannter Bankkunden an, weshalb inhaltlich eine laufende transnationale Strafuntersuchung vorliegt (II). Die Zulässigkeit eines Weiterzugs ans Bundesgericht muss aufgrund einer materiell-rechtlichen Betrachtung der Abgrenzung des Amtshilferechts einerseits und des Rechtshilferechts in Strafsachen andererseits vorgenommen werden. Ansonsten besteht die Gefahr, dass die für transnationale Strafuntersuchungen adäquaten Regeln, insbesondere die in Strafuntersuchungen geltenden besonderen Menschenrechtsgarantien, bei der zwischenstaatlichen Kooperation systematisch umgangen werden (III). Zu diesen auch im internationalen Verhältnis zwingend zu beachtenden menschenrechtlichen Rahmenbedingungen gehört auch der Nachweis des Vorliegens eines hinreichenden Tatverdachts gegen die Personen, welche aufgrund von Amts- und Rechtshilfeersuchen von Zwangsmassnahmen betroffen sind. Zwangsmassnahmen ohne hinreichenden Tatverdacht sind unverhältnismässig und verstossen gegen das Verbot von «fishing expeditions» (IV). Die amerikanischen «Gruppenanfragen» in Sachen CS und UBS sind solche unverhältnismässigen «fishing expeditions». Sie verletzen den für internationale Rechtshilfe in Strafsachen bestehenden menschenrechtlichen Mindeststandard der Bundesverfassung (BV[17)]), der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK[18)]) sowie des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (UN-Pakt II[19)]), weil sie ohne den Nachweis eines Tatverdachts erfolgen. Sofern die aufgrund solcher Ersuchen getätigten Unterstützungshandlungen schweizerischer Behörden im Ausland zu Strafverurteilungen führen, verstösst dies gegen die für transnationale Strafuntersuchungen geltenden strafprozessualen Garantien (V). Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts, die inhaltlich Rechtshilfe in Strafsachen gewähren, müssen daher zur Sicherung der materiell-rechtlichen Menschenrechtsgarantien in transnationalen Strafuntersuchungen

17) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101).

18) Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101).

19) Internationaler Pakt vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (UN-Pakt II, SR 0.103.2).

aufgrund von Art. 84 BGG vom Bundesgericht überprüft werden können. Unter dem Aspekt der rechtsgleichen Verwirklichung der Menschenrechte in transnationalen Strafuntersuchungen erscheint der Zugang zum Bundesgericht aufgrund der Rechtsweggarantie geboten, und zwar unabhängig davon, welche Schweizer Behörde ausländischen Strafverfolgungsbehörden die Verwendung von Informationen in Strafverfahren bewilligt und somit materiell Rechtshilfe leistet (VI).

II. Das UBS-Ersuchen und das CS-Ersuchen als transnationale Strafverfolgung

Auch in der Schweiz werden Steuerstrafverfahren als Strafverfahren qualifiziert.[20)] Am Beispiel der Übermittlung von Informationen und Beweismitteln in Steuersachen an die USA gemäss geltendem Art. 26 DBA-USA 96[21)] wird besonders klar, dass die ESTV im Rahmen einer transnationalen Strafuntersuchung für ausländische Behörden Daten beschafft und diesen zur Verfügung stellt.[22)] Das United States Attorney's Office (USAO) des Departments of Justice (DOJ) – die oberste Strafverfolgungsbehörde der USA[23)] – verdankt regelmässig die Unterstützung seiner eigenen Strafuntersuchungen durch Ermittlungen des

20) EGMR, *J.B.* gegen *Schweiz,* Nr. 31827/96 vom 3. August 2001, N 45 ff.; BGE 119 Ib 311, BGE 121 II 263, BGE 6B_453/2011, BGE 1B_11/2011; vgl. z.B. auch *Behnisch*, S. 737, *Donatsch,* Komm-DBG, Art. 190 N 23, *Oberson*, l'art 26 MC OECD, S. 15 f.

21) Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-USA 96; SR 0.672.933.61).

22) BVGE A-6962/2010 E. 4.4.8.2 und E. 4.5.

23) Siehe das Mission Statement des United States Attorneys' Office: «The United States Attorneys serve as the nation's principal litigators under the direction of the Attorney General. There are 93 United States Attorneys stationed throughout the United States, Puerto Rico, the Virgin Islands, Guam, and the Northern Mariana Islands. […] One United States Attorney is assigned to each of the 94 judicial districts, with the exception of Guam and the Northern Mariana Islands where a single United States Attorney serves in both districts. Each United States Attorney is the chief federal law enforcement officer of the United States within his or her particular jurisdiction. […]» (http://www.justice.gov/usao/about/mission.html; zuletzt besucht am 14. Februar 2012).

IRS.[24] Das Vorgehen gegen die UBS und ihre Kunden hat deutlich gezeigt, dass das DOJ und der IRS gemeinsam vorgehen. In diesen strafrechtlichen Kontext ordnen sich die Ersuchen des IRS an die ESTV ein. Die Ersuchen des IRS dienen der Beschaffung von Bankkundendaten, die zur strafrechtlichen Verfolgung in den USA verwendet werden.[25]

Die amerikanische Steuerbehörde IRS ist die einzige Strafverfolgungsbehörde, welche sich mit der Untersuchung von Straffällen betreffend US-Bundessteuern befasst.[26] Zuständig für die Strafuntersuchung ist die Criminal Investigation Division (CI) des IRS.[27] Die Ermittlungen zur Verfolgung von Verwaltungsstraftaten sowie von Kriminalstraftaten laufen regelmässig parallel,

24) «Mr. BHARARA [United States Attorney des Southern District of New York] praised the work of the IRS, which conducted the investigation. He also thanked the U.S. Department of Justice's Tax Division and the New York County District Attorney's Office for their assistance. […] This case is being handled by the Office's Complex Frauds Unit. Assistant U.S. Attorney DAVID B. MASSEY is in charge of the prosecution.» (Pressemitteilung vom 27. Juni 2011 des Department of Justice, United States Attorney's Office Southern District of New York, «FORMER UBS CLIENT PLEADS GUILTY IN MANHATTAN FEDERAL COURT TO HIDING OVER $26.4 MILLION IN SWISS BANK ACCOUNTS – Taxpayer Is Sixth In This District To Plead Guilty In Scheme Agrees To Pay Over $9.8 Million Civil Penalty»; http://www.justice.gov/usao/nys/pressreleases/June11/hellerkennethpleapr.pdf; zuletzt besucht am 14. Februar 2012); «The charges against REISS arose out of the ongoing investigation into U.S. taxpayer clients of UBS and other overseas banks who hid accounts from the IRS. Mr. Bharara praised the work of the IRS, which conducted the investigation. He also thanked the U.S. Department of Justice's Tax Division for its significant assistance. [...] This case is being handled by the Office's Complex Frauds Unit. Assistant U.S. Attorneys David B. Massey and Jason H. Cowley are in charge of the prosecution.» (Pressemitteilung vom 11. Januar 2012 des Department of Justice, United States Attorney's Office Southern District of New York, NEW JERSEY DOCTOR AND MEDICAL PROFESSOR SENTENCED IN MANHATTAN FEDERAL COURT FOR FAILING TO INFORM THE IRS OF MILLIONS IN SWISS BANK ACCOUNTS; http://www.justice.gov/usao/nys/pressreleases/January12/reissmichaelsentencingpr.pdf; zuletzt besucht am 14. Februar 2012).

25) BVGE A-7022/2010 E. 5.2; *Rappo*, S. 240, *Schweizer,* Gruppenanfragen.

26) *Hardy,* S. 2; Der IRS verfolgt neben Steuerdelikten (tax evasion [Höchststrafe 5 Jahre Gefängnis], subscribing to a false federal income tax return [Höchststrafe 3 Jahre Gefängnis pro Steuererklärung], conspiring to defraud the IRS [Höchststrafe 5 Jahre Gefängnis]) auch Geldwäscherei (Money Laundering) und die Verletzung von Vorschriften des Bank Secrecy Acts (BSA). Zu letzterem Gebiet gehört die Pflicht von US-Steuerpflichtigen, für alle Konten mit einem (zusammengerechneten) Wert über USD 10'000 dem Department of Treasury einen sog. Foreign Bank Account Report (FBAR) einzureichen. Eine Zusammenstellung der drohenden «civil penalties» und «criminal penalties» findet sich in der Pressemitteilung des Departments of Justice (DOJ) vom 15. April 2011: «SEVEN UBS CLIENTS CHARGED WITH HIDING OVER $100 MILLION IN SECRET SWISS BANK ACCOUNTS TO DEFRAUD THE IRS – Account Holders Hid Income and Assets From the IRS Using Sham Companies and Evaded Millions of Dollars in Income Taxes – Two Defendants Plead Guilty to Tax Crimes in Manhattan Federal Court»; http://www.justice.gov/tax/txdv10_USB_Clients.htm (zuletzt besucht am 9. Mai 2012).

27) *Hardy*, S. 22 ff.

wobei die Unterscheidung der verwaltungsrechtlichen und strafrechtlichen Tatbestände oft schwierig ist.[28)]

Bei der amerikanischen Strafverfolgung von US-Bankkunden mit Konten in der Schweiz geht es um die Verfolgung von «tax fraud and the like» sowie die Verfolgung von Verletzungen der «Foreign Bank Account Reporting»-Vorschriften. Aber nicht nur Bank-Kunden, sondern auch mit diesen verbundene Personen, wie Banken, sind im Visier der US-Justiz. Diese werden gewöhnlich wegen «conspiracy» verfolgt.

II.1. «Tax fraud and the like»

In den USA sind Steuerdelikte sowohl mit «civil penalties» (Verwaltungsstrafrecht) als auch mit «criminal penalties» (ordentliche Kriminalstrafe) bedroht. Gerade bei «tax fraud» gemäss Art. 26 DBA-USA 96 ist der Grat zwischen Verwaltungsstrafrecht «civil fraud» und Steuerstrafrecht «criminal fraud» äusserst schmal[29)] und wird nur im Internal Revenue Manual (IRM), einer blossen Verwaltungsrichtlinie des IRS, definiert[30)]. Liegen gemäss IRM «affirmative acts of fraud» vor, so geht der IRS von «criminal fraud» aus und überweist die Sache an die Strafverfolgungsbehörden, soweit diese sich mit der Sache nicht bereits befassen.[31)] Das Verschweigen («concealment») eines Bankkontos ist z.B. ein solcher «affirmative act»[32)], welcher Strafverfolgung nach sich zieht. Dies bedeutet, dass aus US-Sicht immer, wenn eine in den USA steuerpflichtige Person ihr Schweizer Bankkonto den US-Behörden nicht deklariert, der strafrechtliche Tatbestand des Steuerbetrugs («criminal fraud») erfüllt wird, auch wenn sich der US-Steuerpflichtige aus Schweizer Sicht nicht betrügerisch verhält.

II.2. «Foreign Bank Account Reporting»

Jedes Jahr trifft US-Personen neben der Pflicht eine Steuererklärung einzureichen auch die Pflicht, mittels Foreign Bank Account Reports (FBAR) beim Department of Treasury ihre ausländischen Bankkonten offenzulegen. Die FBAR-Vorschriften stammen aus dem Bank Secrecy Act (BSA), einem Anti-

28) *Hardy,* S. 2.

29) Der IRS unterscheidet gemäss IRM 25.1.1.3 zwischen «Indicators of Fraud» und «Affirmative Acts (Firm Indications) of Fraud». Liegen «Indicators of Fraud» vor, so droht ein «civil penalty», bei «Affirmative Acts of Fraud» droht ein «crimal penalty». Gemäss Hardy erscheint die analytische Unterscheidung «slippery at the best» (*Hardy,* S. 472).

30) IRM 25.1.1.2.3 und IRM 25.1.1.3; *Hardy,* S. 472.

31) IRM 25.1.1.3.

32) «[…] concealment of bank accounts or other assets […]» (IRM 25.1.1.3 (2)c).

Geldwäschereigesetz (Anti-Money Laundering/AML-Statute), weshalb die FBAR-Straftatbestände dem gemeinrechtlichen Strafrecht zuzuordnen sind.[33)]

Das Delikt der «willfull failure to file an FBAR» zieht wiederum parallel für den gleichen Tatbestand drakonische strafrechtliche («criminal penalty») als auch verwaltungsstrafrechtliche («civil penalty») Sanktionen nach sich.[34)] Für jedes Jahr, für das eine US-Person einen solchen FBAR nicht eingereicht hat, drohen ihr im Höchstmass 5 bis 10 Jahre Gefängnis als Kriminalstrafe[35)] und konfiskatorische verwaltungsstrafrechtliche Bussen bis zum dreifachen Wert des nicht deklarierten Vermögens.[36)]

II.3. «Conspiracy»

Es kann aus den bekannten US-Anklagen[37)] geschlossen werden, dass die von der ESTV aus der Schweiz zur Strafverfolgung von US-Bankkunden übermittelten Daten in den USA nicht nur zur Verfolgung dieser Kunden verwendet werden, sondern direkt[38)] oder indirekt[39)] schliesslich auch in Strafverfahren gegen sog. «enablers», also Schweizer Banken, Bankangestellte und andere Personen, denen vorgeworfen wird, mit US-Bankkunden eine Verschwörung («cons-

33) Der BSA stammt aus dem Jahre 1970 und bezweckt ausländische Secrecy-Bestimmungen (d.h. nicht-amerikanische Vorschriften zum Schutz der Privatsphäre) zu unterlaufen. Namentlich jene der Schweiz. Seit 1992 darf der IRS neben Steuerdelikten auch FBAR-Verletzungen verfolgen (Treasury Directive 15-41 [12/1/92]). Erst seit dem Inkrafttreten des Patriot Acts hat sich 2001 der IRS entschlossen, die FBAR-Bestimmungen wirklich durchzusetzen (*Toscher/Stein,* S. 27 ff.). Mehr als 22 Jahre hatte der IRS nichts mit diesem als Verbrechen («felony») ausgestalteten Straftatbestand zu tun, was klar zeigt, dass hier ein gemeinrechtliches Delikt vorliegt.

34) Die strafrechtliche Regelung findet sich in: 31 U.S.C. §§5314 und 5322 (a), die verwaltungsstrafrechtliche in 31 U.S.C. §§5321 (a)(5)(C), (D).

35) Die drohende strafrechtliche Sanktion («criminal penalty») ist für jedes Jahr, in welchem kein FBAR eingereicht wird, maximal 5 Jahre Gefängnis und/oder Busse bis USD 250'000. Nicht gerechnet sind andere Strafen, welche theoretisch auch zur Anklage gebracht werden können, wie das Nichteinreichen der Steuererklärung etc. («tax evasion» [Höchststrafe 5 Jahre Gefängnis], «subscribing to a false federal income tax return» [Höchststrafe 3 Jahre Gefängnis pro falsche Steuererklärung], «conspiring to defraud the IRS» [Höchststrafe 5 Jahre Gefängnis]). Liegen solche zusätzlichen Strafen vor, so kann sich der Strafrahmen für das Nichteinreichen eines FBAR gemäss 31 U.S.C § 5322(b) auf 10 Jahre und/oder USD 500'000 (pro Jahr) erhöhen (*Hardy,* S. 392).

36) 50 % des Vermögenshöchststandes jedes Jahr, für welches kein FBAR eingereicht wurde, wobei die Strafe wegen der Verjährung für maximal 6 Jahre verhängt werden kann (*Hardy,* S. 396).

37) Vgl. z.B. *U.S.* v. *Wegelin & Co.,* et al., S1 12 Cr. 2 U.S. District Court, Southern District of New York (Manhattan).

38) Z.B. durch die direkte Verwendung von Bankunterlagen, welche aus einem unter dem UBS-Vertrag übermittelten Dossier stammen.

39) Z.B. via Geständnisse von Bankkunden, welche aufgrund von Bankdaten aus der Schweiz erfolgten, oder das blosse Verwenden von Wissen aus solchen Untersuchungen bei Befragungen.

piracy»[40]) zur Begehung der erwähnten Delikte gebildet zu haben. Auch beim Delikt der «conspiracy» handelt es sich um gewöhnliches Strafrecht, wobei auch hier bis zu 5 Jahre Gefängnis und hohe Geldstrafen drohen.[41])

III. Materielle Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe

III.1. Formale oder materielle Abgrenzung der Amtshilfe von der Rechtshilfe in Strafsachen?

Entscheidend für den Zugang zum Bundesgericht ist, ob Rechtshilfe in Strafsachen gemäss Art. 84 BGG vorliegt. Es ist daher für die Auslegung von Art. 84 BGG relevant, ob die Unterscheidung von Amts- und Rechtshilfe aufgrund einer bloss formalen oder aufgrund einer materiellen Betrachtungsweise vorzunehmen ist.[42])

Dabei wird bei der formalen Betrachtungsweise etwas verkürzt nur auf die jeweils beteiligten Behörden abgestellt, wobei eine Übermittlung zwischen Justizbehörden als Rechtshilfe gilt und die Übermittlung zwischen Verwaltungsbehörden als Amtshilfe.[43]) Bisweilen wird für die Einordnung, ob Amtshilfe- oder

[40]) 18 U.S.C. §371; gemäss US-Rechtsprechung wird das Vorliegen einer Verschwörung bejaht, wenn folgende drei Elemente vorliegen: «(1) the existence of an agreement to achieve an unlawful objective; (2) the defendant's knowing and voluntary participation in the conspiracy; and (3) the commission of an overt act in furtherance of the conspiracy.» (*U.S.* v. *Cure,* 804 F.2d 625, 628 [11th Cir. 1986]).

[41]) 18 U.S.C. §371.

[42]) Eine vergleichbare Abgrenzungsfrage ist jene, ob ein Ersuchen um Amts- oder Rechtshilfe vorliegt oder ob doch eher – mangels Ersuchens – eine spontane Übermittlung vorliegt: Stellt man für die Beurteilung, ob eine spontane Übermittlung vorliegt, auf eine *formale Betrachtungsweise* ab, so reicht es – etwas überspitzt formuliert –, wenn ein Blatt Papier mit dem Titel «Ersuchen» vorliegt, damit die schweizerischen Amts- und Rechtshilfebehörden vom Vorliegen eines Ersuchens ausgehen können und ein solches beantworten dürfen. Diese rein formale Ansicht, welche die materiellen Anforderungen an ein Ersuchen übersieht, scheint jedoch offenbar das Bundesverwaltungsgericht in BVGE A-2302/2011 in E. 6.2.2. zu vertreten. Eine *materielle Betrachtungsweise* hingegen stellt darauf ab, ob wirklich ein Ersuchen im Rechtssinne vorliegt, in welchem ein genügend konkreter Sachverhalt dargelegt wird, der es den Schweizer Behörden erlaubt, das Vorliegen eines Tatverdachts materiell zu überprüfen (BGE 129 II 544 E. 3.2 und E. 3.3; *Bernasconi,* S. 290, *Kaufmann*, N 1 ff., *Glutz,* S. 85 ff., insbesondere zum materiellen Ersuchensbegriff: S. 89 ff. m.w.H.). Ist der Sachverhalt im Ersuchen mangelhaft, so ist eine Rechts- oder Amtshilfegewährung nur dann zulässig, wenn die (strengen) Voraussetzungen betreffend der spontanen Übermittlung im Sinne von Art. 67a IRSG eingehalten wurden (*Glutz,* S. 92). Wie wichtig für die Wahrung des Verhältnismässigkeitsprinzips eine korrekte Darlegung des Sachverhalts und eine eingehende Überprüfung desselben durch die Schweizer Amts- und Rechtshilfebehörden ist, hat auch *Peter,* S. 667 ff., am Beispiel der «unbeteiligten Dritten» aufgezeigt (vgl. zum Erfordernis eines Tatverdachts auch unten IV).

[43]) Vgl. z.B. die Botschaft Bilaterale II (BBl 2004 5965), S. 6191, dort wird dieses Unterscheidungskriterium bezüglich des Betrugsbekämpfungsabkommens (BBA, SR 0.351.926.81) als die formale Betrachtungsweise bezeichnet.

Rechtshilfe vorliegt, einzig auf die vom ersuchenden Staat gewählte Bezeichnung als Ersuchen um Amts- oder als Ersuchen um Rechtshilfe abgestellt.[44)]

Die materielle Betrachtungsweise beruht dagegen auf einer umfassenden Würdigung anhand verschiedener in der Lehre und Rechtsprechung entwickelter Abgrenzungskriterien.[45)] Sowohl die schweizerische als auch die europäische[46)] Amts- und Rechtshilfeliteratur vertritt – zwar mit unterschiedlicher Gewichtung der verschiedenen Kriterien – ganz überwiegend eine materielle Betrachtungsweise.[47)] Als wichtigste herkömmliche Abgrenzungskriterien gelten dabei der Verwendungszweck, die zuständigen Behörden sowie die Zulässigkeit von Zwangsmassnahmen.[48)] Die Abgrenzung orientiert sich gemäss Bundesgericht vor allem an Sinn und Zweck der jeweiligen (transnationalen) Verfahren.[49)]

III.2. Warum der materiellen Unterscheidung von Amtshilfe und Rechtshilfe in Strafsachen der Vorzug zu geben ist

Staatliche Aufgaben im modernen demokratischen Rechtsstaat sind äusserst vielfältig. Die der Exekutive unterstehenden Verwaltungsbereiche unterscheiden sich einerseits nach Aufgaben, Funktionen und andererseits nach ihren Befugnissen und den zu beachtenden grund- und menschenrechtlichen Schranken[50)]. In all den verschiedenen Bereichen staatlichen Handelns gelten daher sehr unterschiedliche, spezifisch auf das jeweilige Rechtsgebiet ausgerichtete rechtli-

44) So scheinbar auch BGE 1C_485/2010 E. 2.3, wobei sich in der gleichen Erwägung der Hinweis findet, dass sich der *Umfang* oder *Inhalt* des vom ausländischen Staat selbst gewählten Rechtsinstituts – d.h. die Wahl der Amtshilfe oder der Rechtshilfe – nach dem Recht des *ersuchten Staates* richtet. *Entscheidend ist nicht auf welchem Weg der ersuchende Staat etwas verlangt, sondern, ob das Verlangte auf diesem Weg erhältlich ist* (Erhältlichkeitsprinzip). Diese Regelung indiziert jedoch gerade eine materielle Betrachtungsweise, da der ausländische Staat, wenn er um «Amtshilfe» ersucht, eben nur das erhält, was Amtshilfe erhältlich machen kann. Dies hängt wiederum davon ab, was die Amtshilfe gewährende Schweizer Behörde nach innerstaatlichem Recht *beschaffen kann.* Andernfalls muss der ersuchende Staat statt um Amtshilfe um Rechtshilfe ersuchen. Ein Ersuchen um Amtshilfe an eine Schweizer Behörde kann aufgrund des Erhältlichkeitsprinzips nur der Übermittlung von Daten dienen, welche diese Behörde schon hat oder welche sie nach innerstaatlichem Recht erheben darf. Kann sie das Verlangte nicht erheben, so muss sie das Amtshilfeersuchen ablehnen bzw. den ausländischen Staat auf den Rechtshilfeweg verweisen (Siehe auch FN 67 zur Praxis der ESTV).

45) Zu den verschiedenen Abgrenzungskriterien siehe *Breitenmoser,* S. 1181 ff.

46) Vgl. z.B. *De Busser,* Architecture, S. 35 ff.

47) *Glutz,* S. 32 m.w.H.

48) *Hürlimann-Fersch,* S. 6 ff., *Glutz,* S. 32 m.w.H.

49) BGE 126 II 126 E. 5a/bb m.w.H., BGE 126 II 409 E. 6b/aa, BGE 128 II 407 E. 4 und E. 6, BGE 127 II 142 E. 7; *Hürlimann-Fersch,* S. 9, *Glutz*, S. 33.

50) Die Beachtung der Grund- und Menschenrechte fügt der «zweidimensionalen» zwischenstaatlichen Kooperation eine dritte Dimension hinzu, was einem modernen Amts- und Rechtshilfeverständnis entspricht, welches die (Völker-)rechtssubjektivität der Privatpersonen respektiert (*Schomburg/Lagodny/Gleß/Hackner,* MünchK-IRG, Einleitung, insbesondere N 90). Siehe hierzu auch: *Breitenmoser,* S. 1200 f., 1239 ff.

che Regelungen, welche das Verhältnis zwischen privaten Rechtsubjekten und Staat regeln.

An dieser selbstverständlichen Tatsache ändert sich nichts, wenn Staaten international zusammenarbeiten. Die Aufgaben und Funktionen der Verwaltungseinheiten, wie Aufsichtsbehörden, Steuerbehörden oder Strafverfolgungsbehörden, bleiben die gleichen und unterscheiden sich massgebend, auch wenn sie ihre Aufgaben mit einem extraterritorialen Bezug ausüben und international zusammenarbeiten. Für die Verwaltungen der jeweils kooperierenden Staaten gilt grundsätzlich weiterhin ihr eigenes nationales Recht.[51)] Die Befugnisse der ESTV sind gegenüber den Steuerpflichtigen nicht die einer Aufsichtsbehörde. Die ESTV nimmt aber neben ihrer Hauptfunktion Steuern zu beziehen auch Strafverfolgungsaufgaben wahr. Insbesondere in letzterer Funktion muss sie die für Strafuntersuchungen geltenden Verfahrensgarantien respektieren.[52)] Die Staaten können sich solcher Verpflichtungen auf dem Gebiet der Menschenrechte jedenfalls nicht durch internationale Zusammenarbeit entziehen.[53)]

Das Bundesgericht hielt dazu fest: «Auch wenn die Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe dogmatisch nicht immer leicht fällt, unterscheiden sich die beiden Rechtsinstitute doch sowohl nach Sinn und Zweck wie nach dem anwendbaren Verfahren […].»[54)] Amts- und Rechtshilfe in Strafsachen unterscheiden sich sogar ganz erheblich in ihrer materiellen Ausgestaltung: Bei transnationalen Strafuntersuchungen müssen – wie erwähnt – die für Strafuntersuchungen spezifischen menschenrechtlich garantierten Standards gewahrt werden, während die Einhaltung dieser Standards in anderen Bereichen der Amtshilfe, bei der keine Strafverfolgung angestrebt wird, nicht notwendig ist. Die Frage der materiellen Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe darf deshalb nicht einfach wegen ihrer Schwierigkeit beiseitegeschoben und als «überholt» abgetan werden.[55)]

Der Entscheid, ob ein Urteil beim Bundesgericht gemäss Art. 84 BGG angefochten werden kann, muss daher im ganzen Recht der internationalen Amts- und Rechtshilfe einer materiellen, funktionalen Betrachtungsweise folgen, die sich am Zweck, der mit der Übermittlung verfolgt wird, orientiert.[56)] So auch im Bereich der internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen.

51) Hierzu umfassend *Borer.*

52) Siehe IV.1.

53) EGMR, *Slivenko* gegen *Lettland,* Nr. 48321/99 vom 9. Oktober 2003, N 93 ff.

54) BGE 126 II 126 E. 5a/bb m.w.H.

55) So jedoch *Unseld,* S. 11.

56) Gl. M. *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1009, *Schweizer,* Untersuchungsgehilfin, S. 2. Eine materielle Sichtweise nimmt auch *Häberli* ein, der einen Weiterzug von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts ans Bundesgericht auf dem Gebiet der «Rechtshilfe in Verwaltungssachen» ebenfalls für zulässig erachtet, da der Ausschluss gemäss Art. 83 lit. h BGG für diese nicht gilt (vgl. *Häberli,* BasK-BGG, Art. 83 N 180). Siehe auch *Glutz*, S. 32 ff.

III.3. Anpassung an den OECD-Standard: Transformation der Amtshilfe zur Rechtshilfe in Strafsachen

Man kann sich fragen, warum die inhaltliche Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich erst jetzt zentral wird. Die kurze Antwort ist: Weil die Schweiz bis zum Massenverfahren mit dem UBS-Fall in nur sehr wenigen Fällen «Amtshilfe» zu Strafverfolgungszwecken leistete und die damit verbundene grund- und menschenrechtliche Problematik schlicht übersehen wurde bzw. sich keine Gerichtspraxis entwickelte. Ein weiterer Aspekt ist zudem, dass erst aufgrund der Reorganisation der Bundesrechtspflege – mit dem Ausschluss des Zugangs zum Bundesgericht bei internationaler Amtshilfe – das Recht der Amts- und Rechtshilfe nur noch dann höchstrichterlicher Koordination durch das Bundesgericht zugänglich ist, wenn Amts- und Rechtshilfe – wie hier postuliert – materiell-rechtlich abgegrenzt wird:

Historisch hat die Schweiz unter den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gemäss ihres Vorbehalts zu Art. 26 OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (OECD-MA) traditionell nur Amtshilfe zur Durchführung der Doppelbesteuerungsabkommen geleistet («kleine Amtshilfeklausel») und ihren Vertragspartnern keine Informationen zur Durchsetzung deren innerstaatlichen (Straf-)Rechts zur Verfügung gestellt.[57] Einzig den USA wurde bereits 1951 mit Art. XVI DBA-USA 51[58] eine Sonderregelung gewährt, die Informationen auch «for the prevention of tax fraud and the like» erhältlich machte.[59] Den USA konnten jedoch unter dem DBA-USA 51 nur Auskünfte in Form von Amtsberichten, aber keine in Strafverfahren verwertbaren Beweise, übermittelt werden.[60] Das Bundesgericht betonte insbesondere, dass das DBA-USA 51 nicht dazu diene, den Rechtshilfevertrag mit den USA

57) *Behnisch,* S. 743, *Oesterhelt,* S. 421 ff., S. 423, *Oberson,* l'échange, S. 129, *Oberson,* nouvelle politique, S. 95 ff., *Hürlimann-Fersch,* S. 60 ff.

58) Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951 (DBA-USA 51; AS 1951 892).

59) *Oesterhelt,* S. 1

60) BGE 96 I 737 E. 6, welchen das Bundesgericht in BGE 101 Ib 160 E. 2c folgendermassen präzisierte: «Wenn im Zusammenhang mit der Umschreibung der 'erhältlichen Auskunft' dargelegt wurde, welche Ermittlungshandlungen bei Umstellung des Sachverhaltes nach schweizerischem Recht möglich wären, so wollte das Gericht damit auf keinen Fall zum Ausdruck bringen, gemäss Art. XVI DBA-US seien der ersuchenden Behörde in Steuerbetrugsfällen *nicht nur Auskünfte* zu liefern, sondern im Rahmen des Möglichen auch alle *nach amerikanischem Recht notwendigen Beweise.* Streitig war in jenem Fall, ob die vorgesehenen Auskünfte als ‹erhältlich› zu gelten hätten und übergeben werden dürften. Die in Art. XVI DBA-US statuierte *Amtshilfepflicht* sollte jedoch *nicht beiläufig auf dem Wege der Interpretation zu einer umfassenden Rechtshilfepflicht* erweitert werden. Alle Erwägungen bezogen sich auf die Zulässigkeit des Amtsberichtes; eine weitergehende Bedeutung ist ihnen nicht beizumessen» (Hervorhebung zugefügt).

(RVUS[61]) zu umgehen, welcher gemäss Art. 7 RVUS Rechtshilfe in Fiskalsachen nur erlaubt, wenn Personen betroffen sind, die zur «oberen Schicht einer organisierten Verbrechergruppe» gehören.[62] Mit Einführung des IRSG[63] vom 20. März 1981 wurde die Rechtshilfe schliesslich gegenüber allen Ländern bei Verdacht auf Steuerbetrug zugelassen. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum DBA-USA 51 führte dazu, dass die Amtshilfe für die USA bedeutungslos wurde, da mit den übermittelten Amtsberichten keine Verurteilungen in den USA erreicht werden konnten.[64] Erst mit Einführung des neuen DBA-USA 96 änderte dies, seit die ESTV gestützt auf die Vo DBA-USA[65] Beweise beschafft, welche in amerikanischen Strafverfahren verwertet werden können.[66] Die ESTV leistet somit erst seit Inkrafttreten des DBA-USA 96 im Dezember 1997 über die sog. «erweiterte Amtshilfeklausel» zur Verfolgung von «tax fraud and the like» mit der Lieferung von als Beweise verwertbaren Dokumenten faktisch[67] internationale Rechtshilfe in Strafsachen.

61) Staatsvertrag vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (mit Briefwechseln, SR 0.351.933.6, RVUS).

62) BGE 101 Ib 160 E. 2c: «Aus einzelnen Wendungen des Urteils vom 23. Dezember 1970 darf daher nicht gefolgert werden, das Gericht interpretiere Art. XVI DBA-US als Verpflichtung zu einer umfassenden *Rechtshilfe.* Eine solche extensive Auslegung der Amtshilfeklausel im DBA stünde auch im Widerspruch zu dem oben erwähnten Staatsvertrag vom 25. Mai 1973 über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen, der ja Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen nur ausnahmsweise unter bestimmten Voraussetzungen zusichert.»

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

64) *Oberson,* nouvelle politique, S. 99.

65) Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61).

66) *Oberson*, nouvelle politique, S. 128.

67) Eine genügende Rechtsgrundlage für die Erhebung der Informationen durch die ESTV bei Banken fehlt jedoch bis heute. Das DBA-USA ist betreffend Durchführung des Abkommens nicht *self-executing.* Aufgrund des Erhältlichkeitsprinzips (Art. 25 Abs. 3 DBA-USA) muss die ESTV nach innerstaatlichem Recht Zugriff auf die Daten haben, bevor eine Übermittlung ins Ausland zulässig ist (siehe FN 44). Die ESTV ist hier nach innerstaatlichem Recht nicht zuständig, weshalb sie weder Befugnisse gemäss Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) noch nach Rechtshilferecht (RVUS) hat (Expertenbericht EFD 2004, S. 33). Für die Ergreifung von Zwangsmassnahmen bedarf es jedoch eines Gesetzes im formellen Sinne (*Behnisch*, S. 747 f., *Schweizer,* Untersuchungsgehilfin, S. 5 f.). Die Regelungen auf Verordnungsstufe, wie die Vo DBA-USA, stellen daher keine genügende Rechtsgrundlage dar. Der Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (SR 672.2) kann angesichts der damals vom Gesetzgeber eingenommenen restriktiven DBA-Politik der Schweiz nicht als Ermächtigung des Bundesrates zur Ergreifung von Zwangsmassnahmen zu Strafverfolgungszwecken verstanden werden.

Die Zahl dieser von der ESTV seit Inkrafttreten des DBA-USA 96 behandelten Rechtshilfefälle war bisher sehr tief und lag in etwa bei 2-3 pro Jahr.[68] In allen Fällen war auch unter Geltung des alten OG[69] ein Weiterzug ans Bundesgericht möglich, weshalb sich aus der inhaltlich unzutreffenden Bezeichnung «Amtshilfe» für die von der ESTV geleistete Rechtshilfe in Strafsachen kein entscheidender Nachteil hinsichtlich der höchstrichterlichen Koordination der beiden Rechtsgebiete ergab. Infolge der Reorganisation der Gerichte des Bundes im Rahmen der Justizreform, welche den Zugang zum Bundesgericht für die internationale Amtshilfe seit dem 1. Januar 2007 ausschliesst, diesen aber für die Rechtshilfe in Strafsachen weiterhin zulässt, ist die korrekte materielle Qualifikation von Unterstützungshandlungen der ESTV sowie auch anderer Verwaltungsbehörden für den Zugang zum Bundesgericht erst entscheidend geworden.

Erst das Massenverfahren in Sachen UBS, von dem Tausende betroffen waren, hat die bisher wenig sichtbaren Probleme offengelegt: So zeigte sich, dass dem strafrechtlichen Aspekt im Verfahren vor ESTV und vor Bundesveraltungsgericht keine Rechnung getragen wurde. Das Bundesverwaltungsgericht ist m.E. in seiner Rechtsprechung in zu vielen Punkten von fundamentalen Prinzipien des transnationalen Strafprozesses abgewichen. Eine sogar menschenrechtlich verankerte[70] Rolle spielt dabei das zentrale materielle Erfordernis, dass in einem Sachverhalt eines Ersuchens immer ein hinreichender Tatverdacht nachgewiesen sein muss, wenn die zu übermittelnden Informationen und Beweise zu Strafverfolgungszwecken verwendet werden sollen:[71]

IV. Der «hinreichende Tatverdacht»: unverzichtbare menschenrechtliche Anforderung an eine transnationale Strafuntersuchung (Rechtshilfe in Strafsachen)

Aus dem bereits Ausgeführten ergibt sich, dass die Unterstützungsleistungen, welche die ESTV dem IRS in Steuersachen leistet, materiell als Unterstützungsleistungen transnationaler Strafuntersuchungen des IRS und des DOJ zu qualifizieren sind. Die beteiligten Behörden müssen daher die für Strafuntersuchungen relevanten Menschenrechte respektieren.

68) Siehe die Angaben bei *Weissenberger,* S. 825 ff. sowie bei *Waldburger,* S. 421 ff., S. 430; Expertenbericht EFD 2004, S. 33.

69) Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz).

70) Siehe dazu sogleich unter IV.1.

71) Ein Anfangsverdacht genügt nicht. Das Bundesgericht verlangt bei der Amts- und Rechtshilfe im Finanzmarktbereich im Sachverhalt des Ersuchens den Nachweis eines konkreten hinreichend strafrechtlich relevanten Verdachts, wenn die von der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) übermittelten Informationen in Strafuntersuchungen verwendet werden dürfen (BGE 127 II 323 E. 7b/bb, BGE 127 II 142 E. 7b, BGE 126 II 409 E. 6b/cc).

IV.1. Anwendbarkeit der strafprozessualen Verfahrensgarantien (Art. 32 BV, Art. 6 EMRK und Art. 14 Abs. 2 UN-Pakt II)

Im Hinblick auf all die von der ESTV unterstützten amerikanischen Straf- und Verwaltungsstrafverfahren sind die strafprozessualen Garantien von Art. 32 BV, Art. 6 EMRK und Art. 14 Abs. 2 UN-Pakt II anwendbar[72], was sich auch auf die Ermittlungen der ESTV, die für die Strafverfolgung durch den IRS und das DOJ erfolgen, auswirkt. Es dürfen deshalb insbesondere auch in transnationalen Strafuntersuchungen die strafprozessualen Minimalgarantien der EMRK nicht unterlaufen werden.[73] Eine transnationale Strafuntersuchung muss jeweils insgesamt fair sein: Dazu gehört auch die Beschaffung von Beweisen im Ausland.[74] Es dürfen daher von den bei Strafuntersuchungen transnational kooperierenden Behörden weder das Recht zu schweigen oder sich nicht selbst belasten zu müssen (Art. 6 Abs. 1 EMRK)[75] noch die Unschuldsvermutung (Art. 6 Abs. 2 EMRK)[76] unterlaufen werden. Daneben muss auch das Recht auf Privatsphäre (Art. 8 EMRK)[77] respektiert werden.[78]

Alle die aufgezählten EMRK-Garantien verbieten staatliche Ermittlungshandlungen ohne Verdacht: Es ist schon ein Gebot der Verhältnismässigkeit (Art. 36 BV), dass nicht verdachtslos ermittelt wird.[79] Andererseits gebietet auch die Unschuldsvermutung, dass ohne Vorliegen konkreter Hinweise auf das

72) Vgl. jüngst EGMR, *Chambaz* gegen *Schweiz,* Nr. 11663/04 vom 5. April 2012, N 38 ff., N 44, N 48 sowie EGMR, *Bendenoun* gegen *Frankreich,* Nr. 12547/86 vom 24. Februar 1994, N 47, EGMR, *J.B.* gegen *Schweiz,* Nr. 31827/96 vom 3. August 2001, N 45 ff., EGMR, *Zhukovskiy* gegen *Ukraine,* Nr. 31240/03 vom 3. März 2011; *Bonnard/Grisel,* S. 393 ff., S. 398, *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1010 m.w.H., *Oberson,* l'art. 26 MC OECD, S. 15, *Breitenmoser,* S. 1200 f., 1239 ff., *De Busser,* Data Protection, 2009, S. 86 ff.

73) EGMR, *Soering* gegen *Vereinigtes Königreich,* Nr. 14038/88 vom 7. Juli 1989, N 85 ff. und 113 (EuGRZ 1989, S. 314), EGMR, *Klein* gegen *Russland,* Nr. 24268/08 vom 1. April 2010 (beide betreffen drohende Verletzungen der EMRK im Zielland), EGMR, *Zhukovskiy* gegen *Ukraine,* Nr. 31240/03 vom 3. März 2011 (nachgewiesene Verletzung der EMRK im Herkunftsland).

74) «The Court's task under the Convention is not to give a ruling as to whether statements of witnesses were properly admitted as evidence, but rather to ascertain whether the proceedings as a whole, including the way in which evidence was taken, were fair» (EGMR, *Zhukovskiy* gegen *Ukraine,* Nr. 31240/03 vom 3. März 2011, N 40 ff. m.w.H.).

75) EGMR, *Funke* gegen *Frankreich,* Nr. 10828/84 vom 25. Februar 1993, N 38 ff; *Bonnard/Grisel*, S. 393 ff., *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1013.

76) EGMR, *Allenet de Ribemont* gegen *Frankreich,* Nr. 15175/89 vom 10. Februar 1995, N 33: Die Unschuldsvermutung muss nicht nur von den eigentlichen Strafverfolgungsbehörden, sondern von allen staatlichen Behörden respektiert werden; *Bonnard/Grisel,* S. 398 ff., *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1012 f., *Oberson*, l'art 26 MC OECD, S. 15.

77) EGMR, *Funke* gegen *Frankreich,* Nr. 10828/84 vom 25. Februar 1993, N 47 ff; *Bonnard/Grisel*, S. 388 ff., *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1011 f., *Schaub,* EMRK, S. 1294 ff.

78) Zu beachten ist auch, dass eine (schweizerische) Verletzung von Art. 8 EMRK einen (ausländischen) Strafprozess, in welchem die illegal gewonnenen Daten als Beweise verwendet werden, derart unfair werden lassen kann, dass der ausländische bzw. der transnationale Strafprozess nicht mehr mit Art. 6 EMRK vereinbar ist (*De Busser,* Data Protection, S. 92 ff. m.w.H. auf die Rechtsprechung des EGMR).

79) Botschaft StPO, BBl 2006 1085, S. 1216.

Gegenteil, jede Person prinzipiell als unschuldig zu gelten hat.[80] Mithin darf durch Verzicht auf das Vorliegen eines hinreichenden Verdachts in Strafuntersuchungen nicht die Beweislast umgekehrt werden.[81]

IV.2. Das zentrale Erfordernis des «hinreichenden Tatverdachts»

Der im Rahmen einer Strafuntersuchung erfolgende Eingriff in das durch das Bankkundengeheimnis (Art. 47 BankG[82]) verstärkte «civil right» der Privatsphäre (Art. 28 ZGB[83], Art. 13 BV, Art. 8 EMRK, 17 UN-Pakt II) ist eine Zwangsmassnahme[84], die das Vorliegen eines hinreichenden Tatverdachts verlangt.[85] Ein solcher Tatverdacht muss in Strafverfahren zeitlich *vor* Anordnung der Zwangsmassnahme vorliegen: Er darf somit nicht erst im Nachhinein begründet werden.[86] Der Verdacht muss aus diesem Grund bereits im Ersuchen um Rechtshilfe präzise dargelegt werden.[87] Auch in Steuerstrafuntersuchungen der ESTV[88] dürfen Zwangsmassnahmen nur bei Vorliegen eines hinreichenden Tatverdachts vorgenommen werden.[89]

80) Botschaft BV, BBl 1997 I 1, S. 186.

81) *Bonnard/Grisel,* S. 399; vgl. auch Botschaft BV, BBl 1997 I 1, S. 187.

82) Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG, SR 952.0).

83) Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210).

84) BGE 137 IV 25 E. 4.2.1 (= BGE 1C_308/2010 und 1C_309/2010); BVGE A-737/2012 E. 6.6.1; *Behnisch,* S. 743, *Pieth,* S. 126, *Schmid,* S. 240.

85) Welcher Verdachtsgrad z.B. mit einem «hinreichenden Tatverdacht» erreicht sein muss, hängt letztlich jedoch weniger von der Terminologie als von der Schwere des Eingriffs, der gerechtfertigt werden muss, ab (Botschaft StPO, BBl 2006 1085, S. 1216). Dabei werden bei schweren Eingriffen höhere Anforderungen an den Verdacht gestellt: «Je nach Zwangsmassnahme und Verfahrensstadium wird der Massstab unterschiedlich angelegt» (*Pieth*, S. 106). So ist sowohl für die Eröffnung eines Strafverfahrens (Art. 309 Abs. 1 lit. a StPO) als auch für die Zulässigkeit von Zwangsmassnahmen (Art. 197 Abs. 1 lit. b StPO) das Vorliegen eines «hinreichenden Tatverdachts» vorgesehen, wobei bezüglich Verfahrenseröffnung ein weniger strenger Massstab angewendet wird als bei der Frage der Zulässigkeit von Zwangsmassnahmen. Für Zwangsmassnahmen, die per definitionem «in Grundrechte der Betroffenen eingreifen» (Art. 196 Abs. 1 StPO), braucht es konkretere Hinweise auf eine Tatbegehung der verdächtigten Person, damit der Tatverdacht für die Rechtfertigung von Zwangsmassnahmen als eben «hinreichend» qualifiziert werden kann (*Donatsch/Hansjakob/Lieber,* Art. 197 N 6).

86) BGE 1A.244/2002 E. 3.6 und 7.1; *Pieth*, S. 107.

87) BGE 1C.122/2011 E. 4.2 vom 23. Mai 2011: «Hinzuweisen ist im vorliegenden Zusammenhang auch auf die materiellrechtliche Praxis des Bundesgerichtes, wonach bei Ersuchen um Fiskalstrafrechtshilfe grundsätzlich strenge Anforderungen an den Nachweis der Rechtshilfevoraussetzungen zu verlangen sind, insbesondere zur Vermeidung von unzulässigen Fiskalausforschungen». Vgl. so auch schon BGE 1A.316/2005 E. 2.3, BGE 1A.57/2000 E. 5d/aa. Eine ersuchende Behörde kann auch nicht einfach eine Liste mit Personennamen vorlegen, ohne im Einzelnen zu begründen, warum ein Verdacht gegen eine bestimmte Person vorliegt (BGE 1A.50/2006 E. 4.1).

88) Die besonderen Untersuchungsmassnahmen der ESTV sind in Art. 190 ff. DBG geregelt.

89) *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter,* Art. 191 N 23.

Ein strafrechtlicher Verdacht setzt zudem gemäss Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) immer das Vorliegen von konkreten Tatsachen voraus, die einen objektiven Betrachter vermuten lassen, dass eine bestimmte Person eine Straftat begangen haben könnte.[90] Die Rechtsprechung des Bundesgerichts verbietet ebenfalls Beweisausforschungen: «Es dürfen keine strafprozessualen Untersuchungshandlungen zur Auffindung von Belastungsmaterial zwecks Begründung eines Verdachts durchgeführt werden ohne vorhergehende konkrete Anhaltspunkte nach Gegenstand *und Person»*[91]. «Fishing expeditions» ohne konkrete Anhaltspunkte auf bestimmte Personen sind unzulässig.[92),93] Auch der OECD-Standard verbietet ausdrücklich «fishing

90) «[…] for there to be reasonable suspicion there must be facts or information which would satisfy an objective observer that the person concerned may have committed an offence» (EGMR, *Labita* gegen *Italien,* Nr. 26772/95 vom 6. April 2000, N 155 ff., vgl. auch N 163) oder «‹reasonable suspicion› presupposes the existence of facts or information which would satisfy an objective observer that the person concerned may have committed the offence» (EGMR, *Fox, Campbell and Hartley* gegen *Vereinigtes Königreich,* Nr. 122447/86, Nr. 12245/86, Nr. 12383/86 vom 30. August 1990, N 32, vgl. auch N 29 ff. N 33, N 34, N 35 und EGMR, *O'Hara* gegen *Vereinigtes Königreich,* Nr. 37555/97 vom 16. Oktober 2001, N 35 ff., N 42, N 44 sowie EGMR, *Gillan and Quinton* gegen *Vereinigtes Königreich*, Nr. 40158/05 vom 12. Januar 2010, N 76 ff., N 86).

91) BGE 103 Ia 206 E. 6 (Hervorhebung zugefügt). Der «Tatverdacht» ist «die Annahme, eine Straftat sei begangen worden und eine bestimmte Person sei der Täter» (*Weber,* BasK-StPO, Art. 197 N 7, m.w.H.). Diese Annahme muss sich aus konkreten Tatsachen ergeben, welche eine vorläufige Subsumtion unter einen bestimmten Straftatbestand erlauben (*Weber,* BasK-StPO, Art. 197 N 7).

92) BGE 137 I 218 E. 2.3.2; *Schmid,* N 686, dort in FN 4, *Gless,* BasK-StPO, Art. 141 N 81, *Pieth,* S. 107; «Die ersuchende Behörde hat den Gegenstand und den Grund ihres Begehrens zu spezifizieren (…). Daraus leitet die Praxis ein Verbot der Beweisausforschung ab. Dieses richtet sich gegen Beweisaufnahmen ‹auf's Geratewohl›. Es dürfen keine strafprozessualen Untersuchungshandlungen zur Auffindung von Belastungsmaterial zwecks nachträglicher Begründung eines Tatverdachts (oder zur Verfolgung nicht rechtshilfefähiger Fiskaldelikte) durchgeführt werden. Eine hinreichend präzise Umschreibung der Verdachtsgründe soll möglichen Missbräuchen vorbeugen […]» (BGE 129 II 462 E. 5.3). Vgl. auch BGE 1C.122/2011 E. 4.2 sowie schon BGE 1A.316/2005 E. 2.3 und BGE 1A.244/2002 E. 3.6 und 7.1.

93) Der Europäische Gerichtshof hat erst vor kurzem in seinem Entscheid *Gillan and Quinton* gegen *Vereinigtes Königreich* (EGMR, *Gillan and Quinton* gegen *Vereinigtes Königreich,* Nr. 40158/05 vom 12. Januar 2010, N 76 ff., N 86) in Erinnerung gerufen, dass zum Schutze gegen missbräuchliche Zwangsmassnahmen, die bloss formale Kontrolle durch Gerichte nicht ausreichend ist, sondern das Gesetz auch materiell einen «hinreichenden Tatverdacht» voraussetzen muss, damit von einem hinreichend bestimmten Gesetz gesprochen werden kann. Der Gerichtshof weist darauf hin, dass wenn zur Legitimation von Eingriffen von den Behörden kein hinreichender Tatverdacht mehr nachgewiesen werden müsste, eine inhaltliche Kontrolle der behördlichen Handlungen (z.B. bezüglich Verhältnismässigkeit) gar nicht mehr möglich wäre (EGMR, *Gillan and Quinton* gegen *Vereinigtes Königreich,* Nr. 40158/05 vom 12. Januar 2010, N 86).

expeditions».[94] Der – ohnehin EMRK-konform auszulegende – OECD-Standard definiert denn «fishing expeditions» ebenfalls als Ersuchen, die nicht auf konkreten und zurechenbaren Tatverdachtselementen beruhen.[95]

Mit Blick auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesgerichts gelten im Bereich der Rechtshilfe in Steuerstrafsachen traditionell sogar besonders hohe Anforderungen an die präzise Begründung eines Sachverhalts, um unzulässige Fiskalausforschungen zu verhindern.[96]

V. «Gruppenanfragen» vs. «fishing expeditions»?

Als konkrete und aktuelle Beispiele, bei welchen im Rahmen der Kooperation von Verwaltungsbehörden die Minimalgarantien der EMRK unterlaufen werden, folgt eine Darstellung der strafprozessual unzulässigen «fishing expeditions», welche die ESTV aufgrund der «Gruppenanfragen» des IRS betreffend die UBS AG und die Credit Suisse AG durchführte bzw. momentan durchführt.

V.1. Das UBS- und das CS-Ersuchen als «Gruppenanfragen»

V.1.1. UBS-Ersuchen

Beim UBS-Ersuchen vom 31. August 2009 wurden im Ersuchen keine Personen namentlich oder sonstwie identifiziert:

> «The US Competent Authority seeks information regarding US taxpayers who at any time during the years ended December 31, 2001 through December 31, 2008 had signature or other authority (including authority to withdraw funds; to make investment decisions; to receive account statements, trade confirmations, or other account information; or to receive advice or solicitations) with respect to any financial accounts maintained at, monitored by, or managed through any office of UBS AG Switzerland (‹UBS›) or its subsidiaries or affiliates in Switzerland and for whom UBS or its subsidiaries or affiliates (1) did not have in its possession Forms W-9 executed by such US taxpayers; and (2) had not filed timely and accurate Forms 1099 naming such US taxpayers and reporting to US taxing authorities, specifically the Internal Revenue Service (‹IRS›), all payments made to such US taxpayers. For purposes of this request, this specified group of US taxpayers with undeclared UBS accounts is hereinafter referred to as ‹UBS United States clients›.»[97]

[94] OECD-Kommentar, Art. 26 N 5.1. Auch das OECD Model TIEA sieht denn in seinem Art. 5 Abs. 5 lit. a vor, dass die Identität der betroffenen Person im Ersuchen angegeben werden muss. Die Frage der Identifikation einer Person ist eng mit der Beweislast verknüpft. Die Beweislast liegt bei den Strafverfolgungsbehörden (siehe auch OECD, Implementing the Tax Transparency Standards – A Handbook for Assessors and Jurisdictions, 2010 [zit.: Assessors Handbook], S. 29, C. 1.1). Wird kein Name im «Ersuchen» genannt, so liegt gar kein rechtsgenügliches Ersuchen mehr vor (Assessors Handbook, S. 29 und S. 39 f.). Vgl. auch *Kaufmann,* N 1 ff. Siehe oben zum materiellen Ersuchensbegriff FN 42.

[95] *Oberson*, l'art 26 MC OECD, S. 95 ff, S. 104, vgl. auch *Kaufmann*, N 8 ff.

[96] Siehe oben FN 87.

[97] Ersuchen des Departments of the Treasury, Internal Revenue Service, Large Business and International Division betreffend «Exchange of Information (#3548004) – UBS United States Clients and Their Related Nominee Entities» vom 31. August 2009.

Im UBS-Ersuchen vom 31. August 2009 wurden sodann bestimmte «search criteria» (Suchkriterien[98)]) dargelegt, welche denjenigen Suchkriterien entsprachen, welche im Annex zum UBS-Vertrag vom 19. August 2009 festgelegt worden waren, jedoch während 90 Tagen geheim gehalten wurden.[99)] Die vollständigen Suchkriterien aus dem UBS-Ersuchen finden sich im Anhang A.

V.1.2. CS-Ersuchen

Beim CS-Ersuchen vom 26. September 2011 wurden ebenfalls keine Personen namentlich oder sonstwie identifiziert:

> «[…] Subjects of the Investigation
>
> The subjects of this request are U.S. taxpayers who at any time during the years ended December 31, 2002 through December 31, 2010 had signature or other authority (including authority to withdraw funds; to make investment decisions; to receive account statements, trade confirmations, or other account information; or to receive advice or solicitations) or beneficial ownership with respect to certain specified accounts (as more particularly described in the search criteria below) maintained at, monitored by, or managed through any office of Credit Suisse in Switzerland. For purposes of this request, this specified group of U.S. taxpayers is hereinafter referred to as ‹Credit Suisse U.S. clients› […].»[100)]

Wie beim UBS-Ersuchen finden sich auch beim CS-Ersuchen wieder Suchkriterien, welche vier unterschiedliche Suchraster enthalten. Die vollständigen Suchkriterien des CS-Ersuchens sind in Anhang B abgedruckt. Zur Illustration wird hier nur das Suchraster für die «Category 2» wiedergegeben:

> «[…] Accordingly, we seek the following information:
>
> > Any account maintained at, monitored by, or managed through any office of Credit Suisse in Switzerland (CS) with a balance in excess of US$ 50,000 at any point in time during the period of years 2002 through 2010 for which Credit Suisse has no record of filing timely, accurate Forms 1099 naming the account's U.S. beneficial owners and reporting to the IRS all payments made to such U.S. beneficial owners and having further characteristics described in one of the following categories:
>
> Category 1 […]
>
> Category 2 – (1) The account is held by a domiciliary company (a «DC account») with a U.S. beneficial owner; (2) the account includes U.S. securities; and (3) a Form W-9 is not associated with the account.
>
> The IRS believes that any Credit Suisse account described above could satisfy the fraud or the like standard. Further, the IRS has obtained information from CS indicating that there

98) Auch «Verhaltensmuster» genannt. Der Begriff «Verhaltensmuster» ist jedoch irreführend, da er den Anschein erweckt, dass den Behörden konkrete Hinweise darauf vorliegen, dass eine bestimmte Person ein bestimmtes kriminelles Verhalten manifestierte. Die abstrakten Suchkriterien enthalten jedoch keine konkreten Hinweise. Man spricht daher besser von Suchkriterien oder Rasterabfragen (vgl. *Lötscher/Buhr,* Bundesverwaltungsgericht, S. 9 ff., *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1012).

99) Art. 6 UBS-Vertrag.

100) Ersuchen des Departments of the Treasury, Internal Revenue Service, Large Business and International Division, betreffend «Exchange of Information (#3557042) – Certain United States Clients of Credit Suisse Group AG» vom 26. September 2011.

were CS accounts during the relevant period that meet this description.
Category 3 […]
Category 4 […]»[101)]

V.2. «Gruppenanfragen» sind verdachtslose «fishing expeditions»

Beim UBS-Ersuchen vom 31. August 2009 aufgrund des UBS-Vertrages vom 19. August 2009 handelte es sich um die erstmalige und weltweit wohl auch einzigartige Umsetzung einer verdachtslosen «Gruppenanfrage». Beim UBS-Fall ging es um die ausnahmsweise Ausdehnung des Geltungsbereichs eines amerikanischen «John Doe Summons (JDS)»-Datenherausgabebefehls gegen die UBS AG und deren Kunden auf Schweizer Staatsgebiet[102)], dem die Schweiz aufgrund des damals befürchteten Zusammenbruchs der Bank UBS nachgab.[103)] Im Rahmen eines solchen JDS müssen die amerikanischen Behörden keinen Tatverdacht gegen die ihnen unbekannten Personen (die «John Does») nachweisen. Es genügen abstrakte von den Verwaltungsbehörden festgelegte Suchkriterien, um die Dateninhaber (hier die Banken) zu verpflichten, diesen die Namen der unbekannten Personen herauszugeben.[104)] Der Bundesrat hat im «John Doe Summons Enforcement»-Verfahren gegen die UBS AG[105)] zuhanden des United States District Court for the Southern District of Florida, Miami Division, erklärt, dass ein John Doe Summons als mit Schweizer Recht und OECD-Standard inkompatible «fishing expedition» zu qualifizieren ist.[106)] Diese Einschätzung ist auch heute noch richtig.

Nach Schweizer Recht sind Zwangsmassnahmen, zu denen – wie gezeigt – auch die Aufhebung des Bankkundengeheimnisses zu zählen ist, nur aufgrund eines hinreichenden Tatverdachts möglich.[107)] Zum Schutze vor missbräuchlichen Zwangsmassnahmen verlangt der Europäische Gerichtshof zudem das Vor-

101) Ersuchen des Departments of the Treasury, Internal Revenue Service, Large Business and International Division, betreffend «Exchange of Information (#3557042) – Certain United States Clients of Credit Suisse Group AG» vom 26. September 2011.

102) *Behnisch,* S. 752. *Cottier* und *Matteotti* sprechen daher bei der Auslegung des UBS-Vertrags konsequenterweise von der Anwendung der «John Doe Summons»-Kriterien (*Cottier/Matteotti*, S. 3, S. 32 ff.). Vgl. auch *Sithian,* S. 681, 691, 727 sowie die Botschaft UBS-Vertrag (BBl 2010 2965).

103) Siehe den Sachverhalt in BGE 137 II 431.

104) Vgl. *Hardy*, S. 502 ff.

105) Petition to Enforce John Doe Summons, *U.S.* v. *UBS AG,* No. 09-20423 (S.D.Fla. Apr. 30, 2009), 2009 WL 864716.

106) In Abschnitt III des Amicus Brief of Government of Switzerland ist unter der Überschrift, «The IRS Has No Reasonable Expectation Of Receiving Information In Response To ‹Fishing Expeditions›», folgendes zu lesen: «The history and context of the Tax Treaty and other relevant treaties indicates that the IRS could not have reasonably expected to be able to enforce a summons of this nature to obtain information from Switzerland. The Tax Treaty generally follows the OECD Model Tax Convention on Income and Capital (‹OECD Model Convention›), which does not authorize ‹fishing expeditions› such as the summons at issue in this case.» (Amicus Brief of Government of Switzerland, *U.S.* v. *UBS AG,* No. 09-20423 [S.D.Fla.Apr. 30, 2009], 2009 WL 1612394, S. 15); *Sithian,* S. 688.

107) Siehe oben IV.2.

liegen von konkreten (materiellen) Beweisen oder Indizien, dass ein hinreichender Tatverdacht gegen eine bestimmte Person besteht.[108)]

Die bloss abstrakten Suchkriterien, wie sie sich im UBS- und CS-Ersuchen finden, genügen diesem Erfordernis bei weitem nicht. Solche abstrakten Suchkriterien sind nicht geeignet, jeweils den erforderlichen hinreichenden Tatverdacht, nicht einmal einen Anfangsverdacht, gegen eine bestimmte Person zu begründen.[109)] Es fehlen schlicht die erforderlichen konkreten Sachverhaltselemente. Ein Verdacht, der Zwangsmassnahmen rechtfertigt, setzt aber solche konkreten Tatsachen, also Indizien und Beweise voraus, die eine bestimmte Person mit dem Delikt in Verbindung bringen. Ein Tatverdacht ist individuell-konkret. Bei den in den Ersuchen genannten und einseitig von der ersuchenden Behörde definierten Suchkriterien handelt es sich nicht um (tatsächliche) Sachverhaltsangaben, sondern um (normative) Amts- und Rechtshilfekriterien.[110)] Die Suchkriterien sind lediglich, ähnlich wie Rechtsnormen, generell-abstrakter Natur. Was die Suchkriterien aber von Rechtsnormen unterscheidet ist, dass sie ad hoc von der jeweils ersuchenden Behörde aufgestellt werden und für niemanden voraussehbar sind sowie rechtsungleich angewendet werden, da sie – wie das UBS- und das CS-Ersuchen zeigen – ganz unterschiedlich ausgestaltet sind. Mit welchen Suchkriterien in Zukunft zu rechnen ist, kann nicht mehr prognostiziert werden, was zu einer grossen Rechtsunsicherheit (mit den bekannten wirtschaftsschädlichen Folgen[111)]) führt. Die Zulassung solcher generell-abstrakter Anfragen führt einen unvorhersehbaren «black box»-Tatbestand[112)] ins Recht der Amts- und Rechtshilfe ein, den eine ausländische Behörde mit beliebigem Inhalt füllen kann. Bestimmte und voraussehbare Amts- und Rechtshilfekriterien allgemeinverbindlich gesetzlich festzulegen, ist Aufgabe des Schweizer Gesetzgebers und nicht ausländischer Steuerbehörden. Die ESTV bezeichnet diese Suchkriterien in ihren Verfügungen denn auch selber als durch das genannte Ersuchen vom IRS vorgelegte «Tatbestände» oder sogar «Sachverhaltskonst-

108) EGMR, *Gillan and Quinton* gegen *Vereinigtes Königreich,* Nr. 40158/05 vom 12. Januar 2010, N 76 ff., N 86.

109) *Behnisch,* S. 753 ff.

110) Vgl. z.B. BVGE 4013/2010 E. 5.3.1; *Cottier/Matteotti,* S. 32 ff., *Schaub*, Konflikt, S. 238, *Schaub*, EMRK, S. 1297, *Schweizer,* Gruppenanfrage, N 45; *Lötscher/Buhr*, Bundesverwaltungsgericht, S. 17 weisen zu Recht darauf hin, dass wenn man die «John Doe»-Kriterien als materielle Amtshilfekriterien auffasst, dass dann eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung entsteht (Zur Verletzung von Art. 14 EMRK siehe *Bonnard/Grisel,* S. 391 ff. und *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1008 f.).

111) In Verbindung mit der Zulassung des Informationsaustausches auch bei blosser *Steuerhinterziehung* dürfte die Zulassung solcher verdachtsloser Anfragen schwere Folgen für den Finanzplatz haben, da Personen mit komplexeren transnationalen Vermögensverhältnissen jederzeit und ohne dass ein Verdacht gegen sie vorliegt, damit rechnen müssen, aufgrund unvorhersehbarer Kriterien, willkürlich in *Massen-Strafuntersuchungen* – wie im Fall UBS – einbezogen zu werden. Ein Risiko, welches so nur bei Bankverbindungen in die Schweiz bestehen wird und welches auch steuerehrliche Steuersubjekte meiden werden.

112) *Schweizer,* Gruppenanfrage, N 45.

ruktionen». Die ESTV weist keinen Verdacht nach, sondern tätigt für den IRS Rasterabfragen[113)] aufgrund von normativen, hypothetischen Mustern.

Weder der ESTV noch dem IRS lagen auf einem konkreten Sachverhalt beruhende Verdachtsgründe gegen bestimmte Bankkunden vor.[114)] Die Banken kooperierten dennoch mit den Steuerbehörden und gaben die Informationen an die ESTV heraus. Erst nachdem die ESTV die Daten von den Banken erhalten hatte, versuchte die ESTV aufgrund der ihr von den Banken ausgelieferten Daten im Nachhinein einen «Verdacht» zu konstruieren.

Dies zeigt, die Gruppenanfragen im Fall UBS und diejenige im Fall CS sind geradezu typische «fishing expeditions» mit dem Zweck der nachträglichen Verdachtsbegründung.[115)] Diese «Gruppenanfragen» verstossen daher, weil Zwangsmassnahmen zugunsten ausländischer Strafuntersuchungen ohne «hinreichenden Tatverdacht» vorgenommen werden – wie vorangehend (IV) dargelegt – gegen Art. 6 und Art. 8 EMRK.

V.3. Exkurs: Rechtsgrundlage für die Gruppenanfrage beim CS-Ersuchen?

Beim UBS-Ersuchen konnte – einmal abgesehen von dessen unzulässiger (echter) Rückwirkung[116)] – der vom Parlament im Nachhinein abgesegnete UBS-Vertrag samt Annex als Rechtsgrundlage für die ausnahmsweise Zulassung von Gruppenanfragen herangezogen werden.[117)] Der UBS-Vertrag verweist selber auf den Annex, welcher festhält, dass auf eine klare Identifikation der betroffenen Personen ausdrücklich ver-

113) *Schweizer,* ibid., N 35 ff.

114) Dass die ESTV bei Gruppenanfragen keine Namen kennt, sieht freilich auch das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 5. April 2012 (BVGE A-737/2012 E 2.2.2.4). Das Gericht sieht auch, dass die Editionsverfügung der ESTV eine Zwangsmassnahme ist (BVGE A-737/2012 E. 6.1.1). Das Bundesverwaltungsgericht übersieht jedoch, dass es für die Rechtfertigung von Zwangsmassnahmen eines Verdachts gegen eine bestimmte Person bedarf (BVGE A-737/2012 E. 6.1.1). Entgegen BVGE A-737/2012 E. 6.1.1 genügt ein Anfangsverdacht zwar für die *Einleitung eines Strafverfahrens,* jedoch nicht für die *Ergreifung von Zwangsmassnahmen* – wie hier –, wo ein konkreter Verdacht gegen eine bestimmte Person vorliegen muss: siehe dazu oben IV.2).

115) So für den UBS-Vertrag schon *Behnisch,* S. 737 ff., *Bonnard/Grisel*, 388 ff., *Rappo,* S. 233 ff.; *Schaub*, EMRK, S. 1294 ff., *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1007 ff., *Molo,* S. 173, *Kaufmann*, N 8 ff.

116) *Reich,* S. 125, *Uhlmann/Trümpler,* S. 139 ff., S. 152 ff., *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1010 m.w.H.; a.M. das Bundesverwaltungsgericht (BVGE 4013/2010 E. 6.5.2, BVGE A-6562/ 2010 E. 4.2).

117) Das Bundesverwaltungsgericht sah sich aufgrund von Art. 190 BV durch den UBS-Vertrag gebunden, weshalb es die Frage, ob es sich beim UBS-Vertrag um eine «fishing expedition» handelte, gar nicht prüfte (vgl. z.B. BVGE A-4013/2010 E. 8.4, BVGE A-6262/2010 E. 4.2.3). Richtigerweise hätte das Bundesverwaltungsgericht eine Abwägung zwischen EMRK und UBS-Vertrag vornehmen müssen, da gemäss Art. 190 BV beide Staatsverträge zumindest gleich verbindlich sind. Im Lichte der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes gehen die menschenrechtlichen Verpflichtungen aus der EMRK jenen aus dem UBS-Vertrag jedoch vor (EGMR, *Slivenko* gegen *Lettland,* Nr. 48321/99 vom 9. Oktober 2003, N 93 ff.).

zichtet wird.[118)] Beim CS-Ersuchen bearbeitet die ESTV die Gruppenanfrage und erlässt Verfügungen, ohne dass eine solche Rechtsgrundlage ersichtlich ist, auf welche sich das Ersuchen gegen nicht namentlich identifizierte Personen stützen kann.

Das DBA-USA 96 lässt keine verdachtslosen Gruppenanfragen zu.[119)] Auch das (noch nicht in Kraft getretene!) Protokoll 09 zum DBA-USA 96[120)], welches neu die Zulässigkeit der Rechtshilfe bei Verdacht auf Steuerhinterziehung und in gewissen Einzelfällen auf das Erfordernis der Identifikation mittels Namen der verdächtigten Person verzichtet, enthält keine Bestimmung, welche bezüglich der namentlichen Identifikationspflicht eine Rückwirkung bis zum 1. Januar 2002 vorsehen würde. Im Gegenteil, wird in Art. 5 Abs. 2 lit. b des Protokolls 09

118) Art. 1 Abs. 1 des UBS-Vertrags i.V.m. Ziff. 1/A des Annexes zum UBS-Vertrag. «The Swiss Confederation shall process, pursuant to the existing Tax Treaty, a request by the United States for information regarding US clients of UBS AG, incorporating the criteria set forth in the Annex to this Agreement (the ‹Treaty Request›). Based on the criteria set forth in the Annex […]» (Art. 1 Abs. 1 UBS-Vertrag) i.V.m. «It is understood that a request for exchange of information generally requires the clear identification of the person(s) concerned. However, in light of [...] the names of the UBS United States clients do not need to be mentioned in this request for information exchange […]» (Ziff. 1/A des Annexes zum UBS-Vertrag).

119) Der Bundesrat hat im Amicus Brief of Government of Switzerland vom 30. April 2009 deutlich zum Ausdruck gebracht, dass gemäss DBA-USA 96 «John Doe»-Gruppenanfragen unzulässig sind (Amicus Brief of Government of Switzerland, *U.S.* v. *UBS AG,* No. 09-20423 [S.D.Fla. Apr. 30, 2009], 2009 WL 1612394, S. 15 ff.). Dass betroffene Steuerpflichtige im Ersuchen «klar identifiziert werden können» müssen, betont auch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD), wie einer Medienmitteilung vom 23. September 2009 zum noch nicht ratifizierten Protokoll 09 zum DBA-USA 96 zu entnehmen war: «Bern, 23.09.2009 – Die Schweiz und die USA haben heute in Washington das Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) auf dem Gebiet der Einkommenssteuern unterzeichnet. Nebst anderen Neuerungen enthält das Änderungsprotokoll Bestimmungen über den Informationsaustausch nach OECD-Standard, die entsprechend den vom Bundesrat beschlossenen Eckwerten ausgehandelt worden sind. Demnach müssen in einem Amtshilfegesuch der betroffene Steuerpflichtige und im Fall von Bankinformation die entsprechende Bank klar identifiziert werden können. Wie bei den früher unterzeichneten DBA sind sogenannte ‹Fishing Expeditions› ausgeschlossen. Diese Bestimmungen sind nicht rückwirkend anwendbar: Bezüglich des Austausches von Bankinformationen gilt das heutige Datum der Unterzeichnung als Stichtag.»; vgl. auch *Donatsch/Heimgartner/Simonek,* S. 140 ff., S. 142.

120) Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (BBl 2010 247; Protokoll 09 zum DBA-USA 96); *Kaufmann,* N 8 ff.

die Geltung des Protokolls ausdrücklich auf die Steuerperioden nach dessen Unterzeichnung begrenzt.[121)]

Aufgrund der parlamentarischen Diskussion zum neuen Steueramtshilfegesetz[122)] und der Diskussion über die Anpassung verschiedener DBA an den OECD-Standard, ob in Zukunft und einzig gegenüber den USA Gruppenanfragen von der Schweiz akzeptiert werden sollen[123)], wird klar, dass heute verdachtslose Gruppenanfragen ganz offensichtlich keine rechtliche Grundlage im DBA-USA 96 haben.[124)]

An der fehlenden rechtlichen Grundlage ändert auch der Verweis auf das nicht sehr glückliche obiter dictum des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 nichts.[125)] Das Gericht bezog in diesem Abschreibungsbeschluss[126)] anstelle des Gesetzgebers zu vielen Fragen Stellung, die im konkreten Fall gar nicht vom Gericht zu entscheiden waren, was an sich schon verfassungsrechtlich, insbesondere aus Gründen der Gewaltenteilung, hochproblematisch ist.[127)] Dazu gehört die dort aufgestellte und doch recht abenteuerliche These, dass die ESTV gemäss Art. 190 ff. DBG[128)] in ihren eigenen Steueruntersuchungen gegen Schweizer Steuerpflichtige solche verdachtslosen «Gruppenanfragen» an die Banken

121) Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 27. November 2009, BBl 2010 235, S. 242; Department of the Treasury Technical Explanation of The Protocol Signed at Washington on September 23, 2009 Amending the Convention Between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, Signed at Washington on October 2, 1996, as Amended by the Protocol Signed on October 2, 1996, S. 12; Joint Committee on Taxation, Explanation of the Proposed Protocol to the Income Tax Treaty Between the United States and Switzerland, Scheduled for a Hearing Before the Committee on Foreign Relations United States Senate on June 7, 2011 (JCX-31-11) vom 20. Mai 2011, S. 20; Message from the President of the United States Transmitting Protocol Amending the Convention Between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income, Signed at Washington on October 2, 1996, Washington vom 26. Januar 2011, S. VIII.

122) Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAG, Entwurf, BBl 2011 6233), Botschaft StAG (BBl 2011 6193). Parlamentarisches Geschäft Nr. 11.044, AB 2012 N 80 ff., AB 2012 N 96 ff.

123) Vgl. die Wortprotokolle zu den parlamentarischen Geschäften Nr. 11.044 (AB 2012 N 80 ff., AB 2012 N 96 ff.) und Nr. 11.027 (insbesondere AB 2011 S 1147 ff., AB 2012 N 109 ff.).

124) So auch *Schweizer,* Gruppenanfrage.

125) BVGE A-7342 und A-7426/2008.

126) *Behnisch*, S. 760, bemerkt treffend, dass es sich bei diesem 71 Seiten langen Entscheid «um den wohl längsten Abschreibungsbeschluss der Schweizer Justizgeschichte» handelt. Weil die Ausführungen für den Entscheid nicht relevant waren, handelt es sich nicht um ein Präjudiz (*Weissenberger,* S. 827)

127) Diese Problematik übersieht das Bundesverwaltungsgericht, wenn es in seinen Entscheid vom 5. April 2012 – wieder *obiter* – seine Ausführungen aus seinem obiter dictum vom 5. März 2009, BVGE A-7342 und A-7426/2008, zu Gruppenanfragen «einbezieht» (BVGE A-737/2012 E. 3.1.2).

128) Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11).

richten dürfe und deshalb die Daten für die ESTV erhältlich wären.[129] Dieses Vorgehen dürfe daher auch den amerikanischen Behörden nicht verweigert werden.[130] Dem ist zweifellos nicht so: Die ESTV hat nicht das Recht, Gruppenanfragen gegen Unbekannt an Banken zu richten.[131] Abgesehen davon, dass ein solcher verdachtsloser Fischzug der ESTV im Rahmen einer besonderen Untersuchung gemäss Art. 190 DBG – wie gezeigt – schon aus menschenrechtlichen Überlegungen unzulässig ist, handelt es sich dabei auch um eine Vorstellung, deren innenpolitische Tragweite – ja Sprengkraft – bisher offenbar zu wenig gesehen wird: Kann man wollen, dass die ESTV, gleich einer Aufsichtsbehörde, Schweizer Banken verpflichten kann, nach willkürlich aufgestellten Suchkriterien Kontobeziehungen offenlegen zu müssen, ohne dass zuvor ein Verdacht gegen eine bestimmte Person vorliegt? Die heutige Rechtslage jedenfalls, geschweige denn die Behördenpraxis zu Art. 190 ff. DBG, lassen ein solches Vorgehen nicht zu, weshalb Bankdaten bei Gruppenanfragen auch für ausländische Behörden nicht beschafft werden können. Für den IRS oder das DOJ sind die Daten daher aufgrund von Art. 26 Abs. 3 DBA-USA 96[132] nicht erhältlich.

VI. Anspruch auf rechtsgleichen Rechtsschutz gemäss den Regeln der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen

Unter der Geltung des UBS-Vertrages hat sich das Rechtsmittel an das Bundesverwaltungsgericht leider hinsichtlich der Rüge der «fishing expedition» als wirkungslos erwiesen, weil das Verwaltungsgericht die Verhältnismässigkeit gar nicht prüfte, mit der Begründung, dass es den UBS-Vertrag für alleine massgebend erachte.[133] Zudem war es ja das Bundesverwaltungsgericht selber, welches

[129] BVGE A-7342 und A-7426/2008 E. 4.3 ff. Erinnert sei auch an die in FN 67 geäusserte Kritik an der ungenügenden Rechtsgrundlage für die Durchführungsmassnahmen auf Verordnungsstufe (Vo DBA-USA und ADV) statt in einem formellen Gesetz.

[130] BVGE A-7342 und A-7426/2008 E. 4.3 ff.

[131] Für die Durchsuchung von Papieren ist auch im Strafverfahren nach Art. 190 ff. DBG das Vorliegen mindestens eines hinreichenden Tatverdachts vorausgesetzt (BGE 8G.42/2003 E. 3, BGE 106 IV 413 E. 4, BStrGE BE 2005.1 E. 2.). Vgl. *Molo*, S. 172 m.w.H. Da bei Gruppenanfragen auch kein Anfangsverdacht gegen eine bestimmte Person vorliegt, könnte das Verfahren nach Art. 190 DBG nicht einmal eingeleitet werden. Für einen Anfangsverdacht genügt eine bloss vage Vermutung, dass eine bestimmte Person ein Steuerdelikt begangen hat, nämlich nicht (*Donatsch*, Komm-DBG, Art. 190 N 23.). Bei Gruppenanfragen sind die Personen, gegen die sich das Steuerstrafverfahren richtet, sogar gänzlich unbekannt. Zwangsmassnahmen, wie die Aufhebung des Bankkundengeheimnisses, würden demgegenüber sogar einen hinreichenden Tatverdacht voraussetzen.

[132] Art. 26 Abs. 3 DBA-USA 96 besagt: «Die Bestimmungen dieses Artikels dürfen auf keinen Fall dahin ausgelegt werden, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Vorschriften oder der Verwaltungspraxis eines der beiden Vertragsstaaten abweichen, oder die seiner Souveränität, Sicherheit oder dem ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die weder aufgrund seiner eigenen noch aufgrund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können.»

[133] BVGE A-4013/2010 E. 6.3 und E. 8.4, BVGE A-6262/2010 E. 4.2.3.

in seinem obiter dictum vom 5. März 2009 die «Gruppenanfrage» anregte.[134] Das obiter dictum stellt nun das Bundesverwaltungsgericht vor die schwierige verfassungsrechtliche Herausforderung, seine eigene Erfindung möglichst unabhängig auf ihre Grund- und Menschenrechtskonformität überprüfen zu müssen.[135]

Zum Gruppenersuchen im Fall CS liegt bisher noch kein eine Übermittlung an den IRS zulassender Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vor. Ein solcher Entscheid muss nach der hier vertretenen Ansicht gemäss Art. 84 BGG jedoch durch das Bundesgericht überprüft werden können, da die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) internationale Rechtshilfe in Strafsachen tätigt, wenn sie zwangsweise erhobene Informationen aus dem Geheimbereich von Schweizer Bankkunden ins Ausland übermittelt und diese Daten dort nicht nur für deren übliche Verwaltungsaufgaben, wie zur Neuveranlagung und Rückzahlung von Steuerschulden, sondern auch als Beweise in Verwaltungs- und anderen Strafverfahren verwendet werden.[136]

Das Bundesverwaltungsgericht fällt in diesen Fällen inhaltlich die gleichen Entscheide, wie sie sonst das Bundesstrafgericht im Bereich der Rechtshilfe in Strafsachen fällt. Im Bereich der Amts- und Rechtshilfe der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) ist die materiell-rechtliche Unterscheidung von Amtshilfegewährung und Rechtshilfegewährung durch Verwaltungsbehörden

134) BVGE A-7342 und A-7426/2008 E. 4.3 ff.

135) In seinem Urteil vom 5. April 2012 (BVGE A-737/2012 E. 3.1.2) ist dies dem Bundesverwaltungsgericht nur teilweise gelungen, indem es zwar das konkrete CS-Ersuchen zu Recht als unverhältnismässig bezeichnet (BVGE A-737/2012 E. 8.5). Dennoch erachtet das Gericht offenbar die bloss auf Suchkriterien («search criteria») beruhenden Gruppenersuchen für möglicherweise zulässig (BVGE A-737/2012 E. 3.1.2). Das Urteil ist diesbezüglich nicht widerspruchsfrei: Einerseits führt das Gericht mit Blick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts (siehe dazu FN 87) aus, dass bei Rechtshilfe im Fiskalbereich gegenüber der Rechtshilfe «in anderen Fällen» erhöhte Anforderungen an die Darlegung des Sachverhalts und des nachzuweisenden Verdachts gelten (BVGE A-737/2012 E. 6.1.1), andererseits hält es Anfragen aufgrund blosser Suchkriterien dennoch für denkbar, obwohl solche abstrakten Suchkriterien keinen strafprozessual akzeptablen Verdacht zu begründen vermögen (siehe hierzu V.2). In der Amts- und Rechtshilfeliteratur sind denn auch keine Stellen zu finden, die besagen, dass Gruppenanfragen im Bereich der Rechtshilfe in Strafsachen zulässig sein sollen. Zu begrüssen ist, dass das Gericht zwar verlangt, dass der Verdacht «durch Unterlagen belegt» wird (BVGE A-737/2012 E.8.1.2) und dass ein Verdacht nur dann gegeben sei, wenn «Grund besteht, aus den Akten ersichtliche Dritte (d.h. andere Steuerpflichtige als der in der Strafuntersuchung Beschuldigte [sc. hier die Bank]) einer Steuerwiderhandlung zu verdächtigen» (BVGE A-737/2012 E.6.2.2). Unterlagen und Akten, die einen Verdacht gegen eine bestimmte Person begründen, liegen jedoch bei Gruppenanfragen gerade nicht vor, da ansonsten nicht auf das Aufstellen abstrakter Suchkriterien zurückgegriffen werden müsste.

136) Vgl. z.B. BVGE A-6962/2010 E. 4.4.8.2 und E. 4.5 oder die Liste der strafrechtlichen Verurteilungen des IRS im Fall UBS (http://www.irs.gov/newsroom/article/ 0,,id=110092,00.html; zuletzt besucht am 9. Mai 2012).

anerkannt[137)], wenn die übermittelnden Schweizer Verwaltungsbehörden einer Weiterleitung an ausländische Strafverfolgungsbehörden zustimmen[138)].

Die Weiterleitung an Strafverfolgungsbehörden ist im ganzen übrigen[139)] Amts- und Rechtshilferecht, wie z.B. auf dem Gebiet des Finanzmarktrechts (FINMAG[140)]), dem Fernmelderecht (FMG[141)]), dem Kulturgüterrecht (KG-

137) Statt vieler Entscheide: BGE 128 II 407 E. 4 und E. 6, BGE 127 II 142 E. 7; *Jacquemoud*, S. 1 ff.

138) BGE 128 II 407 E. 4 und E. 6., BGE 127 II 142 E. 7; Es werden bei der Amts- und Rechtshilfe (i) das Auskunftsverfahren (Erhebung der Daten), (ii) das Übermittlungsverfahren (Übermittlung der Daten zur ausländischen Verwaltungsbehörde) und (iii) die Weiterleitung im Ausland an die ausländische Strafverfolgungsbehörde unterschieden. Jeder Verfahrensabschnitt befasst sich mit einer von den anderen Fragen getrennt zu behandelnden Materie (*Jacquemoud*, S. 1 ff.). Die Auskunfts-, Übermittlungs- und die Weiterleitungsverfügung können durch die Amts- und Rechtshilfe gewährende Behörde gleichzeitig erlassen werden (EBK Bulletin 37 [1999], S. 21, BGE 127 II 327, BGE 2a.567/2001). Dies bedeutet jedoch nicht, dass die einzelnen Verfügungen durch die gleichzeitige Entscheidung ihre ursprüngliche materiell-rechtliche Natur als Amtshilfe oder (für die Weiterleitung) als Rechtshilfe in Strafsachen verlieren. Genehmigt eine Verwaltungsbehörde, in Absprache mit dem Bundesamt für Justiz (BJ) die Weiterleitung an Strafverfolgungsbehörden, dann liegt Rechtshilfe vor.

139) Eine Ausnahme stellt einzig der geltende Art. 38 Bundesgesetz vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, BEHG, SR 954.1) dar, bei dem die bisher geltende Regelung, dass aufgrund des Prinzips der langen Hand eine Weiterleitung an Strafverfolgungsbehörden nur mit Zustimmung der Schweizer Behörden zulässig ist, etwas aufgeweicht wurde. Der Art. 38 BEHG sieht nämlich im eng begrenzten Bereich der «Durchsetzung von Regulierungen über Börsen, Effektenhandel und Effektenhändler» (Art. 38 Abs. 2 lit a BEHG) – und nur für diesen Bereich – vor, dass die ausländischen Aufsichtsbehörden über Börsen und Effektenhändler ohne Zustimmung der FINMA Informationen an Strafverfolgungsbehörden weiterleiten dürfen (Botschaft RevBEHG, BBl 2004 6747, S. 6763). Wollen ausländische Behörden jedoch die übermittelten Informationen für die Verfolgung anderer Delikte, wie z.B. Steuerdelikte verwenden, so ist dies weiterhin nur zulässig, wenn die FINMA im Einvernehmen mit dem BJ der Weiterleitung an Strafverfolgungsbehörden aufgrund der Schweizer Gesetzgebung zustimmen kann (Art. 38 Abs. 6 BEHG). Aus dem Ausgeführten geht hervor, dass für den eng begrenzten Bereich der «Durchsetzung von Regulierungen über Börsen, Effektenhandel und Effektenhändler» gemäss Art. 38 Abs. 2 lit a BEHG, jede «Amtshilfehandlung» zugleich eine Gewährung der Rechtshilfe in Strafsachen beinhaltet. Konsequenterweise müsste für jede Übermittlung, wegen der im Sinne von Art. 38 Abs. 2 lit. a i.V.m Abs. 6 BEHG limitierten strafprozessualen Verwertbarkeit der Rechtsweg gemäss Art. 84 BGG ans Bundesgericht offen stehen, wenn eine Umgehung der Rechtshilfe in Strafsachen droht. Die Weiterleitungsverfügung gemäss Art. 38 Abs. 6 BEHG, d.h. die Weiterleitung an Strafverfolgungsbehörden, die nicht mit der «Durchsetzung von Regulierungen über Börsen, Effektenhandel und Effektenhändler» betraut sind, muss auf jeden Fall analog zu den Regelungen im FINMAG, dem FMG, dem KGTG, dem KEG, dem GKG, dem KMG sowie dem EmbG als materielle Rechtshilfehandlung nach Art. 84 BGG überprüft werden können.

140) Bundesgesetz vom 22. Juni 2007 über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG; SR 956.1).

141) Fernmeldegesetz vom 30. April 1997 (FMG, SR 784.10).

TG[142)]), dem Kernenergierecht (KEG[143)]), dem Güterkontrollrecht (GKG[144)]), dem Kriegsmaterialrecht (KMG[145)]) sowie auf dem Gebiet des Rechts internationaler Sanktionen (EmbG[146)]) aufgrund des Prinzips der langen Hand verboten, solange die für Rechtshilfe in Strafsachen zuständige schweizerische Behörde, das Bundesamt für Justiz, der Weiterleitung nicht zustimmt, wobei das schweizerische Recht bestimmt, wann eine Weiterleitung zulässig ist (die zuständige Behörde fällt, wenn das Schweizer Recht eine Weiterleitung an Strafverfolgungsbehörden zulässt, eine Weiterleitungsverfügung).[147)]

Zweck all dieser Amts- und Rechtshilferegelungen, wie sich beispielsweise auch eine Regelung in Art. 42 Abs. 3 FINMAG[148)] findet, ist es sicherzustellen, dass über den formalen Amtshilfekanal nicht die materiellen Bestimmungen der Rechtshilfe in Strafsachen umgangen werden können. Den in der Weiterleitungsverfügung gefällten Rechtshilfeentscheid muss daher das Bundesgericht gemäss Art. 84 BGG überprüfen, egal welches erstinstanzliche Gericht des Bundes, sei es das Bundesstrafgericht, sei es das Bundesverwaltungsgericht, den Weiterleitungsentscheid vorinstanzlich überprüft.[149)]

> «Auch materiellrechtliche Überlegungen sprechen dafür, die Bankenkommission zu verpflichten, in Fällen wie dem vorliegenden ein ‹Übermittlungsverfahren› durchzuführen: Mit der Amtshilfe dürfen die Regeln über die Rechtshilfe in Strafsachen weder materiell noch hinsichtlich eines minimalen Rechtsschutzes in der Schweiz umgangen werden (…). Die Bankenkommission hat die von den beaufsichtigten Instituten gelieferten, den Beschwerdeführer betreffenden Informationen nicht nur amtshilfeweise weitergegeben, sondern gleichzeitig auch deren Verwendung für ein allfälliges Strafverfahren bewilligt. Ohne Amtshilfe hätten die französischen Behörden die umstrittenen Angaben hierfür rechtshilfeweise beschaffen müssen, wobei zugunsten des Betroffenen ein minimaler Rechtsschutz

142) Bundesgesetz vom 20. Juni 2003 über den internationalen Kulturgütertransfer (Kulturgütertransfergesetz, KGTG, SR 444.1).

143) Kernenergiegesetz vom 21. März 2003 (KEG, SR 732.1).

144) Bundesgesetz vom 13. Dezember 1996 über die Kontrolle zivil und militärisch verwendbarer Güter sowie besonderer militärischer Güter (Güterkontrollgesetz, GKG, SR 946.202).

145) Bundesgesetz vom 13. Dezember 1996 über das Kriegsmaterial (Kriegsmaterialgesetz, KMG, SR 514.51).

146) Bundesgesetz vom 22. März 2002 über die Durchsetzung von internationalen Sanktionen (Embargogesetz, EmbG, SR 946.231).

147) Art. 42 Abs. 3 FINMAG, Art. 20 Abs. 3 und Abs. 5 GKG, Art. 42 Abs. 3 und Abs. 5 KMG, Art. 103 Abs. 3 und Abs. 5 KEG, Art. 7 Abs. 3 und Abs. 4 EmbG, Art. 13b Abs. 3 FMG sowie Art. 22 Abs. 3 lit. c KGTG.

148) «Die FINMA verweigert die Zustimmung, wenn die Informationen an Strafbehörden weitergeleitet werden sollen und die Rechtshilfe in Strafsachen ausgeschlossen wäre. Sie entscheidet im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Justiz.» (Art. 42 Abs. 3 FINMAG).

149) Soweit ersichtlich erfolgte seit Einführung des Bundesverwaltungsgerichts beim Bundesgericht keine solche Anfechtung einer solchen Weiterleitungsverfügung, welche die Rechtshilfe genehmigt. Aufgrund der Entscheide BGE 128 II 407 E. 4 und E. 6, BGE 127 II 142 E. 7 i.V.m. Art. 42 Abs. 3 FINMAG, Art. 20 Abs. 3 und Abs. 5 GKG, Art. 42 Abs. 3 und Abs. 5 KMG, Art. 103 Abs. 3 und Abs. 5 KEG, Art. 7 Abs. 3 und Abs. 4 EmbG, Art. 13b Abs. 3 FMG sowie Art. 22 Abs. 3 lit. c KGTG ist das Bundesgericht jedoch aufgrund von Art. 84 BGG zur Überprüfung der Weiterleitungsverfügung zuständig.

bestanden hätte (vgl. Art. 78 ff. [Behandlung des Ersuchens] und Art. 80e [Beschwerde] des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen [SR 351.1]). Die Bankenkommission darf diesen nicht dadurch umgehen, dass sie entsprechende Angaben als institutsbezogen ‹entspezialisiert› ins Ausland liefert. Hätte der Gesetzgeber insofern die gestützt auf Art. 38 Abs. 3 BEHG bestehende Rechtsschutzmöglichkeit ausschliessen wollen, hätte er das klar zum Ausdruck bringen müssen. Da er dies nicht getan hat, ist die Bankenkommission nicht befugt, unter das Bank- oder Effektenhändlergeheimnis fallende, kundenrelevante Angaben der vorliegenden Art formfrei ins Ausland weiterzuleiten und gleichzeitig deren Verwendung für ein allfälliges Strafverfahren zu bewilligen.»[150)]

Es ist nicht einzusehen, weshalb einzig im Bereich der Amts- und Rechtshilfe in Steuer(straf-)sachen, die einer transnationalen Strafuntersuchung angepassten Vorschriften der Rechtshilfe in Strafsachen umgangen werden können sollen. Es müssen daher die Grundsätze der Rechtshilfe in Strafsachen auch bei der Kooperation in Steuersachen gelten.[151)] Wer durch Zwangsmassnahmen von Schweizer Behörden ausländischer Strafverfolgung zugeführt werden soll, dem steht schon aus Überlegungen der Rechtsgleichheit[152)] Rechtsschutz aufgrund der Regeln zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen gemäss Art. 84 BGG zu. Auch für die Rechtsschutzgarantie gemäss Art. 29a BV gilt, dass sie rechtsgleich ausgestaltet und ausgelegt werden muss. Der verfassungsrechtliche Leitsatz, dass materiell «Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich»[153)] zu behandeln ist, ist denn auch bezüglich des Rechtmittelweges zu beachten. Nach der hier vertretenen Auffassung gebietet daher bereits das geltende Recht in transnationalen Steuerstrafsachen gemäss Art. 84 BGG Zugang zum Bundesgericht.

VII. Schlussbemerkung

Vorangehend wurde aufgezeigt, dass es sich bei der Unterstützung des IRS und des DOJ durch die ESTV um Unterstützungsleistungen zugunsten von US-Strafuntersuchungen handelt, weshalb bei diesen transnationalen Strafuntersuchungen die strafprozessualen Garantien der EMRK eingehalten werden müssen. Zentrales Gebot ist dabei, dass von den Behörden nicht ohne Tatverdacht ermittelt wird.

Die derzeit im Auftrag des IRS von der ESTV durchgeführten Gruppenanfragen und die dabei angeordneten Zwangsmassnahmen verstossen, mangels Nachweis eines Tatverdachts, geschweige denn eines hinreichenden Tatverdachts, gegen Art. 6 und 8 der EMRK. Auch der Schweizer Gesetzgeber kann die Anforderungen

150) BGE 127 II 323 E. 4, welcher zum alten Art. 38 BEHG erging, der der heutigen Regelung in Art. 42 Abs. 3 FINMAG, Art. 20 Abs. 3 und Abs. 5 GKG, Art. 42 Abs. 3 und Abs. 5 KMG, Art. 103 Abs. 3 und Abs. 5 KEG, Art. 7 Abs. 3 und Abs. 4 EmbG, Art. 13b Abs. 3 FMG sowie Art. 22 Abs. 3 lit. c KGTG entspricht.

151) So auch *Hürlimann-Fersch,* S. 14.

152) Art. 4 aBV, Art. 8 BV, Art. 14 EMRK i.V.m. mit der Rechtsweggarantie Art. 29a BV.

153) Botschaft BV (BBl 1997 I 1), S. 142.

an einen Verdacht nicht unter ein gewisses menschenrechtlich gebotenes Mindestmass senken, da die menschenrechtlichen Verpflichtungen der EMRK auch für ihn verbindlich sind[154], weshalb auch das Parlament solche verdachtslosen Gruppenanfragen nicht einführen kann, ohne die EMRK zu verletzen.[155]

Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat in Sachen *Gillan* and *Quinton* gegen *Vereinigtes Königreich* verdeutlicht, dass es ihm beim materiellen Erfordernis des Vorliegens eines hinreichenden Tatverdachts vor Durchführung einer Zwangsmassnahme, darum geht, dass behördliches Handeln inhaltlich überprüfbar ist.[156] Das Bestehen eines bloss formalen Rechtsmittels, welches keine materielle Überprüfung der Verhältnismässigkeit erlaubt, hat der Gerichtshof aus menschenrechtlicher Sicht ausdrücklich für ungenügend erklärt.[157] Die Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht im UBS-Fall hat sich hinsichtlich der Rüge des Vorliegens einer unverhältnismässigen «fishing expedition» als solch bloss formales Rechtsmittel[158] erwiesen, bei dem wichtige Aspekte des Menschenrechtsschutzes ausgeklammert waren.[159] Im Fall CS hat das Bundesverwaltungsgericht mit dem Entscheid vom 5. April 2012[160] nun das CS-Ersuchen zwar zu Recht als unverhältnismässig eingestuft, die unauflösliche Unvereinbarkeit von Gruppenanfragen mit den strafprozessualen Garantien hat es jedoch nicht gesehen, weshalb – ohne Weiterzugsmöglichkeit ans Bundesgericht aufgrund der materiell-rechtlichen Unterscheidung von internationaler Amtshilfe und Rechtshilfe in Strafsachen – weiterhin die Gefahr besteht, dass die Kooperation der ESTV und anderer Verwaltungsbehörden zur Umgehung der Vorschriften über die Rechtshilfe in Strafsachen führt.

Gemäss dem Entwurf des Bundesrates zum zukünftigen Steueramtshilfegesetz (StAG) ist geplant, den Art. 83 lit. h BGG anzupassen und einen neuen Art. 84a BGG einzuführen (neuer Wortlaut kursiv):

> «Art. 83 Bst. h
> Die Beschwerde ist unzulässig gegen:

154) EGMR, *Slivenko* gegen *Lettland,* Nr. 48321/99 vom 9. Okt. 2003, N 93 ff.

155) Diesbezüglich sind vor dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte Beschwerden von verschiedenen Bankkunden der UBS gegen die Schweiz hängig («Switzerland Is Sued at Human Rights Court Over UBS Account Data», Bloomberg, 6. Mai 2011, http://www.bloomberg.com/news/2011-05-06/switzerland-is-sued-at-human-rights-court-over-ubs-account-data.html; zuletzt besucht am 14. Februar 2012); *Schweizer,* Gruppenanfragen, N 31.

156) EGMR, *Gillan and Quinton* gegen Vereinigtes Königreich, Nr. 40158/05 vom 12. Januar 2010, N 76 ff., N 86.

157) Ibid.

158) Schon *Schaub,* Konflikt, S. 238, hat darauf hingewiesen, dass Beschwerden aufgrund der schematischen Ausgestaltung der Amtshilfekriterien «von Anfang an kaum Erfolgsaussichten hatten».

159) Kritisch auch: *Behnisch,* S. 737 ff., *Bonnard/Grisel,* 361 ff., *Lötscher/Buhr,* fingierter Verdacht, *Lötscher/Buhr,* Bundesverwaltungsgericht, S. 9 ff., *Rappo,* S. 233 ff., *Schaub,* EMRK, S. 1294 ff., *Schweizer,* Rechtsstaat, S. 1007 ff., *Molo,* S. 173.

160) BVGE A-737/2012.

h. Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, *mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen;*

Art. 84a Internationale Amtshilfe in Steuersachen

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nur zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Artikel 84 Absatz 2 handelt.»[161)]

Diese Änderungen werden nun künftig klarstellen, dass in Steuersachen der Weiterzug ans Bundesgericht auf jeden Fall möglich ist, d.h. auch wenn nur materielle Amtshilfe vorliegt (und es daher zu keiner Verwertung in der ausländischen Strafuntersuchung kommt). Die Änderungen dürfen jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass im Bereich der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen ein Weiterzug bei Vorliegen materieller Rechtshilfe in Strafsachen, d.h. wenn die Informationsübermittlung ins Ausland der Strafverfolgung dient, unter den gleichen Bedingungen, wie sie nun der neue Art. 84a BGG vorsehen soll, gemäss Art. 84 BGG schon heute möglich ist.

Es wäre denn auch nicht einzusehen, weshalb in den anderen Gebieten der internationalen Amts- und Rechtshilfe wie im Bereich des Finanzmarktrechts, des Fernmelderechts, dem Kulturgüterrecht, dem Kernenergierecht, dem Güterkontrollrecht, dem Kriegsmaterialrecht sowie auf dem Gebiet des Rechts internationaler Sanktionen und anderen Gebieten der Verwaltungskooperation, der Zugang zum Bundesgericht ausgeschlossen sein sollte, wenn die übermittelnde Schweizer Verwaltungsbehörde jeweils einer Verwendung der Informationen in Strafuntersuchungen oder der Weiterleitung an Strafverfolgungsbehörden zustimmt.[162)]

Die materielle Unterscheidung von Amts- und Rechtshilfe bleibt auch in Zukunft wichtig, wenn es um die Frage des Eintretens durch das Bundesgericht geht, was die aktuelle parlamentarische Diskussion betreffend Gruppenanfragen gezeigt hat:

– Heute besteht für solche Gruppenanfragen, wie das CS-Ersuchen, keine gesetzliche Grundlage.[163)]
– Die Diskussion im Nationalrat zum StAG[164)] und über die Anpassung der DBA an den OECD-Standard[165)] hat zudem klargestellt, dass dies bis auf weiteres grundsätzlich gegenüber den meisten Ländern auch so bleiben wird. In den Bundesbeschlüssen vom 23. Dezember 2011 betreffend die DBA mit Dänemark[166)],

161) Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAG, Entwurf, BBl 2011 6233, S. 6242; kursiv zugefügt); vgl. auch Botschaft StAG (BBl 2011 6193).

162) BGE 128 II 407 E. 4 und E. 6, BGE 127 II 142 E. 7; beide noch zum alten Art. 38 BEHG, der dem geltenden Art. 42 FINMAG entspricht.

163) Siehe vorne unter V.3.

164) Vgl. die Wortprotokolle zum parlamentarischen Geschäft Nr. 11.044.

165) Vgl. die Wortprotokolle zum parlamentarischen Geschäft Nr. 11.027.

166) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Dänemark vom 23. Dezember 2011 (BBl 2012 151).

Finnland[167], Frankreich[168], Grossbritannien[169], Katar[170], Luxemburg[171], Mexiko[172], Norwegen[173] und Österreich[174] wurde der Bundesrat aufgrund der Botschaft vom 6. April 2011[175] lediglich beauftragt, *Verhandlungen aufzunehmen,* welche die bestehenden DBA mit einer Klausel ergänzen, die festhält, dass ausnahmsweise und *im Einzelfall* eine *Identifikation* der *verdächtigen Person* auch ohne Namensangabe möglich sei. Damit sollte klargestellt werden, dass ein Ersuchen nicht aus rein formalistischen Gründen abgelehnt wird, wenn sonstwie ein konkreter Verdacht gegen eine bestimmte Person vorliegt.

– Einzig im Verhältnis zu den USA sollen nun aufgrund des Bundesbeschlusses vom 5. März 2012 in Zukunft, wenn die USA das Protokoll 09 zum DBA-USA 96 ratifizieren, die (euphemistisch) als Gruppenanfragen bezeichneten «fishing expeditions» möglich sein. Gemäss der vorerwähnten Botschaft vom 6. April 2011[176] sollte ursprünglich gegenüber den USA betreffend die Auslegung von Art. 4 des Protokolls 09 (Ziff. 10 zu Art. 26 [Informationsaustausch]) wie gegenüber den anderen neun Staaten lediglich klargestellt werden, dass *im Einzelfall* ausnahmsweise ein Ersuchen gemäss OECD-Standard ohne Namensangabe beantwortet werden kann, wenn sonst ein *konkreter Verdacht* gegen die betroffene Person vorliegt. Aufgrund des Zusatzberichts des Bundesrats vom 8. August 2011[177] wurde der Art. 1 des Bundesbeschlusses nun mit folgendem Abs. 2 ergänzt, welcher durch «Auslegung» die Anordnung in Art. 4 des Protokolls 09 in ihr Gegenteil verkehrt: Neu sollen Ersu-

167) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Finnland vom 23. Dezember 2011 (BBl 2012 153).

168) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich vom 23. Dezember 2011 (BBl 2012 155).

169) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich vom 23. Dezember 2011 (BBl 2012 157).

170) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Katar vom 23. Dezember 2011 (BBl 2012 159).

171) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Luxemburg vom 23. Dezember 2011 (BBl 2012 161).

172) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Mexiko vom 23. Dezember 2011 (BBl 2012 163).

173) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Norwegen vom 23. Dezember 2011 (BBl 2012 165).

174) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Österreich vom 23. Dezember 2011 (BBl 2012 167).

175) Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011 (BBl 2010 3749).

176) Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011 (BBl 2010 3749).

177) Zusatzbericht zur Botschaft vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen betreffend das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika vom 8. August 2011 (BBl 2011 6663).

chen ohne jeden Verdacht bloss gestützt auf Suchkriterien (sog. «Verhaltensmuster») gegen eine unbestimmte Anzahl Personen zulässig sein:

> «Die Identifikation […] kann auch durch die Umschreibung eines Verhaltensmusters geschehen, aufgrund dessen davon auszugehen ist, dass die steuerpflichtigen Personen, die dieses Verhalten an den Tag gelegt haben, ihren gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind. Steuerpflichtige Personen dürfen jedoch nur dann auf diese Weise identifiziert werden, wenn der Informationsinhaber oder seine Mitarbeitenden zu solchen Verhaltensmustern in erheblicher Weise beigetragen haben.»[178)]

Diese Uminterpretation des Protokolls 09 zum DBA-USA, stösst – nicht nur, wie gezeigt, in der Schweiz sondern auch in den USA[179)] – auf wesentliche verfassungsrechtliche Vorbehalte: Erfolgen Gruppenanfragen zur Nachveranlagung von Steuerpflichtigen, so sind sie aus rechtsstaatlicher Sicht bereits höchst problematisch. Erfolgen aber solche «fishing expeditions», wie in den Fällen UBS und CS, zur Strafverfolgung von Bankkunden, so ist dies rechtsstaatlich unhaltbar. In letzterem Fall wird nicht mehr «nur» die finanzielle Privatsphäre unverhältnismässig eingeschränkt – es geht hier nicht um die Preisgabe des Bankkundengeheimnisses –, sondern es werden hier fundamentalste Rechte abgeschafft: das Recht auf ein faires Verfahren und die Unschuldsvermutung. Vielleicht wäre es für die Schweiz eine bessere Strategie, die Urteile des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) in der causa UBS abzuwarten, bevor sie den USA wieder rechtlich Unmögliches verspricht. Der Ball liegt nun bei den Gerichten.

178) Bundesbeschluss über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 16. März 2012 (BBl 2012 3511).

179) Grund für die Verzögerung bei der Ratifikation des Protokolls 09 zum DBA-USA 96 sind auf amerikanischer Seite gemäss der Zeitung International Herald Tribune vor allem Befürchtungen, dass die Privatsphäre der amerikanischen Staatsbürger zu sehr eingeschränkt wird: «[…] Senator Rand Paul, Republican of Kentucky, has balked at changing the treaty, arguing that it gives the I.R.S. too much power to intrude without grounds for suspicion of financial crimes. […]» (International Herald Tribune vom 9. März 2012, «Swiss president blames U.S. for delay in tax deal», S. 15/16). Siehe auch den Bericht aus der Zeitung The Hill vom 13. Januar 2012, «Rand Paul blocking tax treaties over fears of government snooping».

Anhang A: «Search Criteria» des UBS-Ersuchens

Search Criteria:

The US Competent Authority requests that the Swiss Competent Authority obtain all records and information in the custody, possession, or control of UBS relating to the scheme described in this request and the incorporated attachments. Accordingly, we are seeking information meeting the following criteria:

1. lt is understood that a request for exchange of information generally requires the clear identification of the person(s) concerned. However, in light of (i) the identified specific wrongful conduct by certain individual US taxpayers who maintained non-W-9 accounts at UBS AG Switzerland (UBS) in their name or in the name of an offshore non-operating company of which they were a beneficial owner, (ii) the specificity of the concerned group of individuals as described in paragraph 4 of the Statement of Facts to the Deferred Prosecution Agreement between the United States of America and UBS of February 18, 2009 (the «DPA»), and (iii) consistent with the conditions set by the judgment of the Swiss Federal Administrative Court on March 5, 2009, the names of the UBS United States clients do not need to be mentioned in this request for information exchange.

   Thus, consistent with paragraph 4 of the Statement of Facts to the OPA, the general requirement to identify the persons subject to this request for information exchange is considered to be satisfied for the following individuals:

   A. US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned «undisclosed (non-W-9) custody accounts» and «banking deposit accounts» in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated, or

   B. US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned «offshore company accounts» that have been established or maintained during the period of years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated.

2. The agreed-upon criteria for determining «tax fraud or the like» for this request pursuant to the Tax Treaty are set forth as follows:

   A. For «undisclosed (non-W-9) custody accounts» and «banking deposit accounts» (as described above in paragraph 1.A of this request) where there is a reasonable suspicion that the US domiciled taxpayers engaged in the following:

a. Activities presumed to be fraudulent conduct (as described in paragraph 10, subparagraph 2, first sentence of the Protocol) including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income based on a «scheme of lies»[1] or submission of incorrect and false documents. Where such conduct has been established, persons with accounts of less than CHF 1 million in assets (except those accounts holding assets below CHF 250,000) during the relevant period would also be included in the group of US persons subject to this request; or
b. Acts of continued and serious tax offense for which the Swiss Confederation may obtain information under its laws and practices (as described in paragraph 10, Subparagraph 2, third sentence of the Protocol), which based on the legal interpretation of the Contracting Parties includes cases where (i) the US-domiciled taxpayer has failed to provide a Form W-9[2] for a period of at least 3 years (including at least 1 year covered by the request) and (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period).

B. For «offshore company accounts» (as described above in paragraph 1.8 of this request) where there is a reasonable suspicion that the US beneficial owners engaged in the following:

a. Activities presumed to be fraudulent conduct (as described in paragraph 10, subparagraph 2, first sentence of the Protocol) including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income

1) Such «scheme of lies» may exist where, based on the Bank's records, beneficial owners (i) used false documents; (ii) engaged in a fact pattern that has been set out in the «hypothetical case studies» in the appendix to the Mutual Agreement concerning Art. 26 of the Tax Treaty (for example, by using related entities or persons as conduits or nominees to repatriate or otherwise transfer funds in the offshore accounts); or (iii) used calling cards to disguise the source of trading. These examples are not exhaustive, and depending on the applicable facts and circumstances, certain further activities may be considered by the SFTA as a «scheme of lies».

2) For «banking deposit accounts» based on the Contracting Parties' legal interpretation a reasonable suspicion for such tax offence would be met if the US persons failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that they have met their statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such accounts (i.e., by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years).

based on a «scheme of lies»[3] or submission of incorrect or false documents, other than US beneficial owners of offshore company accounts holding assets below CHF 250,000 during the relevant period; or

b. Acts of continued and serious tax offense for which the Swiss Confederation may obtain information under its laws and practices (as described in paragraph 10, Subparagraph 2, third sentence of the Protocol), which based on the legal interpretation of the Contracting Parties includes cases where the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e., by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100'000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50 % of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period).

[3] Such «scheme of lies» may exist where the Bank's records show that beneficial owners continued to direct and control, in full or in part, the management and disposition of the assets held in the offshore company account or otherwise disregarded the formalities or substance of the purported corporate ownership (i.e., the offshore corporation functioned as nominee, sham entity or alter ego of the US beneficial owner) by: (i) making investment decisions contrary to the representations made in the account documentation or in respect to the tax forms submitted to the IRS and the Bank; (ii) using calling cards / special mobile phones to disguise the source of trading; (iii) using debit or credit cards to enable them to deceptively repatriate or otherwise transfer funds for the payment of personal expenses or for making routine payments of credit card invoices for personal expenses using assets in the offshore company account; (iv) conducting wire transfer activity or other payments from the offshore company's account to accounts in the United States or elsewhere that were held or controlled by the US beneficial owner or a related party with a view to disguising the true source of the person originating such wire transfer payments; (v) using related entities or persons as conduits or nominees to repatriate or otherwise transfer funds in the offshore company's account; or (vi) obtaining «loans» to the US beneficial owner or a related party directly from, secured by, or paid by assets in the offshore company's account. These examples are not exhaustive, and depending on the applicable facts and circumstances, certain further activities may be considered by the SFTA as a «scheme of lies».

Anhang B: «Search Criteria» des CS-Ersuchens

Search Criteria:

The U.S. Competent Authority requests that the Swiss Competent Authority obtain all records and information in the custody, possession, or control of Credit Suisse («the bank») relating to the scheme described in this request and the incorporated attachments. For purposes of these criteria:

> An individual account should be considered to have a U.S. beneficial owner whenever: (1) a Form W-9 is associated with the account; (2) a Form A (or equivalent documentation) indicating a U.S. individual beneficial owner is associated with the account; (3) account information indicates that the account holder is a U.S. citizen or lawful permanent U.S. resident; (4) account information indicates that the account holder has a U.S. domicile; or (5) account information indicates that the account holder has a U.S. mailing address.
>
> A domiciliary company («DC») account should be considered to have a U.S. beneficial owner whenever a Form A (or equivalent documentation) associated with the account indicates that the account has a U.S. beneficial owner. For purposes of this information request, the term «domiciliary company» or «DC» means any entity or arrangement that is organized under the laws of any jurisdiction (including the United States) and that is treated as a «domiciliary company» for purposes of the Swiss Anti-Money Laundering Act. The term domiciliary company also includes any partnership, as well as any other entity for which the bank obtained a Form A (or equivalent documentation).

Accordingly, we seek the following information:

> Any account maintained at, monitored by, or managed through any office of Credit Suisse in Switzerland (CS) with a balance in excess of US$ 50,000 at any point in time during the period of years 2002 through 2010 for which Credit Suisse has no record of filing timely, accurate Forms 1099 naming the account's U.S. beneficial owners and reporting to the IRS all payments made to such U.S. beneficial owners and having further characteristics described in one of the following categories:

Category 1 – (1) The account is held by an individual (an «individual account») with a U.S. beneficial owner; (2) the account includes U.S. securities; and (3) a Form W-9 is not associated with the account.

The IRS believes that any Credit Suisse account described above could satisfy the fraud or the like standard. Further, the IRS has obtained information from CS indicating that there were CS accounts during the relevant period that meet this description.

Category 2 – (1) The account is held by a domiciliary company (a «DC account») with a U.S. beneficial owner; (2) the account includes U.S. securities; and (3) a Form W-9 is not associated with the account.

The IRS believes that any Credit Suisse account described above could satisfy the fraud or the like standard. Further, the IRS has obtained information from CS indicating that there were CS accounts during the relevant period that meet this description.

Category 3 – (1) The account is an individual account with a U.S. beneficial owner; (2) the account does not include U.S. securities; (3) there is evidence that the U.S. beneficial owner exercised control over the account; and (4) a Form W-9 is not associated with the account.

The IRS believes evidence that the U.S. beneficial owner was in control of the account must be presumed to exist where the account was not managed either (1) at the sole discretion of the bank or (2) by a professional asset manager working pursuant to a fee arrangement with the bank.

The IRS believes that any Credit Suisse account described above could satisfy the fraud or the like standard. Further, the IRS has obtained information from CS indicating that there were CS accounts during the relevant period that meet this description.

Category 4 – (1) The account is a DC account with a U.S. beneficial owner; (2) the account does not include U.S. securities; (3) there is evidence that the U.S. beneficial owner exercised control over the account; and (4) a Form W-9 is not associated with the account.

The IRS believes evidence that the U.S. beneficial owner was in control of the account must be presumed to exist where the account was not managed either (1) at the sole discretion of the bank or (2) by a professional asset manager working pursuant to a fee arrangement with the bank.

The IRS believes that any Credit Suisse account described above could satisfy the fraud or the like standard. Further, the IRS has obtained information from CS indicating that there were CS accounts during the relevant period that meet this description.

Abkürzungsverzeichnis

AB	Amtliches Bulletin der Bundesversammlung (Bern)
aBV	alte Bundesverfassung vom 29. Mai 1874
AJP	Aktuelle Juristische Praxis (St. Gallen)
a.M.	anderer Meinung
AML	Anti Money Laundering
Abs.	Absatz
ADV	Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (SR 672.204)
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung des Bundesrechts
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Bern)
Aufl.	Auflage
BankG	Bundesgesetzt vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, SR 952.0)
BBA	Abkommen über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen (SR 0.351.926.81)
BBl	Bundesblatt
Bd.	Band
BEHG	Bundesgesetz vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, SR 954.1)
BGE	Entscheid des schweizerischen Bundesgerichts, Lausanne
BGG	Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, SR 173.110)
BJ	Bundesamt für Justiz
BSA	Bank Secrecy Act – Financial Recordkeeping and Reporting of Currency and Foreign Transactions Act of 1970 (31 U.S.C 5311 et seq.)
BStrGE	Entscheid des Bundesstrafgerichts (Bellinzona)
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
BVGE	Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts (Bern/Zollikofen)
CI	Criminal Investigation Division (des IRS)
Civ.	Civil
Cr.	Criminal
CS	Credit Suisse Group AG (Zürich)
Diss.	Dissertation
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-D	Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Briefwechsel, SR 0.672.913.62)
DBA-USA 51	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem

	Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951 (DBA-USA 51; AS 1951 892)
DBA-USA 96	Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-USA 96; SR 0.672.933.61)
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11)
DPA	Deferred Prosecution Agreement
DOJ	Department of Justice (Washington)
E.	Erwägung
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement (Bern)
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte (Strassburg)
EmbG	Bundesgesetz vom 22. März 2002 über die Durchsetzung von internationalen Sanktionen (Embargogesetz, SR 946.231)
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention – Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung (Bern)
f., ff.	folgend(e)
FBAR	Foreign Bank Account Report
FINMA	Eidgenössische Finanzmarktaufsicht; gebildet aus den früher selbständigen Behörden: Eidgenössische Bankenkommission (EBK) und Bundesamt für Privatversicherungen (BPV) sowie der Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei (Kst GWG); seit dem 1. Januar 2009
FINMAG	Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, SR 956.1)
FMG	Fernmeldegesetz vom 30. April 1997 (SR 784.10)
FN	Fussnote
FStR	IFF Forum für Steuerrecht (St. Gallen)
GKG	Bundesgesetz vom 13. Dezember 1996 über die Kontrolle zivil und militärisch verwendbarer Güter sowie besonderer militärischer Güter (Güterkontrollgesetz, SR 946.202)
gl. M.	gleicher Meinung
Hrsg.	Herausgeber
IRM	Internal Revenue Manual (abrufbar unter: http://www.irs.gov/irm/)
IRG	Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Juni 1994 (BGBl. I S. 1537), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2008 (BGBl. I S. 995) – Deutschland.
IRSG	Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, SR 351.1)
i.S.	in Sachen
IRS	Internal Revenue Service (Washington)
i.V.m.	In Verbindung mit
J.	Journal
JDS	John Doe Summons («John Doe» ist ein Platzhaltername für «Unbekannt»)
KEG	Kernenergiegesetz vom 21. März 2003 (SR 732.1)
KGTG	Bundesgesetz vom 20 Juni 2003 über den internationalen Konsumgütertransfer (Konsumgütertransfergesetz, SR 514.51)
KMG	Bundesgesetz vom 13. Dezember 1996 über das Kriegsmaterial (Kriegsmaterialgesetz, SR 514.51)
Komm	Kommentar
lit.	litera

N	Note/Nationalrat
No.	Number
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Paris)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (OECD-MA) / OECD Model Tax Convention on Income and Capital
OECD Model	OECD-Mustersteuerinformationsaustauschabkommen /
TIEA	OECD Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, April 2002
OG	Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz, siehe auch BGG [Nachfolgegesetz, SR 173.110])
Protokoll 09 (zum DBA-USA 96)	Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (BBl 2010 247)
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal (Lausanne)
RIDP	Revue international de droit pénal (Ramonville Saint Agne)
RVUS	Staatsvertrag vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (mit Briefwechseln, SR 0.351.933.6)
Rz.	Randziffer
S	Ständerat
S.	Seite
SJZ	Schweizerische Juristenzeitung (Zürich)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
StAG	Entwurf Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz)
StPO	Schweizerische Strafprozessordnung (Strafprozessordnung, SR 312.0, BBl 2007 6977)
SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zürich) 1990 ff., bis 1989: SAG
UBS	UBS AG (Zürich/Basel)
UN-Pakt II	Internationaler Pakt vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (UN-Pakt II, SR 0.103.2)
USAO	United States Attorney's Office
U.S./US/USA	United States of America, Vereinigte Staaten von Amerika
U.S.C.	U.S. Code
v.	versus
Vo DBA-USA	Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61)
VStrR	Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (SR 313.0)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
ZStR	Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht (Bern)
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht (Basel)

Materialien

Amicus Brief of Government of Switzerland, *U.S.* v. *UBS AG,* No. 09-20423 (S.D.Fla. Apr. 30, 2009), 2009 WL 1612394.

Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und international Amtshilfe in Steuersachen zu Handen des Chefs EFD, Bern, Oktober 2004 (zit.: Expertenbericht EFD 2004).

Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Vernehmlassungsergebnisse zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes Juli 2011 (zuletzt besucht am 11. Juli 2011: http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=de).

Botschaft über die neue Bundesverfassung vom 20. November 1996 (BBl 1997 I 1; zit.: Botschaft BV).

Botschaft zur Änderung der Bestimmung über die internationale Amtshilfe im Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel vom 10. November 2004 (BBl 2004 6747, zit.: Botschaft RevBEHG).

Botschaft zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II»; BBl 2004 5965, zit.: Botschaft Bilaterale II).

Botschaft zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts vom 21. Dezember 2005 (BBl 2006 1085; zit.: Botschaft StPO).

Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 27. November 2009 (BBl 2010 235).

Botschaft zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls vom 14. April 2010 (BBl 2010 2965, zit.: Botschaft UBS-Vertrag).

Botschaft zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen vom 6. April 2011 (BBl 2010 3749).

Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011 (BBl 20 11 6193, zit.: Botschaft StAG).

Department of the Treasury, Technical Explanation of The Protocol Signed at Washington on September 23, 2009 Amending the Convention Between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, Signed at Washington on October 2, 1996, as Amended by the Protocol Signed on October 2, 1996.

Joint Committee on Taxation, Explanation of the Proposed Protocol to the Income Tax Treaty Between the United States and Switzerland, Scheduled for a Hearing Before the Committee on Foreign Relations United States Senate on June 7, 2011 (JCX-31-11) vom 20. Mai 2011.

Message from the President of the United States Transmitting Protocol Amending the Convention Between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income, Signed at Washington on October 2, 1996, Washington vom 26. Januar 2011.

OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, 2010 (zit.: OECD-Kommentar).

OECD, Implementing the Tax Transparency Standards – A Handbook for Assessors and Jurisdictions, 2010 (zit.: OECD-Assessors Handbook).

Zusatzbericht zur Botschaft vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen betreffend das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika vom 8. August 2011 (BBl 2011 6663).

Literaturverzeichnis

Behnisch Urs R, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, in: ASA 77 (2008/2009), S. 737 ff.

Breitenmoser Stephan, Internationale Amts- und Rechtshilfe, in: Uebersax, Peter/Rudin, Beat/Hugi Yar, Thomas/Geiser, Thomas (Hrsg.), Ausländerrecht, Handbücher für die Anwaltspraxis, Bd. VIII, 2. Aufl., Basel 2009, S. 1181 ff.

Bernasconi Paolo, Internationale Amts- und Rechtshilfe, in: Schmid (Hrsg.), Kommentar Einziehung, organisiertes Verbrechen und Geldwäscherei, Bd. II, Zürich 2002, S. 143 ff.

Bonnard Yves/Grisel Guillaume, L'Accord UBS, spécificités, validité, conformité aux droits de l'homme, in: RDAF 66 (2010) II, S. 361 ff.

Borer Thomas, Das Legalitätsprinzip und die auswärtigen Angelegenheiten (Diss. Basel), Basel 1986.

Cottier Thomas/Matteotti René, Die Amtshilfevereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009 (UBS-Abkommen): Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, Bern 31. Oktober 2009.

De Busser Els, The Architecture of Data Exchange, in: RIDP 78 (2007), S. 35 ff. (zit.: Architecture).

De Busser Els, Data Protection in EU and US Criminal Cooperation: A Substantive Law Approach to the EU Internal and Transatlantic Cooperation in Criminal Matters between Judicial and Law Enforcement Authorities, Antwerpen 2009, S. 473 ff. (zit.: Data Protection).

Donatsch Andreas, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Zweifel/Athanas (Hrsg.), Bd. 1/2b, Art. 83-222, 2. Aufl., Basel 2008 (zit.: Komm-DBG).

Donatsch Andreas/Hansjakob Thomas/Lieber Victor, Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO), Zürich/Basel/Genf 2010.

Donatsch Andreas/Heimgartner Stefan/Simonek Madeleine, Internationale Rechtshilfe – unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2011.

Hardy Peter D., Criminal Tax, Money Laundering, and Bank Secrecy Act Litigation, Arlington 2010.

Häberli Thomas, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz (BGG), Basel 2008 (zit.: BasK-BGG).

Hürlimann-Fersch Carolin, Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen – unter besonderer Berücksichtigung der qualifizierenden Elemente beim Steuer- und Abgabebetrug (Diss. Zürich), Zürich/Basel/Genf 2010.

Gless Sabine, in: Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, Basel 2011 (zit.: BasK-StPO).

Glutz Alexander M., Die spontane Übermittlung – Die unaufgeforderte Übermittlung von Beweismitteln und Informationen ins Ausland gemäss Art. 67a IRSG (Diss. Basel), Zürich 2010.

Jacquemoud Philippe, Revision der internationalen Amtshilfe gemäss dem Gesetz über die Börsen und den Effektenhandel (BEHG), in: SZW 5/2005, S. 1 ff.

Kaufmann Miriam, Verhilft das Bundesverwaltungsgericht dem automatischen Informationsaustausch zum Durchbruch? in: Jusletter 29. November 2010.

Lötscher Bernhard/Buhr Axel, Kann ein fingierter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» Amtshilfegrundlage in Steuersachen sein? in: Jusletter vom 18. Oktober 2010 (zit.: fingierter Verdacht).

Lötscher Bernhard/Buhr Axel, Abkommen Schweiz – USA in Sachen UBS: Sind dem Bundesverwaltungsgericht die Hände gebunden? in: Anwaltsrevue 1/2010, S. 9 ff. (zit.: Bundesverwaltungsgericht).

Molo Giovanni, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen: Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, in: ASA 80 (2011/2012), S. 143 ff.

Moreillon Laurent/De Courten Frédérique/Dupuis Michel/Geller Bernard/Piguet Christophe/Monnier Gilles, Moreillon (Hrsg.), Commentaire Romand, Entraide internationale en matière pénale, EIMP, TEJUS, LTEJUS, TEXUS, Basel/Genf/München 2004.

Oberson Xavier, L'échange international de renseignements en matière fiscale. Récents développements et perspectives pour las Suisse, in: Bellanger/Tanquerel (Hrsg.), L'entraide administrative, Journée de droit administratif 2004, Zürich 2005, S. 127 ff. (zit.: l'échange).

Oberson Xavier, La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux – «Un an après», in: FStR 2010, S. 94 ff. (zit.: nouvelle politique).

Oberson Xavier, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OECD – «the devil is in the details», in: FStR 2012, S. 5 ff. (zit.: l'art 26 MC OECD).

O'Sullivan Julie R., Federal White Collar Crime, Cases and Materials, 4. Aufl., St. Paul 2009.

Oesterhelt Stefan, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Jusletter 12. Oktober 2009.

Peter Christoph, Zum Schicksal des echten «unbeteiligten Dritten» in der Strafrechts- und Amtshilfe, in: Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz, FS zum 25-jährigen Bestehen der Juristischen Abteilung der Universität St. Gallen, 2007, S. 667 ff.

Pieth Mark, Schweizerisches Strafprozessrecht, Grundriss für Studium und Praxis, Basel 2009 (zit.: StPO).

Popp Peter, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001.

Rappo Aurelia, Le secret bancaire, les droits de la défense et la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral dans l'affaire UBS, in: RDAF 2011 II, S. 233 ff.

Reich Markus, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrates – Die Rechtslage nach dem BVG-Urteil vom 21.1.2010, in: FStR 2010, S. 111 ff.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans U., Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), Zürich 2009.

Uhlmann Felix/Trümpler Ralph, «Das Rückwirkungsverbot ist im Bereich der Amtshilfe nicht von Bedeutung», in ZSR 130 (2011) I, S. 139 ff.

Schaub Martin, Konflikt um Kundendaten: Die Situation der UBS vor dem Abkommen 09, in ZSR 130 (2011), S. 209 ff. (zit.: Konflikt).

Schaub Martin, Der UBS-Staatsvertrag und die EMRK, Bemerkungen zum Urteil A-4013/2010 des Bundesverwaltungsgerichts – gleichzeitig eine Studie zur Hierarchie des Völkerrechts, in: AJP 10/2011, S. 1294 ff. (zit.: EMRK).

Schmid Niklaus, Strafprozessrecht – Eine Einführung auf der Grundlage des Strafprozessrechtes des Kantons Zürich und des Bundes, 4. Aufl., Zürich/Genf/ Basel 2004.

Schomburg Wolfgang/Lagodny Otto/Gleß Sabine/Hackner Thomas, Einleitung, in: Schomburg/Lagodny/Gless/Hackner (Hrsg.), Internationale Rechtshilfe in Strafsachen = International cooperation in criminal matters: Kommentar zum Gesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRG), 4. Aufl. München 2006 (zit.: MünchK-IRG).

Schweizer Rainer J., Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin; in: Jusletter vom 9. Februar 2009 (zit.: Untersuchungsgehilfin).

Schweizer Rainer J., Der Rechtsstaat und die EMRK im Fall Kunden der UBS AG – Eine Kritik an der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, in: AJP 8/2011, S. 1007 ff. (zit.: Rechtsstaat).

Schweizer Rainer J., Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Strafrechtshilfe gegenüber den USA? in: Jusletter vom 27. Februar 2012 (zit.: Gruppenanfragen).

Sithian Anand, «But the Americans Made Me Do It!»: How United States v. UBS Makes the Case for Executive Exhaustion, 25 Emory Int'l L. Rev. 681 (2011).

Toscher Steven/Stein Michael R., Enforcement is coming! J. of Tax Practice & Procedure (December 2003-January 2004), S. 27 ff.

Unseld Lea, Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht – Akzessorische Rechtshilfe, Auslieferung und Vollstreckungshilfe bei Fiskaldelikten (Diss. Zürich), Zürich/Basel/Genf 2011.

Waldburger Robert, Heutige und zukünftige Praxis in der internationalen Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich, in: Nobel (Hrsg.), Aktuelle Rechtsprobleme des Finanz- und Börsenplatzes Schweiz, Bern 2004, S. 421 ff.

Weber Jonas, in: Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, Basel 2011 (zit.: BasK-StPO).

Weissenberger Philippe, Grenzüberschreitende Amtshilfe auf dem Prüfstand – Wege zu mehr Rechtssicherheit, Rechtsschutz und Effizienz, in: ASA 77 (2008/2009), S. 825 ff.

Zimmermann Robert, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. Aufl., Brüssel/Bern 2009.