

folgung wegen ähnlichem oder gleichem Verhalten spricht gegen eine politische Motivation des ausländischen Strafverfahrens.⁷²

- 28 Nach Art. 2 lit. b und c IRSG sowie nach Art. 3 Abs. 2 EAÜ ist die Rechtshilfe bei Diskriminierung der beschuldigten Person **ausdrücklich verboten**.⁷³ Dieses Verbot wird aber auch hier durch die Möglichkeit Zusicherungen bzw. Garantien einzuholen erheblich relativiert.⁷⁴

3. *Andere schwere Mängel (lit. d)*

- 29 Einem Rechtshilfeersuchen wird gemäss dieser generalklauselartigen Bestimmung nicht entsprochen, wenn Gründe zur Annahme bestehen, dass das Verfahren im Ausland **andere schwere Mängel** aufweist.⁷⁵ Diese Bestimmung, welche den nationalen Ordre public enthält,⁷⁶ scheint subsidiär zu sein. Verlangt wird, dass der schwere Mangel nicht wiedergutmacht werden kann.⁷⁷ Als schwerer Mangel kann etwa gelten, wenn das Auslieferungsdelikt im ersuchenden Staat offensichtlich nicht bestraft würde, die ersuchende Behörde offensichtlich nicht zuständig wäre oder aber die Bestrafung sich auf ein rückwirkend anzuwendendes Gesetz stützen würde.⁷⁸
- 30 Auch hier wird verlangt, dass **objektiv und ernsthaft** zu befürchten ist, dass die die Beschuldigten selber betreffenden Strafverfahren im ersuchenden Staat könnten einen schwerwiegenden Mangel i.S.v. Art. 2 aufweisen.⁷⁹
- 31 Die Rechtsprechung hat es offen gelassen, ob Art. 2 lit. d im Verhältnis zu Staaten, welche mit der Schweiz durch einen Staatvertrag verbunden sind, direkt anwendbar ist, wenn ein solcher Vorbehalt nicht staatsvertraglich ausdrücklich vereinbart worden ist.⁸⁰

Art. 3 IRSG

Art der Tat

¹ **Einem Ersuchen wird nicht entsprochen, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die nach schweizerischer Auffassung vorwiegend politischen Charakter hat, eine Verletzung der Pflichten zu militärischen oder ähnlichen Dienstleistungen darstellt oder gegen die Landesverteidigung oder die Wehrkraft des ersuchenden Staats gerichtet erscheint.**

² **Die Einrede des politischen Charakters wird keinesfalls berücksichtigt:**

a. bei Völkermord;

b. bei einem Verbrechen gegen die Menschlichkeit;

c. bei einem Kriegsverbrechen; oder

72 BStGer, 9.2.2012, RR.2011.185, E. 7; s.a. BGE 110 Ib 173, 183 E. 6 (wegen des gleichen Sachverhaltes wurde auch in den USA ein Strafverfahren geführt/Pemex Fall).

73 BGer, I. ÖRA, 13.8.2007, 1A.29/2007, E. 3.

74 BGE 122 II 379.

75 Vgl. z.B. BStGer, 3.9.2014, RR.2014.92, E. 4.2.

76 BGer, I. ÖRA, 4.3.2003, 1A.15/2003, E. 2.5; POPP, Grundzüge, N 393.

77 ZIMMERMANN, coopération⁴■, N 691.

78 Vgl. auch POPP, Grundzüge, N 394.

79 BGE 115 Ib 68 E. 6; BStGer, 19.12.2012, RR.2012.206, E. 5.2.

80 BGer, I. ÖRA, 21.10.2002, 1A.174/2002, E. 2.4; behahend ZIMMERMANN, coopération⁴■, N 691.

d. wenn die Tat besonders verwerflich erscheint, weil der Täter zur Erpressung oder Nötigung Leib und Leben von Menschen in Gefahr brachte oder zu bringen drohte, namentlich durch Entführung eines Flugzeuges, Verwendung von Massenvernichtungsmitteln, Auslösen einer Katastrophe oder durch Geiselnahme.

³ Einem Ersuchen wird nicht entsprochen, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt. Es kann jedoch entsprochen werden:

a. einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil dieses Gesetzes, wenn ein Abgabebetrug Gegenstand des Verfahrens ist;

b. einem Ersuchen nach allen Teilen dieses Gesetzes, wenn ein qualifizierter Abgabebetrug im Sinne von Artikel 14 Absatz 4 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht Gegenstand des Verfahrens ist.

Nature de l'infraction ¹ La demande est irrecevable si la procédure vise un acte qui, selon les conceptions suisses, revêt un caractère politique prépondérant, constitue une violation des obligations militaires ou d'obligations similaires, ou paraît dirigé contre la défense nationale ou la puissance défensive de l'Etat requérant.

² L'allégué selon lequel l'acte revêt un caractère politique n'est recevable en aucun cas si:

a. l'acte est un génocide;

b. l'acte est un crime contre l'humanité;

c. l'acte est un crime de guerre;

d. l'acte semble particulièrement répréhensible du fait que l'auteur, en vue d'exercer une contrainte ou une extorsion, a mis en danger ou a menacé de mettre en danger la vie et l'intégrité corporelle de personnes, notamment par un détournement d'avion, par l'utilisation de moyens d'extermination massifs, par le déclenchement d'une catastrophe ou par une prise d'otage.

³ La demande est irrecevable si la procédure vise un acte qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales ou contrevient à des mesures de politique monétaire, commerciale ou économique. Toutefois, il peut être donné suite:

a. à une demande d'entraide au sens de la troisième partie de la présente loi si la procédure vise une escroquerie en matière fiscale;

b. à une demande d'entraide au sens de toutes les parties de la présente loi si la procédure vise une escroquerie fiscale qualifiée au sens de l'art. 14, al. 4, de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif.

Genere del reato ¹ La domanda è irricevibile se il procedimento verte su un reato che, secondo la concezione svizzera, è di carattere preponderantemente politico, costituisce una violazione degli obblighi militari o di analoghi obblighi o sembra volto contro la difesa nazionale o la forza difensiva dello Stato richiedente.

² L'eccezione del carattere politico è comunque improponibile:

- a. in caso di genocidio;
- b. in caso di crimini contro l'umanità;
- c. in caso di crimini di guerra; o
- d. se il reato sembra particolarmente riprensibile poiché l'autore, a scopo di estorsione o coazione, ha messo o ha minacciato di mettere in pericolo la libertà, la vita o l'integrità fisica di persone, segnatamente con il dirottamento di un aeromobile, l'impiego di mezzi di distruzione di massa, lo scatenamento di una catastrofe o una presa d'ostaggio.

³ La domanda è irricevibile se il procedimento verte su un reato che sembra volto a una decurtazione di tributi fiscali o viola disposizioni in materia di provvedimenti di politica monetaria, commerciale o economica. Tuttavia, si può dar seguito:

- a. a una domanda d'assistenza secondo la parte terza della presente legge se il procedimento verte su una truffa in materia fiscale;
- b. a una domanda d'assistenza secondo tutte le parti della presente legge se il procedimento verte su una truffa qualificata in materia fiscale ai sensi dell'articolo 14 capoverso 4 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo.

Nature of the offence

¹ A request shall not be granted if the subject of the proceedings is an act which, in the Swiss view, is of a predominantly political nature, constitutes a violation of the obligation to perform military or similar service, or appears to be directed against the national security or military defence of the requesting State.

² The plea that an act is of a political nature shall not be taken into account under any circumstances:

- a. in cases of genocide;
- b. in cases of crimes against humanity;
- c. in cases of war crimes; or
- d. if the act appears particularly reprehensible because the offender, for the purpose of extortion or duress, has endangered or threatened to endanger the life or limb of persons, especially by hijacking aircraft, using means of mass extermination, causing a catastrophe or taking hostages.

³ A request shall not be granted if the subject of the proceedings is an offence which appears to be aimed at reducing fiscal duties or taxes or which violates regulations on currency, trade or economic measures. However, a request may be granted:

- a. for mutual assistance under Part Three of this Act if duty or tax fraud is the subject of the proceedings;
- b. under any part of this Act if aggravated duty or tax fraud as defined in Article 14 paragraph 4 of the Federal Act of 22 March 1974 on Administrative Criminal Law is the subject of the proceedings.

Analoge staatsvertragliche Regelungen: Art. 1 Ziff. 2, Art. 2 lit. a EÜR; Art. 3 f. EAÜ; Art. 1 ZP-EAÜ; Art. 2 ZP2-EAÜ; Art. 3 AVUS

Inhaltsübersicht

	Note
I. Ausschlussgründe von Art. 3 Abs. 1	1
II. Einrede des «politischen Charakters» eines Delikts	2
1. Politische Delikte	2
2. Prüfungsinstanzen	6
3. Der politisierte Terrorismusbegriff	7
4. Völkerrechtlicher Kontext	12
III. Einrede des «militärischen» Charakters eines Delikts	13
1. Unechte militärische Delikte	14
2. Echte militärische Delikte	15
IV. Unzulässigkeit der Einrede des politischen Delikts (Art. 3 Abs. 2)	16
1. Revision von 2010	17
2. Völkermord (lit. a)	18
3. Verbrechen gegen die Menschlichkeit (lit. b)	19
4. Kriegsverbrechen (lit. c)	20
5. Besonders verwerfliche Tat (lit. d)	21
V. Einleitung zu Abs. 3	22
1. Internationale Behördenhilfe in Steuersachen	22
2. Zur internationalen Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen	58
3. Zur internationalen (Informations-)Amtshilfe in Steuersachen	135
VI. Tat, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint («Fiskaldelikt»)	178
1. Das Fiskaldelikt	178
2. Konkurrenz von Fiskaldelikt und gemeinrechtlichem Delikt	231
3. Weitere Elemente der abgaberechtlichen Rechtshilfe	246
4. Rechtsfolgen	273
VII. Tat, die Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt («Devisendelikt»)	275

Literatur zu Abs. 1 und 2

U. CASSANI, Le train de mesures contre le financement du terrorisme: une loi nécessaire?, SZW 2003, 293–313 (zit. Cassani, SZW 2003); M. FORSTER, Internationales Strafrecht im Spannungsfeld der Weltpolitik. Zu den rechtshistorischen und geopolitischen Hintergründen der Auslieferungsfälle Adamov, Kosovo und kurdischer Widerstand, in: P. Nobel et al. (Hrsg.), Festgabe 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen (HSG), Zürich 2007, 165–179 (zit. Forster, Weltpolitik); M. FORSTER, Terroristischer Massenmord an Zivilisten als «legitimer Freiheitskampf» (im Sinne von Art. 260^{quinquies} Abs. 3 StGB) kraft «Analogieverbot»? , ZStrR 2006, 331–338 (zit. Forster, ZStrR 2006); M. FORSTER, Zur Abgrenzung zwischen Terroristen und militanten «politischen» Widerstandskämpfern im internationalen Strafrecht. Am Beispiel des serbisch-kosovo-albanischen Bürgerkriegs, ZBJV 2005, 213–238 (zit. Forster, ZBJV 2005); M. FORSTER, Die Strafbarkeit der Unterstützung (insbesondere Finanzierung) des Terrorismus. Al-Qaïda, ETA, Brigade Rosse – das schweizerische Antiterrorismus-Strafrecht auf dem Prüfstand, ZStrR 2003, 423–447 (zit. Forster, ZStrR 2003); H. VEST/A. ZIEGLER/J. LINDENMANN/S. WEHRENBURG (Hrsg.), Die völkerrechtlichen Bestimmungen des StGB, Kommentar, Zürich 2014 (zit. Vest et al.-Bearbeiter).

I. Ausschlussgründe von Art. 3 Abs. 1

Art. 3 Abs. 1 statuiert (im Rahmen der Allgemeinen Bestimmungen des Ersten Teils IRSG) für Auslieferungersuchen und Ersuchen um andere (akzessorische oder «kleine») Rechtshilfe¹ **Ausschlussgründe** (Rechtshilfehindernisse) hinsichtlich der «**Art der Tat**».

¹ Art. 3 ist auch auf die *unaufgeforderte Weitergabe* von Beweismitteln und Informationen gem. Art. 67a anwendbar (BGE 139 IV 137, 153 E.5.1.4). Hingegen schützt die Einrede des politischen oder militärischen Deliktes *nicht* gegen die *Überstellung* an ein internationales Strafgericht, etwa den *Internationalen Strafgerichtshof* ICC (Art. 89 Römer Statut [SR 0.312.1] i.V.m. Art. 2

Diese betreffen Delikte, «die nach schweizerischer Auffassung *vorwiegend politischen Charakter*»² aufweisen (N 2■ ff.) oder sich gegen *militärische* Pflichten (bzw. gegen die Landesverteidigung, N 13–15■) richten. Zum Ausschlussgrund des *Fiskaldelikt*es (Abs. 3) s. N 22■ ff.³

II. Einrede des «politischen Charakters» eines Delikts

1. Politische Delikte

- 2 Das Bundesgericht prüft die Frage, ob ein «vorwiegend» **politisches Delikt** vorliegt, welches nach Art. 3 Abs. 1 die Rechtshilfe ausschliesst, mit freier Kognition.⁴ In Literatur und Praxis wird zwischen so genannt «*absolut*» politischen und «*relativ*» politischen Delikten unterschieden:

a) Absolut politische Delikte

- 3 Bei «**absolut**» politischen Delikten steht das geschützte *Rechtsgut* in unmittelbarem Zusammenhang mit politischen Vorgängen. Darunter fallen namentlich Straftaten, welche sich ausschliesslich gegen die soziale und politische *Staatsorganisation* richten, wie etwa Angriffe gegen die verfassungsmässige Ordnung, Landes- oder Hochverrat.⁵ Nicht unter die «*absolut*» politischen Delikte fallen Straftaten, deren *objektiver Tatbestand* keinen Angriff auf den Staat und dessen grundlegende Institutionen umfasst, etwa der (auch politisch motivierte) *Mordanschlag* auf einen Journalisten,⁶ ein politisch stark konnotierter *Abgabebetrug*⁷ oder illegale *Kriegswaffengeschäfte* (mit Beteiligung von Behördenvertretern).⁸

und 16 Abs. 1 ZISG; s.a. Art. 3 Abs. 2 IRSG [N 16■ ff.] und Art. 3 Abs. 2 des BG über die Zusammenarbeit mit den Internationalen Gerichten zur Verfolgung schwerwiegender Verletzungen des humanitären Völkerrechts [SR 351.20]; ZIMMERMANN, *coopération*³, N 616).

- 2 Zum separaten Ausschlussgrund der Strafverfolgung wegen «*politischen Anschauungen*» der verfolgten Person als «schwerer Mangel» des ausländischen Verfahrens s. Art. 2 lit. b. Bei Art. 3 Abs. 1 geht es um die Qualifikation des verfolgten *Delikt*es (nach schweizerischer Auffassung) als vorwiegend politisch, bei Art. 2 lit. b um eine *diskriminierende Verfolgung* durch den ersuchenden Staat aus politischen Motiven (vgl. z.B. Fall Yukos/Chordokowski, BGer, I. ÖRA, 13.8.2007, 1A.29/2007, E. 2–3; BGE 130 II 329). Zum «Dualismus» und zu Überschneidungen zwischen den beiden Ausschlussgründen s. POPP, *Grundzüge*, N 136.
- 3 Diverse Rechtshilfeverträge sehen noch *weitere verwandte Ausschlussgründe* (hinsichtlich der Natur des verfolgten Delikt)es vor, nämlich bei gewissen *Finanz-, Devisen- und Zoll*delikten usw. (s. ZIMMERMANN, *coopération*³, N 631–635).
- 4 BGE 130 II 337, 344 E. 3.4; 128 II 355, 365 E. 4.3; 125 II 569, 577 f. E. 9b.
- 5 BGE 130 II 337, 342 E. 3.2; 128 II 355, 364 E. 4.2; 125 II 569, 578 E. 9b m.Hinw.; vgl. CR *Entraide*, *Introd. gén.* N 695; FORSTER, ZBJV 2005, 220; GLESS, *Internationales Strafrecht*, N 346; POPP, *Grundzüge*, N 143; ZIMMERMANN, *coopération*³, N 617, 622; zum rechtshistorischen Hintergrund s. POPP, *Grundzüge*, N 131–133.
- 6 BGE 109 Ib 64, 71 E. 6a m.Hinw.
- 7 Deutsche «*Parteispendenaffäre*»: BGE 115 Ib 68, 85 E. 5a.
- 8 Sog. «*Iran/Contra-Affäre*» um illegale *Waffenlieferungen* von US-Offiziellen an den Iran und an die Contra-Rebellen in Nicaragua: BGE 113 Ib 175, 179 E. 6a. Wenn das geschützte Rechtsgut *neben* der Staatsorganisation auch ein *gemeinrechtliches Element* aufweist (sog. «komplex politische Delikte»), dazu POPP, *Grundzüge*, N 143) liegt nach der Praxis des Bundesgerichtes *kein* absolut politisches Delikt vor. Wenn ein *gemeinrechtliches* Delikt politischen *Zwecken* (bzw. dem Angriff auf die Staatsorganisation) dient (sog. «konnex politische Delikte»), ist ebenfalls ein *relativ* politisches Delikt zu prüfen (dazu N 4■).

b) Relativ politische Delikte

Ein «relativ» politisches Delikt liegt nach der Bundesgerichtspraxis vor, wenn einer gemeinrechtlichen Straftat im konkreten Fall ein vorwiegend politischer Charakter zukommt. Der vorwiegend politische Charakter ergibt sich aus der politischen Natur der Umstände, Beweggründe und Ziele, die den Täter zum Handeln bestimmt haben und die in den Augen des schweizerischen Rechtshilferichters («nach schweizerischer Auffassung») vorherrschend erscheinen.⁹ Das Delikt muss stets im Rahmen eines Kampfes um die Macht im Staat begangen worden sein und in einem engen Zusammenhang mit dem Gegenstand dieses Kampfes stehen. Darüber hinaus müssen die fraglichen Rechtsgüterverletzungen in einem angemessenen Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen, und die auf dem Spiel stehenden politischen Interessen müssen wichtig und legitim genug sein, um die Tat zumindest «einigermaßen verständlich» erscheinen zu lassen.¹⁰ Zu denken ist hier insb. an den Einsatz von illegalen Mitteln gegen diktatorische oder systematisch die Menschenrechte verletzende Regimes. Bei schweren Gewaltverbrechen, namentlich Tötungsdelikten, wird der politische Charakter i.d.R. verneint. Ausnahmen könnten allenfalls bei eigentlichen offenen Bürgerkriegsverhältnissen gegeben sein, oder wenn das betreffende Delikt (etwa im Falle eines «Tyrannenmordes») das einzige praktikable Mittel zur Erreichung wichtiger humanitärer Ziele darstellen würde.¹¹ Diese Praxis des Bundesgerichtes gilt auch bei der Prüfung der Frage, ob es sich beim Verfolgten um einen mutmasslichen Terroristen oder einen bewaffneten politischen Widerstandskämpfer handelt (zu dieser schwierigen Abgrenzung s. N 7–12 ■). Art. 3 Abs. 2 schränkt den Anwendungsbereich des politischen Deliktes als Rechtshilf Hindernis noch weiter ein, nämlich bei Völkermord (lit. a), Verbrechen gegen die Menschlichkeit (lit. b), Kriegsverbrechen (lit. c) oder bei «besonders verwerflich» erscheinenden Delikten (etwa erpresserischer Flugzeugentführung) (lit. d), dazu N 16 ■ ff. Falls weder ein «absolut» noch ein «relativ» politisches Delikt vorliegt, besteht kein Ausschlussgrund aufgrund der verfolgten Deliktsart. Um auch jede indirekte (oder nachträgliche) Verwertung für politische Straftaten auszuschliessen, verbindet die Schweiz die bewilligte Rechtshilfe (für gemeinrechtliche Delikte) mit einem entsprechenden Spezialitätsvorbehalt (Art. 38 und 67 i.V.m. Art. 3 Abs. 1–2 und Art. 6 Abs. 1).¹² Zur Entlastung des Verfolgten ist Rechtshilfe

9 Massgeblich können somit (nach dem Wortlaut des Gesetzes) nicht die politischen Auffassungen der machthabenden Behörden (oder ihrer politischen Gegner) im ersuchenden Staat sein, zumal wenn rivalisierende Gruppierungen oder Bürgerkriegsparteien Delikte begehen, um an die Macht zu gelangen (s.a. CR Entraide, Introd. gén. N 693; POPP, Grundzüge, N 137; ZIMMERMANN, coopération³, N 613, 618; für das deutsche Recht ebenso SCHOMBURG et al., Kommentar⁵, § 6 IRG N 22a, allerdings krit. zur «Übergewichtstheorie», N 20). Zur besonderen Gefahr der einseitigen «Politisierung» des Terrorismusbegriffes s. N 7–11 ■. Zur Klärung der sich hier stellenden Fragen ist der schweizerische Rechtshilferichter regelmässig auf internationalstrafrechtlich-geopolitische und rechtshistorische interdisziplinäre Untersuchungen angewiesen (vgl. dazu FORSTER, Weltpolitik, 165 ff., 179; s.a. POPP, Grundzüge, N 150). Er verfügt dabei im Einzelfall über einen weiten Ermessensspielraum (BGE 131 II 235, 246 E. 3.4 m. Hinw.; ZIMMERMANN, coopération³, N 613).

10 BGE 130 II 337, 342 f. E. 3.2; 128 II 355, 365 E. 4.2; 125 II 569, 578 E. 9b; vgl. CR Entraide, Introd. gén. N 696–704; FORSTER, ZBJV 2005, 221; GLESS, Internationales Strafrecht, N 347; ausführlich POPP, Grundzüge, N 138–142, 146–152; ZIMMERMANN, coopération³, N 613, 618, 623–625.

11 BGE 130 II 337, 343 E. 3.3; 128 II 355, 365 E. 4.2; 110 Ib 280, 285 f. E. 6d; 109 Ib 64, 71 f. E. 6a; vgl. FORSTER, ZBJV 2005, 221; POPP, Grundzüge, N 147–152; ZIMMERMANN, coopération³, N 613–615. Bei Auslieferungersuchen gestützt auf das EAÜ wegen Angriffs auf das Leben eines Staatsoberhauptes (oder eines Mitglieds seiner Familie) ist die Einrede des politischen Deliktes ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 3 Ziff. 3 EAÜ). Zum historischen Hintergrund der sog. belgisch-napoleonischen «Attentatsklausel» s. POPP, Grundzüge, N 133.

12 Siehe auch Art. 2 lit. a EÜR, lit. b des Vorbehaltes der Schweiz zu Art. 2 EÜR (dazu BGE 126 II 316, 318 f. E. 2a) sowie Art. 14 EAÜ (BGE 112 Ib 576, 591 f. E. 11a). Nach Art. 6 Abs. 2 (i.V.m.

auch wegen politischen Delikten zulässig (Art. 63 Abs. 5). Die *diskriminierende Verfolgung* durch den ersuchenden Staat aus politischen *Motiven* fällt demgegenüber unter den separaten Ausschlussgrund von Art. 2 lit. b.¹³

c) *Eingrenzungen aufgrund der Anti-Terrorismus-Konvention*

- 5 Gemäss Art. 2 Ziff. 1 EÜBT¹⁴ kann der ersuchte Staat im Falle von Auslieferungsersuchen entscheiden, dass eine schwere Gewalttat gegen das *Leben*, die *körperliche Unversehrtheit* oder die *Freiheit* einer Person nicht als politische oder mit einer solchen zusammenhängenden Straftat angesehen wird. Analoges gilt für den *Versuch*, eine solche schwere Gewalttat zu begehen, oder für die *Beteiligung* daran als Mittäter oder Gehilfe.¹⁵ Keine politische Straftat im Sinne des EÜBT liegt namentlich bei schweren Straftaten vor, die in einem Angriff auf das Leben, die körperliche Unversehrtheit oder die Freiheit völkerrechtlich geschützter Personen (einschliesslich Diplomaten) bestehen.¹⁶ Das gleiche gilt für *Entführungen*, *Geiselnahmen*, *schwere* widerrechtliche *Freiheitsentziehungen* oder für Straftaten, bei deren Begehung eine *Bombe*, eine Handgranate, eine Rakete, eine automatische Schusswaffe oder ein Sprengstoffbrief oder -paket verwendet wird, wenn dadurch *Personen gefährdet* werden.¹⁷ Keine politische Straftat stellt schliesslich der *Versuch* dar, eine der genannten Straftaten zu begehen, oder die *Beteiligung* daran als Mittäter oder Gehilfe.¹⁸ Weitere Ausschlüsse können sich auch aus *bilateralen* Verträgen ergeben (etwa bei Rechtshilfeersuchen der USA zur Verfolgung von Delikten des *organisierten Verbrechens*: Art. 2 Ziff. 2 lit. a i. V.m. Ziff. 1 lit. c [1] RVUS). Zum Vornherein *ausgeschlossen* ist die Einrede des politischen Deliktes (bei Ersuchen an die Schweiz) in den Fällen von Art. 3 Abs. 2 lit. a–d IRSG (dazu N ■ 16 ff.).¹⁹

2. *Prüfungsinstanzen*

- 6 Über die Einrede des politischen Deliktes gegen *Auslieferungsersuchen entscheidet* (erstinstanzlich) die Beschwerdekammer des *Bundesstrafgerichts* auf Antrag des BJ (Art. 55 Abs. 2),²⁰ zweitinstanzlich (unter den Voraussetzungen von Art. 84 BGG) das Bundesgericht.²¹ Die *übrigen* Auslieferungsvoraussetzungen prüft erstinstanzlich das BJ (Art. 55 Abs. 1, Art. 17 Abs. 2 Satz 2).²² Bei Ersuchen um *andere* (akzessorische) Rechtshilfe gelten (auch für die Prüfung der Einrede des politischen Deliktes) die allgemeinen Zuständigkeitsregeln von Art. 16–17 bzw. Art. 79–79a.

Art. 3 Abs. 1) IRSG *ausgeschlossen* ist die Rechtshilfe nur, wenn ein *absolut* politisches Delikt allfällige konkurrierende gemeinrechtliche Delikte «nach allen Seiten umfasst». Vorbehalten sind auch hier die Fälle von Art. 3 Abs. 2.

13 Vgl. z.B. den Fall Yukos/Chordokowski, BGer, I. ÖRA, 13.8.2007, 1A.29/2007, E. 2–3; BGE 130 II 329; unklar in der normativ-begrifflichen Abgrenzung GLESS, Internationales Strafrecht, N 347.

14 Zur Einbettung von Art. 3 IRSG in den *völkerrechtlichen Kontext* (EAÜ, EÜR, EÜBT, Protokoll-EÜBT) s. N 12.

15 Art. 2 Ziff. 3 EÜBT; FORSTER, ZBJV 2005, 219; ZIMMERMANN, coopération³, N 615.

16 Art. 1 lit. c EÜBT.

17 Art. 1 lit. d–e EÜBT.

18 Art. 1 lit. f EÜBT; vgl. FORSTER, ZBJV 2005, 219.

19 Diese Bestimmung geht auch dem EÜBT (sowie dem EAÜ und EÜR) nach dem «Günstigkeitsprinzip» vor.

20 Die Prüfung der Einrede des politischen Deliktes durch das BStGer erfolgt (sinngemäss) im Beschwerdeverfahren nach Art. 25 (Art. 55 Abs. 3).

21 BGE 130 II 337, 339 f. E. 1.1 betraf noch die *alte* Rechtslage vor der Revision der Bundesrechtspflege von 2007.

22 Zweitinstanzlich das BStGer (Art. 25 Abs. 1); evtl. in dritter Instanz auch noch das BGer (unter den Voraussetzungen von Art. 84 BGG).

3. Der politisierte Terrorismusbegriff

Nach den Terrorattacken auf die USA vom 11.9.2001 hat sich das internationale Strafrecht stark verändert. Einerseits braucht es konsequente internationale Anstrengungen zur strafrechtlichen Verfolgung terroristischer Schwerverbrecher. Andererseits darf sich das internationale Strafrecht nicht zu politischen oder gar menschenrechtswidrigen Zwecken²³ manipulieren und missbrauchen lassen: Die **Terrorismus**-Definition ist stark von *weltanschaulich-ideologischen* Perspektiven geprägt: «One man's terrorist is another man's freedom fighter». Massive Gewaltanwendungen bis hin zu terroristischen Anschlägen reflektieren nicht selten die Verzweiflung von betroffenen Menschen in rücksichtslos und brutal geführten **Bürgerkriegen** bzw. regionalen Konflikten mit Zehntausenden von Toten und Millionen von Vertriebenen.²⁴ Bei faktischen Bürgerkriegsverhältnissen bezichtigen sich regelmässig beide Seiten eines «terroristischen» Vorgehens oder schwerster Menschenrechtsverletzungen. Ein derart *politisierter Terrorismusbegriff* dient nicht selten als Vorwand für ein noch gewaltsameres Vorgehen gegeneinander.²⁵ Die Prüfung, wo «legitimer» Widerstandskampf gegen Unterdrückung oder Besetzung (bzw. ein «politischer» Konflikt etwa im Rahmen einer Bürgerkrieges) aufhört und wo terroristische Kriminalität anfängt, gehört zu delikatesten Aufgaben der im Bereich der internationalen Rechtshilfe zuständigen Gerichte.²⁶

Der heiklen Unterscheidung zwischen «legitimen» Widerstandskämpfern bzw. Bürgerkriegsparteien auf der einen und Terroristen auf der anderen Seite wurde gesetzgeberisch auch beim Erlass von Art. 260^{quinquies} StGB (Terrorismusfinanzierung)²⁷ Rechnung getragen. Dieser sieht in Abs. 3 *Strafbarkeitsausschlüsse* vor bei Personen, welche namentlich (das humanitäre Kriegsvölkerrecht respektierende) *Bürgerkriegsparteien* finanziell unterstützen oder auch *Freiheitskämpfer* gegen Unterdrückung und Besetzung bzw. politische Aktivisten, die zur Durchsetzung ihrer ideellen und politischen Anliegen «angemessene» Mittel des gewalttätigen Widerstands einsetzen.²⁸ Auch die Anwendung von Art. 260^{ter} Ziff. 1 StGB (Unterstützung bzw. Beteiligung an einer terroristischen Organisation) verlangt eine analoge Abgrenzung zwischen Terroristen und politischen Widerstandskämpfern.²⁹

23 Etwa im Rahmen von Entführungen und Folterungen von mutmasslichen Terroristen durch die CIA auch auf europäischem Boden.

24 Insbesondere Palästina-Konflikt, Bürgerkriege auf dem Balkan, Kurdenkonflikt in der Türkei, Tschetschenienkriege, Bürgerkriege in Afghanistan, Irak, Syrien oder Sudan.

25 Vgl. FORSTER, ZBJV 2005, 215.

26 Ist z.B. jeder tschetschenische Aktivist oder Partisan, der angesichts des Vorgehens der russischen Armee in seiner Heimat zu den Waffen greift, ein Terrorist? Sind militante Widerstandskämpfer, die während der Bürgerkriege in Bosnien oder im Kosovo (nach Massakern an Zivilisten oder als Reaktion auf sog. «ethnische Säuberungen») auf feindliche Truppen schossen, als Verbrecher zu verfolgen? Ist jeder Palästinenser, der sich gegen die militärische Besetzung oder gegen die völkerrechtswidrige Siedlungspolitik der israelischen Regierung gewaltsam (etwa im Rahmen der «Intifada») zur Wehr setzt, ohne weiteres ein Terrorist? Vgl. zu solchen Fragen FORSTER, Weltpolitik, 171 ff.; DERS., ZStrR 2006, 331 ff.; DERS., ZBJV 2005, 213 ff.; DERS., ZStrR 2003, 430, 434 f., 444 f.

27 In Kraft seit 1.10.2003.

28 BGE 130 II 337, 343 f. E. 3.3; CASSANI, SZW 2003, 301 f.; FORSTER, ZStrR 2003, 444 f. Dabei kommt es massgeblich auf die *Art und Weise* bzw. die verwendeten *objektiven* Mittel des Freiheitskampfes an. Eine täter-subjektivistische Definition des «legitimen» Kampfes für Freiheit, Demokratie und Rechtsstaatlichkeit ist abzulehnen, FORSTER, ZStrR 2006, 331 ff.

29 BGE 130 II 337, 344 E. 3.3; FORSTER, ZStrR 2003, 445; DERS., ZBJV 2005, 221; s.a. CASSANI, SZW 2003, 299 f., 301 f.

a) *Kosovo-Urteile*

- 9 In seinem ersten Kosovo-Urteil (BGE 130 II 337) erwog das Bundesgericht,³⁰ dass in heiklen Fällen «erhöhte Anforderungen an die Ausführlichkeit, Widerspruchsfreiheit und Verlässlichkeit» eines Auslieferungsersuchens zu verlangen seien. Da in verschiedenen Punkten unklar war, ob die Rechtshilfenvoraussetzungen erfüllt waren, hob das BGer den Auslieferungsentscheid auf und wies den Fall zur Vornahme weiterer Abklärungen und Neuurteilung an das BJ zurück. Gestützt auf zusätzliche Abklärungen bestätigte das BJ seinen Auslieferungsentscheid. Die vom Verfolgten erneut erhobene Beschwerde wies das BGer in seinem *zweiten* Kosovo-Urteil (BGE 131 II 235) ab. Das BGer erkannte zwar den Bürgerkriegshintergrund von Anschlägen der ANA («Albanian National Army») gegen serbische Sicherheitskräfte (darunter die Tötung eines serbischen Polizisten). Es wies jedoch darauf hin, dass die ANA nicht ausschliesslich Gewalttaten gegen verfeindete Sicherheitskräfte verübt hatte, sondern auch *Bombenanschläge* gegen *zivile Einrichtungen*. Da die ANA im fraglichen Tatzeitraum die Tatbestandsmerkmale einer *verbrecherischen Organisation* (i.S.v. Art. 260^{ter} Ziff. 1 StGB) erfüllte und der Verfolgte die ANA logistisch und finanziell *unterstützt* hatte, wurde eine auslieferungsfähige Straftat bejaht. Das BGer wies auch die Einrede des Verfolgten ab, er werde *politisch verfolgt*: Bei politisch-ideologisch bzw. religiös motivierten terroristischen Gewaltverbrechen wie *Bombenanschlägen* und *Tötungsdelikten* sei eine internationalstrafrechtliche Verfolgung grundsätzlich zulässig. Zwar könnten bei offenen Bürgerkriegen (oder auch im Widerstandskampf gegen fremde Besatzung oder diktatorische Regimes) allenfalls Ausnahmen in Frage kommen, eine solche Ausnahme sei jedoch hier nicht gegeben.³¹

b) *Urteile kurdischer Widerstand*

- 10 Im Fall «Erdogan» warfen die türkischen Behörden dem Verfolgten vor, er habe sich im Rahmen von gewalttätigen Auseinandersetzungen zwischen der (linksextremen) separatistischen Organisation *DHKP-C* und türkischen Sicherheitskräften wegen «Terrorismus» strafbar gemacht. Das BGer wies (in BGE 133 IV 58) auf die lange *Dauer* des Verfahrens sowie auf *Mängel* und Widersprüche des Auslieferungsersuchens hin. Es fehlte an ausreichend verlässlichen Verdachtsgründen dafür, dass der Verfolgte sich eines Tötungsdeliktes bzw. der Unterstützung einer terroristischen Organisation strafbar gemacht hatte.³² Zudem hätte eine Auslieferung «Erdogans» dem Sinn und Zweck des EAÜ widersprochen. Dabei war dem jugendlichen Alter des Verfolgten zur Tatzeit (15–16 Jahre) Rechnung zu tragen, der damaligen Situation in seiner Heimat sowie den Umständen seiner Immigration in die Schweiz. Das BGer beurteilte die völkerrechtlichen Auslieferungsvoraussetzungen im Fall «Erdogan» als nicht erfüllt und ordnete die Haftentlassung des Verfolgten an.³³
- 11 Anders entschied das BGer im Falle eines weiteren (kurdischstämmigen) türkischen Staatsangehörigen (BGE 133 IV 76). Hier *bewilligte* das Bundesgericht die Auslieferung. Dem Verfolgten wurde von der Türkei vorgeworfen, er habe sich als *Führungsmit-*

30 Zum Eintretenserfordernis des «besonders bedeutenden Falles» (Art. 84 BGG) bei *politisch stark konnotierten* Fällen von Beschwerden an das BGer s.a. BSK BGG²-AEMISEGGER/FORSTER, Art. 84 N 32a Fn 77.

31 Vgl. dazu näher FORSTER, ZBJV 2005, 229–235; DERS., Weltpolitik, 172–175.

32 BGE 133 IV 58, 63–75 E. 5; bei «Erdogan» handelte es sich um einen zum Tatzeitpunkt 15- bis 16-jährigen Mitläufer einer bewaffneten separatistischen Organisation auf dem Höhepunkt des türkisch-kurdischen Bürgerkrieges (vgl. BGE 133 IV 58, 74 f. E. 5.3.4–5.3.7).

33 Vgl. dazu näher FORSTER, Weltpolitik, 175–178. Vom Bundesstrafgericht verweigert wurde die Auslieferung an die Türkei auch in einem mit Urteil 1C_91/2007 vom 23.10.2007 behandelten Fall.

glied der PKK an einer Vielzahl von schweren Verbrechen beteiligt, denen nicht zuletzt zahlreiche *Zivilpersonen* zum Opfer gefallen seien. Insbesondere wurde ihm die massgebliche Beteiligung an der Tötung eines sog. «Dorfwächters» zur Last gelegt. Das Bundesgericht verwarf den Einwand, diese Vorwürfe seien rein «politischer» Natur.³⁴ Es erwog jedoch, dass gerade bei mutmasslichen PKK-Kämpfern der nach wie vor angespannten *Menschenrechtslage* in der Türkei Rechnung zu tragen sei. Berichte über Fälle von Grundrechtsverletzungen dürften nicht leicht genommen werden. Im beurteilten Fall rechtfertige dies aber nicht den Ausschluss jeglicher Rechtshilfe. Auch Staaten, die eine dramatische Bürgerkriegsgeschichte und Probleme bei der konsequenten Gewährleistung der Menschenrechte zu bewältigen haben, müsse es grundsätzlich möglich sein, zur Verfolgung von schweren Verbrechen bzw. terroristischen Anschlägen Rechtshilfe zu erhalten. Das internationale Strafrecht dürfe allerdings weder zu politischen Zwecken missbraucht werden, noch seinerseits allfälligen Menschenrechtsverletzungen Vorschub leisten. In politisch konnotierten und völkerrechtlich heiklen Fällen sei daher besonderes Gewicht auf wirksame und überprüfbare *Menschenrechtsgarantien* zu legen. Das BGR bewilligte zwar grundsätzlich die Auslieferung. Der Vollzug der Auslieferung wurde jedoch von der *Bedingung* abhängig gemacht, dass die Türkei praxiskonforme überprüfbare *Garantieerklärungen* abgibt.³⁵ Trotz rechtskräftiger Auslieferung wurde der Verfolgte aber schliesslich nicht ausgeliefert, da ihm in der Zwischenzeit von den eidgenössischen Behörden (im separat hängigen Asylverfahren) die *Flüchtlingseigenschaft* zuerkannt wurde. Entsprechende *Doppelspurigkeiten* zwischen Auslieferungs- und Asylrecht wurden in der Folge behoben mit dem BG vom 1.10.2010 über die *Koordination* des Asyl- und des Auslieferungsverfahrens.³⁶

4. Völkerrechtlicher Kontext

Auch Art. 3 Ziff. 1 EAÜ (Auslieferung) sowie Art. 2 lit. a EÜR und Art. 18 Ziff. 1 lit. d GwÜ (akzessorische Rechthilfe) sehen die Einrede des politischen Delikts vor (ohne den Begriff des politischen Deliktes näher zu definieren). Das EÜBT zielt darauf ab, bei «echtem» Terrorismus (dazu N 7–11 ■) die Einrede des politischen Delikts *einzuschränken* und damit die Rechtshilfe zu «entpolitisieren» (N 5 ■). Allerdings setzt das EÜBT den begründeten Vorwurf voraus, dass der Verfolgte an einer spezifischen terroristischen Straftat (wie z.B. Bombenattentat, Mordanschlag usw.) als *Mittäter* oder *Gehilfe* einen *konkreten kausalen Tatbeitrag* geleistet hat.³⁷ Oft kann den Terrorismusverdächtigen aber eine solche Beteiligung an einer konkreten terroristischen Straftat nicht nachgewiesen werden. In vielen Fällen beschränkt sich der Vorwurf auf eine allgemeine logistische Unterstützung der fraglichen Organisation.³⁸ Das *Protokoll zur Änderung* des EÜBT vom 15.5.2003 (ETS 190) wurde von der Schweiz am 7.9.2006 ratifiziert.³⁹ Es ist aber noch

12

34 Das BGR erwog, die zahlreichen schweren Verbrechen der PKK, nicht zuletzt gegen Zivilpersonen, könnten «selbst in bürgerkriegsähnlichen Auseinandersetzungen» nicht mehr als «angemessene oder wenigstens einigermaßen verständliche Mittel des gewalttätigen Widerstands gegen die geltend gemachte ethnische Verfolgung und Unterdrückung» angesehen werden. «Angriffe, die unterschiedslos auch Unbeteiligte bzw. Zivilisten treffen», seien bereits durch Art. 51 Ziff. 4 des I. Zusatzprotokolls zu den Genfer Abkommen vom 12.8.1949 – «auch im sogenannten «Befreiungskampf» – absolut verboten» (BGE 133 IV 76, 84 f. E. 3.8).

35 Vgl. dazu FORSTER, Weltpolitik, 178.

36 AS 2011 925; in Kraft seit 1.4.2011, mit Revision von Art. 83 lit. d Ziff. 1 BGG; vgl. BSK BGG²-AEMISEGGER/FORSTER, Art. 84 N 20.

37 Vgl. FORSTER, ZBJV 2005, 219.

38 Vgl. z.B. BGE 128 II 362 E. 2.5; 130 II 346 E. 6.2.

39 Vgl. Botschaft vom 2.2.2005, BBl 2005 1555 ff.

nicht in Kraft getreten.⁴⁰ Das Protokoll-EÜBT *erweitert* den Katalog terroristischer Straftaten, die von der Einrede des politischen Deliktes *ausgeschlossen* sind.⁴¹ Dazu gehört insb. die *Terrorismusfinanzierung*.⁴²

III. Einrede des «militärischen» Charakters eines Delikts

- 13 Einem Rechtshilfeersuchen wird auch nicht entsprochen, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Straftat ist, die nach *schweizerischer* Auffassung eine **Verletzung der Pflichten zu militärischen oder ähnlichen Dienstleistungen** darstellt oder gegen die **Landesverteidigung** oder die **Wehrkraft** des ersuchenden Staats gerichtet erscheint (Art. 3 Abs. 1). Soweit die fragliche Straftat nicht gleichzeitig auch als *gemeinrechtliches* Delikt strafbar ist, besteht auch gestützt auf das EÜR und EAÜ keine Verpflichtung zur Rechtshilfe wegen (echten) «militärischen» strafbaren Handlungen (Art. 1 Ziff. 2 EÜR, Art. 4 EAÜ). Das GwÜ hingegen lässt eine Ablehnung der Rechtshilfe *nur* für «politische oder fiskalische» Straftaten zu (Art. 18 Ziff. 1 lit. d GwÜ). Nach der Praxis des Bundesgerichtes gelten als **echte militärische Delikte** (oder «rein» militärische Tatbestände) in diesem (engeren) Sinne («*reati puri del diritto militare*») nur Straftaten, die sich *ausschliesslich* gegen *militärische Rechtsgüter* («*beni militari*») richten und i.d.R. (als Sonderdelikte) nur von *Militärpersonen* («*commessi solo da militari*») begangen werden können.⁴³ Im *schweizerischen* Militärstrafrecht sind die **unechten militärischen Delikte** (die bereits *gemeinrechtlich* strafbar sind) in Art. 108–179 MStG geregelt.

1. Unechte militärische Delikte

- 14 Nicht unter die (echten) militärischen Delikte im genannten Sinne fallen etwa *Amts-* und *Korruptionsdelikte*, die auch von nichtmilitärischen Funktionsträgern begangen werden können bzw. auch als *gemeinrechtliches* Delikt unter Strafe stehen,⁴⁴ *Tötungsdelikte* (Art. 115–120 MStG), *Vermögensdelikte* (Art. 129–139 MStG) oder Verstösse gegen Ausfuhrverbote für Rüstungs- und Hochtechnologiegüter.⁴⁵ Dass die verfolgte Straftat durch eine *Militärperson* begangen (und von einem Militärgericht beurteilt) wurde und dies bei der Strafzumessung (oder bei der Beurteilung von Fragen der Gesetzeskonkurrenz) Berücksichtigung fand, lässt sie noch nicht als «militärisch» erscheinen.⁴⁶ In der Lehre werden bei den *unechten* («nicht reinen») Militärdelikten auch noch sog. «**gemischt-militärische**» **Delikte** unterschieden. Bei Letzteren besteht zwar ebenfalls ein

40 Sobald das Protokoll-EÜBT von allen 42 Signatarstaaten ratifiziert und in Kraft getreten ist, wird es das EÜBT von 1977 ersetzen. Dem neuen EÜBT können auch Staaten beitreten, die nicht Mitglieder des Europarates sind (Art. 10 Ziff. 3 Protokoll-EÜBT, BBI 2005 1560 f., 1569). Momentan fehlt noch die Ratifikation durch 15 Staaten, darunter Grossbritannien, Frankreich, Italien, Spanien, Portugal, Schweden und Österreich, <<http://conventions.coe.int/Treaty/Commun/ChercheSig.asp?CL=GER&CM=&NT=190&DF=22/09/2014&VL=>> (22.9.2014).

41 Art. 1–2 Protokoll-EÜBT, vgl. BBI 2005 1562–1564.

42 Zumind. in diesen Bereichen wird das Protokoll-EÜBT die dargelegten (N 7–11 ■) Beweisschwierigkeiten und politischen Wertungsprobleme entschärfen; s.a. GLESS, Internationales Strafrecht, N 348.

43 BGE 112 Ib 576, 590 E. 10; ZIMMERMANN, *coopération*³, N 630. Zum *Spezialfall* von echten militärischen Delikten durch *Zivilpersonen* s. N 15 ■.

44 BGE 112 Ib 576, 591 E. 10; vgl. Art. 141–144b MStG.

45 BGE 112 Ib 212, 214 E. 4a; 87 I 134, 138 E. 2; 77 I 57, 61 E. 1; vgl. zu dieser Praxis auch CR Entraide, *Introd. gén.* N 743; GLESS, Internationales Strafrecht, N 354, 356; POPP, *Grundzüge*, N 155 f.; SCHOMBURG et al., *Kommentar*⁵, VIII A, Art. 3 IRG N 2; ZIMMERMANN, *coopération*³, N 630.

46 BGE 112 Ib 576, 591 E. 10.

gemeinrechtliches Grunddelikt (z.B. Diebstahl, Raub, Tötlichkeit oder Drohung nach StGB), das Militärstrafrecht kennt jedoch eine *qualifizierte Strafdrohung* für solche Delikte (mit Beteiligung von Militärpersonen, z.B. Diebstahl unter Militärpersonen: Art. 131 Ziff. 2 MStG, Plünderung: Art. 139 MStG, oder Tötlichkeit bzw. Drohung: Art. 62 und 71 MStG). Hier ist (nach IRSG und gestützt auf Art. 1 Ziff. 2 EÜR bzw. Art. 4 EAÜ) grundsätzlich Rechtshilfe für das *gemeinrechtliche Delikt* zu leisten (Art. 6 Abs. 1 IRSG).⁴⁷ Falls kein echtes militärisches Delikt (■N 13, 15) im dargelegten Sinne vorliegt, besteht kein vollständiger Ausschlussgrund aufgrund der verfolgten Deliktsart (Art. 3 Abs. 1). Um auch jede *indirekte* (oder nachträgliche) Verwertung für rein «militärische» Straftaten auszuschliessen, verbindet die Schweiz die bewilligte Rechtshilfe (für gemeinrechtliche bzw. «gemischt-militärische» Delikte) mit einem entsprechenden *Spezialitätsvorbehalt* (Art. 38 und 67 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1).⁴⁸

2. Echte militärische Delikte

Keine Rechtshilfe geleistet wird bei Straftaten (Sonderdelikten) von ausländischen Militärpersonen (und «militärähnlich»⁴⁹ dienstpflchtigen Personen) gegen spezifische Rechtsgüter, die *ausschliesslich* militärische und Landesverteidigungsinteressen des ersuchenden Staates schützen.⁵⁰ Nach *schweizerischem* Militärstrafgesetz sind diese Rechtsgüter primär in Art. 61–107 MStG geregelt. Bei Art. 108–179 MStG handelt es sich demgegenüber um *unechte* militärische Delikte (soweit sie bereits *gemeinrechtlich* strafbar und verfolgbar sind).⁵¹ Unter die *echten* (rein) militärischen Delikte fallen insb. militärischer *Ungehorsam* (Art. 61 MStG), *Meuterei* (Art. 63 MStG), *Fahnenflucht* (Art. 74 MStG), *Militärdienstverweigerung* (Art. 81 MStG) oder militärischer *Landesverrat* (Art. 86–87 MStG).⁵² In der Lehre werden (im Rahmen der echten militärischen Tatbestände) auch noch «*uneigentlich-militärische*» **Delikte** unterschieden: Gemäss Art. 3 Abs. 1 Ziff. 7–9 MStG können gewisse im MStG geregelte echte Militärdelikte (gegen rein militärische staatliche Interessen) auch von *Zivilpersonen* begangen werden.

15

47 Insofern ähnlich GLESS, Internationales Strafrecht, N 354, 356; POPP, Grundzüge, N 153.

48 Siehe auch Art. 2 lit. a EÜR, lit. b des Vorbehaltes der Schweiz zu Art. 2 EÜR (dazu BGE 126 II 316, 318 f. E. 2a) sowie Art. 14 EAÜ (BGE 112 Ib 576, 591 f. E. 11a). Nach Art. 6 Abs. 2 (i.V.m. Art. 3 Abs. 1) IRSG *ausgeschlossen* ist die Rechtshilfe nur, wenn ein *echtes* militärisches Delikt (N 15■) allfällige konkurrierende gemeinrechtliche Delikte «nach allen Seiten umfasst». Vorbehalten sind auch hier die Fälle von Art. 3 Abs. 2 (s. N 16■).

49 Z.B.: öffentlich-rechtlicher ziviler Ersatzdienst, Zivilschutzdienst oder Feuerwehrdienst. Nicht «militärdienstähnlich» i.S.v. Art. 3 Abs. 1 sind demgegenüber amtliche *sicherheits-* und *kriminalpolizeiliche* Einsätze (vgl. zur Abgrenzung POPP, Grundzüge, N 153, 158) oder *private* Sicherheits- und Bewachungsdienstleistungen.

50 BGE 112 Ib 576, 590 E. 10.

51 Die Art. 108–114 MStG (bzw. Art. 264–264n StGB) sind im Übrigen vom absoluten *Ausschluss* der Einrede des «politischen» Delikts nach Art. 3 Abs. 2 IRSG miterfasst (dazu N 16■ ff.); insofern unzutreffend (bzw. nicht mehr aktuell) POPP, Grundzüge, N 155 («rein militärische Delikte»): Die in Art. 3 Abs. 2 genannten Schwerverbrechen, darunter *Völkermord*, *Verbrechen* gegen die *Menschlichkeit* und *Kriegsverbrechen* (lit. a–c), werden aufgrund des Völkerrechts weltweit geächtet und können deshalb auch kein Rechtshilfehindernis als (echte) «militärische» Delikte beanspruchen. Mit Recht verweist POPP an anderer Stelle (Grundzüge, N 157) denn auch auf die *Nähe* des militärischen Deliktes zum politischen.

52 Diese Delikte (von Militärpersonen) richten sich *ausschliesslich* gegen die militärischen Interessen des *ersuchenden Staates*; ein darüber hinausgehender völkerrechtlicher Anspruch auf internationale Verfolgung und Rechtshilfe besteht hier nicht (im Gegensatz zu den in Art. 3 Abs. 2 IRSG genannten Verbrechen). Zu den echten oder «reinen» militärischen Delikten vgl. auch CR Entraide, Introd. gén. N 743; GLESS, Internationales Strafrecht, N 353; SCHOMBURG et al., Kommentar⁵, VIII A, Art. 3 IRG N 2; ZIMMERMANN, coopération³, N 630.

Dazu gehören etwa die landesverräterische *Verletzung militärischer Geheimnisse* (Art. 86 MStG) oder *Sabotage* (an Ausrüstung oder Anlagen der Armee: Art. 86a MStG). Auch bei Art. 274 StGB (militärischer Nachrichtendienst) handelt es sich nicht um ein Sonderdelikt, da der Täterkreis unbestimmt ist (und sich nicht auf Militärpersonen beschränkt). Diese (im Hinblick auf die Täterschaft) «uneigentlich-militärischen» Delikte fallen (als Spezialfall des echten Militärdeliktes) ebenfalls unter die Einrede von Art. 3 Abs. 1 IRSG.⁵³ Ob die verfolgte Straftat in Friedens- oder Kriegszeiten (und im Rahmen von staatlichen Verteidigungs- oder Angriffsaktionen) verübt wurde, spielt für die rechtshilferechtliche Einstufung als (echtes oder unechtes) militärisches Delikt keine Rolle.⁵⁴ Zur *Entlastung* des Verfolgten ist Rechtshilfe auch wegen echten Militärdelikten zulässig (Art. 63 Abs. 5).

IV. Unzulässigkeit der Einrede des politischen Delikts (Art. 3 Abs. 2)

- 16 «*Keinesfalls*» wird die Einrede des politischen Deliktes (nach Art. 3 Abs. 1) in den Fällen von Art. 3 Abs. 2 lit. a–d berücksichtigt. Dieser absolute Vorbehalt von Abs. 2 bedeutet, dass in den in lit. a–d aufgezählten Fällen *gar nicht erst geprüft* werden muss, ob es sich um ein «absolut» oder «relativ» politisches Delikt (i.S.v. Abs. 1; dazu N 2–5 ■) handeln könnte. Soweit Abs. 2 einen *absoluten* Ausschluss der Einrede des politischen Deliktes normiert, ist die Aufzählung in lit. a–d abschliessend.⁵⁵ Schlichtweg vergessen hat der Gesetzgeber, in Abs. 2 auch den Ausschluss gegenüber der Einrede des «*militärischen*» Charakters einer Straftat mitzuerwähnen. Die in Abs. 2 lit. a–d genannten Schwerverbrechen sind völkerrechtlich weltweit *geächtet*⁵⁶ und können auch kein Rechtshilfehindernis als (echte) militärische Delikte (Abs. 1; dazu N 15 ■) beanspruchen. Andernfalls würden Abs. 2 und die völkerstrafrechtlichen internationalen Bemühungen (im Rahmen des «*ius cogens*») praktisch ihres Sinnes entleert. Bei Völkermord, Verbrechen gegen die Menschlichkeit, Kriegsverbrechen und «besonders verwerflichen» Delikten ist kein Ausschluss der Rechtshilfe (aufgrund der verfolgten Tat) zulässig, egal, ob sich die Verfolgten auf politische oder militärische Motive berufen.⁵⁷

53 GLESS, Internationales Strafrecht, N 355; POPP, Grundzüge, N 156.

54 Was die *Tatbestandsmässigkeit* betrifft, gibt es allerdings Militärdelikte (z.B. Plünderung, Art. 139 MStG) die nur in Kriegs- bzw. Aktivdienstzeiten anwendbar sind. Bei unechten Militärdelikten (wie Plünderung) dürften aber regelmässig die gemeinrechtlichen Grunddelikte (Raub, Diebstahl) schon in Friedenszeiten rechtshilfefähig sein. Zur Verfolgung von Kriegsverbrechen und Verbrechen gegen die Menschlichkeit besteht ohnehin kein Rechtshilfehindernis (Art. 3 Abs. 2 lit. b–c IRSG).

55 GLESS, Internationales Strafrecht, N 349, vertritt die Ansicht, eine *Generalklausel*, wonach «in gewissen Fallkonstellationen der kriminelle den politischen Gehalt stets überwiegt», würde *de lege ferenda* «zu mehr Rechtssicherheit beitragen» (als die abschliessende Aufzählung in lit. a–d). – Dieser Ansicht ist m.E. nicht zu folgen: Ein *absoluter Ausschluss* der Einrede des politischen (und auch militärischen) Deliktes kann nur in den Fällen in Frage kommen, bei denen ein *völkerrechtlicher Konsens* besteht. Andernfalls droht die Gefahr des *Missbrauchs* der Rechtshilfe zu politischer Verfolgung (dazu N 7–12 ■). Dass dieser weitreichende Einredeausschluss (relativ klar und in abschliessender gesetzlicher Aufzählung) *eingegrenzt* wird, ist zu begrüssen. Eine Generalklausel würde diesbezüglich die Rechtssicherheit nicht erhöhen, sondern schwächen. Generalklauseln können anstelle von *nicht abschliessenden* Legalaufzählungen («insbesondere ...») die Rechtssicherheit stärken.

56 Es handelt sich um die schwersten Verbrechen überhaupt, welche die internationale Gemeinschaft als Ganzes betreffen (vgl. Botschaft vom 23.4.2008 über die Änderung von Bundesgesetzen zur Umsetzung des Römer Statuts des Internationalen Strafgerichtshofs, BBl 2008 3880, 3883 Ziff. 1.3.1.2; Vest et al.-VEST, System. Einl. N 73–85; BSK StGB³-WEHRENBURG, vor Art. 264–264m N 1).

57 Selbst wenn der Einredeausschluss von Art. 3 Abs. 2 auf militärische Delikte nicht ebenfalls (analog) anwendbar wäre, ergäbe sich daraus kein Verfolgungsprivileg: Die in Abs. 2 lit. a–d genannten Schwerverbrechen richten sich *nicht ausschliesslich* gegen militärische und Landesverteidigungsinteressen des ersuchenden Staates. Sie bilden daher zum Vornherein *kein echtes mili-*

1. Revision von 2010

Art. 3 Abs. 2 IRSG wurde per 1.1.2011 (im Rahmen der Änderungen von Art. 264–264m StGB sowie des MStG) revidiert.⁵⁸ Nachdem die Schweiz im Jahre 2000 der UNO-Konvention zur Verhütung und Bestrafung des Völkermords vom 9.12.1948 (SR 0.311.11) beigetreten war, konnte sie die ICC-Straftatbestände des **Römer Statuts** (0.312.1) umsetzen. Die (schon am 15.12.2000 in Kraft gesetzte) Strafnorm gegen *Völkermord* (Art. 264 StGB, Art. 108 MStG) wurde im Sinne des Römer Statuts (Art. 6) revidiert. Gleichzeitig wurde das schweizerische Strafrecht (Art. 264–264m StGB, Art. 108–114b MStG) dem Römer Statut bzw. dem Völkerstrafrecht weiter angepasst, insbes. durch die Einführung von Straftatbeständen der *Verbrechen* gegen die *Menschlichkeit* (Art. 264a StGB, Art. 109 MStG, Art. 7 Römer Statut) und die Ausweitung bzw. Präzisierung des Strafkataloges gegen *Kriegsverbrechen* (Art. 264b–j StGB, Art. 100–114 MStG, Art. 8 Römer Statut).⁵⁹ Dementsprechend wurde auch Art. 3 Abs. 2 IRSG dem materiellen Strafrecht angepasst.⁶⁰

2. Völkermord (lit. a)

Art. 3 Abs. 2 lit. a nennt als ersten (absoluten) *Ausschlussgrund* von der Einrede des politischen (und militärischen [dazu N 16■]) Deliktes die Verfolgung von **Völkermord**. Die Verbrechen gegen die *Menschlichkeit* (i.e.S.) werden in lit. b als separater Ausschlussgrund behandelt. Bei Völkermord (Art. 264 StGB,⁶¹ Art. 108 MStG, Art. 6 Römer Statut) handelt es sich um ein Verbrechen gegen die Menschlichkeit i.w.S. Er setzt als besonderes *subjektives* Tatbestandsmerkmal die *Absicht* des Täters voraus, eine durch ihre *Staatsangehörigkeit, Rasse, Religion* oder *ethnische, soziale* oder *politische Zugehörigkeit* gekennzeichnete Gruppe als solche ganz oder teilweise zu *vernichten* (Art. 264 StGB Ingress).⁶² Als *objektive* Tatbestandsvarianten nennt Art. 264 StGB die *Tötung* von Mitgliedern einer solchen Gruppe oder deren *schwerwiegende Schädigung* in ihrer körperlichen oder geistigen Unversehrtheit (lit. a), deren *Unterwerfung* unter *Lebensbedingungen*, die *geeignet* sind, die Gruppe ganz oder teilweise zu *vernichten* (lit. b), die *Anordnung* oder das *Treffen* von *Massnahmen*, die auf die *Geburtenverhinderung* inner-

tärisches Delikt i.S.v. Art. 3 Abs. 1 und wären auf jeden Fall (als unechtes militärisches Delikt) rechtshilfweise zu verfolgen (s. dazu N 14■ f.). Bei Überstellungen an den ICC wäre eine Einrede des politischen oder militärischen Deliktes ohnehin unwirksam (s. Art. 89 des Römer Statuts [SR 0.312.1] i.V.m. Art. 2 und 16 Abs. 1 ZISG; ZIMMERMANN, coopération³, N 616).

58 Fassung gem. Ziff. I 4 des BG vom 18.6.2010 über die Änderung von Bundesgesetzen zur Umsetzung des Römer Statuts des Internationalen Strafgerichtshofs, in Kraft seit 1.1.2011 (AS 2010 4963; BBl 2008 3863).

59 BG vom 18.6.2010 über die Änderung von Bundesgesetzen zur Umsetzung des Römer Statuts des Internationalen Strafgerichtshofs, in Kraft seit 1.1.2011 (AS 2010 4963; BBl 2008 3863); s.a. Vest et al.-LINDENMANN, Allg. Einl. N 1–3; Vest et al.-VEST, System. Einl. N 3–6; BSK StGB³-WEHRENBURG, vor Art. 264–264m N 4 f. Zur *Revision* von Art. 8 des Römer Statuts und zur Einfügung des Verbrechens der *Aggression* (Art. 8^{bis}) s. N 20■.

60 Botschaft vom 23.4.2008 über die Änderung von Bundesgesetzen zur Umsetzung des Römer Statuts des Internationalen Strafgerichtshofs, BBl 2008 3964 f. Ziff. 2.3.2. Zur Rechtshilfe der Vertragsstaaten gegenüber dem ICC (bei dessen völkerstrafrechtlicher Zuständigkeit) s. Art. 86–102 des Römer Statuts (SR 0.312.1).

61 Eingefügt durch Ziff. I des BG vom 24.3.2000 (AS 2000 2725; BBl 1999 5327), Fassung gem. Ziff. I 1 des BG vom 18.6.2010 über die Änderung von Bundesgesetzen zur Umsetzung des Römer Statuts des Internationalen Strafgerichtshofs, in Kraft seit 1.1.2011 (AS 2010 4963; BBl 2008 3863).

62 Zur *Abgrenzung* von der *vorsätzlichen Tötung* (Art. 264a Abs. 1 lit. a StGB) oder der *Ausrottung* (Art. 264a Abs. 1 lit. b StGB) als Verbrechen gegen die *Menschlichkeit* (Art. 3 Abs. 2 lit. b IRSG, dazu ■N 19) s. BSK StGB³-WEHRENBURG, Art. 264 N 10.

halb der Gruppe gerichtet sind (lit. c), oder das *gewaltsame Überführen* oder *Überführenlassen* von *Kindern* der Gruppe in eine *andere* Gruppe.⁶³

3. Verbrechen gegen die Menschlichkeit (lit. b)

- 19 Als zweiten absoluten Ausschlussgrund («Einrede wird keinesfalls berücksichtigt») nennt Art. 3 Abs. 2 lit. b IRSG (s.a. Art. 1 lit. a ZP-EAÜ) die **Verbrechen gegen die Menschlichkeit** (Art. 264a StGB,⁶⁴ Art. 109 MStG, Art. 7 Römer Statut). Solche Verbrechen begeht, wer im Rahmen eines ausgedehnten oder systematischen *Angriffs* gegen die *Zivilbevölkerung* einen Menschen *vorsätzlich tötet* (Art. 264a lit. a StGB), viele Menschen *vorsätzlich tötet* oder der Bevölkerung in der Absicht, sie ganz oder teilweise zu vernichten, *Lebensbedingungen auferlegt*, die geeignet sind, deren *Vernichtung* herbeizuführen (*Ausrottung*, lit. b),⁶⁵ wer sich ein Eigentumsrecht über einen Menschen anmassiert und über ihn verfügt, namentlich in Form von *Menschenhandel*, *sexueller Ausbeutung* oder *Zwangsarbeit* (*Versklavung*, lit. c) oder einem Menschen unter Verstoß gegen die Grundregeln des Völkerrechts in *schwerwiegender* Weise die *Freiheit* entzieht (*Freiheitsberaubung*, lit. d). Als Verbrechen gegen die Menschlichkeit gilt (im Rahmen eines ausgedehnten oder systematischen Angriffs gegen die Zivilbevölkerung) ebenso das *Verschwindenlassen von Personen* (lit. e): Diesen Tatbestand begeht, wer in der Absicht, eine Person für längere Zeit dem Schutz des Gesetzes zu entziehen, im Auftrag oder mit Billigung eines Staates oder einer politischen Organisation der Person die *Freiheit entzieht*, wobei in der Folge die Auskunft über ihr Schicksal oder ihren Verbleib verweigert wird (Ziff. 1), oder wer im Auftrag eines Staates oder einer politischen Organisation oder entgegen einer Rechtspflicht die *Auskunft* über das Schicksal oder den Verbleib dieser Person *verweigert* (Ziff. 2). Die *Folter* (lit. f) fällt ebenfalls unter diese Tatbestandsgruppe; strafbar ist, wer einem unter seinem Gewahrsam oder seiner Kontrolle stehenden Menschen (im Rahmen eines ausgedehnten oder systematischen Angriffs gegen die Zivilbevölkerung) *grosse Leiden* oder eine *schwere Schädigung* des Körpers oder der physischen oder psychischen Gesundheit zufügt.⁶⁶ Der Verletzung der *sexuellen Selbstbestimmung* (lit. g) macht sich strafbar, wer⁶⁷ eine Person weiblichen Geschlechts vergewaltigt oder, nachdem sie gegen ihren Willen geschwängert wurde, gefangen hält in der Absicht, die ethnische Zusammensetzung einer Bevölkerung zu beeinflussen, eine Person zur Duldung einer sexuellen Handlung von vergleichbarer Schwere oder zur Prostitution nötigt oder sie zwangsweise sterilisiert. Ein Verbrechen gegen die Menschlichkeit begeht sodann, wer (im Rahmen eines ausgedehnten oder systematischen Angriffs gegen die Zivilbevölkerung) Menschen aus dem Gebiet, in dem sie sich rechtmässig aufhalten, *vertreibt* oder *zwangsweise* an einen andern Ort *überführt* (lit. h), oder wer einer Gruppe

63 Zu diesen Tatbestandsmerkmalen s. Vest et al.-VEST, Art. 264 N 141–201; BSK StGB³-WEHRENBURG, Art. 264 N 27–54.

64 Eingefügt durch Ziff. I des BG vom 24.3.2000 (AS 2000 2725; BBl 1999 5327), Fassung gem. Ziff. I 1 des BG vom 18.6.2010 über die Änderung von Bundesgesetzen zur Umsetzung des Römer Statuts des Internationalen Strafgerichtshofs, in Kraft seit 1.1.2011 (AS 2010 4963; BBl 2008 3863).

65 Zur *Abgrenzung* dieser Verbrechen gegen die Menschlichkeit (i.e.S.) vom *Völkermord* (Art. 3 Abs. 2 lit. a IRSG i.V.m. Art. 264 StGB) s. BSK StGB³-WEHRENBURG, Art. 264 N 10. *Altrettlich* war die *Ausrottung* oder *Unterdrückung* einer Bevölkerungsgruppe bereits ausdrücklich (in aArt. 3 Abs. 2 lit. a IRSG) als Einredeausschlussgrund geregelt.

66 Das *Bundesgericht* subsumierte die systematische *Folter* von Zivilpersonen in *Bürgerkriegskonflikten* schon altrettlich unter den Einredeausschlussgrund nach Art. 3 Abs. 2 IRSG (BGer, I. ÖRA, 1C_559/2011, 7.3.2012, E. 3.2).

67 Im Rahmen eines ausgedehnten oder systematischen Angriffs gegen die Zivilbevölkerung.

von Menschen aus politischen, rassistischen, ethnischen, religiösen, sozialen oder anderen völkerrechtswidrigen Gründen (im Zusammenhang mit einer Tat nach dem zwölften Titel^{bis} oder dem zwölften Titel^{ter} StGB oder zwecks systematischer Unterdrückung oder Beherrschung einer rassistischen Gruppe) in schwerwiegender Weise *Grundrechte vorenthält* oder entzieht (*Verfolgung* und *Apartheid*, lit. i). Als Verbrechen gegen die Menschlichkeit werden (gemäss der Generalklausel von lit. k) schliesslich auch noch «*andere*» Handlungen (im Rahmen eines ausgedehnten oder systematischen Angriffs gegen die Zivilbevölkerung) bestraft, die von «vergleichbarer Schwere» (wie die in lit. a–i ausdrücklich genannten) erscheinen, indem «dadurch einem Menschen *grosse Leiden* oder eine *schwere Schädigung* des Körpers oder der physischen oder psychischen Gesundheit» zugefügt wird.⁶⁸

4. Kriegsverbrechen (lit. c)

Auch verfolgte **Kriegsverbrechen** und *andere* Verstösse gegen das *humanitäre Völkerrecht* (Art. 264b–j StGB,⁶⁹ Art. 110–114 MStG, Art. 8 Römer Statut) führen zu einer völkerrechtlichen *Pflicht* zur Leistung von Rechtshilfe, ungeachtet der politisch-militärischen Hintergründe der Taten (Art. 3 Abs. 2 lit. c IRSG, s.a. Art. 1 lit. b–c ZP-EAÜ). Art. 264c Abs. 1 lit. a–g StGB (und Art. 111 MStG) stellen *schwere Verletzungen der Genfer Konventionen*, (gegen geschützte Personen⁷⁰ und Güter⁷¹ in internationalen⁷² bewaffneten Konflikten) unter Verbrechenstrafe, darunter *vorsätzliche Tötung*, *Geiselnahme*, *Folter* und *unmenschliche Behandlung*, eine «durch militärische Erfordernisse nicht gerechtfertigte» *Zerstörung* oder *Aneignung von Gut* in grossem Ausmass oder z.B. die *Nötigung zur Dienstleistung* in den Streitkräften einer feindlichen Macht.⁷³ Art. 264d–h StGB und Art. 112–112d MStG definieren noch «*andere Kriegsverbrechen*», nämlich *Angriffe* gegen *zivile* Personen und Objekte (Art. 264d StGB), die ungerechtfertigte *medizinische* Behandlung sowie die Verletzung der *sexuellen* Selbstbestim-

20

68 Zu diesen Tatbeständen s. Vest et al.-VEST, Art. 264a N 21 ff.; BSK StGB³-WEHRENBURG/EHLERT, Art. 264a N 20 ff. Unter den in Art. 3 Abs. 2 IRSG geregelten Einredeausschlussgrund fallen nach der (altrechtlichen) Bundesgerichtspraxis insb. unmenschliche Verbrechen an der *Zivilbevölkerung* (z.B. begangen durch bewaffnete Einheiten der UCK im serbisch-kosovarischen Bürgerkrieg), namentlich *Folter*, *Brandstiftungen* und andere Terroranschläge, *Vergewaltigungen* oder *Tötungen* (BGER, I. ÖRA, 1C_559/2011, 7.3.2012, E. 3.2). Das Bundesgericht orientiert sich dabei an seiner Praxis zum unverhältnismässigen Einsatz von Gewalt gegen Zivilpersonen bei «relativ politischen» Delikten in Bürgerkriegskonflikten (dazu N 4–11 ■).

69 Eingefügt durch Ziff. I 1 des BG vom 18.6.2010 über die Änderung von Bundesgesetzen zur Umsetzung des Römer Statuts des Internationalen Strafgerichtshofs, in Kraft seit 1.1.2011 (AS 2010 4963; BBl 2008 3863).

70 Darunter unbewaffnete Zivilpersonen und sich ergebende, gefangene oder kampfunfähige Militärpersonen bzw. Kombattanten.

71 Darunter Schulen, Spitäler, Wohnhäuser, religiöse und kulturelle Stätten, lebenswichtige Infrastrukturen und andere zivile Einrichtungen.

72 In *nicht internationalen* bewaffneten Konflikten, wenn analoge Verletzungen gegen eine nach dem *humanitären Völkerrecht* geschützte Person oder gegen ein geschütztes Gut gerichtet sind (Art. 264c Abs. 2 StGB).

73 Zu diesen Tatbestandsvarianten (von Art. 264c Abs. 1 lit. a–g) s. BSK StGB³-KESHELAVA/ZEHNDER, Art. 264c N 27 ff.; Vest et al.-VEST, Art. 264c lit. a N 20 ff.; Vest et al.-SUTTER/VEST, Art. 264c lit. b N 40 ff.; Vest et al.-SUTTER/VEST, Art. 264c lit. c N 74 ff.; Vest et al.-BAUMGARTNER/ZIEGLER, Art. 264c lit. d N 119 ff.; Vest et al.-FORSTER/VEST, Art. 264c lit. e N 136 ff.; Vest et al.-NOTO/VEST, Art. 264c lit. f N 155 ff.; Vest et al.-FORSTER/VEST, Art. 264c lit. g N 173 ff. *Altrechtlich* war die *schwere* Verletzung des *humanitären Völkerrechts* im Sinne der Genfer Konventionen bereits (in aArt. 3 Abs. 2 lit. c IRSG) ausdrücklich als Einredeausschlussgrund geregelt.

mung und der *Menschenwürde* (Art. 264e StGB), die Rekrutierung und Verwendung von *Kindersoldaten* (Art. 264f StGB), verbotene *Methoden* der Kriegführung (Art. 264g StGB) und den Einsatz verbotener *Waffen* (Art. 264h StGB).⁷⁴ Als *Vergehenstatbestände* geregelt (aber systematisch eingereiht unter die «Kriegsverbrechen» des Zwölften Titels^{ter} StGB bzw. des Sechsten Abschnitts^{bis} MStG) sind auch noch der *Bruch* eines *Waffenstillstandes* oder des *Friedens*, das Vergehen gegen einen *Parlamentär* und die verzögerte *Heimschaffung* von *Kriegsgefangenen* (Art. 264i StGB, Art. 113 MStG) sowie (als Blankettnorm) «*andere Verstösse*» (Vergehen) gegen das *humanitäre Völkerrecht* (Art. 264j StGB, Art. 114 MStG).⁷⁵ Unter den in Art. 3 Abs. 2 IRSG geregelten Einredeausschlussgrund fallen (nach der altrechtlichen Praxis des Bundesgerichtes) insb. Kriegsverbrechen an der *Zivilbevölkerung* (etwa begangen durch bewaffnete Einheiten der UCK im serbisch-kosovarischen Bürgerkrieg), namentlich Folter, Brandstiftungen und andere Terroranschläge, Vergewaltigungen oder Tötungen.⁷⁶ Das Bundesgericht orientiert sich dabei an seiner Praxis zum unverhältnismässigen Einsatz von Gewalt gegen Zivilpersonen bei «relativ politischen» Delikten in Bürgerkriegskonflikten (dazu N 4–11 ■). In seiner Botschaft vom 19.2.2014 (BBl 2014 2045) empfiehlt der Bundesrat die Genehmigung und Ratifizierung der Änderungen vom 10./11.6.2010 des Römer Statuts des Internationalen Strafgerichtshofes ICC (SR 0.312.1) betreffend *Kriegsverbrechen* und das (neu eingefügte) Verbrechen der *Aggression*. Im neu gefassten Art. 8 Ziff. 2 lit. e des Statuts wird als *Kriegsverbrechen* zusätzlich die Verwendung von *Gift* oder vergifteten Waffen (insbes. Giftgas) sowie von besonders *grausam verletzenden Geschossen* (insbes. sich im Körper deformierende Teilmantelgeschosse bzw. sog. «Dum-Dum»-Patronen) international geächtet. Anpassungen im StGB (bei den Kriegsverbrechen des Zwölften Titels^{ter} StGB), MStG und IRSG sind in der Referendumsvorlage nicht vorgesehen. Nach Ratifizierung der neu gefassten Bestimmungen des Römer Statuts durch die Schweiz wird Art. 3 Abs. 2 lit. c IRSG die neuen *Kriegsverbrechen* einschliessen. Für das ebenfalls zur Ratifizierung vorgeschlagene (im Statut neu eingefügte) Verbrechen der *Aggression* (Art. 8^{bis} des Römer Statuts) findet sich in Art. 3 Abs. 2 IRSG hingegen noch keine anwendbare Bestimmung, die einen Einredeausschluss ermöglichen würde. Wie zuvor schon (Revision von 2010) bei den separaten ICC-Straftatbeständen des *Völkermords* (Art. 6 Römer Statut) und der Verbrechen gegen die *Menschlichkeit* (Art. 7 Römer Statut) dürfte sich *de lege lata* eine *separate* ausdrückliche Nennung des Verbrechens der *Aggression* in Art. 3 Abs. 2 IRSG (z.B. neu lit. e) aufdrängen.

5. Besonders verwerfliche Tat (lit. d)

- 21 Die altrechtliche Praxis subsumierte unter die «**besonders verwerflich** erscheinenden» verfolgten Straftaten (i.S.v. aArt. 3 Abs. 2 lit. b), die einen absoluten Rechtshilfeanspruch begründen, namentlich *Terroranschläge* (gegen zivile Opfer und Einrichtungen) oder andere Verletzungen des *humanitären Völkerrechts*.⁷⁷ Der betreffende Einredeausschluss-

74 Zu diesen Einzeltatbeständen (und den analogen Art. 112–112d MStG) s. Vest et al.-BAUMGARTNER/ZIEGLER et al., Art. 264d–h; BSK StGB³-KESHELAVA/ZEHNDER, Art. 264d–h. Die Art. 264d–j StGB finden Anwendung im Zusammenhang mit *internationalen bewaffneten Konflikten* einschliesslich Besetzungen sowie, soweit aus der Natur der Straftaten nichts anderes hervorgeht, im Zusammenhang mit *nicht internationalen* bewaffneten Konflikten (Art. 264c StGB, s.a. Art. 110 MStG).

75 Dazu Vest et al.-FORSTER/VEST, Art. 264i N 5 ff.; Vest et al.-BAUMGARTNER/ZIEGLER, Art. 264j N 7 ff.; BSK StGB³-KESHELAVA/ZEHNDER, Art. 264i N 8–31, Art. 264j N 1–7.

76 «Crimes de guerre visant la population civile», BGer, I. ÖRA, 1C_559/2011, 7.3.2012, E. 3.2.

77 «Actes «particulièrement répréhensibles»», BGer, I. ÖRA, 1C_559/2011, 7.3.2012, E. 3.2 («les actes terroristes ou les violations du droit international humanitaire»; «visant la population ci-

grund ist seit 2011 in Art. 3 Abs. 2 lit. d näher⁷⁸ geregelt: Er liegt nach dem Wortlaut des Gesetzes vor, wenn («weil») der Täter «zur Erpressung oder Nötigung Leib und Leben von Menschen in Gefahr brachte oder zu bringen drohte, namentlich durch Entführung eines Flugzeuges, Verwendung von Massenvernichtungsmitteln, Auslösen einer Katastrophe oder durch Geiselnahme». Soweit der Ausschlussgrund von Art. 3 Abs. 2 lit. c (Kriegsverbrechen) auch noch «andere Verstösse» (Vergehen) gegen das *humanitäre Völkerrecht* umfasst (Art. 264j StGB als «Kriegsverbrechen» im Sinnes des 12. Titels^{er} StGB) (dazu N 20),⁷⁹ ist er (seit der Revision von 2010) als «lex specialis» anwendbar.

Literatur zu Abs. 3

F. AMADÒ/G. MOLO, Abschaffung des Unterschieds zwischen Abgabebetrug und Steuerhinterziehung bei der Rechtshilfe in Strafsachen – Mögliche Konsequenzen für die Amtshilfe im Finanzmarktbereich Eine kritische Auseinandersetzung, AJP 2011, 1369–1378 (zit. Amadò/Molo, AJP 2011); I. P. BAUMGARTNER/D. CLAVADETSCHER/M. KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz – Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010 (zit. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, MWSTG); U. BEHNISCH, Aktuelle Entwicklungen in der Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich, in: St. Breitenmoser/B. Ehrenzeller (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, 2009, 249–275 (zit. Behnisch, Entwicklungen); U. BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, ASA 77 (2008/2009), 737–788 (zit. Behnisch, ASA 77); U. BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuern, Diss. Bern 1991 (zit. Behnisch, Diss.); U. BEHNISCH, Neuere Entwicklungen der internationalen Rechtshilfe im Steuerstrafrecht, in: FS-Ryser, 289–307 (zit. Behnisch, FS-Ryser); U. BEHNISCH, Internationale Amts- und Rechtshilfe im Steuerrecht – Neue Tendenzen – Die wichtigsten Neuerungen sind bei der Amtshilfe zu verzeichnen, ST 81/2007, 286–290 (zit. Behnisch, ST 2007); U. BEHNISCH, Schweizer Amtshilfe quo vadis?, in: FS-Zweifel, Basel 2013, 247–258 (zit. Behnisch, FS-Zweifel); U. BEHNISCH/N. CAPUS, Erneuter Renovationsbedarf im Steuerstrafrecht, insbesondere auch bei der internationalen Kooperation, ZSR 2010 I, 569–605 (zit. Behnisch/Capus, ZSR 2010 I); P. BERNASCONI, Das Schweizer Bankgeheimnis und das neue (gerichtliche) Rechtshilfegesetz in Strafsachen (Fiskalsachen), ST 57/1983, Nr. 1, 10–15 und Nr. 2, 2–9 (zit. Bernasconi, ST 57/1983); P. BERNASCONI, Schweizerisches Bankgeheimnis und ausländischer Fiskus bei der internationalen Rechts- und Amtshilfe, SJZ 1999, 401–405 (zit. Bernasconi, SJZ 1999); P. BERNASCONI, Schweizerisches Bankgeheimnis und ausländischer Fiskus bei der internationalen Rechts- und Amtshilfe, StR 2000, 702–705 (zit. Bernasconi, StR 2000); D. BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale une vue d'ensemble, ASA 81 (2012/2013), 181–195 (zit. Beti, ASA 81); M. BEUSCH/U. SPÖRRI, Kommentierung des innerstaatlichen steuerlichen Amtshilfeverfahrens (StAhiG), in: M. Zweifel/M. Beusch/R. Matteotti (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 26 OECD-MA N 320 ff. (zit. Beusch/Spörri, StAhiG); St. BREITENMOSER, Amts- und Rechtshilfe im Rahmen der «Bilateralen II»-Verträge, AJP 2005, 929–940 (zit. Breitenmoser, AJP 2005); St. BREITENMOSER, Neuerungen in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, in: St. Breitenmoser/B. Ehrenzeller (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, St. Gallen 2005, 9–60 (zit. Breitenmoser, Neuerungen); St. BREITENMOSER, Internationale Amts- und Rechtshilfe, in: P. Uebersax/B. Rudin/Th. Hugli Yar/Th. Geiser (Hrsg.), Ausländerrecht, Handbücher für die Anwaltspraxis (HAP), Bd. VIII, ■2. Aufl., Basel 2009■, 1181–1264 (zit. Breitenmoser, HAP VIII²); A. DONATSCH/I. ARNOLD, Überlegungen zur Ausgestaltung des Steuerstrafrechts nach DBG und StHG de lege ferenda, insbesondere mit Blick auf die Vorgaben der GAFI (FATF), in: FS-Zweifel, 227–■; B. EGGIMANN, Domizilgesellschaften und Strafrechtshilfe bei Abgabebetrug, ST 1986, 369–■ (zit. Eggimann, ST 1986); A.

vile»). Das Bundesgericht orientiert sich dabei an seiner Praxis zum unverhältnismässigen Einsatz von Gewalt gegen Zivilpersonen bei «relativ politischen» Delikten in Bürgerkriegskonflikten (dazu N 4–11■).

78 Gegenüber der altrechtlichen Fassung (in aAbs. 2 lit. b) ist *neu* auch das Tatmittel des *Auslösens* einer *Katastrophe* hinzugekommen.

79 Zur «Blankettnorm» von Art. 264j StGB und Art. 114 MStG s. Vest et al.-BAUMGARTNER/ZIEGLER, Art. 264j N 7 ff.; BSK StGB³-KESHELOVA/ZEHNDER, Art. 264j N 1–7.

FABBRI/F. NOTO, Rechtshilfe bei Mehrwertsteuerkarussellen, Jusletter vom 14. 1. 2008 (zit. Fabbri/Noto, Jusletter 2008); M. J. FLUBACHER, Amts- und Rechtshilfe im interkantonalen und internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. Basel 1974 (zit. Flubacher, Diss.); L. FREI, Zwei Jahre Rechtshilfe bei Abgabebetrug, StR 1985, 183–■ (zit. Frei, StR 1985); TH. GUT, Die fiskalischen und militärischen Vergehen im schweizerischen Auslieferungsrecht, Diss. Zürich 1943 (zit. Gut, Diss.); A. M. GLUTZ, 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»), ASA 80 (2011/2012), 713–759 (zit. Glutz, ASA 80); CH. HASLER, Der Austausch von Informationen im Recht des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses, ASA 67 (1998/1999), 689–■ (zit. Hasler, ASA 67); ST. HEIMGARTNER, Auslieferungsrecht, Diss. Zürich 2002 (zit. Heimgartner, Diss.); E. HESS, Die Möglichkeiten und Grenzen der Schweiz auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, ASA 71 (2002/2003), 125–■ (zit. Hess, ASA 71); D. HOLENSTEIN, Kommentierung von Art. 26 OECD-MA (Informationsamtshilfe), in: M. Zweifel/M. Beusch/R. Matteotti (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Basel 2015 (zit. Holenstein, ISr, Art. 26 OECD-MA); M. HOPF, Die internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalangelegenheiten aufgrund des IRSG, des Rechtshilfevertrages mit den USA und der Doppelbesteuerungsabkommen und das Verhältnis dieser Rechtsquellen zueinander, Diss. Basel 1986 (zit. Hopf, Diss.); C. HÜRLIMANN-FERSCH, Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuerstrafsachen, unter besonderer Berücksichtigung der qualifizierenden Elemente beim Steuer- und Abgabebetrug, Diss. Zürich 2010 (zit. Hürlimann-Fersch, Diss.); H. KÄSTLI, Betrugsbekämpfung im Rahmen der bilateralen Abkommen II mit der EU, ASA 74 (2005/2006), 174–■ (zit. Kästli, ASA 74); U. KAPALLE, Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen nach den Bilateralen II, StR 2005, 418–428 (zit. Kapalle, StR 2005); M. KOCHER, Grundlagen einer steuerlichen Inkassoamtshilfe zugunsten ausländischer Staaten (Art. 27 OECD-MA) – Überlegungen aus Anlass aktueller Umwälzungen auf Ebene der OECD und des Europarats, ZBJV 151/2015, ■S.■ (zit. Kocher, ZBJV 151/2015); M. KOCHER, Klare Tat, unklare Täterschaft: Unternehmensstrafrecht nach revidiertem Mehrwertsteuergesetz Zu den Bestimmungen von Art. 100 MWSTG, Art. 7 VStrR sowie Art. 52 und Art. 102 StGB, unter Einbezug der neuen schweizerischen StPO, ASA 79 (2010/2011), 97–124 (zit. Kocher, ASA 79); M. KOCHER, Kommentierung von Art. 27 OECD-MA (Inkassoamtshilfe), in: M. Zweifel/M. Beusch/R. Matteotti (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Basel 2015 (zit. Kocher, Art. 27 OECD-MA); M. KOCHER, Die Krux mit den Steuerdelikten: Hinterziehung, Widerhandlung und Betrug Gesetz ist heute schon umfassend Revisionsbedarf im Tatbestand und im Verfahren, Finanz und Wirtschaft Nr. 32/2010 vom 24. 4. 2010, 28 (zit. Kocher, Finanz und Wirtschaft Nr. 32/2010); M. KOCHER, Kommentierung von Art. 65 und 81–85 MWSTG, in: M. Zweifel/M. Beusch/P.-M. Glauser/Ph. Robinson (Hrsg.), Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Basel 2015 ■noch nicht erschienen■ (zit. Kocher, MWSTG); M. KOCHER, Kommentierung von Art. 114 und 115 ZG, in: M. Kocher/D. Clavadetscher (Hrsg.), Zollgesetz (ZG), Bern 2009 (zit. Kocher, Zollgesetz); M. KOCHER, Mehrwertsteuerstrafrecht im Spannungsfeld von Kern- und Nebenstrafrecht Verhältnis der Strafnormen des MWSTG zu andern Erlassen, unter Berücksichtigung des StGB 2002, ASA 76 (2007/2008), 113–157 (zit. Kocher, ASA 76); M. KOCHER, Strafrecht und Strafprozessrecht nach neuem Mehrwertsteuergesetz Vom mehrwertsteuerlichen Strafrecht zum «Strafrecht im Bereich der Mehrwertsteuer», ST 2010, 276–285 (zit. Kocher, ST 2010); M. KOCHER, Tafelkommentar zum MWSTG, Bern 2005 (zit. Kocher, Tafelkommentar); K. LOCHER, Internationale Zusammenarbeit in Fiskalsachen in schweizerischer Sicht, insbesondere die internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Steuerstrafsachen, ASA 50 (1981/1982), 97–■ (zit. Locher, ASA 50); P. LOCHER, Die negative Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen, ZBJV 124^{bis}/1988, 365–■ (zit. P. Locher, ZBJV 124^{bis}/1988); P. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005 (zit. P. Locher, Einführung³); CH. J. MEIER-SCHATZ/P. NOBEL/R. WALDBURGER, Die Auswirkungen eines EU-Beitritts auf den Finanzplatz Schweiz, Zürich 2001 (zit. Meier-Schatz/Nobel/Waldburger, EU-Beitritt); J. MEYER-LADEWIG, EMRK Handkommentar, 3. Aufl., Basel/Baden-Baden 2011 (zit. Meyer-Ladewig, EMRK); P. J. MICHAEL, Der Steuer- und Abgabebetrug im schweizerischen Recht, Diss. St. Gallen 1992 (zit. Michael, Diss.); X. OBERSON, Assistance internationale en matière fiscale. Les accords bilatéraux bis entre la Suisse et l'UE, ST 2006, 179–184 (zit. Oberson, ST 2006); X. OBERSON, Le développement de l'assistance internationale en matière fiscale de l'évolution à la révolution, in: P.-M. Glauser (Hrsg.), Droit pénal fiscal, Genf 2013, 41–63 (zit. Oberson, Développement); X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4. Aufl., Bern 2014 (zit. OBERSON, Précis⁴); X. OBERSON, «Tax fraud or the like» selon l'art. 26 de la CDI de 1996 entre

les Etats-Unis d'Amérique et la Suisse Analyse d'une notion controversée à la lumière de la jurisprudence récente, en prenant en considération le cas de l'utilisation de structures «offshore», ASA 81 (2012/2013), 101–122 (zit. Oberson, ASA 81); E. H. PALTZER, Der Abgabe- und Steuerbetrug im schweizerischen Bundessteuerrecht im Vergleich zu den entsprechenden Regelungen in der BRD und den USA, Diss. Zürich 1989 (zit. Paltzer, Diss.); ST. M. PIEPER, Rechts- und Amtshilfe in Steuerangelegenheiten durch die Schweiz, insbesondere im Hinblick auf das schweizerische Bankgeheimnis, Diss. Mainz (DE) 1994 (zit. Pieper, Diss.); P. POPP, Doppelte Strafbarkeit im Auslieferungsverkehr mit den USA, insbesondere der «conspiracy»; Fiskaldelikt (Art. 2 und 3 Ziff. 3 lit. b AVUS, Art. 138 und 314 StGB), ZBJV 2009, 303–■ (zit. Popp, ZBJV 2009); M. REICH/ST. BACHMANN, Internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalsachen, Steuerrecht– Best of zsis 2006, 5–48 (zit. Reich/Bachmann, zsis 2006); A. RAPPO/A. TILLE, Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF, RDAF 2013 II, 1–26 (zit. Rappo/Tille, RDAF, 2013 II); J. SALOM, in: R. Danon/D. Gutmann/X. Oberson/P. Pistone (Hrsg.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Basel 2014 (zit. Salom, OCDE); D. SCHAFFNER, Das Individuum im internationalen Rechtshilferecht in Strafsachen – Die dritte Dimension bei schweizerischer Unterstützung fremder Strafverfahren, Diss. Basel 2012 (zit. Schaffner, Diss.); CH. SCHODER, StAhiG Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG), Zürich 2014 (zit. Schober, StAhiG); A. SKVARC, Bekämpfung von strafbaren Verhaltensweisen nach dem Betrugsbekämpfungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU, Diss. Bern 2010 (zit. Skvarc, Diss.); M. SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004/2005), 97–■ (zit. Simonek, ASA 73); L. UNSELD, Internationale Rechtshilfe im Steuerrecht Akzessorische Rechtshilfe, Auslieferung und Vollstreckungshilfe bei Fiskaldelikten, Diss. Zürich 2011 (zit. Unsel, Diss.); VILLIGER, ■Werkangaben■ (zit. Villiger, ■); R. WALDBURGER, Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen gemäss den sog. Bilateralen II, in: FS-Nobel, Bern 2005, 1037–1073 (zit. Waldburger, FS-Nobel); R. WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA Formell- und materiellrechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG, FStR 2009, 91–■ (zit. Waldburger, FStR 2009); R. WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, SZW 2009, 480–503 (zit. Waldburger, SZW 2009); M. WALDISPÜHL/S. BLÄTTLER, Neues zur internationalen Amtshilfe der Schweiz Regelungen über die Amtshilfe im Zinsbesteuerungsgesetz, ST 2005, 99–105 (zit. Waldispühl/Blättler, ST 2005); M. WIDMER, Die internationale Rechtshilfe bei Abgabebetrug, ASA 51 (1982/1983), 513–541 (zit. Widmer, ASA 51); F. ZUPPINGER, Internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuer-, insbesondere in Fiskalstrafsachen, ASA 50 (1981/1982), 5–■ (zit. Zuppinger, ASA 60).

Materialien

Bundesamt für Justiz (BJ), Bericht vom Januar 2013 über die Ausdehnung der Rechtshilfe bei Fiskaldelikten (einschbar unter <www.■>) (zit. Bericht Ausdehnung).

V. Einleitung zu Abs. 3

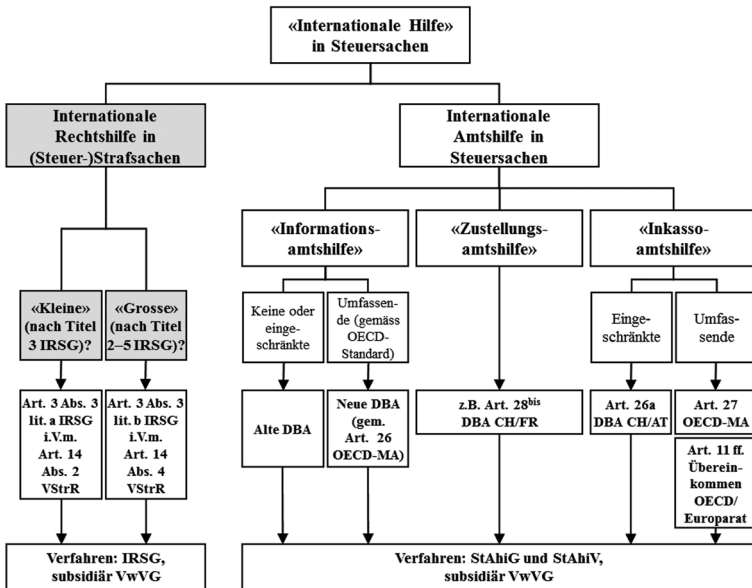
1. Internationale Behördenhilfe in Steuersachen

a) System der internationalen Behördenhilfe in Steuersachen

Unter dem Begriff der **internationalen Behördenhilfe in Steuersachen** lassen sich v.a. 22 die beiden hauptsächlichen Erscheinungsformen zusammenfassen. Dabei handelt es sich einerseits um die hier den Anlass und Schwerpunkt bildende *internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen*, andererseits um die *internationale Amtshilfe in Steuersachen*. Vereinfachend kann das System folgendermassen dargestellt werden:⁸⁰

80 Dazu schon KOCHER, ZBJV 151/2015, Art. 27 OECD-MA N 19.

23



24 Der **internationalen Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen** ist bald nach Einführung des IRSG schon eine *herausragende Bedeutung* zugekommen. So betrafen die ersten bundesgerichtlichen Entscheide verschiedene Fragestellungen rund um Art. 3 Abs. 3 und ist ein beträchtlicher Teil der Literatur diesem Thema gewidmet. Die rund um diese Norm zu klärenden Rechtsfragen reichen über den eigentlichen Wortlaut von Art. 3 Abs. 3 hinaus. Zu entscheiden waren etwa die Konkurrenz mit gemeinrechtlichen Delikten, Fragen im Zusammenhang mit den Zwangsmassnahmen, dem erforderlichen Beweismassstab, der beidseitigen Strafbarkeit und – von besonderer Wichtigkeit – dem Begriff des «Abgabebetrgs».

25 Die internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen ist jüngst etwas in den Schatten der zunehmend liberalisierten **internationalen (Informations-)Amtshilfe in Steuersachen** gerückt ist. Dies zeigt sich insb. darin, dass der Bundesrat seit 2009 amtshilferechtlich eine ausgesprochene Vorwärtsstrategie verfolgt und seit neuestem einen **automatischen Informationsaustausch (AIA)** anstrebt.⁸¹ Verfügen die ausländischen Steuerbehörden, auch ohne AIA, damit je länger je mehr über jene Informationen, deren sie zur Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommen oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art bedürfen, stellt sich die Ausgangslage in einem gewandelten Licht dar.

26 Da die in einem frühen Verfahrensstadium und amtshilfeweise erlangten Informationen eine vollständige **Erstveranlagung** oder aber zumindest eine **Nachveranlagung** (im Rahmen der Nachsteuer) zulassen, bedarf es oft keines (Steuer-)Strafverfahrens mehr, aufgrund dessen die Schweiz dann (überhaupt erst) kleine Rechtshilfe leisten kann. Aus diesem Grund sind nachfolgend die beiden Erscheinungsformen der internationalen Be-

81 So hat der Bundesrat am 14.1.2015 je ein Vernehmlassungsverfahren zum gemeinsamen Amtshilfeübereinkommen von OECD und Europarat und zur Teilnahme der Schweiz an der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden (sowie das Umsetzungsgesetz für den AIA) eröffnet.

hördenhilfe in Steuersachen vergleichend darzustellen. Dabei zeigen sich teils erstaunliche Parallelen, teils aber auch grundlegende konzeptionelle Unterschiede.

b) Gegenüberstellung von Rechtshilfe und Amtshilfe

aa) Vorbemerkung: Wahlrecht der ersuchenden Behörde

Sind die jeweiligen Voraussetzungen gegeben, hat der ersuchende Staat die *freie Wahl, ob er ein Amts- oder ein Rechtshilfegesuch einreichen und prüfen lassen will*.⁸² Das **Wahlrecht** ist letztlich auch Ausdruck dessen, dass die Grenzen zwischen internationaler Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen und internationaler (Informations-)Amtshilfe in Steuersachen tendenziell an Schärfe eingebüsst haben. 27

Dies kommt beispielhaft im Vernehmlassungsverfahren zum Ausdruck, welches der Bundesrat am 15.6.2012 hinsichtlich einer (weiteren) Teilrevision des IRSG eröffnet, aufgrund ungünstiger Aufnahme am 20.2.2013 aber bereits wieder sistiert hat.⁸³ Danach wäre internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen von vornherein und überdies sowohl für **Steuerbetrug** als auch für **Steuerhinterziehung** nach allen Teilen des IRSG zu gewähren gewesen, sofern nur mit dem ersuchenden Staat ein **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)**⁸⁴ in Kraft steht, das (Informations-)Amtshilfe bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vorsieht. Die enge *Verzahnung* entspricht im Übrigen dem in der jüngsten Literatur geäußerten **Postulat der Angleichung steuerlicher Amts- und Rechtshilfe**. Danach sollen die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Amts- und Rechtshilfe in Übereinstimmung gebracht, die Verfahren harmonisiert und eine Kumulation der Verfahren ausgeschlossen werden.⁸⁵ 28

bb) Rechtsgrundlagen

Die Rechtsgrundlagen der akzessorischen internationalen Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen finden sich unilateral im **IRSG** und in der **IRSV**, bilateral in den jeweiligen **Staatsverträgen**^{86, 87}, insb. im **RVUS** multilateral namentlich im **EÜR** und in den bilateralen Verträgen mit der **EU** bzw. **EG**.⁸⁸ 29

Die internationale Informationsamtshilfe in Steuersachen findet ihre materiellrechtliche Grundlage in der jeweiligen Amtshilfeklausel des betreffenden **DBA**, die sich, soweit sie dem OECD-Standard folgt, an *Art. 26 OECD-MA* orientiert. Für die Schweiz (noch) nicht in Kraft getreten sind das gemeinsame Übereinkommens der OECD und des Euro- 30

82 BGE 137 II 128, 133 f. E. 2.3; dazu namentlich HOLENSTEIN, IStR, Art. 26 OECD-MA N 18; SCHODER, StAhiG, N 36; BEHNISCH, Entwicklungen ■, 250; WALDBURGER, FSr 2009, 94 f. und 105.

83 Medienmitteilung des Bundesrats vom 20.2.2013; s. BJ, Bericht Ausdehnung.

84 Gleiches müsste wohl auch für die Steuerinformationsabkommen (SIA; ■genauere Angaben■) gelten.

85 BEHNISCH/CAPUS, ZSR 2010 I, 604.

86 Im Fall der Nachbarstaaten handelt es sich primär um Ergänzungen zum Europäischen Übereinkommen vom 20.4.1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen, so die Verträge vom 13.11.1969 betreffend die *Bundesrepublik Deutschland* (ZV-D EÜR; SR 0.351.913.61), vom 28.10.1996 mit der *Französischen Republik* (ZV-F EÜR; SR 0.351.934.92), vom 10.9.1998 betreffend *Italien* (ZV-I EÜR; SR 0.351.945.41) und vom 13.6.1972 mit der *Republik Österreich* (ZV-Ö EÜR; SR 0.351.916.32).

87 Dazu und zum Folgenden KOCHER, ZBJV 151/2015, Art. 27 OECD-MA N 9 ff.

88 Zu denken ist an das Betrugsbekämpfungsabkommen (BetrÜ; SR 0.351.926.81), Schengen-Assoziierungsabkommen (SAA; SR 0.362.31) und Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA; SR 0.641.926.81), jeweils vom 26.10.2004. Auf die drei Abkommen ist zurückzukommen (N ■ ff.).

parates vom 25.1.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der revidierten und am 1.6.2011 in Kraft getretenen Fassung (nachfolgend **AhiÜ OECD/ER**) und die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden vom 29.10.2014 über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (nachfolgend **AIAÜ**). Wie ausgeführt, hat der Bundesrat dazu erst am 14.1.2015 das Vernehmlassungsverfahren eröffnet. Weitgehend verfahrens- und ausführungrechtlicher Natur sind das **Steueramtshilfegesetz (StAhiG)** und die **Steueramtshilfeverordnung (StAhiV)**.

cc) Dogmatische Einordnung

- 31** Nach der *verfahrensbezogenen, materiellen* Abgrenzung ist entscheidend, ob das *Ergebnis* der Hilfestellung in die Entscheidung einer **Gerichtsbehörde (Rechtshilfe)** oder einer **Verwaltungsbehörde (Amtshilfe)** einfließt. Die *organbezogene, formelle* Definition stellt auf die Hilfe leistenden Behörden ab. Amtshilfe geht danach von einer Verwaltungsbehörde aus und spielt sich *zwischen Verwaltungsbehörden* ab, während eine Gerichtsbehörde um Rechtshilfe ersucht wird, sodass im Fall der Rechtshilfe sowohl die *ersuchende wie die ersuchte Behörde eine Gerichtsbehörde* ist.⁸⁹
- 32** Generell kann gesagt werden, dass *Amtshilfe* tendenziell von (Verwaltungs-)Behörden mit **rechtsvollziehenden** Aufgaben in einem nichtstreitigen und nicht der Strafverfolgung dienenden Verfahren geleistet wird. Demgegenüber liegt Rechtshilfe vor, wenn es um die Hilfeleistung zwischen **rechtsprechenden** (Gerichts-)Behörden in einem streitigen und der Strafverfolgung dienenden Verfahren geht.⁹⁰ Alsdann ist das Amtshilferecht bei *praktischer* Abgrenzung «*weniger verrechtlicht*», und hat es einen «*informelleren Charakter*», worauf die neueste Literatur hinweist.⁹¹
- 33** Die speziell *steuerrechtlich ausgerichtete Sichtweise* orientiert sich daran, ob die Hilfestellung ihren Ursprung im **Steuerstrafrecht (Rechtshilfe)** oder im **Steuerveranlagungsrecht (Amtshilfe)** hat. Unter diesem Gesichtswinkel ist entscheidend, ob das Ersuchen dazu dienen soll, ein Steuerdelikt zu ahnden (Rechtshilfe) oder überhaupt erst die Steuerveranlagung vorzunehmen (Informationsamtshilfe).⁹² Ergänzend müsste die Formulierung im Steuerbereich heute dahin gehen, dass die internationale Informationsamtshilfe in Steuersachen angesprochen ist, soweit es um die *Vornahme der Steuerveranlagung und/oder des Steuerbezugs* geht. Deren überstaatliche Grundlage findet sich in Art. 26 des **Musterabkommens der OECD zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen** (nachfolgend **OECD-MA**), letztmals aktualisiert am 15.7.2014.
- 34** Spricht man von *der* internationalen Amtshilfe in Steuersachen, ist dies begrifflich ohnehin unscharf. Diese setzt sich aus drei weitgehend eigenständigen Instituten zusammen. Die Zwei- bzw. Dreiteilung tritt im OECD-MA schon unter systematischen Gesichtspunkten klar zu Tage. Während Art. 26 OECD-MA den Auskunftsverkehr (**Informationsamtshilfe**) regelt, betrifft Art. 27 OECD-MA die **Inkassoamtshilfe**. Keine unmittelbare Regelung auf Ebene des Musterabkommens erfahren hat die **Zustellungsamtshilfe**. Gemein ist Art. 26 und 27 OECD-MA, dass sie steuerrechtliche Ansprüche zum Gegenstand haben. Sie setzen allerdings in unterschiedlichen Stadien des Verfahrens der Besteuerung an.⁹³

⁸⁹ HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 6 f.

⁹⁰ HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 9; zum Ganzen auch BEHNISCH, ASA 77, 743; DONATSCH/HEIMGARTNER/SIMONEK, Rechtshilfe, 4 f.; SKVARC, Diss., 151 ff.; GLUTZ, ASA 80, 723 ff.

⁹¹ SCHAFFNER, Diss., 21 f.; zum Ganzen BREITENMOSER, HAP VIII²■, N 23.12 ff.

⁹² Auch dazu HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 8.

⁹³ KOCHER, ZBJV 151/2015, Art. 27 OECD-MA N 17.

dd) Massgebende Grundsätze

In rechtstheoretischer Hinsicht unterscheiden sich Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen und Informationsamtshilfe in Steuersachen primär durch die im jeweiligen Fall massgebenden Verfahrensgrundsätze. Aufgrund der *Typähnlichkeit* fallen aber auch diese letztlich beinahe zusammen, wie eine kurze Übersicht zu den wesentlichsten Grundsätzen verdeutlicht:⁹⁴

35

	<i>Internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen (unilateral, d.h. nach IRSG)</i>	<i>Internationale Informationsamtshilfe in Steuersachen (unilateral, d.h. nach StAhiG)</i>
Legalitätsprinzip	Gilt (Art. 8 Ziff. 2 EMRK; Art. 36 BV)	Gilt (Art. 8 Ziff. 2 EMRK; Art. 36 BV)
Passivitätsprinzip (Erfordernis des Ersuchens im konkreten Einzelfall)	Gilt grundsätzlich (Art. 1 Abs. 1, Art. 3 Abs. 3 IRSG e contrario), spontane Rechtshilfe ist aber denkbar (Art. 67a IRSG)	– Gilt grundsätzlich (Art. 26 Abs. 1 OECD-MA; Art. 4 Abs. 1 StAhiG) – Gemäss OECD-MA besteht (noch) keine Pflicht zum Leisten von automatischem oder spontanem Informationsaustausch
Spezialitätsprinzip	Gilt (Art. 67 IRSG)	Gilt (Art. 26 Abs. 2 OECD-MA; Art. 6 Abs. 2 lit. c, Art. 20 Abs. 2 StAhiG; Art. 7 Satz 2 und 3 SIA)
Gegenrechtsprinzip	Gilt (Art. 8 IRSG)	Gilt an sich, da allgemeiner Grundsatz des Völkerrechts; aber: unilateraler Verzicht (Art. 21 Abs. 2 StAhiG)
Subsidiaritätsprinzip (Ausschöpfung der internen Quellen; Ausschöpfungsgebot)	Besteht in dieser Weise nicht ⁹⁵	Gilt (bspw. Art. 6 Abs. 2 lit. g StAhiG) ⁹⁶

ee) Sachlicher Anwendungsbereich

Bei der internationalen (Informations-)Amtshilfe in Steuersachen bezieht sich die Hilfeleistung des ersuchten Staates ausschliesslich auf den Austausch von **Informationen** und Dokumenten zu folgendem Zweck:

36

94 Zu den rechtshilferechtlichen Prinzipien insb. HESS, ASA 71 ■, 127 f.; zu jenen im Bereich der steuerlichen Amtshilfe namentlich KOCHER, ZBJV 151/2015, Art. 27 OECD-MA N 108 ff.

95 UNSELD, Diss., 251.

96 BGer, II. ÖRA, 25.12.2014, 2C_1177/2014; II. ÖRA, 25.12.2014, 2C_1178/2014, je E. 2.2, zu Art. 26 DBA CH/NL (SR 0.672.963.61) bzw. Art. XVI lit. a des zugehörigen Protokolls («[...] in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat [...]»). Mangels hinreichender Begründung war die Frage offenzulassen.

- vollständige Besteuerung der steuerpflichtigen Person bzw.
- Verfolgung von möglichen Steuerdelikten.⁹⁷

Ein **amtshilferechtlichen Fiskalvorbekalt** besteht nicht; das Ziel der die multi-, bi- und unilateralen gesetzlichen Grundlagen der internationalen (Informations-)Amtshilfe in Steuersachen liegt gerade darin, abgaberechtlich relevanten Informationen und Dokumente auszutauschen.

- 37 Anders verhält es sich, soweit die internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen angesprochen ist. Aufgrund des **rechtshilferechtlichen Fiskalvorbekalts** ist in abgaberechtlichem Zusammenhang grundsätzlich keine Rechtshilfe zu leisten. Fällt der im Rechtshilfeersuchen geschilderte Sachverhalt landesrechtlich unter den Tatbestand des einfachen Abgabebetrgs (Art. 14 Abs. 2 VStrR), kommt es unter den im Übrigen gegebenen Voraussetzungen zum Austausch von **Informationen** und Dokumenten (kleine Rechtshilfe gem. Art. 3 Abs. 3 lit. a i.V.m. Art. 63 ff. IRSG). Soweit aber ein qualifizierter Abgabebetrg vorliegt (Art. 3 Abs. 3 lit. a i.V.m. Art. 14 Abs. 2 VStrR), sind alle Bereiche der internationalen Rechtshilfe denkbar, d.h. **Auslieferung** strafrechtlich verfolgter oder verurteilter Personen (Art. 32 ff. IRSG), **stellvertretende Verfolgung** und Ahndung strafbarer Handlungen (Art. 85 ff. IRSG) sowie **Vollstreckung ausländischer Straftscheid** (Art. 94 ff. IRSG).⁹⁸

ff) Zuständigkeit im Rechtsmittelverfahren

- 38 Die praktische Relevanz der Abgrenzung von Rechts- und Amtshilfe zeigt sich darüber hinaus in der **Zuständigkeitsfrage im Rechtsmittelverfahren**, einem Aspekt, der jeweiligen im innerstaatlichen Recht des ersuchten Staates geregelt.⁹⁹
- 39 Die Zuständigkeit für die erstinstanzliche gerichtliche Beurteilung von Fällen der *internationalen Rechtshilfe in Strafsachen* obliegt gemäss der Beschwerdekammer des **Bundesstrafgerichts** in Bellinzona (Art. 25 Abs. 1 und Art. 80e Abs. 1).¹⁰⁰ Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das **Bundesgericht** in Lausanne nur zulässig, wenn der Entscheid 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 (Art. 84 Abs. 1 BGG). Ein **besonders bedeutender Fall** liegt insb. vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist (Art. 84 Abs. 2 BGG).
- 40 Die *internationale Amtshilfe in Steuersachen* hat der Gesetzgeber demgegenüber in den Aufgabenbereich des **Bundesverwaltungsgerichts** in St. Gallen gelegt.¹⁰¹ Mit der Inkraftsetzung des **StAhiG** per 1.2.2013 kam es auch zu einer Novellierung des Bundesgerichtsgesetzes. Im Sinne einer Gegen Ausnahme unterliegen damit auch Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nunmehr der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das **Bundesgericht** in Lausanne. Zuvor hatte das Bundesverwaltungsgericht abschliessend entschieden. Auch gegen einen Entscheid

97 AMADÒ/MOLO, AJP 2011, 1372.

98 Auch dazu AMADÒ/MOLO, AJP 2011, 1372.

99 BGE 137 II 128, 132 E. 2.2; 132 II 1, 5 ff. E. 2; 128 II 355, 357 ff. E. 1.1 und 1.2; 126 II 495, 497 ff. E. 3–5; 125 II 65, 69 ff. E. 1 und 2.

100 BGE 137 II 128, 132 E. 2.2.

101 Zum Ganzen BGE 137 II 128, 132 f. E. 2.2.1 und 2.2.2.

auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde allerdings nur zulässig, soweit sich eine **Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung** stellt oder wenn es sich «aus anderen Gründen um einen **besonders bedeutenden Fall**» i.S.v. Art. 84 Abs. 2 BGG handelt.¹⁰²

Auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen und der internationalen Amtshilfe in Steuersachen beträgt die **Rechtsmittelfrist** einheitlich *10 Tage*,¹⁰³ worauf das Bundesgericht einen allfälligen Nichteintretensentscheid innerhalb von *15 Tagen* seit Abschluss eines allfälligen Schriftenwechsels zu fällen hat.¹⁰⁴ Im Recht der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen gilt, dass das spezialgesetzliche **Gebot der raschen Erledigung** auch für das Bundesgericht beachtlich ist.¹⁰⁵ Es kann davon ausgegangen werden, dass es sich im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht anders verhält.

c) Grundrechtliches Umfeld der internationalen Behördenhilfe in Steuersachen

aa) Betroffene Grundrechtspositionen, insb. Art. 8 EMRK

Die *wirtschaftlichen Verhältnisse* einer Person stehen unter dem Schutz des Verfassungs- und Konventionsrechts.¹⁰⁶ In Ableitung davon entspricht es ständiger bundesgerichtlicher Praxis, dass die Beschaffung, Aufbewahrung, Verwendung und Bekanntgabe persönlicher Daten *konventionsrechtlich* in den nach Art. 8 Ziff. 1 EMRK geschützten Anspruch auf Achtung des Privatlebens (**Privatsphäre**) und *verfassungsrechtlich* in das Grundrecht der **informationellen Selbstbestimmung** (Art. 13 Abs. 2 BV) eingreift.¹⁰⁷ Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte teilt diese Auffassung.¹⁰⁸

Art. 17 Abs. 1 UNO-Pakt II enthält eine ähnliche Formel. Danach gilt: «Niemand darf willkürlichen oder rechtswidrigen Eingriffen in sein *Privatleben*, seine Familie, seine Wohnung und seinen Schriftverkehr oder rechtswidrigen Beeinträchtigungen seiner Ehre und seines Rufes ausgesetzt werden.» In den Augen des Bundesgerichts bietet diese Norm keinen weitergehenden Schutz als Art. 8 EMRK.¹⁰⁹

Das Bundesgericht hat den **Fiskalvorbehalt** traditionell mit **Bankkundengeheimnis** (Art. 47 BankG) verknüpft. So hielt es bspw. fest: «Richtig ist, dass die Schweiz in Fiskalsachen grundsätzlich keine Rechtshilfe gewährt. Dies steht im Zusammenhang mit dem durch Art. 47 BankG gesicherten Bankgeheimnis, das für die Entwicklung der schweizerischen Wirtschaft eine bedeutende Rolle gespielt hat.»¹¹⁰

102 So der ebenfalls am 1.2.2013 in Kraft getretene Art. 84a BGG in der Fassung vom 28.9.2012 (AS 2013 231).

103 Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG in der Fassung vom 28.9.2012 (AS 2013 231).

104 Art. 107 Abs. 3 BGG in der Fassung vom 28.9.2012 (AS 2013 231).

105 ZIMMERMANN, *coopération*⁴, 237.

106 BGE 139 II 404, 421 E. 7.1.

107 Zuletzt BGer, II. ÖRA, 15.12.2012, 2C_84/2012, E. 7.1., nicht publ. in BGE 139 IV 137; 138 I 331, 338 E. 5.2; 133 I 77, 80 f. E. 3.2; 124 I 85, 87 E. 2c; 122 I 360, 352 E. 5a; 120 Ia 147, 149 E. 2; 118 Ib 277, 281 f. E. 4b; 113 Ia 1, 6 f. E. 4b/bb; s. etwa auch HOLENSTEIN, IStR, Art. 26 OECD-MA N 92.

108 Dazu EGMR, 18.10.2011, No. 16188/07, *Khelili/Schweiz*, § 55 ff.; EGMR, 17.2.2011, No. 12884/03, *Wasmuth/Deutschland*, § 74; EGMR, 4.12.2008, No. 30562/04 und 30566/04, *Marper/Vereinigtes Königreich*, § 67; EGMR, 17.7.2003, No. 63737/00, *Perry/Grossbritannien*, § 36 ff.; EGMR, 16.2.2000, No. 27798/95, *Amann/Schweiz*, § 44 f.

109 BGE 139 II 404, 421 E. 7.1.

110 BGE 104 Ia 49, 53 E. 4a.

bb) Eingriffsvoraussetzungen

- 45 Die Zulässigkeit der Weiterleitung von Bankdaten oder weiteren relevanten Informationen hängt im konkreten Einzelfall damit davon ab, ob die jeweiligen Eingriffsvoraussetzungen überhaupt vorliegen. **Verfassungsrechtlich** gilt, dass Einschränkungen von Grundrechten einer *gesetzlichen Grundlage* bedürfen (Art. 36 Abs. 1 BV), durch ein *öffentliches Interesse* (oder den Schutz von Grundrechten Dritter, was hier ausser Betracht fällt) gerechtfertigt (Art. 36 Abs. 2 BV) und zudem verhältnismässig sind (Art. 36 Abs. 3 BV).
- 46 Auf **konventionsrechtlicher** Ebene enthält Art. 8 Ziff. 2 EMRK eine ähnliche Formulierung. Art. 36 BV und Art. 8 Ziff. 2 EMRK verfolgen nahezu deckungsgleich dieselben Anliegen. Insbesondere gilt, dass die konventionsrechtliche Verhältnismässigkeitsprüfung jener nach Art. 36 Abs. 2 und 3 BV entspricht. Aus diesem Grund kann die Prüfung im konkreten Einzelfall *in einem einzigen Schritt* vorgenommen werden.¹¹¹
- 47 Das Bundesgericht hat sich erst in der jüngsten Vergangenheit erstmals mit der Frage befassen können, inwieweit ein *amtshilferechtliches Abkommen* eine hinreichende gesetzliche Grundlage für den Eingriff in Art. 8 Ziff. 1 EMRK bildet. Es hielt vorab fest, aufgrund der damit verbundenen Einschränkung des Grundrechts auf Schutz der Privatsphäre dürften Bankkundendaten unter den *Voraussetzungen von Art. 36 BV bzw. Art. 8 Ziff. 2 EMRK* ins Ausland weitergegeben werden. Mithin sei erforderlich, dass eine gesetzliche oder staatsvertragliche Grundlage und ein öffentliches Interesse an dieser Massnahme bestehen und der Eingriff zudem dem Gebot der Verhältnismässigkeit entspricht.¹¹²
- 48 Nach landesrechtlicher Praxis kann sich eine klare, hinreichend zugängliche und vorhersehbare gesetzliche Grundlage, von welcher in Art. 36 Abs. 1 BV die Rede ist, ebenso *aus Landesrecht wie aus Völkerrecht* ergeben, aus Letzterem aber nur, falls dieses *unmittelbaren Teil des Bundesrechts* bildet.¹¹³
- 49 Der EGMR versteht den Begriff des Gesetzes *in einem materiellen Sinn*.¹¹⁴ Daher umfasst das «Gesetz» neben Gesetzen im formellen Sinn auch Rechtsverordnungen, ferner ungeschriebenes Gesetzesrecht und Richterrecht, ferner die im Konventionsstaat geltenden völkerrechtlichen Regeln.¹¹⁵ Zur Veranschaulichung kann auf das **Abkommen CH/USA betr. UBS**^{116, 117} verwiesen werden: Es bedarf keiner inländischen Transformationsgesetzgebung und ist **self-executing**. Dementsprechend genügt es den Anforderungen von Landes- und Konventionsrecht an eine gesetzliche Grundlage.

111 Dies hat das Bundesgericht insb. hinsichtlich aufenthaltsbeendender Massnahmen zum Nachteil ausländischer Personen immer wieder festgehalten (BGE 122 II 1, 5 f. E. 2; unter vielen BGer, II. ÖRA, 9. 10. 2014, 2C_665/2014, E. 2.2 und 2.4).

112 Dazu BGE 139 II 404.

113 So bspw. BGE 133 I 58, 71 E. 6.3.2; in diesem Sinne auch die Praxis des EGMR zu Art. 8 Ziff. 2 EMRK.

114 BGE 122 I 360, 364 E. 5b/cc; 119 Ia 71, 73 E. 3b; so schon EGMR, 24.4.1990, No. 11801/85, Kruslin/Frankreich, § 29 ff.)

115 MEYER-LADEWIG, EMRK, Art. 8 N 100 f.

116 Abkommen vom 19.8.2009 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 (SR 0.672.933.612).

117 Das Abkommen ist ursprünglich am 19.8.2009 in Kraft getreten (AS 2009 5669), freilich nur als Verständigungsvereinbarung (ohne Genehmigung durch die Eidgenössischen Räte). Mit Protokoll vom 31.3.2010 wurde die Genehmigung nachgeholt (BBl 2010 2965; AS 2010 2909).

cc) Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK?

Aufgrund von Art. 6 Ziff. 1 EMRK hat jede Person «ein Recht darauf, dass

50

- über Streitigkeiten in Bezug auf ihre *zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen* (civil)
- «oder über eine gegen sie erhobene *strafrechtliche Anklage*» (penal)

von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Vor dem Hintergrund des Common Law gilt konventionsrechtlich alles als «civil», was nicht ausdrücklich «penal» oder «fiscal» (allgemeiner «administrative») ist.¹¹⁸

Als «fiscal» bzw. «administrative» betrachten das Bundesgericht und die Strassburger Organe Entscheide, die in einem **Steuerveranlagungs- oder Steuerbezugsverfahren** ergehen; hier geht es um öffentlich-rechtliche Verpflichtungen.¹¹⁹

51

Eher singulär erscheint insofern der Fall *Chambaz*. Darin stellt sich der EGMR auf den Standpunkt, es könne unter gewissen Umständen erforderlich sein, die Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK (auch) auf ein an sich reines Verwaltungsverfahren anzuwenden, wenn es in einer *Gesamtbetrachtung* als *Teil eines Strafverfahrens* betrachtet werden müsse.¹²⁰

52

Das **Steuerhinterziehungsverfahren** fällt in die Kategorie «penal», was zur Anwendbarkeit von Art. 6 Ziff. 1 EMRK führt. Es handelt sich – jedenfalls im Recht der direkten Bundessteuer – um ein echtes Strafverfahren («de nature pénale»),¹²¹ für welches auch die besonderen strafprozessualen Garantien der EMRK gelten (Art. 6 Ziff. 2 und 3 EMRK). Daher ist neben Art. 6 EMRK auch Art. 14 UNO-Pakt II anwendbar.¹²²

53

In ständiger Rechtsprechung hält das Bundesgericht fest, dass es sich beim **Rechtshilfeverfahren** dem Grundsatz nach um ein Verwaltungsverfahren handelt, auf das die Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK nicht anwendbar sind. Weder geht es um «zivilrechtliche Ansprüche» noch um «strafrechtliche Anklagen», sondern um öffentlich-rechtliche Verpflichtungen («fiscal» bzw. «administrative»), die als solche vom Anwendungsbereich von Art. 6 Ziff. 1 EMRK ausgenommen sind.¹²³ Der ersuchte Staat hat keine vollständige Untersuchung der *Schuld oder Unschuld* der betroffenen Person erstreckt.¹²⁴

54

118 KOCHER, Diss., 291.

119 EGMR, 12. 7. 2001, No. 44759/98, Ferrazzini/Italien, § 25 ff.; BGE 133 II 114, 119 E. 4.3; 132 I 140, 145 f. E. 2; BGer, II. ÖRA, 24. 1. 2014, 2C_201/2013, E. 4.1, nicht publ. in BGE 140 II 194; BGer, II. ÖRA, 26. 8. 2013, 2C_463/2013, E. 4.1; II. ÖRA, 27. 6. 2013, 2D_27/2013/2D_28/2013, E. 2 [Steuererlass]; VILLIGER, ■?■, N 390.

120 EGMR, 5. 4. 2012, No. 11663/04, Chambaz/Schweiz, § 43; dazu BGE 139 II 404, 421 E. 6.

121 BGE 140 I 68, 74 E. 9.2; 138 IV 47, 51 E. 2.6.1; 121 II 257, 264 f. E. 4b; 121 II 273, 281 E. 3a; 119 Ib 311, 316 ff. E. 2e und f; EGMR, 5. 4. 2012, No. 11663/04, Chambaz/Schweiz, § 36 ff., insb. 48; EGMR, 3. 5. 2001, No. 31827/96, J. B./Schweiz, § 42 ff., insb. 50; EGMR, 29. 8. 1997, No. 19958/92, A. P., M. P. und T. P./Schweiz, § 37 ff., insb. 43, unter Bezugnahme EGMR, 24. 2. 1994, No. 12547/86, Bendenoun/Frankreich, § 44 ff., insb. 47; zum Ganzen BGer, II. ÖRA, 7. 8. 2014, 2C_214/2014, E. 3.6.2; II. ÖRA, 15. 8. 2012, 2C_851/2011, E. 2.2.

122 So schon BGer, II. ÖRA, 30. 3. 2000, 2A.617/1998, E. 2b.

123 BGE 139 II 404, 419 f. E. 6; 133 IV 271, 274 E. 2.2.2; 123 II 175, 185 E. 6e; 120 Ib 112, 119 E. 4; 118 Ib 436, 440 E. 4a; EGMR, 14. 7. 2001, No. 44759/98, Ferrazzini/Italien, § 25 ff.; SCHODER, StAhiG, N 106.

124 BGE 139 II 404, 419 f. E. 6 m.Hinw.

- 55 Unstreitig ist aber, dass die im ausländischen Strafverfahren verfolgte Person im inländischen Rechtshilfeverfahren unter dem Schutz der **Unschuldvermutung** (Art. 32 Abs. 1 BV bzw. Art. 6 Ziff. 2 EMRK) steht.¹²⁵ Das Bundesgericht hat die Frage in rechtshilferechtlichem Zusammenhang jüngst allerdings offengelassen.¹²⁶
- 56 Die Garantie der Unschuldvermutung ist klarerweise angebracht. Wenn schon im nationalen Hinterziehungsverfahren keine steuerrechtlichen Mitwirkungspflicht herrschen darf (Verbot des Selbstbelastungszwangs; **nemo tenetur se ipsum accusare**), kann es sich in einem internationalen Rechtshilfeverfahren in (Steuer-)Strafsachen kaum anders verhalten.¹²⁷
- 57 Auch das Verfahren der internationalen (Informations-) **Amtshilfe** in Steuersachen gilt als **«fiscal»** bzw. «administrative». Begründet wird dies damit, dass es weder (primär) der Strafverfolgung im Ausland dient noch von ausländischen Strafverfolgungsbehörden ausgelöst wird.¹²⁸

2. Zur internationalen Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen

a) Einordnung

- 58 Art. 3 unter dem Titel **«Art der Tat»** handelt von jenen Taten, bei deren Vorliegen das Gewähren internationaler Rechtshilfe in Strafsachen von vornherein ausgeschlossen ist. Er nennt diese **Rechtshilfehindernisse** abschliessend, was im Umkehrschluss die Aussage zulässt, dass die Eidgenossenschaft nach der Konzeption des IRSG zwingend Rechtshilfe zu leisten hat, es sei denn, es liege ein **Ausschlussgrund** vor. Abs. 3 dieser Norm ist ähnlich aufgebaut wie die ersten beiden Absätze: Auch er hat Straftaten zum Gegenstand, die entweder gar nicht rechtshilfefähig sind (absolute Rechtshilfehindernisse) oder die unter bestimmten Voraussetzungen rechtshilfefähig sind (relative Rechtshilfehindernisse).
- 37■ Das Vorliegen absoluter und relativer Ausschlussgründe zeigt sich folgendermassen: Eine ausländische Straftat, die auf eine **Verkürzung fiskalischer Abgaben** gerichtet erscheint, ist aufgrund des Charakters der Tat *grundsätzlich nicht rechtshilfefähig*, es sei denn, die Tat bestehe in einem einfachen Abgabebetrag Art. 3 Abs. 3 lit. a) oder einem qualifizierten solchen (Art. 3 Abs. 2 lit. b). Mithin handelt es sich beim Fiskalvorbehalt, soweit die **«Fiskaldelikte»** betreffend (erste Tatbestandsgruppe), um einen *relativen* Ausschlussgrund.
- 59 Geht es hingegen um eine ausländische Straftat, die **Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt**, ist diese aufgrund des Charakters in jedem Fall *rechtshilfeunfähig*. Die zweite Tatbestandsgruppe, vereinfachend als **«Devisendelikte»** bezeichnet, unterliegt folglich einem *absoluten* Ausschlussgrund.

125 Mit den Worten von BGE 116 Ib 452, 457 E. 3c: «Les personnes poursuivies dans l'Etat requérant bénéficient sans réserve, auprès des autorités de l'Etat requis, de la présomption d'innocence énoncée expressément à l'art. 6 par. 2 CEDH». Ferner etwa BGer, II. ÖRA, 22.3.1991, 1A.235/1990.

126 BGer, II. ÖRA, 15.12.2012, 2C_84/2012, E. 6, nicht publ. in BGE 139 IV 137.

127 Freilich darf nicht übersehen werden, dass die Unschuldvermutung auch hinterziehungsrechtlich nicht lückenlos greift. So ist es praxisgemäss durchaus zulässig, die Höhe eines hinterzogenen Einkommensbestandteils zu schätzen. Ebenso zulässig ist, im Strafverfahren bei der Beweiswürdigung als ein Element unter mehreren zu berücksichtigen, dass die steuerpflichtige Person Klärungen nicht liefert, die sich aufrängen (BGer, II. ÖRA, 7.8.2014, 2C_214/2014, E. 3.6.2).

128 BGE 139 II 40, 421 E. 6 m.Hinw.

Die Bedeutung der beiden Tatbestandsgruppen, die Art. 3 Abs. 3 zugrunde liegen, könnte unterschiedlicher kaum sein. Während die Verkürzung fiskalischer Abgaben zumal in den vergangenen zehn Jahren einen ungeahnten Bedeutungszuwachs erfahren hat, ist die Verletzung währungs-, handels- oder wirtschaftspolitischer Massnahmen kaum je Gegenstand eines Rechtshilfeersuchens geworden. 60

b) Weitgehend politische) Begründung des Fiskalvorbehalts

Der Fiskalvorbehalt, wenn auch begrenzt auf die Auslieferung, lässt sich bis zum **Auslieferungsgesetz von 1892**¹²⁹ zurückverfolgen. Beinahe 80 Jahre später, in der Botschaft vom 8.3.1976 zu einem Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen und zu einem Bundesbeschluss über Vorbehalte zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen, hielt der **Bundesrat** allerdings fest: 61

«Dieser Grundsatz ist an sich *nicht leicht zu begründen*. Die Entwicklung des Staatswesens zum sozialen Rechts- und Leistungsstaat lässt ihn heute erst recht als *fragwürdig* erscheinen. Die Schwächung der staatlichen Leistungsfähigkeit stellt heute einen Angriff auf die Kräfte dar, die das Leben der Gesamtheit der Mitglieder der staatlichen Gemeinschaft sichern und erleichtern. Dementsprechend geht auch die Rechtsentwicklung im Ausland je länger, desto mehr zur Aufhebung oder mindestens zu einer Abschwächung des Privilegs der Fiskaldelikte über. [...] Im Bewusstsein, dass die *Einstellung der schweizerischen Öffentlichkeit zu dieser Frage die grundsätzliche Aufgabe der Privilegierung der Fiskaldelikte nicht zulassen würde*, soll deshalb an deren Ausschluss aus dem sachlichen Anwendungsbereich des Gesetzes festgehalten werden. Wir glauben immerhin, gewisse Anzeichen dafür nicht übersehen zu dürfen, dass eine zu starre Haltung in dieser Frage der Schweiz eines Tages zu schwer abschätzbaren Nachteilen gereichen könnte. Es ist deshalb vorgesehen, dass Rechtshilfe in Fiskalsachen ausnahmsweise zulässig sein soll, wenn sonst wesentliche Interessen der Schweiz erheblich beeinträchtigt werden könnten.»¹³⁰

Die Rechtfertigung des Fiskalvorbehalts findet in der traditionellen Lehre verschiedene Erklärungen. Genannt werden insb. der *steuerrechtliche Ursprung* der Strafbestimmungen, die *geringe Strafwürdigkeit* und der *Ordre public*.¹³¹ Andere Autoren führen einen *Abwehrreflex* der Schweizerbevölkerung gegen die Allmacht des Staates an und finden, dass es dem *Konkurrenzdenken* der Nationalstaaten inhärent sei, andere Staaten nicht durch die Hilfe beim Eintreiben der Steuer zu stärken.¹³² 62

Namhafte Stimmen haben sich aber schon vor dem Erlass des IRSG sehr eindringlich gegen eine Überführung von Art. 11 AuslG ins IRSG eingesetzt.¹³³ Das neuere, meist kritische Schrifttum hält dem Fiskalvorbehalt entgegen, dass der Bundesrat sich auf eine «angebliche Einstellung der schweizerischen Öffentlichkeit» habe berufen müssen.¹³⁴ Es wird die Meinung vertreten, angesichts der internationalen Entwicklungen und der Verträge der Schweiz mit den USA und der EU werde der Fiskalvorbehalt in seiner heutigen Ausgestaltung sich nicht mehr lange aufrechterhalten lassen.¹³⁵ 63

129 Bundesgesetz vom 22.1.1892 betreffend die Auslieferung gegenüber dem Auslande (AuslG; BS 3509; BBl 1890 III 316; BBl 1892 I 402), nach nicht zustande gekommenem Referendum (BBl 1892 II 797), in Kraft gesetzt auf 19.5.1892 (BBl 1892 III 160).

130 BBl 1976 II 444, insb. 453 f. (H.v.Verf.).

131 POPP, Grundzüge ■, N 160 ff.; s.a. die Kategorien bei GUT, Diss., 28 ff.

132 FREI, StR 1985, 338; w.N. bei HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 33 f.

133 Dazu insb. UNSELD, Diss., 56 f.

134 HEIMGARTNER, Diss., 118.

135 HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 35.

c) *Geschichte des Fiskalvorbehalts*

- 64 Die Entwicklung der fiskalrechtlichen Sondernorm (Art. 3 Abs. 3) ist wechsellvoll und sicherlich noch nicht restlos abgeschlossen. Die Abkehr vom ursprünglichen, ausnahmslos geltenden **Fiskalvorbehalt** bei reinen Fiskaldelikten und der Auslieferung unter **Spezialitätsvorbehalt** bei gemischten Fiskaldelikten verlief in einem langen, schrittweisen und wechsellvollen Prozess.
- 65 Nicht näher einzugehen ist an dieser Stelle auf das vielfältige Staatsvertragsrecht, das bis zum Erlass des Auslieferungsgesetzes von 1892 bereits bestand. Zwischen 1850 und 1888 hatte die Eidgenossenschaft zwar schon zwanzig bilaterale Auslieferungsabkommen geschlossen,¹³⁶ doch findet sich darin keine ausdrückliche Erwähnung der abgaberechtlichen Straftaten.¹³⁷

aa) Fiskalvorbehalt gemäss Auslieferungsgesetz von 1892

- 66 Ausgangspunkt des Fiskalvorbehalts, wie wir ihn heute kennen, bildete **Art. 11 AuslG**. Den Vorarbeiten zufolge war beabsichtigt, für Fiskaldelikte ebenso wie für politische und militärische Delikte generell keine Auslieferung zu leisten.¹³⁸ Die Diskussion drehte sich nicht um das «Ob», sondern um das «Wie», konkret darum, ob das Gesetz einen **Positivkatalog** (Enumerationsmethode; Auslieferungsdelikte) oder einen **Negativkatalog** (Eliminationsmethode; Nicht-Auslieferungsdelikte) aufweisen solle. Der Bundesrat meinte dazu:

«Über die Zweckmässigkeit einer Aufzählung der Auslieferungsdelikte lässt sich streiten. So fand sich auch in der Vorberathungskommission eine Minderheit, welche aus Besorgnis, die Liste möchte unvollständig sein, von der Aufstellung einer solchen im Gesetz absehen und dieselbe in die Verträge verweisen wollte; danach sollte sich der Gesetzgeber darauf beschränken, *negativ* diejenigen Fälle auszuschneiden, in denen eine Auslieferung *nicht* stattfinden kann, (rein militärische, politische Vergehen, Widerhandlungen gegen Fiskalgesetze u. dgl.).»¹³⁹

- 67 Zum Fiskalvorbehalt (E-Art. 11 AuslG) gab der Bundesrat alsdann zu bedenken:

«Die Vorschrift ergibt sich a contrario schon aus Art. 3 in Verbindung mit Art. 7. Obgleich sie somit hier *nicht gerade notwendig wäre*, haben wir es doch für zweckmässig erachtet, sie *in positiver Fassung* ausdrücklich aufzustellen, weil sie einen durch die Schweiz oftmals ausgesprochenen und stets befolgten Grundsatz bildet [...].»¹⁴⁰ Gemäss bundesrätlicher Botschaft hätte Art. 11 AuslG mithin folgenden Wortlaut erhalten sollen:¹⁴¹

«Wegen Übertretung fiskalischer Gesetze und wegen Militärvergehen wird die Auslieferung nicht bewilligt.»

- 68 Tatsächlich Gesetz geworden ist demgegenüber folgende Fassung:

«¹ *Wegen Übertretung fiskalischer Gesetze und wegen reiner Militärvergehen wird die Auslieferung nicht bewilligt.*

136 Die Eidgenossenschaft hatte zwischen 1850 und 1888 schon zwanzig bilaterale Auslieferungsabkommen abgeschlossen (BB1 1890 III 316, insb. 364).

137 SCHULTZ, Auslieferungsrecht, 463.

138 BGE 111 Ib 242, 245 E. 4a.

139 BB1 1890 III 316, insb. 336 zu E-Art. 3 Abs. 1 (Auszeichnungen im Original).

140 BB1 1890 III 316, insb. 354; E-Art. 7 enthält das Spezialitätsprinzip (H.v. Verf.).

141 BB1 1890 III 316, insb. 372.

² *Hat eine Person, die wegen einer die Auslieferung begründenden Handlung verfolgt wird, ausserdem ein fiskalisches oder ein militärisches Gesetz übertreten, so erfolgt die Auslieferung nur unter der Bedingung, dass diese Übertretung weder bestraft werden, noch einen Strafverschärfungsgrund bilden darf.»*

Der von den Eidgenössischen Räten eingefügte Art. 11 Abs. 2 AuslG brachte für die fiskalischen Delikte eine **Sonderspezialität**. Danach war die Auslieferung einer verfolgten Person, die sowohl gegen ein gemeinrechtliches als auch gegen ein abgaberechtliches Gesetz verstossen hatte, nur, aber immerhin unter der Bedingung zulässig, dass die abgaberechtliche Tat «weder bestraft werden noch einen Strafverschärfungsgrund bilden darf».¹⁴²

Das auslieferungsgesetzliche Konzept sah damit einen **Fiskalvorbehalt** bei reinen Fiskaldelikten (Art. 11 Abs. 1 AuslG) und einen **Spezialitätsvorbehalt** bei gemischten Fiskaldelikten (Art. 11 Abs. 2 AuslG) vor.

bb) Fiskalvorbehalt gemäss EAÜ vom 13. 12. 1957

Das Europäische **Auslieferungsübereinkommen (EAÜ)** trat für die Schweiz am 20. 3. 1967 in Kraft.¹⁴³ Aufgrund von Art. 5 EAÜ besteht folgender Fiskalvorbehalt:

«In Abgaben-, Steuer-, Zoll- und Devisenstrafsachen wird die Auslieferung unter den Bedingungen dieses Übereinkommens nur gewährt, wenn dies zwischen Vertragsparteien für einzelne oder Gruppen von strafbaren Handlungen dieser Art vereinbart worden ist.»

Die Schweiz hat bislang keine derartige **Vereinbarung** abgeschlossen.

Am 17. 3. 1978 haben Mitgliedstaaten des Europarates ein **Zweites Zusatzprotokolls zum EAÜ** geschlossen. Für die Schweiz ist es am 9. 6. 1985 in Kraft getreten.¹⁴⁴ In Ergänzung von Art. 5 EAÜ sieht Art. 2 des Zweiten Zusatzprotokolls («Fiskalische strafbare Handlungen») vor:

«¹ *In Abgaben-, Steuer-, Zoll- und Devisenstrafsachen wird die Auslieferung zwischen den Vertragsparteien nach Massgabe des Übereinkommens wegen Handlungen bewilligt, die nach dem Recht der ersuchten Vertragspartei einer strafbaren Handlung derselben Art entsprechen.*

² *Die Auslieferung darf nicht mit der Begründung abgelehnt werden, dass das Recht der ersuchten Vertragspartei nicht dieselbe Art von Abgaben oder Steuern oder keine Abgaben-, Steuer-, Zoll- oder Devisenbestimmungen derselben Art wie das Recht der ersuchenden Vertragspartei vorsieht.»*

«Die Schweiz hat die protokollgemäss zwingende Rechtshilfe dadurch abgewendet, dass sie erklärt hat, Kapitel II, in welchem Art. 2 sich befindet, nicht anzunehmen.»¹⁴⁵

Das bereits erwähnte Vernehmlassungsverfahren, das der Bundesrat am 15. 6. 2012 hinsichtlich einer (weiteren) Teilrevision des IRSG eröffnet und aufgrund ungünstiger Aufnahme am 20. 2. 2013 wieder sistiert hat, sah vor, den Vorbehalt vom 13. 12. 1984 zurückzuziehen.¹⁴⁶

142 SCHULTZ, Auslieferungsrecht, 463.

143 AS 1967 814.

144 AS 1985 724; nunmehr SR 0.353.12.

145 Art. 1 Abs. 1 lit. b des Bundesbeschlusses vom 13. 12. 1984 betreffend drei Zusatzprotokolle des Europarates auf dem Gebiete der Auslieferung und betreffend Auskünfte über ausländisches Recht (AS 1985 712); BGE 136 IV 88, 89 E. 3.1.

146 Medienmitteilung des Bundesrats vom 20. 2. 2013; s. BJ, Bericht Ausdehnung.

cc) Fiskalvorbehalt gemäss EÜR vom 20.4.1959

- 75 Das EÜR sieht *keinen zwingenden Fiskalvorbehalt* vor, es lässt aber für einschränkende Auffassungen einzelner Mitgliedstaaten Raum. So lautet Art. 2 lit. a folgendermassen:

«Die Rechtshilfe *kann verweigert werden*, wenn sich das Ersuchen auf strafbare Handlungen bezieht, die vom ersuchten Staat als politische, als mit solchen zusammenhängende oder als *fiskalische strafbare Handlungen* angesehen werden.»¹⁴⁷

- 76 Das EÜR enthält keine Einschränkung der weiteren Verwendung der auf dem Rechtshilfeweg erlangten Informationen.¹⁴⁸ Der Grundsatz der **Spezialität** ergibt sich erst aus lit. b des schweizerischen **Vorbehalts** zu Art. 2 EÜR:

«Die Schweiz behält sich ferner das Recht vor, Rechtshilfe auf Grund dieses Übereinkommens nur unter der ausdrücklichen Bedingung zu leisten, dass die Ergebnisse der in der Schweiz durchgeführten Erhebungen und die in herausgegebenen Akten oder Schriftstücken enthaltenen Auskünfte ausschliesslich für die Aufklärung und Beurteilung derjenigen strafbaren Handlungen verwendet werden dürfen, *für die die Rechtshilfe bewilligt wird.*»¹⁴⁹

- 77 Aufgrund des Vorbehalts darf der ersuchende Staat die auf dem Rechtshilfeweg gewonnenen Erkenntnisse, wie das Bundesgericht festhielt, «in keinem Fall zur Abklärung fiskalischer Delikte benutzt werden, soweit die Schweiz einen Vorbehalt im Sinne dieser Erklärung gemacht hat. Die Erklärung der Schweiz zu Art. 2 EÜR besagt *nicht*, dass Rechtshilfe für Delikte i.S.v. Art. 2 lit. a EÜR *generell verweigert* wird (■). Angesichts dessen *muss im Einzelfall stets ein entsprechender Vorbehalt angebracht werden*, um die Verwendung der gewonnenen Erkenntnisse für die Abklärung von Delikten i.S.v. Art. 2 lit. a EÜR auszuschliessen.»¹⁵⁰

- 78 Der Vorbehalt ist mithin wie folgt zu verstehen: Gewährt die Schweiz im Zusammenhang mit einem gemeinrechtlichen Delikt internationale Rechtshilfe in Strafsachen, und *könnten* die rechtshilfeweise getroffenen Massnahmen dem ersuchenden Staat *auch zu fiskalischen Zwecken dienen*, hat die Schweiz im konkreten Einzelfall einen Vorbehalt anzubringen.¹⁵¹

- 79 In Ergänzung zum allgemein gehaltenen EÜR hat die Schweiz, insb. mit den **Nachbarstaaten**, weiterführende *Staatsverträge* geschlossen (dazu schon N ■).

dd) Fiskalvorbehalt gemäss RVUS vom 25.5.1973

- 80 Art. 1 RVUS enthält die *Verpflichtung* zur Leistung gegenseitiger Rechtshilfe in Strafsachen. Unter dem Titel «Unanwendbarkeit des Vertrags» finden sich in Art. 2 RVUS freilich verschiedene Sachgebiete, bei deren Vorliegen die Verpflichtung entfällt. Von Bedeutung ist hier Art. 2 Abs. 1 lit. c Ziff. 5 RVUS (**Fiskalvorbehalt**), wonach der Vertrag nicht anwendbar ist auf Ermittlungen und Verfahren:

«wegen *Verletzung von Vorschriften über Steuern sowie über Zollabgaben*, staatliche Monopolgebühren und den Zahlungsverkehr mit dem Ausland, ausgenommen für Straftaten, die unter Nummer 26 und 30 in der dem Vertrag beigelegten Liste (Liste) aufgeführt sind, sowie für damit zusammenhängende Straftaten nach Nummer 34 und 35 dieser Liste.»¹⁵²

147 H.v.Verf.

148 BGer, I. od. II. ÖRA ■, 30.10.1981, ■P.1390/1981, E. 7a.

149 Veröffentlicht im Anhang zum EÜR (H.v.Verf.).

150 BGE 107 Ib 261, 263 E. 2; **andere** noch BGE 106 Ib 260, 269 E. 4, unter Bezugnahme auf das Vertrauensprinzip (H.v.Verf.).

151 BGer, I. ÖRA, 20.5.1988, 1A.61/1988, E. 4b.

152 H.v.Verf.

Nr. 26 der Liste betrifft Zuwiderhandlungen gegen Vorschriften über gewerbmässige Wetten, Lotterien und Glücksspiele; Nr. 30 handelt von den Zuwiderhandlungen gegen Vorschriften über Rauschgifte, giftige chemische Substanzen und gesundheitsschädliche Stoffe sowie Waffen, Sprengstoffe und Vorrichtungen zur Brandstiftung. Um derartige Zuwiderhandlungen und solche nach Nr. 34 und 35 der Liste, die damit in Zusammenhang stehen, geht es im abgaberechtlichen Kontext aber nicht.¹⁵³ **81**

Daraus folgt, dass Art. 2 Abs. 1 lit. c Ziff. 5 RVUS sich auf reine Fiskaldelikte beschränkt, mithin ausschliesslich auf Handlungen, die gegen Regeln über **Festsetzung und Erhebung öffentlicher Abgaben** jeder Art gerichtet sind.¹⁵⁴ Nicht darunter fällt praxisgemäss der zollrechtliche **Bannbruch** (heute Art. 117 lit. c und Art. 120 ZG). Er schützt grundsätzlich nicht öffentliche Abgaben, sondern i.d.R. besondere wirtschaftliche Interessen. Handlungen, die wirtschaftspolitische Massnahmen betreffen, fallen damit nicht unter den Ausnahmetatbestand von Art. 2 RVUS.¹⁵⁵ **82**

Soweit es sich um den **Kampf gegen das organisierte Verbrechen** handelt (Art. 7 Ziff. 1 RVUS), wird der ansonsten bestehende Fiskalvorbehalt (Art. 2 Ziff. 1 lit. c Nr. 5 RVUS) aufgehoben.¹⁵⁶ Zum erfassten Personenkreis i.S.v. Art. 6 Ziff. 2 lit. a zählt, wer wissentlich an der rechtswidrigen Tätigkeit einer *organisierten Verbrechergruppe* (Art. 6 Ziff. 3 RVUS) mitwirkt, Mitglied einer solchen Gruppe ist, mit ihr eng verbunden ist und entweder *überwachende oder leitende Funktionen* ausübt oder regelmässig durch andere wichtige Dienste die Organisation oder deren Mitglieder unterstützt, und schliesslich, wer bei einem *wichtigen Unternehmen* einer solchen Gruppe beteiligt ist. **83**

Ist schon durch diese allgemeinen Voraussetzungen der Kreis der Personen, denen gegenüber die gewöhnliche Rechtshilfe wegen Beteiligung am organisierten Verbrechen zulässig ist, *auf wichtige Mitglieder beschränkt*, sieht Art. 7 Ziff. 2 RVUS im Bereich der Rechtshilfe wegen Steuerwiderhandlungen zusätzliche Einschränkungen vor. Insbesondere kommen nur solche Angeschildigte in Betracht, die eine *massgebende Rolle* in der betreffenden Gruppe spielen und deren *voraussichtliche, länger dauernde Inhaftierung* die *Wirksamkeit der Gruppe* erheblich zu beeinträchtigen vermag (Art. 7 Ziff. 2 lit. a und c RVUS).¹⁵⁷ **84**

Liegen die Voraussetzungen dieser **fiskalrechtlichen Sonderrechtshilfe** vor, ist Rechtshilfe zu leisten.¹⁵⁸ **85**

ee) Fiskalvorbehalt in der Fassung des IRSG vom 20.3.1981

Mit dem **IRSG** ging eine erstmalige Ausweitung der von der Schweiz gewährten Internationalen Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen einher. In der ursprünglichen Fassung lautete Art. 3 Abs. 3 wie folgt: **86**

«Einem Ersuchen wird *nicht entsprochen*, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt. Jedoch *kann* einem Ersuchen um Rechtshilfe *nach dem dritten Teil des Gesetzes* entsprochen werden, wenn Gegenstand des Verfahrens ein *Abgabebetrug* ist.»¹⁵⁹

153 BGE 137 IV 25, 28 f. E. 4.2.2.

154 BGE 137 IV 25, 28 f. E. 4.2.2.; BGer, ■Abteilung■, 16.11.1977, P.15/1977, E. 4.

155 Zum vorrevidierten Tatbestand des Bannbruchs BGE 110 Ib 82, 85 E. 4b/aa.

156 BGE 107 Ib 261, 263 E. 2.

157 BGer, I. ÖRA, 14.9.1989, 1A.107/1989, E. 3a; ZIMMERMANN, coopération⁴, N 647.

158 BGer, I. ÖRA, 13.6.1986, ■A.34/1986, E. 3b; BOTSCHAFT 1974, 586.

159 H.v.Verf.

- 87 Wie gezeigt, lassen die Vorarbeiten des Bundesrates auf eine höchst ambivalente Haltung schliessen. Die Begründung, aufgrund deren ein Fiskalvorbehalt weiterhin wünschenswert sei, ist blutleer und schwankend. Es erstaunt nicht, dass auch die **Eidgenössischen Räte** erst nach langen Diskussionen in den Kammern sowie nach einem Differenzenbereinigungsverfahren einen Konsens finden konnten. Starke Minderheiten waren bis zuletzt dafür eingetreten, dass die Rechtshilfe in Fiskalfällen entweder weiterhin ganz allgemein auszuschliessen oder aber auch bei Abgabebetrug nur ausnahmsweise zu gewähren sei.¹⁶⁰ Der Konsens liess letztlich zu, dass Art. 3 Abs. 3 um einen zweiten Satz erweitert wurde.
- 88 Fortan war, wie teils schon aufgrund zwischenzeitlich verabschiedeter bilateraler Abkommen praktiziert, in Fällen von (**einfachem**) **Abgabebetrug**, wobei «einfach» nur aus heutiger Optik verstanden werden kann, Rechtshilfe zu leisten. Inhaltlich wurde die zu leistende Rechtshilfe insofern eingegrenzt, als die Schweiz nach unilateralem Recht lediglich die (kleine, akzessorische) Rechtshilfe nach dem *dritten Titel des Gesetzes* (Art. 3 Abs. 3 bzw. Art. 63 ff.) zu leisten beabsichtigte. Um diesen Schritt tun zu können, zog die Praxis fortan den Tatbestand des Abgabebetrugs gemäss dem wenig zuvor geschaffenen **Verwaltungsstrafrechtsgesetz (VStrR)** heran (Art. 14 Abs. 2 VStrR).
- 89 Wengleich es sich bei der Verpflichtung von Art. 3 Abs. 3, bei (einfachem) Abgabebetrug kleine Rechtshilfe zu leisten, auch gesetzessystematisch um eine *unilaterale* Bestimmung handelt, so strahlt diese dennoch auf das *bilaterale bzw. multilaterale* Recht der Eidgenossenschaft aus. Soweit nämlich das *Staatsvertragsrecht bestimmte Fragen nicht abschliessend regelt* bzw. das *innerstaatliche Recht geringere Anforderungen* an die Gewährung von Rechtshilfe stellt, gelangt nach dem **Günstigkeitsprinzip** das schweizerische **Landesrecht** zur Anwendung, mithin primär das IRSG und die IRSV (Art. 1 Abs. 1 IRSG).¹⁶¹
- 90 Im Zusammenhang mit dem Fiskalvorbehalt entfaltet sich das Günstigkeitsprinzip wie folgt: Sollte das Staatsvertragsrecht einen **absoluten Ausschlussgrund** für den Bereich des Abgabebetrugs vorsehen, kommt der gesetzliche Fiskalvorbehalt i.S.v. Art. 3 Abs. 3 IRSG zum Tragen. In der Folge greift der gesetzliche **relative Ausschlussgrund** Platz, indem jedenfalls in Fällen von Abgabebetrug Rechtshilfe zu leisten ist. Entgegen dem Wortlaut von Art. 2 lit. a EÜR gewährte die Schweiz aufgrund des Günstigkeitsprinzips ab dem Inkrafttreten des IRSG (kleine) Rechtshilfe, soweit es um Tatbestände des Abgabebetrugs geht.¹⁶²
- ff) Fiskalvorbehalt in der Fassung des IRSG vom 3. 10. 2008
- 91 Bis zum nächsten grossen Sprung dauerte es knapp dreissig Jahre. Nach der Fassung des IRSG vom 3. 10. 2008, in Kraft seit dem 1. 2. 2009¹⁶³, ist einem Ersuchen nach *allen Teilen des IRSG* zu entsprechen, wenn ein **qualifizierter Abgabebetrug** Gegenstand des Verfahrens ist. Was darunter zu verstehen sei, ergab sich nun nicht mehr unmittelbar aus Art. 14 Abs. 2 VStrR, sondern bedurfte einer Novellierung.
- 92 Im Gleichschritt mit der Schaffung von Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG erliessen die Eidgenössischen Räte am 3. 10. 2008 einen neuen Art. 14 Abs. 4 VStrR. Die Bestimmung ist im Wesentlichen auf Fälle der Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren (konkret: **Schmuggel**) zugeschnitten, als *Absichtsdelikt* gehalten und setzt gewerbsmässiges und bandenmässiges Vorgehen der Täterschaft voraus. Der Anwendungsbereich ist mithin recht eng gefasst (dazu N ■).

160 AB SR 1977, 612 ff. und 1980, 209 ff.; AB NR 1979, 647 ff. und 1980, 1339; zitiert nach BGE 111 Ib 246 E. 4a.

161 BGE 130 II 337, 339 E. 1; BGer, I. ÖRA, 13. 7. 2006, 1A.72/2006, E. 1.

162 POPP, Grundzüge ■, N 176.

163 AS 2009 361; BBl 2007 6269.

gg) Fiskalvorbehalt in der (noch) nicht realisierten Fassung von 15.6.2012

Bereits hingewiesen wurde auf ein Vernehmlassungsverfahren zu einer weiteren Teilrevision des IRSG.¹⁶⁴ Eröffnet am 15.6.2012 (und sistiert am 20.2.2013), zielte dieses darauf ab, internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen nunmehr auch für Steuerstraftdelikte *minderen Unrechtsgehalts*, konkret **Steuerhinterziehung**, als rechtshilfefähig zu erklären. Danach wäre Rechtshilfe, ob Steuerbetrug oder lediglich Steuerhinterziehung vorliegt, *nach allen Teilen des IRSG* gewährt worden. Diese umfassendste aller Arten von Rechtshilfe sollte nach Meinung des Bundesrats einzig von der Bedingung abhängen, dass mit dem ersuchenden Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft steht, das seinerseits *Informationsamtshilfe bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug* vorsieht.

93

Nach der Vernehmlassungsvorlage hätte Art. 3 Abs. 3 folgenden Wortlaut erhalten:

94

«³ Einem Ersuchen wird nicht entsprochen, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt. Vorbehalten bleibt Abs. 4.

⁴ Es wird entsprochen

- a. einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil dieses Gesetzes, wenn ein Abgabebetrug Gegenstand des Verfahrens ist;
- b. einem Ersuchen nach allen Teilen dieses Gesetzes, wenn ein qualifizierter Abgabebetrug i.S.v. Art. 14 Abs. 4 VStrR Gegenstand des Verfahrens ist;
- c. einem Ersuchen nach allen Teilen dieses Gesetzes, wenn:
 1. Gegenstand des Verfahrens eine strafbare Handlung im Bereich der Abgaben, Steuern, Zölle und Devisen ist, und
 2. mit dem ersuchenden Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft ist, das Amtshilfe bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vorsieht.»

Dass dieser rechtshilferechtliche «Quantensprung» nicht auf ungeteilte Gegenliebe stossen würde, war wohl schon dem Bundesrat klar. Spätestens nach Sichtung des Vernehmlassungsergebnisses zeigte sich, dass der Zeitpunkt für eine *Gleichschaltung von internationaler Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen und internationaler (Informations-)Amtshilfe in Steuersachen* noch nicht gekommen ist. So blieb dem Bundesrat nichts anderes übrig, als das Vorhaben einstweilen zu sistieren.

95

hh) Fiskalvorbehalt gemäss VStrR in der Fassung vom 12.12.2014

Diese Einsicht vermochte die Entwicklung nur vorübergehend aufzuhalten. Der weiterbestehende Druck der Groupe d'action financière (**Gafi**) führte zur Revision des eben erst in Kraft gesetzten Art. 14 Abs. 4 VStrR. Die Fassung vom 12.12.2014 bringt eine Abkehr von der ursprünglich schmuggelfokussierten Ausrichtung und öffnet den Fächer der Strafbestimmung ganz beträchtlich.¹⁶⁵ Als **qualifizierter Abgabebetrug** gilt revisionsgemäss jede abgaberechtliche Widerhandlung nach Art. 14 Abs. 2 VStrR, die gewerbsmässig und in Mittäterschaft begangen wird. Das nunmehrige *Erfolgsdelikt* bedingt freilich, dass die Täterschaft sich «in besonders erheblichen Umfang einen unrechtmässigen Vorteil verschafft» (dazu N ■).

96

¹⁶⁴ Medienmitteilung des Bundesrats vom 20.2.2013; s. BJ, Bericht Ausdehnung.

¹⁶⁵ Die Fassung vom 12.12.2014 (BBl 2014 9689, insb. 9696) ist bei Verlassen des Textes noch nicht in Kraft. ■

d) Wirkungsweise des geltenden Fiskalvorbehalts

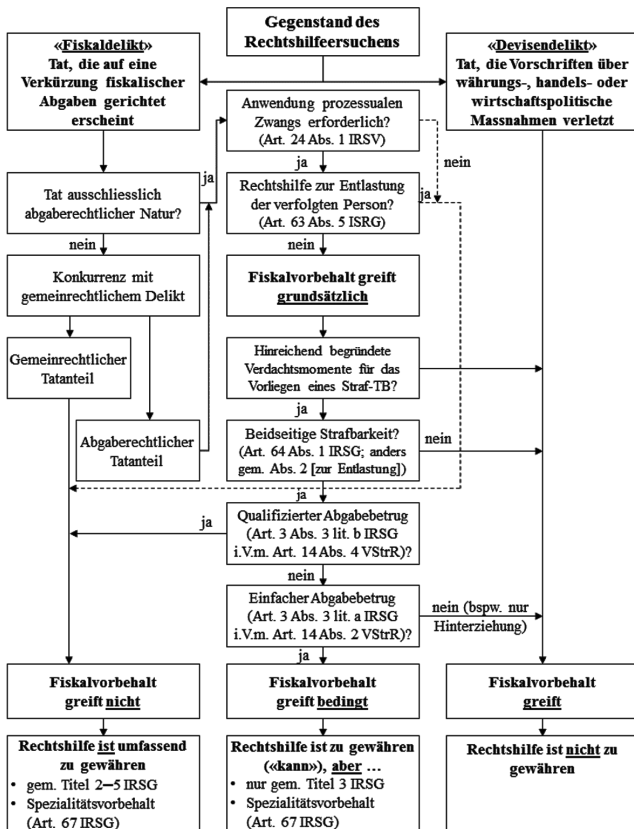
aa) Vereinfachende grafische Darstellung

97 Charakter und Tragweite des Fiskalvorbehalts lassen sich nach dem Gesagten nicht verstehen, ohne die entstehungsgeschichtlichen Hintergründe zu berücksichtigen. Aufgrund der schrittweisen Annäherung der internationalen (Informations-)Amtshilfe in Steuersachen an die internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen besteht nunmehr ein System von:

- **Regel** (Pflicht zur Leistung von Rechtshilfe);
- **Ausnahme** (Fiskalvorbehalt); und
- **Gegenausnahme** (bei zumindest einfachem Abgabebetrag).

98 Die Rechtsanwendenden sehen sich heute vor eine recht anspruchsvolle Aufgabe gestellt. Jeder individuell-konkrete Fall weist zwangsläufig Eigenheiten auf und erfordert unter Umständen ein soweit zulässig verfahrensmässiges Abweichen vom «Musterverfahren». Wenn hier der Versuch dennoch unternommen wird, die Wirkungsweise des Fiskalvorbehalts grafisch und im Sinne eines **Ablaufschemas** darzustellen, so muss dies unter allen Vorbehalten geschehen. Es handelt sich zwangsläufig um eine *vereinfachende Darstellung*, die aber den «roten Faden» sichtbar machen soll und gleichzeitig als Programm der nachfolgenden Kommentierung dient.

99 **Wirkungsweise des Fiskalvorbehalts (vereinfachende Darstellung)**



bb) Erläuterungen

Ausgangspunkt bildet der Gegenstand des Rechtshilfeersuchens. Der Fiskalvorbehalt fällt überhaupt erst in Betracht, wenn die Tat auf die Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint («**Fiskaltat im engeren Sinn**» bzw. «Fiskaldelikt») oder aber es um eine Tat geht, die Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt («**Fiskaltat im weiteren Sinn**» bzw. «Devisendelikt»).

Im Ergebnis wird sich zeigen, dass der Fiskalvorbehalt i.S.v. Art. 3 Abs. 3: **101**

- greift,
 - soweit es sich um ein «Devisendelikt», mithin eine Tat, die Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt; oder
 - wenn es sich um einen abgaberechtlichen Straftatbestand handelt, der den Unrechtsgehalt eines einfachen Abgabebetrugs (Art. 14 Abs. 2 VStrR) nicht erreicht, so z.B. eine *Steuerrückziehung*;

weshalb keinerlei Rechtshilfe zu gewähren ist;

- *nur, aber immerhin, beschränkt greift*, falls ein *einfacher Abgabebetrag* (Art. 14 Abs. 2 VStrR), mit der Folge, dass Rechtshilfe nach dem dritten Titel des IRSG zu gewähren ist (unter Spezialitätsvorbehalt);
- *gar nicht greift* in den übrigen Fällen, d.h. bei
 - *qualifiziertem Abgabebetrag* (Art. 14 Abs. 4 VStrR) und generell bei
 - mit einem Fiskaldelikt *konnexen Tatanteilen*,

weshalb Rechtshilfe nach allen Titeln des IRSG zu gewähren ist (wiederum unter Spezialitätsvorbehalt).

Wenngleich der Fiskalvorbehalt klassischerweise primär im dritten Teil des IRSG wirksam wird, sind durchaus auch andere Konstellationen denkbar. Praxisgemäss ist es bspw. zulässig, dem **Ersuchen um Übernahme eines Strafverfahrens** (vierter Titel des IRSG) durch den ausländischen Staat (Art. 88 und 89) die Auflage beizufügen, dass der ersuchte Staat die aus den schweizerischen Akten erlangten Kenntnisse nicht zur Verfolgung des Betroffenen oder Dritter wegen Fiskaldelikten und ähnlicher Strafsachen verwenden darf.¹⁶⁶ **102**

Was die **Vollstreckung ausländischer Strafurteile** (fünfter Titel des IRSG) betrifft, **103** kommt die Beschlagnahme zu Einziehungszwecken im Rahmen der kleinen Rechtshilfe (Art. 63 Abs. 2 lit. d) nicht in Frage, soweit es um eine ausländische Geldstrafe oder Busse geht, die an die Stelle der Abgabe tritt. Andernfalls könnte der ersuchende Staat Vollzugshilfe für Fiskaldelikte erwirken, was Art. 3 Abs. 3 widerspricht.¹⁶⁷

e) Exkurs: Fiskalvorbehalt im weiteren Staatsvertragsrecht der Schweiz

aa) BetrÜ

Zusammen mit dem Schengen-Assoziierungsabkommen und dem Zinsbesteuerungsabkommen gehört das **Betrugsbekämpfungsabkommen (BetrÜ)**¹⁶⁸ dem zweiten Paket der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der EU an («Bilaterale II»). Die **104**

¹⁶⁶ BGE 112 Ib 339.

¹⁶⁷ POPP, Grundzüge■, N 176.

¹⁶⁸ SR 0.351.926.81; BBl 2004 5965.

Schweiz wendet das BetrÜ seit dem 8.4.2009 *provisorisch* an.¹⁶⁹ Das Abkommen sieht keinen eigentlichen **Fiskalvorbehalt** vor, stellt aber erhöhte Anforderungen an Behördenhilfe in Steuersachen.

- 105** Das BetrÜ geht insofern über den bisherigen Rechtsbestand hinaus, als es Bestimmungen zur Amtshilfe und zur Rechtshilfe enthält, nach dem Prinzip der Inländerbehandlung auch amtshilfeweise Zwangsmassnahmen kennt und derartige Hilfe schon bei «einfacher» (blosser) Hinterziehung von Zollabgaben oder indirekten Steuern zulässt.¹⁷⁰
- 106** Der sachliche Anwendungsbereich des Abkommens bezieht sich gem. Art. 2 Ziff. 1 lit. a BetrÜ insb.:
- auf den Warenverkehr, der gegen zoll- und agrarrechtliche Vorschriften verstösst und zwar unabhängig davon, ob die Waren das Gebiet der anderen Vertragspartei berühren (betrifft **Zollabgaben**);
 - auf den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr, der gegen Vorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, der Konsum- und der Verbrauchssteuern verstösst (betrifft **indirekte Steuern**);
 - auf die Vereinnahmung oder die Zurückbehaltung von Mitteln, die für andere als für die ursprünglich bewilligten Zwecke verwendet wurden (betrifft **Subventionen**), sowie
 - auf die Ausschreibungsverfahren für die von den Vertragsparteien vergebenen Aufträge (betrifft öffentliches Beschaffungswesen, **Submissionen**).
- 107** *Nicht anwendbar* ist das BetrÜ hingegen auf die **direkten Steuern**. Diese sind Gegenstand des parallel ausgehandelten Zinsbesteuerungsabkommen (dazu nachfolgend N ■).¹⁷¹
- 108** In Bezug auf diese Bereiche haben die Vertragsstaaten nicht nur internationale **Rechtshilfe** in (Steuer-)Strafsachen,¹⁷² sondern auch internationale **Amtshilfe** in Steuersachen¹⁷³ zu leisten.
- 109** Hinsichtlich der Amtshilfe liegt dem BetrÜ ein erweiterter Begriff zugrunde, der über die blossen Informationsamtshilfe hinausgeht. Zu gewährleisten sind namentlich auch **Zwangsmassnahmen** wie die Beschlagnahme und Einziehung geschuldeter oder zu Unrecht vereinnahmter Beträge, die sich aus den in Art. 2 Ziff. 1 lit. a genannten rechtswidrigen Handlungen ergeben (Art. 2 Ziff. 1 lit. b BetrÜ).
- 110** In allen diesen Fällen kann der ausländische Staat nach dem Prinzip der **Inländerbehandlung** die Anwendung von Zwangsmassnahmen verlangen, als ob die Hilfeleistung von einer nationalen Behörde begehrt würde (Art. 9 Abs. 2 i.V.m. Art. 15 BetrÜ). Damit hat die Schweiz sich verpflichtet, auch im Amtshilfverfahren **Zwangsmassnahmen** (Art. 45–60 VStrR) zu leisten bzw. zu vollziehen.
- 111** Unter Herrschaft des BetrÜ ist Amtshilfe in Steuersachen und Rechtshilfe in Strafsachen grundsätzlich selbst im Fall der **Hinterziehung** von Zollabgaben oder indirekten Steuern zu leisten. Dies folgt aus Art. 8 Abs. 1 (Amtshilfe) bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. a BetrÜ (Rechtshilfe). Vorbehalten bleiben immerhin «**minder schwere Fälle**». So wird Amts-

169 AS 2009 1299.

170 UNSELD, Diss., 343; KOCHER, Zollgesetz, Art. 115 N 9.

171 UNSELD, Diss., 142.

172 Zu den Rechtshilfebestimmungen des BetrÜ insb. SKVARC, Diss., 178 ff.

173 Zu den Amtshilfebestimmungen des BetrÜ insb. SKVARC, Diss., 197 ff.

und Rechtshilfe nur gewährt, falls der hinterzogene oder zu Unrecht erlangte Betrag mehr als 25 000 Euro beträgt oder der Wert der unerlaubt ein- oder ausgeführten Waren 100 000 Euro übersteigt (Art. 3 Abs. 1 BetrÜ). Im Sinn einer Gegenausnahme soll Amts- und Rechtshilfe nach dieser Bestimmung allerdings auch im **Bagatellbereich** möglich sein, wenn die Tat «wegen ihrer Art oder wegen der Person des Verdächtigen von der ersuchenden Vertragspartei als sehr schwerwiegend betrachtet wird».

Im Titel III («Rechtshilfe») weist Art. 25 Abs. 1 BetrÜ daraufhin, dass der Titel III das **EÜR und GwÜ** ergänzen und ihre Anwendung zwischen den Vertragsparteien erleichtern soll. Alsdann findet in Art. 25 Abs. 2 BetrÜ das **Günstigkeitsprinzip** Niederschlag (so auch in Art. 79 im Amtshilfebereich). 112

Nach Art. 26 Abs. 1 lit. a BetrÜ wird Rechtshilfe «auch gewährt» in Verfahren «wegen Handlungen, die nach dem nationalen Recht einer der beiden Vertragsparteien oder beider Vertragsparteien als Zuwiderhandlungen gegen **Ordnungsvorschriften** durch Behörden geahndet werden, gegen deren Entscheidung ein auch in **Strafsachen zuständiges Gericht** angerufen werden kann». Die Bestimmung ist Art. 49 SDÜ, Art. 1 Abs. 3 ZP2-EÜR und den von der Schweiz mit den Anrainerstaaten abgeschlossenen Zusatzverträgen zum EÜR nachempfunden.¹⁷⁴ 113

Was die Voraussetzungen der **Durchsuchung und Beschlagnahme** (Art. 31 BetrÜ) sowie Bank- und Finanzauskünfte (Art. 32 BetrÜ) betrifft, bestehen besondere Anforderungen. Der ersuchte Staat kann gem. Art. 31 Abs. 1 lit. a BetrÜ darauf bestehen, dass die dem Rechtshilfeersuchen zugrunde liegende Tat: 114

- nach dem *Recht beider Vertragsparteien* mit einer **Freiheitsstrafe** oder die Freiheit beschränkenden Massregel der Sicherung und Besserung im Höchstmass von *mindestens sechs Monaten* bedroht ist oder
- nach dem *Recht einer der beiden Vertragsparteien* mit einer Sanktion des *gleichen Höchstmasses* bedroht ist und nach dem *Recht der anderen Vertragspartei* als Zuwiderhandlung gegen **Ordnungsvorschriften** durch Behörden geahndet wird, gegen deren Entscheidung ein auch in **Strafsachen zuständiges Gericht** angerufen werden kann.

Praktische Bedeutung findet das BetrÜ v.a. im Bereich der Mehrwertsteuer- und der Zollgesetzgebung. Die **Verletzung von Verfahrenspflichten** (Art. 98 MWSTG) und die **einfache Steuerhinterziehung** (Art. 96 MWSTG), beide Übertretungen, werden höchstens mit einer Busse bestraft und fallen damit nicht in Betracht. Anders verhält es sich mit der **qualifizierten Steuerhinterziehung**; sie ist als Vergehen ausgestaltet, was in der abstrakten Strafdrohung von Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zum Ausdruck kommt (Art. 97 Abs. 2 MWSTG).¹⁷⁵ 115

bb) SAA

Das **Schengen-Assoziierungsabkommen (SAA)**¹⁷⁶ ist für die Schweiz am 1.3.2008 in Kraft getreten.¹⁷⁷ Es hat die Umsetzung, Anwendung und Entwicklung des Schengen-Besitzstands gemäss **Schengener Durchführungsübereinkommen (SDÜ)**¹⁷⁸ zum Ge- 116

¹⁷⁴ UNSELD, Diss., 146.

¹⁷⁵ Siehe zu den Straftatbeständen des MWSTG die ausführliche tabellarische Darstellung bei KOCHER, ST 2010, 278 ff.

¹⁷⁶ SR 0.362.31; BBl 2004 5965.

¹⁷⁷ AS 2008 481.

¹⁷⁸ Übereinkommen vom 19.6.1990 zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14.6.1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundes-

genstand. Das SAA ist *dynamisch* bzw. *evolutiv* konzipiert, indem die Schweiz grundsätzlich – mit Ausnahmen im Fiskalbereich – gehalten ist, die zum «**acquis communautaire**» von Schengen zählenden neuen europäischen Rechtsakte zu übernehmen. Der Bundesrat führte dazu in der Botschaft aus:

- 117** Die justizielle Zusammenarbeit in Strafsachen im Rahmen des SAA/SDÜ umfasst die Rechtshilfe im weiteren Sinne, mithin die Rechtshilfe zur **Unterstützung** eines Strafverfahrens im Ausland (Art. 48–58 SDÜ), die **Auslieferung** strafrechtlich verfolgter oder verurteilter Personen (Art. 59–66 SDÜ) und die **Vollstreckung** ausländischer Strafscheide (Art. 67–69 SDÜ).¹⁷⁹
- 118** Zur akzessorischen Rechtshilfe weist Art. 48 Abs. 1 SDÜ darauf hin, dass die Bestimmungen das **EÜR** ergänzen und seine Anwendung zwischen den Vertragsparteien erleichtern sollen. Dabei gilt das **Günstigkeitsprinzip** (Art. 48 Abs. 2 SDÜ; vgl. schon Art. 25 BetrÜ).
- 119** Nach Art. 49 lit. a SDÜ wird Rechtshilfe «auch geleistet» in Verfahren «wegen Handlungen, die nach dem nationalen Recht einer der beiden Vertragsparteien oder beider Vertragsparteien als Zuwiderhandlungen gegen **Ordnungsvorschriften** durch Behörden geahndet werden, gegen deren Entscheidung ein auch in **Strafsachen zuständiges Gericht** angerufen werden kann» (vgl. schon Art. 26 Abs. 1 lit. a BetrÜ). Daraus ergibt sich grundsätzlich auch eine umfassende Pflicht zur Leistung fiskalrechtlicher Rechtshilfe.¹⁸⁰
- 120** Was insb. den Fiskalbereich betrifft, ist zu unterscheiden zwischen der Regelung für indirekte Steuern (Art. 50 SDÜ) und den direkten Steuern.
- 121** Die Pflicht zur Leistung internationaler Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen beschränkt sich im Anwendungsbereich des SDÜ auf die indirekten Steuern. Darunter versteht das Abkommen abschliessend die **Verbrauchssteuern**, die **Mehrwertsteuer** und die **Zollabgaben** (Art. 50 Abs. 1 SDÜ). Anders als im schweizerischen Steuerrecht unterscheidet das SDÜ nicht zwischen Steuerhinterziehung und Steuer- bzw. Abgabebetrug. Unter Vorbehalt der nachfolgenden Ausführungen ist das SDÜ selbst auf **Steuerhinterziehungen** anwendbar. Der Bundesrat führt dazu in der Botschaft aus, die Schweiz leiste damit «Rechtshilfe nicht nur – wie bis anhin – auf Grund ihrer innerstaatlichen Gesetzgebung bei Abgabebetrug, sondern auch bei Abgabehinterziehung wegen Verstössen gegen die gesetzlichen Bestimmungen und Vorschriften im Bereich der in Art. 50 SDÜ abschliessend aufgezählten indirekten Steuern.»¹⁸¹
- 122** Auf **direkte Steuern** ist das SDÜ hingegen (noch) nicht anwendbar.¹⁸²
- 123** Die Bagatellregelung von Art. 50 Abs. 4 SDÜ entspricht jener von Art. 3 Abs. 1 BetrÜ («minder schwere Fälle»)¹⁸³
- 124** Art. 50 Abs. 1–4 SDÜ finden auch Anwendung, «wenn die erbetene Rechtshilfe sich erstreckt auf Handlungen, die nur mit einer Geldbusse geahndet werden (**Ordnungswid-**

republik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen; in der SR nicht veröffentlicht, aber im Amtsblatt der EU Nr. L 239 vom 22.9.2000, 19–62.

179 UNSELD, Diss., 115.

180 UNSELD, Diss., 120.

181 BBl 2004 5965, insb. 6161 zu Ziff. 2.6.8.4.3; s.a. 6159 zu Ziff. 2.6.8.4.2; UNSELD, Diss., 121 und 126 ff.

182 Ausführlich dazu UNSELD, Diss., 121 ff.

183 UNSELD, Diss., 136 f.

rigkeiten) und das Ersuchen von einer **Justizbehörde** gestellt wird» (Art. 50 Abs. 5 SDÜ).

Entsprechend Art. 31 Abs. 1 lit. a BetrÜ sieht Art. 51 SDÜ gesteigerte Voraussetzungen vor, soweit die **Durchsuchung und Beschlagnahme** erforderlich wird. Auch im Anwendungsbereich des SDÜ hat der ersuchte Staat derartige Zwangsmassnahmen nur vorzunehmen, soweit die dem Rechtshilfeersuchen zugrunde liegende Tat in *beiden* Staaten mit einer **Freiheitsstrafe** im Höchstmass von mindestens sechs Monaten bedroht ist oder aber nur *ein* Staat eine solche Strafe vorsieht und der *andere* die Tat als Zuwiderhandlung gegen **Ordnungsvorschriften** durch Behörden geahndet wird, gegen deren Entscheidung **ein auch in Strafsachen zuständiges Gericht** angerufen werden kann (Art. 51 lit. a SDÜ). 125

Zum Bereich der Rechtshilfe in Strafsachen hat die Schweiz folgende Erklärung abgegeben: «Die Schweiz erklärt, dass bei Steuerdelikten im Bereich der **direkten Steuern**, die von schweizerischen Behörden geahndet werden, zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens kein auch in Strafsachen zuständiges Gericht angerufen werden kann.»¹⁸⁴ Direktsteuerlich greift der **Fiskalvorbehalt**, wie er in Art. 2 lit. a EÜR und landesrechtlich in Art. 3 Abs. 3 zum Ausdruck kommt (wobei das SDÜ gegenwärtig auf direkte Steuern ohnehin [noch] keine Anwendung findet). 126

Anders verhält es sich im Bereich der **indirekten Steuern**. Zu Mehrwertsteuer, Zollabgaben und weiteren indirekten Steuern verzichtet die Schweiz ausdrücklich auf einen **Fiskalvorbehalt**. Dazu hat sie folgendes erklärt: «Die Schweiz verpflichtet sich, ihre anlässlich der Ratifizierung [EAÜ] und des [EÜR] angebrachten Vorbehalte und Erklärungen nicht geltend zu machen, soweit sie mit dem vorliegenden Abkommen unvereinbar sind.» 127

Das **Bundesgericht** hatte bereits Gelegenheit, sich zu einem Auslieferungsersuchen zu äussern, dessen Anlass in Steuerhinterziehung und versuchter Steuerhinterziehung im Bereich der indirekten Steuern bestand. Ausgehend von Art. 5 EAÜ und dem schweizerischen Vorbehalt zu Art. 2 ZP2-EÜR ■ käme die Auslieferung nicht in Frage.¹⁸⁵ 128

Die Schweiz sei aber gem. Art. 63 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 SDÜ zur Auslieferung in den dort genannten Fällen der indirekten Steuern verpflichtet. Aus Art. 59 Abs. 1 SDÜ folge, dass das EAÜ ergänzt und seine Anwendung erleichtert werden solle. Die Bestimmungen des SDÜ gehen deshalb, sofern sie – wie hier – eine Frage ausdrücklich regeln, als «lex specialis» und «lex posterior» vor.¹⁸⁶ 129

Gemäss Art. 63 SDÜ verpflichteten die Vertragsparteien sich zur Auslieferung nach Massgabe der in Art. 59 erwähnten Übereinkommen, also insb. des EAÜ. Nach Art. 2 Ziff. 1 EAÜ wird ausgeliefert wegen Handlungen, die sowohl nach dem Recht des ersuchenden als auch nach dem des ersuchten Staates mit einer Freiheitsstrafe (■) im Höchstmass von mindestens einem Jahr oder mit einer schwereren Strafe bedroht sind. Die der verfolgten Person zur Last gelegten Handlungen stellen nach schweizerischem Recht unstreitig einen **Abgabebetrag** nach Art. 14 Abs. 2 VStrR dar. Dafür droht das Gesetz *Gefängnis bis zu einem Jahr* an. Die Auslieferungsvoraussetzung nach Art. 2 Ziff. 1 EAÜ ist damit erfüllt.¹⁸⁷ 130

184 Die Erklärung findet sich im Anhang des SAA.

185 BGE 136 IV 88, 89 E. 3.1.

186 BGE 136 IV 88, 91 E. 3.2, mit Bezug auf BREITENMOSER, Neuerungen, 31 f., und BEHNISCH, Entwicklungen, 265.

187 BGE 136 IV 88, 91 E. 3.3.

cc) ZBstA

- 131** Mit dem **Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA)**¹⁸⁸ haben die Vertragsparteien einen **Steuerrückbehalt** durch schweizerische Zahlstellen vereinbart. Das Abkommen ist für die Schweiz am 1.7.2005 in Kraft getreten.¹⁸⁹
- 132** Das ZBstA enthält keinen **Fiskalvorbehalt**. Gegenteils ist es auf das Erbringen internationaler **Amtshilfe** in Steuersachen ausgerichtet. In Art. 10 Abs. 1 ZBstA enthält es eine umfassende Amtshilfeklausel:

«Die zuständigen Behörden der Schweiz und die einzelnen Mitgliedstaaten tauschen für die unter dieses Abkommen fallenden Erträge Informationen über Handlungen aus, die nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Staates als *Steuerbetrug gelten oder ein ähnliches Delikt darstellen*. Als «ähnlich» gelten ausschliesslich Delikte, die nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Staates *denselben Unrechtsgehalt wie Steuerbetrug aufweisen*.»¹⁹⁰

f) Entwicklung im Bereich der Geldwäscherei

- 133** Ein weiteres Element der Gafi-bedingten Revision vom 12.12.2014 besteht in der Neufassung des Tatbestandes der **Geldwäscherei** (Art. 305^{bis} StGB). Setzte die Strafnorm bislang ein Verbrechen (Art. 10 Abs. 2 StGB) voraus (mithin eine **«verbrecherische Vortat»**¹⁹¹), genügt neurechtlich dass die Vermögenswerte «aus einem Verbrechen oder einem qualifizierten Steuervergehen herrühren». ¹⁹² Um auch ein blosses **Vergehen** (Art. 10 Abs. 3 StGB) als **Vortat** einer Geldwäscherei ausreichen zu lassen, bedurfte es einer weiteren neuen Norm, da der Begriff des «qualifizierten Steuervergehens» bislang unbestimmt war. Also gelten künftig als **qualifiziertes Steuervergehen** die Straftaten nach Art. 186 DBG und nach Art. 59 Abs. 1 Lemma 1 StHG, und dies nur, wenn die hinzugezogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als CHF 300 000 betragen.¹⁹³
- 134** Der Steuerbetrug nach Art. 186 DBG und Art. 59 StHG, ausgestaltet als *Urkundendelikt*, liess sich praxisgemäss schon bislang unter den Begriff des (einfachen) Abgabebetrugs i.S.v. Art. 14 Abs. 2 VStr (Arglistdelikt) subsumieren. Demzufolge kann gesagt werden, dass die Revision vom 12.12.2014 auf die Frage der Internationalen Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen keinen unmittelbaren Einfluss ausübt.¹⁹⁴

3. Zur internationalen (Informations-)Amtshilfe in Steuersachen

a) Die Amtshilfeklausel gemäss Art. 26 OECD-MA als Ausgangspunkt

- 135** Die schweizerische Amtshilfe orientiert sich heute in weitestgehend an den Arbeiten der OECD, insb. am **Musterabkommen** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (**OECD-MA**). Die Entwicklung der

188 SR 0.641.926.81; BBl 2004 5965.

189 AS 2005 2571.

190 H.v.Verf.

191 So BEHNISCH/CAPUS, ZSR 2010 I, 574.

192 Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB in der Fassung vom 12.12.2014 (BBl 2014 9689, insb. 9695), bei Abschluss der Kommentierung noch nicht in Kraft. ■

193 Art. 305^{bis} Ziff. 1^{bis} StGB in der Fassung vom 12.12.2014 (BBl 2014 9689, insb. 9695), bei Abschluss der Kommentierung noch nicht in Kraft. ■

194 Für alles Weitere zu dieser Revision kann auf die Komm. zu Art. ■ GwÜ N ■ verwiesen werden.

internationalen Informationsamtshilfe in Steuersachen unter der Systemführerschaft der **OECD** erfolgte in mehreren Etappen, die folgendermassen skizziert werden können:¹⁹⁵

- 1963: Erste Fassung von Art. 26 OECD-MA («Informationsaustausch»), enthaltend eine **kleine Amtshilfeklausel**. Demgemäss durften (nur) jene Informationen ausgetauscht werden, die für die *Durchführung des Abkommens* **und zugleich des innerstaatlichen Rechts** der Abkommensstaaten *erforderlich sind*. Nicht amtshilfefähig blieben Informationen, welche ausschliesslich zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erforderlich sind. 136
- 1977: Neuformulierung dahingehend, dass nunmehr jene Informationen ausgetauscht werden durften, die für die *Durchführung des Abkommens* **oder des innerstaatlichen Rechts** der Abkommensstaaten *erforderlich sind* (**grosse Amtshilfeklausel**). 137
- 2000: Ausdehnung der Informationsamtshilfe auf **sämtliche Steuerarten**. 138
- 2005: Abkehr vom Prinzip der Erforderlichkeit der Informationen, Ausdehnung auf jene Informationen, die im Rahmen der grossen Amtshilfeklausel *voraussichtlich erheblich* sind (**Erheblichkeitsprinzip**). 139
- 2012: Zum sog. **OECD-Standard** zählen nunmehr auch **Gruppenanfragen**. 140

In der heutigen Fassung lautet Art. 26 OECD-MA – unter Aussparung der Abs. 3 bis 5 – folgendermassen: 141

«¹Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Art. 1 und 2 nicht eingeschränkt.

²Alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen.¹⁹⁶

b) Die Amtshilfeklauseln in den von der Schweiz geschlossenen DBA

aa) Spiegel der Amtshilfepolitik

Wie dargestellt, stand die **schweizerische Abkommenspolitik** einem Informationsaustausch von Anfang an skeptisch bis ablehnend gegenüber. Die rasante Entwicklung kann, wiederum vereinfachend, wie folgt zusammengefasst werden, wobei der Sonderfall USA gesondert dargestellt wird:¹⁹⁷ 142

¹⁹⁵ HOLENSTEIN, IStR, Art. 26 OECD-MA N 23 ff. m. zahlreichen Hinw.

¹⁹⁶ Inoffizielle deutsche Fassung, zitiert nach HOLENSTEIN, IStR, Art. 26 OECD-MA N ■ (H.v. Verf.).

¹⁹⁷ HOLENSTEIN, IStR, Art. 26 OECD-MA N 30 ff. m. zahlreichen Hinw.

143 – 1963: Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA. Dieser lautet:

«Pour la Suisse, le but d'une convention de double imposition consiste à éviter les doubles impositions internationales; les renseignements nécessaires à une application régulière et propres à empêcher l'utilisation abusive d'une convention peuvent déjà être échangés dans le cadre des dispositions existantes concernant la procédure amiable, la réduction des impôts perçus par voie de retenue à la source, etc. *Pour la Suisse, une disposition particulière sur l'échange de renseignements est superflue*, puisque même une formule expresse ne pourrait prévoir, conformément au but de la Convention, que l'échange des renseignements qui sont nécessaires à une application régulière et propres à empêcher une utilisation abusive de la Convention. En conséquence, la Suisse oppose une réserve expresse à l'article concernant l'échange de renseignements.»¹⁹⁸

144 Aufgrund dieses Vorbehalts hat die Schweiz während vier Jahrzehnten die Auffassung vertreten, eine Amtshilfeklausel sei *überflüssig*, weil der Austausch der für die richtige Ausführung des Abkommens erforderlichen Informationen auch ohne ausdrückliche Bestimmung möglich sei.¹⁹⁹

145 – 1994: Erste Anpassung des Vorbehalts zu Art. 26 OECD-MA:

«La Suisse réserve sa position à l'égard de cet article. A l'occasion de négociations avec les autres pays Membres, la Suisse proposera de limiter l'application de cet article *aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention.*»²⁰⁰

146 Die Neuformulierung des Vorbehalts bringt zum Ausdruck, dass mit den *Mitgliedstaaten der OECD* nur, aber immerhin, jene Informationen ausgetauscht werden sollen, die für die *Durchführung des bilateralen Abkommensrechts* erforderlich sind (**kleine Amtshilfeklausel helvetischen Zuschnitts**)²⁰¹, mithin unter Ausschluss der Informationen, die für die Durchführung des *unilateralen Steuerrechts* der Veranlagungsstaaten. Beispiel:

«Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können auf Verlangen diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Staaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die *notwendig* sind für eine *richtige Durchführung dieses Abkommens*. [...]»²⁰²

147 – 1997: Zweite Anpassung des Vorbehalts zu Art. 26 OECD-MA:

«La Suisse réserve sa position à l'égard de cet article. Elle proposera de limiter l'application de cet article *aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention.*»²⁰³

Mit dieser Neuformulierung rückte die Schweiz vom Prinzip ab, dass kleine Amtshilfe nur, aber immerhin, den Mitgliedstaaten der OECD gewährt wird.

148 – 2005: Dritte Anpassung des Vorbehalts zu Art. 26 OECD-MA. Anlass hierzu bildete der Bankgeheimnisbericht der OECD aus dem Jahr 2000. Der Vorbehalt lautete nun:

198 Zitiert nach dem Bericht des Bundesrates vom 18.12.2013 in Erfüllung des Postulats 08.3244 der Sozialdemokratischen Fraktion («Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen – Gleichbehandlung») vom 26.5.2008, Ziff. 4.2.1 (H.v. Verf.).

199 HOLENSTEIN, IStR, Art. 26 OECD-MA N 30.

200 Zitiert nach dem genannten Bericht des Bundesrates vom 18.12.2013, Ziff. 4.2.2 lit. a (H.v. Verf.).

201 Vgl. BEHNISCH, FS-Ryser, 294 f.

202 Art. 27 Abs. 1 DBA-D; diese Praxis hatte die Schweiz damit teilweise schon vor 1994 geübt.

203 Zitiert nach dem genannten Bericht des Bundesrates vom 18.12.2013, Ziff. 4.2.2 lit. b (H.v. Verf.).

«La Suisse réserve sa position à l'égard des paragraphes 1 et 5. Elle proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention. Cette réserve ne s'appliquera pas aux cas impliquant des actes de fraude passibles d'emprisonnement en vertu de la législation des deux états contractants.»²⁰⁴

Die Schweiz erklärte sich mithin bereit, zu einer auf Betrugsdelikte erweiterten Amtshilfe überzugehen, soweit ein Fall von Steuerbetrug vorliegt, welcher in beiden Staaten mit Freiheitsstrafe bedroht ist (**erweiterte Amtshilfeklausel helvetischen Zuschnitts**).²⁰⁵ Die fortan typische Amtshilfeklausel fand sich zuvor bereits im revidierten DBA CH/DE:

«a. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können auf Verlangen diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der Vertragsstaaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die *notwendig* sind zur *Durchführung dieses Abkommens*, die eine unter das Abkommen fallende Steuer betreffen. [...]

b. Amtshilfe wird auch zur *Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten* gewährt. Die Vertragsstaaten werden in ihrem innerstaatlichen Recht die zur Durchführung dieser Bestimmungen erforderlichen Massnahmen ergreifen.»²⁰⁶

– 2009: Rückzug des Vorbehalts zu Art. 26 OECD-MA und Übernahme des gegenwärtigen **OECD-Standards**. Dieser lässt die **grosse Amtshilfe** zu, also zwecks Ahndung von **Steuerbetrug**, **Steuerhinterziehung** und auch nur zur **Veranlagung** der Steuer bzw. Nachsteuer.²⁰⁷ Beispiel:

«Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur *Durchführung dieses Abkommens* oder zur *Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts* betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, *voraussichtlich erheblich* sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.»²⁰⁸

Es wird jedenfalls nicht gänzlich verfehlt sein, wenn man von einer baldigen Weiterentwicklung ausgeht. Zu denken ist an zweierlei. Zum einen gewinnen die **Gruppensuchen** amtsihilferechtlich laufend an Bedeutung. Gemäss Kommentierung der OECD vom 12.6.2012 zu Art. 26 OECD-MA zählen solche zum **OECD-Standard**. Solange dieser aber noch nicht Teil sämtlicher DBA ist, welche die Schweiz geschlossen hat, stellt sich im Einzelfall die Frage der Zulässigkeit von Gruppensuchen.²⁰⁹ Es fragt sich, in wel-

204 Zitiert nach dem genannten Bericht des Bundesrates vom 18.12.2013, Ziff. 4.2.2 lit. c (H.v. Verf.).

205 Zur DONATSCH/HEIMGARTNER/SIMONEK, Rechtshilfe, 148 und 176 f.; erhellend dazu auch Art. 1 Abs. 1 Ziff. 1 StAhiG und die BOTSCHAFT 2011, 6233.

206 Art. 27 Abs. 1 des DBA-D in der Fassung gemäss Revisionsprotokoll vom 12.3.2002, in Kraft getreten am 24.3.2003 (AS 2003 2530).

207 SCHODER, StAhiG, N 5.

208 So Art. 27 Abs. 1 des DBA-D in der Fassung gemäss Revisionsprotokoll vom 27.10.2010, in Kraft getreten am 21.12.2011 (AS 2012 825).

209 Ablehnend HOLENSTEIN, ISiR, Art. 26 OECD-MA N 209, der auf den Vorrang des DBA verweist (Art. 1 Abs. 2 StAhiG), woraus er ableitet, dass das StAhiG keine Grundlage für eine Amtshilfe bilden kann, die im jeweiligen DBA gar nicht vorgesehen ist. Befürwortend SCHODER, StAhiG, N 14 f., 38 und 67, dies zumindest bei jenen DBA, die das Ziel eines möglichst weitgehenden Informationsaustauschs enthalten; BEUSCH/SPÖRRI, StAhiG, Art. 26 OECD-MA N 331; BETI, ASA 81, 189.

cher Weise sich der Trend zu Gruppensuchen auch rechtshilferechtlich niederschlagen wird. Zum andern ist anzunehmen, dass der Informationsamtshilfe (Art. 26 OECD-MA) bald auch in der schweizerischen Abkommenspraxis die **Vollstreckungsamtshilfe** (Art. 27 OECD-MA) zur Seite treten wird.²¹⁰

bb) Sonderfall USA

152 Eine von der allgemeinen Abkommenspolitik grundlegend verschiedene Entwicklung nahm die internationale Informationshilfe in Steuersachen, was die Vereinigten Staaten von Amerika betrifft. Die erste Amtshilfeklausel geht auf das frühe Doppelbesteuerungsabkommen von 1951 zurück (nachfolgend **DBA CH/US 51**)²¹¹. In der Botschaft führte der Bundesrat lediglich aus, es werde «ein gewisser Austausch von Informationen unerlässlich sein, wenn in einem Verständigungsverfahren die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, der von beiden Staaten zu Steuern herangezogen wird, klargelegt werden müssen».²¹² Die in Art. XVI umschriebenen Amtshilfepflichten würden von den führenden schweizerischen Wirtschaftsverbänden als *tragbar* erachtet.

153 In Tat und Wahrheit nahm der angesprochene Art. XVI DBA CH/US 51 aber eine Entwicklung vorweg, die in der allgemeinen Abkommenspolitik noch längst nicht eingesetzt hatte. So enthielt nämlich Art. XVI Abs. 1 DBA CH/US 51 bereits die «**grosse Amtshilfeklausel helvetischen Zuschnitts**». Dies kommt in der Wendung «[...] oder für die Verhütung von **Betrugsdelikten u. dgl.** [...]» zum Ausdruck.

Der Bundesrat fügte andernorts in der Botschaft erklärend an, man habe sich entschlossen, neben den direkten Bundessteuern auch die kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern einzubeziehen, «vor allem, um in der Frage der Steuergutschriften wichtige Zugeständnisse zu erhalten und um *in der Frage der Amtshilfe weitergehende amerikanische Begehren ablehnen zu können*».²¹³

154 Dementsprechend wies Art. XVI Abs. 1 DBA CH/US 1951 folgenden Wortlaut auf:

«Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind für die *Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens* oder *für die Verhütung von Betrugsdelikten u. dgl.*, die eine unter dieses Abkommen fallende Steuer zum Gegenstände haben [...]»

155 Dem DBA CH/US 51 folgte im Jahr 1996 eine Novelle (nachfolgend **DBA CH/US 96**)²¹⁴. In Kraft getreten am 19.12.1997, enthält Art. 26 Abs. 1 DBA CH/US 96 eine Formulierung, die im hier interessierenden Zusammenhang weitgehend jener von Art. XVI Abs. 1 DBA CH/US 51 entspricht («[...] die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen [...]»). Auch weiterhin herrscht damit die «**grosse Amtshilfeklausel helvetischen Zuschnitts**».

156 Dem US-amerikanischen Recht ist der für die Anwendung von Art. 26 DBA CH/US 96 massgebende *Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht be-*

210 Ausführlich dazu KOCHER, ZBJV 151/2015■, Art. 27 passim.

211 Abkommen vom 24.5.1951 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (AS 1951 892).

212 BOTSCHAFT 1951, 281 (H.v.Verf.).

213 BB1 1951 II 269, insb. 273.

214 DBA-US; SR 0.672.933.61.

kannt; deshalb werden in **Ziff. 10 des Protokolls** die Steuerbetrugsdelikte im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Rechtshilfefällen umschrieben.²¹⁵

Das Protokoll vom 2.10.1996, Ziff. 10 (zu Art. 26, Informationsaustausch) führt aus: **157**

«Es besteht Einvernehmen darüber, dass der Ausdruck «Abgabebetrag» ein betrügerisches Verhalten bedeutet, welches eine gesetzwidrige und wesentliche *Herabsetzung des Betrags der einem Vertragsstaat geschuldeten Steuer* bewirkt oder bezweckt.

Ein *betrügerisches Verhalten* wird angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger sich zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden einer *falschen oder gefälschten Urkunde* (bspw. einer doppelt geführten Buchhaltung, einer gefälschten Rechnung, einer inhaltlich unrichtigen Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung, einer fiktiven Bestellung oder allgemein eines gefälschten Beweismittels) *oder eines Lügengebäudes* bedient oder zu bedienen beabsichtigt. Die vorstehende Aufzählung ist beispielhaft und nicht abschliessend [...].»

Zu Art. 26 Abs. 1 DBA CH/US 96 ergingen wegleitende Entscheidungen. Das **Bundesverwaltungsgericht** erkannte namentlich, ein Betrugsdelikt und dergleichen liege: **158**

– *Vor* in einem Fall, in welchem die vom Amtshilfesuch betroffenen Personen den US-amerikanischen Internal Revenue Service (IRS) – direkt oder indirekt über den **Qualified Intermediary (QI)** – mit ihren Angaben über die tatsächlichen Verhältnisse getäuscht hatten, und dies in Bezug auf ein wesentliches Element im Rahmen des QI-Systems. Ausschlaggebend dabei war das Vorliegen eines Systems, in welchem einerseits der IRS wesentliche Angaben nicht überprüfen konnte und andererseits das System durch Abgabe falscher oder täuschender Angaben über systemwesentliche Tatsachen ausgenutzt wurde (*Abgabebetrag*).²¹⁶ **159**

– *Nicht vor* in einem Fall, in welchem zwar die im Ersuchen geschilderte Vorgehensweise der vom Amtshilfesuch betroffenen Personen durchaus unter den Begriff «Steuerbetrug und dergleichen» fallen könnten. Es kann aber nicht angehen, dass der IRS die **Identifikationskriterien** («search criteria») alsdann so formuliert, dass (insb.) Personen durch die Datenherausgabe der Bank an die ESTV betroffen sind, die sich höchstens einer nach Art. 26 DBA CH/US 96 nicht amtshilfefähigen *Steuerhinterziehung* schuldig gemacht haben, solange nicht die ESTV – aufgrund der herausgegebenen Daten – überhaupt erst Arglist erkennen kann.²¹⁷ **160**

– *Vor* in einem Fall, in welchem die Vorgehensweise der vom Amtshilfesuch betroffenen Personen den IRS nicht nur darauf ausgerichtet, die ordentliche Einkommenssteuer der an der Gesellschaft wirtschaftlich berechtigten Personen zu hinterziehen, sondern auch den vom IRS zur Sicherstellung dieser Besteuerung eingerichteten Kontrollmechanismus (**QI**) zu hintergehen (*Abgabebetrag*). Auf ein Amtshilfesuch, gestützt auf Art. 26 DBA CH/US 96, welches die Namen der betroffenen Steuerpflichtigen nicht erwähnt (**Gruppenersuchen**), ist grundsätzlich einzutreten, sofern die Darstellung des Sachverhalts genügend detailliert ist, um einen Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen zu ergeben und die Identifikation der gesuchten Personen zu ermöglichen.²¹⁸ **161**

– *Vor* in einem Fall, in welchem die vom Amtshilfesuch betroffene Person gemäss dem **Formular A** wirtschaftlich berechtigt an einer Gesellschaft war, wobei der IRS **162**

215 BOTSCHAFT 1997, 1099.

216 BVGer, 5.3.2009, A-7342/2008/A-7426/2008 betreffend die UBS AG.

217 BVGer, 5.4.2012, A-737/2012 betreffend die Credit Suisse Group AG.

218 BGE 139 II 404 in Bestätigung von BVGer, 13.3.2013, A-6011/2012 betreffend die Credit Suisse Group AG.

ein Verhalten nachweisen konnte, das den Schluss auf *Betrugsdelikte und dergleichen* i.S.v. Art. 26 DBA-USA 96 zulies. Demgemäss darf die ersuchte Behörde nur die Namen jener Personen nicht übermitteln, welche in das dem Amtshilfegesuch zugrunde liegende Verhalten offensichtlich nicht verwickelt sind.²¹⁹

- 163** – *Nicht vor* in einem Fall, in welchem der IRS der betreffenden Schweizer Bank lediglich vorwerfen konnte, sie habe ihren Kunden geholfen, Konten zu verbergen (durch Verwendung von **Decknamen** und Nummern für Konten, das Ausstellen von Reisekontoauszügen, welche keinen Rückschluss auf den Kontoinhaber zulassen und Reisen der Kundenberater in die USA), denn dabei handelt es sich nach schweizerischem Recht höchstens um eine Steuerhinterziehung. Überdies das Gesuch nicht jenen Detaillierungsgrad auf, der bei **Gruppensuchen**, welche «Betrugsdelikten und dergleichen» betreffen, erforderlich ist, um diese von der verbotenen Beweisausforschung («Fishing Expedition») abzugrenzen.²²⁰
- 164** Am 23.9.2009 haben die Vertragsparteien ein Änderungsprotokoll zum DBA CH/US 96 (**Protokoll 09**) unterzeichnet.²²¹ Gemäss Art. 3 dieses Protokolls soll Art. 26 DBA CH/US 96 aufgehoben und durch eine Amtshilfeklausel gemäss heutigem **OECD-Standard** ersetzt werden.²²² Aufgrund der noch ausstehenden Ratifizierung in den USA ist das Protokoll 09 zurzeit (Frühjahr 2015) noch nicht in Kraft getreten. Es ist damit weiterhin Art. 26 DBA CH/US 96 in der ursprünglichen Fassung vom 2. 10. 1996 anzuwenden.

c) Amtshilfe gemäss den SIA der Schweiz

- 165** In Ergänzung zu den klassischen DBA hat die Schweiz jüngst damit begonnen, **Steuerinformationsabkommen (SIA)** abzuschliessen. Der Abschluss eines solchen «Tax Information Exchange Agreements» (TIEA) erlaubt es Staaten oder Jurisdiktionen, die untereinander kein DBA abschliessen wollen zum Beispiel, weil im bilateralen Verhältnis kaum Doppelbesteuerungen auftreten einen Informationsaustausch in Steuersachen zu vereinbaren. Ein DBA und ein SIA sind im Prinzip *gleichwertige Instrumente* für die Vereinbarung einer Amtshilfeklausel gemäss heutigem OECD-Standard. Im Vergleich zu einem DBA regelt ein SIA die Modalitäten der Informationsamtshilfe detaillierter und beschränkt sich ausdrücklich auf die auf ein Ersuchen gestützte Amtshilfe.²²³
- 166** Veranschaulichend kann aus einem SIA der ersten Generation zitiert werden:
- «1. Die zuständigen Behörden der Vertragsparteien leisten einander Unterstützung durch den Austausch von Informationen, die für die Anwendung und Durchsetzung des internen Rechts der Vertragsparteien betreffend die unter dieses Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind.*
- 2. Diese Informationen beinhalten Informationen, die für die Festsetzung, Veranlagung und Erhebung dieser Steuern, für die Vollstreckung von Steuerforderungen oder für Ermittlungen in beziehungsweise die Verfolgung von Steuersachen voraussichtlich erheblich sind.»²²⁴*
- 167** Zu den bislang in Kraft stehenden SIA sollen weitere hinzukommen.

219 BGE 139 II 451 in Bestätigung von BVGer, 21.5.2013, A-6052/2012 betreffend die Credit Suisse Group AG.

220 BVGer, 6. 1. 2014, A-5390/2013 betreffend die Julius Baer Group Ltd.

221 BBl 2010 247.

222 Siehe allerdings auch BBl 2011 3749; BBl 2011 6663.

223 Weitgehend zitiert nach BBl 2013 9622; Näheres bei HOLENSTEIN, IStR, Art. 26 OECD-MA N 61 ff.; SCHÖDER, StAhiG, N 10; BEUSCH/SPÖRRI, StAhiG, Art. 26 OECD-MA N 325.

224 Art. 1 des Abkommens vom 11.9.2013 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Guernsey über den Informationsaustausch in Steuersachen (SR 0.681.367.31).

d) Amtshilfe gemäss besonderen Amtshilfeabkommen

aa) Quellensteuerabkommen

Die Schweiz hat bislang – und wohl abschliessend – zwei **Quellensteuerabkommen** **168** (**QStA**) getroffen. Das eine betrifft das Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (nachfolgend **QStA CH/UK**)²²⁵, das andere die Republik Österreich (nachfolgend **QStA CH/AT**)²²⁶.

Mit den Abkommen soll durch bilaterale Zusammenarbeit der Vertragsstaaten die *effektive Besteuerung der betroffenen Personen* im Vereinigten Königreich bzw. in Österreich sichergestellt werden. Die Vertragsstaaten sind sich – so Art. 1 Abs. 1 der Übereinkommen – einig, dass die in diesem Abkommen vereinbarte bilaterale Zusammenarbeit in ihrer Wirkung dem **automatischen Informationsaustausch (AIA)** im Bereich der Kapitaleinkünfte *dauerhaft gleichkommt*. **169**

Vorbehalten bleiben die Regelungen des Zinsbesteuerungsabkommens (Art. 1 Abs. 3 **QStA CH/UK**; Art. 1 Abs. 4 **QStA CH/AT**). Inhaltlich umfassen die Abkommen hauptsächlich: **170**

- Die «Regularisierung der Vergangenheit» (Art. 5 ff. **QStA CH/UK**) bzw. Regelung zur **Nachversteuerung** von Vermögenswerten bei **schweizerischen Zahlstellen** (Art. 4 ff. **QStA CH/AT**); und
- Die Erhebung einer **Quellensteuer** durch **schweizerische Zahlstellen**; Steuerobjekt sind Zinserträge, Dividendenerträge, sonstige Einkünfte als Zinserträge und Dividendenerträge sowie Veräusserungsgewinnen (Art. 19 ff. **QStA CH/UK** bzw. Art. 17 ff. **QStA CH/AT**).

In diesem Zusammenhang zu sehen ist das neugeschaffene **Quellenbesteuerungsgesetz (IQG)**,²²⁷ es ist am 20.12.2012 in Kraft getreten.²²⁸ Es regelt die Umsetzung von Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, insb. die steuerliche Regularisierung von Vermögenswerten bei schweizerischen Zahlstellen, die Erhebung einer abgeltenden Steuer auf Kapitaleinkünften und die Meldung dieser Kapitaleinkünfte, die Erhebung einer abgeltenden Steuer im Erbschaftsfall und die Meldung dieser Erbschaftsfälle, ferner die Sicherung des Abkommenszwecks, die Strafen für Widerhandlungen gegen das anwendbare Abkommen und dieses Gesetz und schliesslich die Verfahren (Art. 1 Abs. 1 **IQG**). **171**

bb) FATCA

Hinzuweisen ist schliesslich auf die US-amerikanische **FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)** vom 18.3.2010. Im Nachgang dazu haben die Eidgenossenschaft und die USA am 14.2.2013 ein **FATCA-Abkommen**²²⁹ getroffen, das am 2.6.2014 in Kraft **172**

225 Abkommen vom 6.10.2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Zusammenarbeit im Steuerbereich (SR 0.672.936.74; BBl 2012 5285), in Kraft getreten am 1.1.2013 (AS 2013 135).

226 Abkommen vom 13.4.2012 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (SR 0.672.916.33; BBl 2012 5307), in Kraft getreten am 1.1.2013 (AS 2013 97).

227 SR 672.4; BBl 2012 5285.

228 AS 2013 27.

229 Abkommen vom 14.2.2013 zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA (SR 0.672.933.63; BBl 2013 3181).

getreten ist.²³⁰ Mit dem **FATCA-Gesetz**²³¹ ist die Schweiz ihren gesetzgeberischen Verpflichtungen nachgekommen, die sich aus dem FATCA-Abkommen ergeben.

- 173** In der Botschaft zum FATCA-Abkommen umschreibt der Bundesrat die Ausgangslage folgendermassen:²³²

«Mit FATCA wollen die USA erreichen, dass sämtliche im Ausland gehaltenen Konten von Personen, die *in den USA der unbeschränkten Steuerpflicht* unterliegen, der Besteuerung in den USA zugeführt werden können. FATCA verlangt von ausländischen Finanzinstituten (Foreign Financial Institutions/FFI), dass sie sich bei der US-Steuerbehörde (Internal Revenue Service/IRS) registrieren und gegebenenfalls einen FFI-Vertrag abschliessen. [...] In einem solchen FFI-Vertrag verpflichtet sich das Finanzinstitut, die von ihm geführten und von US-Personen gehaltenen Konten zu identifizieren und dem IRS periodisch über die Beziehungen mit diesen Kundinnen oder Kunden zu rapportieren. Soweit erforderlich muss es hierzu von der Kontoinhaberin oder vom Kontoinhaber eine entsprechende Zustimmung einholen. Wird die Zustimmung nicht erteilt, so gilt die Kontoinhaberin oder der Kontoinhaber als unkooperativ, und aus den USA stammende Zahlungen zugunsten dieser Kundin oder dieses Kunden unterliegen einer Quellensteuer von 30 Prozent.»

- 174** Die Schweiz hat sich (einstweilen) für den Abschluss eines bilateralen Abkommens auf der Grundlage des Modells 2 entschieden. Dieses verschafft den schweizerischen Finanzinstituten gleichwertige administrative Vereinfachungen und Entlastungen wie ein Abkommen nach dem Modell 1. Es beruht aber *nicht* auf dem AIA und entfaltet damit keine Präcedenzwirkung gegenüber anderen Staaten.²³³

cc) Insbesondere im Zollbereich

- 175** Mittlerweile bestehen einige spezifische Abkommen, die sich unter anderen Aspekten der Amtshilfe in Zollsachen widmen. Die Verträge sind in rascher Folge vereinbart worden und lassen eine Entwicklung vom einzelnen Aspekt des Güterverkehrs hin zu einer umfassenden Regelung der internationalen Amtshilfe in Zollsachen erkennen.²³⁴

e) *Exkurs zur Börsengesetzgebung*

- 176** Weitere Bundesgesetze enthalten Amtshilfebestimmungen, die *abgaberechtliche Relevanz* entfalten können. Dies gilt insb. für **Art. 38 Abs. 2 BEHG**.²³⁵ Danach darf die **FINMA** ausländischen Finanzmarktaufsichtsbehörden nicht öffentlich zugängliche Auskünfte und sachbezogene Unterlagen nur übermitteln, sofern diese Informationen ausschliesslich zur Durchsetzung von Regulierungen über Börsen, Effektenhandel und Effektenhändler verwendet oder zu diesem Zweck an andere Behörden, Gerichte oder Organe weitergeleitet werden (lit. a).

²³⁰ AS 2014 1743.

²³¹ Bundesgesetz vom 27.9.2013 über die Umsetzung des FATCA-Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten (FACTA-Gesetz; SR 672.933.6; BBl 2013 3181), in Kraft getreten am 30.6.2014 (AS 2014 1575).

²³² BOTSCHAFT 2013, 3187 (H.v.Verf.).

²³³ BBl 2013 3181, insb. 3193. Im Übrigen kann auf die umfangreiche Spezialliteratur verwiesen werden, ferner KOCHER, ZBJV 151/2015, Art. 27 OECD-MA N 89.

²³⁴ Näheres dazu bei KOCHER, Zollgesetz, Art. 115 N 3 ff.

²³⁵ Börsengesetz vom 24.3.1995 (SR 954.1; BBl 1993 I 1369; AS 1997 68); Abs. 2 in der Fassung vom 7.10.2005, in Kraft seit 1.2.2006 (AS 2006 197, BBl 2004 6747).

Art. 38 Abs. 6 BEHG in derselben Fassung vom 7. 10. 2005 sieht sodann vor, übermittelte Informationen zu einem anderen als dem in Abs. 2 lit. a genannten Zweck an Strafbehörden (nur) weitergeleitet werden, sofern die Rechtshilfe in Strafsachen nicht ausgeschlossen ist. Aufgrund des Fiskalvorbehalts von Art. 3 Abs. 3 scheidet eine **Weiterleitung** grundsätzlich aus.²³⁶ 177

VI. Tat, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint («Fiskaldelikt»)

1. Das Fiskaldelikt

a) Begriff

aa) Gefährdung von Veranlagung oder Bezug der Steuer

Was *ganz allgemein* unter dem Begriff des Fiskaldelikts zu verstehen sei, hat das Bundesgericht vor über hundert Jahren in einem zollrechtlichen Fall festgehalten: «Die in Betracht fallenden Erlasse – Zollgesetz und Alkoholgesetz – [...] gehören speziell dem Gebiete des Bundes-Fiskalrechts an; denn sie *regeln Rechte des Bundes gegenüber den seiner Staatshoheit unterworfenen Personen mit Bezug auf die Bundesstaatseinnahmen, und ihre Übertretungen qualifizieren sich als Delikte gegen die Finanzverwaltung des Bundes* [...]; die zugehörigen Strafdrohungen dienen somit dem **Schutze des Bundesfiskus**, welcher als durch die Übertretungen unmittelbar geschädigt erscheint.»²³⁷ 178

In rechtshilfe- und amtshilferechtlichem Zusammenhang stellt sich die Frage zwangsläufig anders. Wird die Schweiz von einem ausländischen Staat um Leistung von internationaler Amts- oder Rechtshilfe ersucht, kann es nicht darum gehen, ob im Ergebnis die «Bundesstaatseinnahmen» der Schweiz geschmälert werden. Anknüpfungspunkt bildet aus naheliegenden Gründen das **Steueraufkommen des ersuchenden Staates**,²³⁸ weswegen der «Bundesfiskus» gar nicht ob unmittelbar oder mittelbar geschädigt sein kann. 179

Auslieferungsrechtlich hat das Bundesgericht erkannt, fiskalische Delikte, für welche die Auslieferung nicht gewährt wird, seien Straftatbestände, die ausschliesslich eine Widerhandlung gegen die Vorschriften über die **Veranlagung und den Bezug von Abgaben** irgendwelcher Art erfassten.²³⁹ 180

Allen Fiskaldelikten eigen ist damit, dass der Steueranspruch eines Staates durch ein kriminalrechtliches Verhalten gefährdet oder verletzt wird. Rechtshilfefähig sind freilich nur solche Fiskaldelikte, die nicht am Fiskalvorbehalt «hängen bleiben».²⁴⁰ 181

bb) Das massgebliche bzw. unmassgebliche Recht

Aus dem Wortlaut von Art. 3 Abs. 3 geht ohne weiteres hervor, dass internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen einzig und allein dann zu gewähren ist, soweit ein qualifizierter Abgabebetrag (Art. 3 Abs. 3 lit. b i.V.m. Art. 14 Abs. 4 VStrR) oder zumindest ein einfacher Abgabebetrag (Art. 3 Abs. 3 lit. a i.V.m. Art. 14 Abs. 2 VStrR) vorliegt. Ob eine Tat als Abgabebetrag zu qualifizieren ist, beurteilt sich mithin nach den **Grundsätzen des schweizerischen Rechts**, konkret nach Art. 14 VStrR.²⁴¹ 182

236 Dazu BBl 2004 6747, insb. 6767 Ziff. 2.7.

237 BGE 32 I 128, 133 f. E. 2.

238 ZIMMERMANN, *coopération*⁴, N 642.

239 BGer, ■Abteilung ■, 16. 11. 1977, P.15/1977, E. 4 m.Hinw. auf SCHULTZ, Auslieferungsrecht, 464.

240 Ausführlich zum Begriff des Fiskaldelikts UNSELD, Diss., 65 ff.

241 BGE 125 II 250, 252 f. E. 3b; 115 Ib 68, 81 f. E. 3c; HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 35.

183 Auf dem Prinzip der Massgeblichkeit des schweizerischen Fiskalrechts beruhte schon das Auslieferungsgesetz von 1892. Wohl zum ersten Mal im Jahr 1913 hat das Bundesgericht dies in seiner Rechtsprechung ausdrücklich festgehalten. In einem Fall, der die schwedische Alkoholsteuer betraf, erkannte das Bundesgericht, es sei (auch) das einschlägige schweizerische Recht in Betracht zu ziehen. Der Fiskalvorbehalt greife aufgrund dessen, dass der in Schweden verwirklichte Lebenssachverhalt unter Art. 24 lit. f des Bundes-Alkoholgesetzes vom 29.6.1900 falle. Wenn auch die Tat in Schweden als Auslieferungsdelikt (Betrug) qualifizierte, stellte es *nach der hiesigen Alkoholgesetzgebung ein Fiskaldelikt* dar, weswegen es nicht zur Auslieferung kommen durfte.²⁴²

184 Dagegen ist unerheblich, ob das fragliche Verhalten nach dem Recht des ersuchenden Staates ebenfalls als Abgabebetrag gilt oder ob es bspw. nur als Steuerhinterziehung geahndet wird.²⁴³

b) Konzeption der Fiskaldelikte

aa) Konzeption im Bereich der indirekten Steuern

185 Mit dem Verwaltungsstrafrecht von 1974 hat der Gesetzgeber einen *dualistischen Ansatz* gewählt: Er hat hinsichtlich bestimmter abgaberechtlicher Delikte dem **gemeinrechtlichen Strafrecht (StGB)** ein **abgaberechtliches Sonderstrafrecht (VStrR)** gegenüber gestellt. Trotz dualistischer Konzeption nimmt das Verwaltungsstrafrecht gegenüber den gemeinrechtlichen Straftatbeständen die **Vorrangstellung** ein.

186 So umschliesst etwa der *verwaltungsstrafrechtliche Abgabebetrag* (Art. 14 Abs. 2 bzw. Art. 14 Abs. 4 VStrR) den *gemeinrechtlichen Betrug* (Art. 146 StGB), falls die Täterschaft durch ihr arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe vorenthalten wird.²⁴⁴ Der verdrängenden Wirkung des spezialgesetzlichen Tatbestandes steht nicht entgegen, dass der einfache Abgabebetrag (Art. 14 Abs. 2 VStrR) als **Vergehen** (Art. 10 Abs. 3 StGB) ausgestaltet ist, während es sich beim gemeinrechtlichen Betrug um ein **Verbrechen** (Art. 10 Abs. 2 StGB) handelt.

187 Gleiches gilt etwa im Verhältnis zwischen verwaltungsstrafrechtlicher **Urkundenfälschung** (Art. 15 VStrR) und gemeinrechtlicher Urkundenfälschung (Art. 251 StGB).²⁴⁵ Ausschlaggebend für die Vorrangstellung ist nicht die abstrakte Strafandrohung, sondern die bereichsspezifische Fokussierung.

188 Der Anwendungsbereich des Verwaltungsstrafrechts erstreckt sich hauptsächlich auf folgende bunderechtlichen Erlasse:

- **Zollabgaben** gemäss Zollgesetz vom 18.3.2005 (ZG; SR 631.0);
- Bundesgesetz vom 27.6.1973 über die **Stempelabgaben** (StG; SR 641.10);
- Bundesgesetzes vom 12.6.2009 über die **Mehrwertsteuer** (MWSTG; SR 641.20);
- Bundesgesetz vom 21.3.1969 über die **Tabakbesteuerung** (TStG; SR 641.31);
- Bundesgesetz vom 6.10.2006 über die **Biersteuer** (BStG; SR 641.411);
- **Automobilsteuergesetzes** vom 21.6.1996 (AStG; SR 641.51);

²⁴² BGE 39 I 228, 232 E. 2.

²⁴³ Ebenso BGE 125 II 250, 252 f. E. 3b; 115 Ib 68, 81 f. E. 3c.

²⁴⁴ ■.

²⁴⁵ ■.

- Bundesgesetz vom 19.12.1997 über eine leistungsabhängige **Schwerverkehrsabgabe** (SVAG; SR 641.81);
- Bundesgesetz vom 13.10.1965 über die **Verrechnungssteuer** (VStG; SR 642.21).

Mit Ausnahme des Abgabebetrugs, der sich einzig in Art. 14 Abs. 2 und 4 VStrR findet, enthalten die genannten Steuererlasse durchwegs eigene Straftatbestände. Diese charakterisieren sich durch einen, verglichen mit dem Abgabebetrag, geringfügigeren Unrechtsgehalt, weswegen sie in aller Regel als *Übertretung* (Art. 333 Abs. 1 i.V.m. Art. 103 StGB) qualifizieren. Im Mehrwertsteuerbereich trifft dies zu auf die (einfache) **Steuerhinterziehung** (Art. 96 MWSTG), die **Verletzung von Verfahrenspflichten** (Art. 98 MWSTG) und die **Steuerhelleri** (Art. 99 MWSTG). Im Unterschied dazu ist die **qualifizierte Steuerhinterziehung** als Vergehen ausgestaltet (Art. 97 Abs. 2 MWSTG).²⁴⁶ 189

bb) Konzeption im Bereich der (harmonisierten) direkten Steuern

Die **harmonisierten Steuern**, deren Grundlage sich in DBG und StHG findet, folgen einem andern Konzept. Sie kennen eine vom Verwaltungsstrafrecht unabhängige Steuerstrafordnung, die insb. auch einen eigenen Betrugstatbestand vorsieht. 190

Zu erwähnen sind unter den Übertretungen die **Verletzung von Verfahrenspflichten** (Art. 174 und 181 Abs. 1 DBG), die **Steuerhinterziehung** (Art. 175–177, Art. 180 und 181 Abs. 2 DBG) sowie die **Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren** (Art. 178 DBG). Das Verfahren wird von der betreffenden kantonalen Steuerverwaltung geführt (Art. 182 DBG). Diese wendet das jeweilige kantonale *Verwaltungsverfahrensrecht* an. 191

Der **Steuerbetrug** (Art. 186 DBG) und die **Veruntreuung von Quellensteuern** (Art. 187 DBG) sind als Vergehen konzipiert, deren Verfolgung den kantonalen Untersuchungsbehörden obliegt (Art. 188 DBG). Die Verfahren richten sich nach der *Strafprozessordnung* (*StPO*). 192

Eine verfahrensrechtliche Besonderheit besteht im Bereich der sog. **schweren Steuerwiderhandlungen**. Dabei handelt es sich nicht um einen eigenständigen, weiteren Straftatbestand, sondern um qualifizierte Fälle. Darunter fallen gem. Art. 190 Abs. 2 DBG insb. die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge und die Steuervergehen. Neben der Zuständigkeits- weicht auch die Verfahrensordnung von den skizzierten Prinzipien ab. Die Hoheit steht der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu, die einer Ermächtigung seitens des Vorstehers oder der Vorsteherin des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) bedarf, und welche die Untersuchung anschliessend in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerverwaltungen führt. Das Verfahren richtet sich nach dem *Verwaltungsstrafrecht*.²⁴⁷ 193

c) *Durchbrechung des Fiskalvorbehalts*

aa) Allgemeine Voraussetzungen (Positivkatalog)

Ein abgaberechtlich relevantens Verhalten ist grundsätzlich rechtshilfefähig und fällt in den Positivkatalog, soweit es einer doppelten Voraussetzung genügt. Danach muss das tatbestandsmässige Verhalten: 194

²⁴⁶ Siehe zu den Straftatbeständen des MWSTG die ausführliche tabellarische Darstellung bei KOCHER, ST 2010, 278 ff.

²⁴⁷ Art. 191 und 192 DBG; zulässig sind die in den Art. 19–50 VStrR vorgesehenen Massnahmen, wogegen die vorläufige Festnahme nach Art. 19 Abs. 3 VStrR ausdrücklich ausgenommen ist.

- 195 – nach *schweizerischem* Recht zwingend den Unrechtsgehalt eines *Abgabebetru*gs erreicht (Art. 3 Abs. 3 lit. a und b; **Unrechtskriterium**)²⁴⁸ und
- 196 – nach dem Recht des *ersuchenden* Staates zwar nicht ebenso als Abgabebetrag gelten, in jedem Fall aber nach dem Recht des ersuchenden Staates *strafbar* sein (Erfordernis der beidseitigen Strafbarkeit gem. Art. 64 Abs. 1; **Strafbarkeitskriterium**).²⁴⁹
- 197 Es stellt sich die Frage, weshalb der Gesetzgeber – in Abweichung vom sonst strikt herrschenden Fiskalvorbehalt – internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Sachen zulässt, sobald der massgebende Sachverhalt den Unrechtsgehalt eines (einfachen, umso mehr des qualifizierten) **Abgabebetru**gs erreicht. Die Praxis begründet dies damit, dass Abgabebetrag ebenso schwer wie andere gemeinrechtliche Delikte wiegt und insb. einem **gemeinrechtlichen Betrug gleichkommt**.²⁵⁰

bb) Negativkatalog

- 198 Nicht unter Art. 3 Abs. 3 lit. a und b fallen im Umkehrschluss Taten,
- deren Unrechtsgehalt nach schweizerischem Recht jenen des Abgabebetrugs nicht erreicht; oder
 - die im ersuchenden Staat nicht unter Strafe stehen.
- 199 Zu nennen sind direktsteuerlich die **Steuerhinterziehung** (Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG) und die **Verletzung von Verfahrenspflichten** (Art. 174 DBG bzw. Art. 55 DBG), indirektsteuerlich bspw. die einfache **Steuergefährdung**²⁵¹.
- 200 Von vornherein nicht rechtshilfefähig, da in der Schweiz nicht strafbar, sind Massnahmen im Bereich der **Steuroptimierung**. Werden die verwaltungs- oder gar strafrechtlichen Schranken der Gestaltungsfreiheit überschritten, hat die Steuerbehörde zwingend einzuschreiten. Bleiben die Schranken unangetastet, ist es der Steuerbehörde benommen, ihr eigenes Ermessen an die Stelle jenes der verantwortlichen Organe zu setzen.²⁵²

d) Insbesondere zum einfachen Abgabebetrag

aa) Bezugnahme auf das Verwaltungsstrafrecht

- 201 Bereits in der ursprünglichen Fassung des IRSG vom 20.3.1981 findet sich in Art. 3 Abs. 3 die bis heute massgebende Formulierung:

«Einem Ersuchen wird nicht entsprochen, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt. Jedoch kann einem Ersuchen um Rechtshilfe *nach dem dritten Teil des Gesetzes* entsprochen werden, wenn Gegenstand des Verfahrens ein *Abgabebetrag* ist.»

(dazu schon N ■)²⁵³

248 BGer, I. ÖRA, 3.6.1993, 1A.272/1993, E. 5a; HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 115, spricht von der «unrechtsqualifizierenden Funktion» des Begriffs des Abgabebetrugs.

249 BGE 125 II 250, 252 f. E. 3b; 115 Ib 68, 81 f. E. 3c; dazu N ■.

250 BGE 115 Ib 373, 376 E. 8 m.Hinw.

251 So die einfache Steuergefährdung gem. Art. 36 Abs. 1 Tabaksteuergesetz (TStG; SR 641.31), nicht aber der qualifizierte Tatbestand nach Art. 36 Abs. 3 TStG, bei welchem neben Busse auf Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr erkannt werden kann.

252 BGE 139 II 78, 88 E. 3.2.1; BGer, II. ÖRA, 28.5.2014, 2C_812/2013/2C_813/2013, E. 3.2.5 m. zahlreichen Hinw.

253 H.v.Verf.

Die Revision vom 3. 10. 2008 hat inhaltlich daran nichts geändert. Rein redaktionell ist es zu einer Erweiterung der Gliederung gekommen, indem Art. 3 Abs. 3 Satz 2 IRSG 1981 nunmehr untergebracht ist in Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG 2008. 202

Der Rechtshilfegesetzgeber führt nicht näher aus, was unter dem Begriff des Abgabebetruags zu verstehen sei. Der Bundesrat hat in der Folge in Art. 24 Abs. 1 IRSV festgehalten, sofern die Anwendung prozessualen Zwangs erforderlich sei (dazu N ■ff.), werde die Rechtshilfe nach Art. 3 Abs. 3 IRSG für strafbare Handlungen gewährt, «die einen *Abgabebetrag im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR darstellen*». 203

Die Praxis hat den auf Verordnungsstufe angesiedelten Verweis auf Art. 14 Abs. 2 VStrR, soweit ersichtlich, nie in Frage gestellt.²⁵⁴ Insbesondere hat sie kaum je geprüft, ob Art. 24 Abs. 1 IRSV insoweit überhaupt auf einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage fusst. Wenn auch Art. 14 Abs. 2 VStrR zu diesem Zeitpunkt bereits mehrere Jahre in Kraft stand, sahen die Eidgenössischen Räte dennoch davon ab, den Abgabebetrag schon im Gesetzestext klar mit Art. 14 Abs. 2 VStrR in Verbindung zu bringen. Vielmehr betonten verschiedene Votanten, «es sei nun Sache des **Bundesgerichts**, den Begriff des Abgabebetruags [...] durch seine Praxis zu umschreiben».²⁵⁵ 204

Die delegationsrechtliche Diskussion ist *heute weitgehend obsolet*. Im Zuge der Revisionsarbeiten vom 3. 10. 2008 schuf der Gesetzgeber Art. 3 Abs. 3 lit. b IRSG, worin sich der ausdrückliche Verweis auf *Art. 14 Abs. 4 VStrR* (qualifizierter Abgabebetrag) findet. Spätestens seither kann Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG schon aus systematischen Gründen nicht mehr anders verstanden werden, als dass die Norm eine *unausgesprochene Bezugnahme auf Art. 14 Abs. 2 VStrR* enthält. 205

In seinem ersten **Leitentscheid** zum neuen Recht erwog das Bundesgericht alsdann, aus den parlamentarischen Beratungen, aber auch aus der Doktrin²⁵⁶ ergebe sich einwandfrei, dass der in *Art. 3 Abs. 3 IRSG* enthaltene Begriff des Abgabebetruags *deckungsgleich* sei mit jenem gem. *Art. 14 Abs. 2 VStrR*.²⁵⁷ In ständiger Praxis beruft sich das Bundesgericht auf seinen ersten Leitentscheid und setzt es den Abgabebetrag i.S.v. Art. 3 Abs. 3 IRSG mit jenem nach Art. 14 Abs. 2 VStrR gleich. 206

bb) Objektiver Tatbestand

aaa) Aufbau

Den objektiven Tatbestand des **Abgabebetruags** i.S.v. Art. 14 Abs. 2 VStrR erfüllt, wer 207

- durch sein arglistiges Verhalten
- bewirkt,
- dass dem Gemeinwesen
- unrechtmässig und
- in einem erheblichen Betrag

²⁵⁴ BGE 139 II 404, 434 E. 9.4.

²⁵⁵ Zitiert nach BGE 111 Ib 247 E. 4a. Darin verweist das Bundesgericht für den *Nationalrat* auf Kommissionspräsident Widmer (AB NR 1984 ■, 592) sowie die Nationalräte Pini (AB NR 1984 ■, 594), Braunschweig (AB NR 1984 ■, 596), Eggly (AB NR 1984 ■, 597), Leo Weber (AB NR 1984 ■, 598) und Schmid (AB NR 1984 ■, 600). Für den *Ständerat* bezieht es sich auf die Ständeräte Meylan (AB SR 1985 ■, 502) und Masoni (AB SR 1985 ■, 503).

²⁵⁶ BERNASCONI, ST 57/1983, 13–14; FREI, StR 1985 ■, 191; ZUPPINGER, ASA 60, 27.

²⁵⁷ BGE 111 Ib 247 E. 4b.

- eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird.²⁵⁸

bbb) Konzeption

- 208** Einleitend ist dazu festzuhalten, dass der Abgabebetrug i.S.v. Art. 14 Abs. 2 VStrR auf dem **Arglistmodell** beruht, während insb. Art. 186 DBG und Art. 59 StHG dem **Urkundenmodell** folgen. Direktsteuerlich wird eine Täuschung der Steuerbehörden durch gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Lohnausweise oder andere Bescheinigungen Dritter vorausgesetzt. Mit Blick darauf ist der Begriff des einfachen Abgabebetrugs deutlich weiter gefasst.
- 209** In rechtshilferechtlichem Zusammenhang ist unbestritten, dass Arglist auch gegeben sein kann, wenn die steuerpflichtige Person mit gefälschten oder verfälschten Urkunden vorgeht.²⁵⁹ Ein rechtshilfefähiger Abgabebetrug liegt praxisgemäss immer (aber nur) vor, wenn die steuerpflichtige Person den Steuerbehörden auch tatsächlich unrichtige oder unvollständige **Urkunden i.S.v. Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB** unterbreitet hat.²⁶⁰
- 210** Auch hinsichtlich des Begriffs des Steuerbetrugs gem. Art. 26 DBA CH/US 96 ist nicht auf die Regelung des Steuerbetrugs gemäss direkter Bundessteuer (Steuerhinterziehung mittels Urkundenfälschung), sondern auf den **weiter gefassten Betrugsbegriff laut Verwaltungsstrafrecht** (Arglist, Lügengebäude, besondere Machenschaften) abzustellen (E. 5.3). Zu prüfen ist folglich, ob ein hinreichender Verdacht dafür besteht, dass der Tatbestand des *Abgabebetrugs oder dergleichen* verwirklicht worden ist.²⁶¹

ccc) Arglist

- 211** Im Zentrum der Auseinandersetzung mit Art. 14 Abs. 2 VStrR steht traditionellerweise der **Arglistbegriff**. Praxisgemäss orientiert sich Art. 14 Abs. 2 VStrR auch diesbezüglich am gemeinrechtlichen Betrugstatbestand von Art. 146 StGB.²⁶²
- 212** Anders als der **Steuerbetrug** i.S.v. Art. 186 DBG muss ein Abgabebetrug aber auch nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Es sind durchaus **auch andere Fälle arglistiger Täuschung denkbar**.
- 213** Nach der Rechtsprechung sind jedoch in jedem Fall (mindestens) **besondere Machenschaften, Kniffe oder ganze Lügengebäude** erforderlich, damit eine arglistige Täuschung anzunehmen ist. Unter Umständen kann auch blosses Schweigen arglistig sein, wenn der Täuschende den Getäuschten von einer möglichen Überprüfung abhält oder voraussieht, dass dieser mit Rücksicht auf ein besonderes Vertrauensverhältnis von einer Überprüfung absehen wird.²⁶³

²⁵⁸ BGer, StrA, 5. 8. 2011, 6B_79/2011, E. 6.3.4; ausführlich HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 94 ff.

²⁵⁹ OBERSON, ASA 81, 105.

²⁶⁰ BGE 125 II 250, 253 f. E. 3.

²⁶¹ BVGer, 5. 3. 2009, A-7342/2008/A-7426/2008, E. 5.3 und 5.5.3.1, 5.5.3.2.

²⁶² BGer, StrA, 5. 8. 2011, 6B_79/2011, E. 6.3.4; BGE 115 Ib 68, 74 ff. E. 3a/bb.

²⁶³ BGer, StrA, 5. 8. 2011, 6B_79/2011, E. 6.3.4; BGE 125 II 250, 252 f. E. 3b; 115 Ib 68, 74 ff. E. 3a/bb; 111 Ib 242, 247 f. E. 4b; PALTZER, Diss., 51; MICHAEL, Diss., 135; MEIER-SCHATZ/NOBEL/WALDBURGER, EU-Beitritt, N 695.

ddd) «... in einem erheblichen Betrag ...»

Als erheblich i.S.v. Art. 14 Abs. 2 VStrR gelten nach neuester Praxis vorenthaltene Beträge ab CHF 15 000.²⁶⁴ 214

cc) Der subjektive Tatbestand

In subjektiver Hinsicht setzt der Tatbestand des Abgabebetrugs **Vorsatz** voraus (Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Art. 333 Abs. 1 StGB und Art. 2 VStrR).²⁶⁵ 215

dd) Kasuistik

In der umfangreichen höchstrichterlichen Rechtsprechung haben sich im Lauf der Zeit gewisse Kategorien herausgebildet. Diese sind im Sinne einer Übersicht aufzulisten, ohne dass näher darauf eingegangen werden kann.²⁶⁶ 216

– Abgrenzung zum **Leistungs- oder Subventionsbetrug**, der nicht unter den Begriff des Abgabebetrugs fällt;²⁶⁷ 217

– Abgrenzung zu den **Zolldelikten**;²⁶⁸ 218

– **direktsteuerliche** Fragestellungen im Zusammenhang mit juristischen Personen;²⁶⁹ 219

– mehrwertsteuerliche Fragestellungen (**Karussellbetrug**) im Zusammenhang mit juristischen Personen (kein abgaberechtlicher, aber gemeinrechtlicher Betrug);²⁷⁰ 220

– Steueroptimierungen.²⁷¹ 221

e) Insbesondere zum qualifizierten Abgabebetrug

aa) Fassung vom 3. 10. 2008

Art. 3 Abs. 3 lit. b IRSG in der Fassung vom 3. 10. 2008 verweist auf den qualifizierten Abgabebetrug i.S.v. Art. 14 Abs. 4 VStrR. Beide Bestimmungen gründen auf der Umsetzung der revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (**Gafi**). 222

264 BGE 139 II 404, 435 E. 9.4; BGer, StrA, 5. 8. 2011, 6B_79/2001, E. 6.3.4. POPP sprach sich – allerdings vor bald 15 Jahren, im Verkehr mit den USA für ein Grenzminimum von 10 000 Dollar aus (POPP, Grundzüge■, N 180). Für CHF 10 000 HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 36.

265 BGer, StrA, 6. 11. 2012, 6B_389/2012, E. 6.6; HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 125.

266 Siehe auch die jeweils eigene Systematik bei ZIMMERMANN, coopération⁴, N 649 ff. und UNSELD, Diss., 81 ff.

267 BGE 112 Ib 55; BGer, I. ÖRA, 29. 8. 1988, 1A.74/1988; I. ÖRA, 3. 11. 1994, 1A.180/1994; I. ÖRA, 11. 5. 1995, 1A.275/1994.

268 BGE 112 Ib 55 (Subventionsbetrug); BGer, I. ÖRA, 29. 10. 1990, 1A.139/1990 (Warenverkehrsbescheinigung EUR.1); I. ÖRA, 28. 1. 1993, 1A.154/1992 (Warendurchschleusungsgeschäfte BRD-DDR); I. ÖRA, 24. 4. 1995, 1A.99/1994 (Ursprungsnachweis); I. ÖRA, 22. 2. 1995, 1A.267/1994 (Zigarettschmuggel); I. ÖRA, 1. 4. 1999, 1A.197/1998 (Schmuggel und Bannbruch); I. ÖRA, 27. 11. 2000, 1A.247/2000 (Zigarettschmuggel und Bannbruch); I. ÖRA, 7. 11. 2001, 1A.164/2001 (Deklaration als Geschenk); I. ÖRA, 28. 7. 2006, 1A.69/2006 (Wirtschaftsembargo).

269 BGer, I. ÖRA, 4. 1. 1988, ■A.202/1987 (Gefälligkeitsrechnungen); I. ÖRA, 14. 2. 1997, 1A.412/1996 (Mäklerlohn); I. ÖRA, 7. 7. 1998, 1A.86/1998 (Briefkastengesellschaft); I. ÖRA, 19. 4. 1999, 1A.4/1999 (Einnahmen-Überschussrechnung); I. ÖRA, 20. 7. 2001, 1A.63/2001 (Überfakturierung); I. ÖRA, 24. 10. 2003, 1A.244/2002 (Überfakturierung).

270 BStrGer, 19. 11. 2007, RR.2007.106; dazu FABBRI/NOTO, Jusletter 2008; sodann BGer, I. ÖRA, 22. 2. 2002, 1A.189/2001; I. ÖRA, 13. 1. 2006, 1A.297/2005; s. dazu die Kritik von BEHNISCH, FS-Ryser, 303 ff.

271 BGer, I. ÖRA, 24. 10. 2003, 1A.244/2002 (Domizilgesellschaft).

- 223 Art. 14 Abs. 4 VStrR in der Fassung vom 3.10.2008, wie Art. 3 Abs. 3 IRSG in der Fassung vom selben Tag in Kraft ab 1.2.2009,²⁷² lautet:

«Zielt eine Handlung nach Abs. 1 oder 2 bei der Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren auf erhebliche Gewinne und handelt der Täter als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Verübung von Leistungs- oder Abgabebetrag (qualifizierter Abgabebetrag) zusammengefunden hat, so wird er mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft. Mit der Freiheitsstrafe ist eine Geldstrafe zu verbinden.»

- 224 Die Novelle erging vor dem Hintergrund der Gafi-Empfehlung 1, wonach alle schweren Straftaten als mögliche Geldwäschereivortaten zu betrachten sind.²⁷³ Darunter fallen nach den Empfehlungen auch **schwere Schmuggeldelikte im Zollbereich**. Die Zollgesetzgebung kennt freilich keine Tatbestände, die als Verbrechen ausgestaltet sind. Das Zollgesetz sieht neben der **Ordnungswidrigkeit** (Art. 127 ZG) einzig fünf Zollwiderhandlungen vor, so **Zollhinterziehung, Zollgefährdung, Bannbruch, Zollhehlerei, Zollpfandunterschlagung** (Art. 118–122 ZG). Diese werden mit Busse, bei erschwerenden Umständen mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr bestraft. Bei dieser abstrakten Höchststrafandrohung kommen die zollrechtlichen Straftatbestände als **Vortat der Geldwäscherei** nicht in Frage.²⁷⁴

- 225 Mit Blick auf die unter Gafi-Aspekten ungenügende Rechtslage kommt der Bundesrat in seiner Botschaft kurz und bündig zum Schluss: «Zur Umsetzung der Vortat des Schmuggels im Zollbereich muss neu ein Verbrechenstatbestand für den **bandenmässigen Schmuggel** geschaffen werden. [...] Das ist Ziel der Änderung von Art. 14 Abs. 4 VStrR. Die neue Bestimmung enthält mit der Strafdrohung von Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe (wobei mit der Freiheitsstrafe eine Geldstrafe zu verbinden ist) für bandenmässigen Schmuggel den Verbrechenstatbestand. [...] Die(s) [...] führt zu Änderungen bei den beiden Bestimmungen bezüglich Rechtshilfe (Art. 3 Abs. 3 IRSG) und bezüglich **Begünstigung** in einem Verwaltungsstrafverfahren (Art. 17 Ziff. 1 VStrR).»²⁷⁵

bb) Fassung vom 12.12.2014

- 226 Mit dem Bundesgesetz vom 12.12.2014 zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière hat das Parlament erneut auf Druck der **Gafi** legiferieren müssen. Im Hinblick auf eine möglichst breite Abdeckung sind laut GAFI-Empfehlung 3 alle schweren Straftaten als mögliche Geldwäschereivortaten zu betrachten.²⁷⁶
- 227 Die Erforderlichkeit einer Gesetzesrevision begründete der Bundesrat diesmal folgendermassen:

«Die Schweizer Gesetzgebung enthält deshalb bei den indirekten Steuern keine Vortaten, die weit genug gefasst sind. Um Abhilfe zu schaffen, wird vorgeschlagen, Art. 14 Abs. 4 VStrR *über den Zollschnuggel hinaus zu erweitern*, damit diese Bestimmung auch auf in der Schweiz im Abgabebereich begangene Straftaten anwendbar ist. Die Bestimmung wird somit auch auf die **Verrechnungssteuer** oder die **Stempelabgaben** anwendbar sein. Sie wird auch auf die MWST auf Lieferungen im Inland, die Erbringung von Dienstleistungen sowie die **Alkohol-, Bier- und Tabaksteuer** auf der inländischen Herstellung usw. abzielen.»²⁷⁷

272 AS 2009 361.

273 BBl 2007 6269, insb. 6276 zu Ziff. 1.3.1.

274 Dazu BBl 2007 6269, insb. 6278 zu Ziff. 1.3.1.1, woraus teils zitiert wird.

275 BBl 2007 6269, insb. 6279 zu Ziff. 1.3.1.1 (H.v.Verf.).

276 BBl 2014 605, insb. 622 zu Ziff. 1.2.4.1.

277 BBl 2014 605, insb. 624 zu Ziff. 1.2.4.2 (H.v.Verf.).

Während bei den indirekten Steuern bisherige **Vortat** (Zollschmuggel) auf sämtliche vom Bund erhobenen Steuern erweitert wird, sieht die Vorlage bei den direkten Steuern eine Änderung des Vortatenansatzes im Strafgesetzbuch (Art. 305^{bis} StGB) vor.²⁷⁸ 228

Art. 14 Abs. 4 VStrR in der Fassung von 2014 lautet: 229

«Wer gewerbsmässig oder im Zusammenwirken mit Dritten Widerhandlungen nach Abs. 1 oder 2 in Abgaben- oder Zollangelegenheiten begeht und sich oder einem andern dadurch in besonders erheblichem Umfang einen unrechtmässigen Vorteil verschafft oder das Gemeinwesen am Vermögen oder an andern Rechten besonders erheblich schädigt, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft. Mit der Freiheitsstrafe ist eine Geldstrafe zu verbinden.»²⁷⁹

Die Fassung vom 14. 12. 2014 ist noch nicht in Kraft getreten. Die Referendumsfrist läuft bis 2. 4. 2015.

Die Vorschrift stellt – wie zuvor – ein **Verbrechen** dar. Als solches ist sie taugliche Vortat der Geldwäscherei. Die Strafanordnung bleibt gleich, d.h. eine Freiheitsstrafe von höchstens fünf Jahren oder eine Geldstrafe. 230

2. Konkurrenz von Fiskaldelikt und gemeinrechtlichem Delikt

a) «Ausschliesslich abgaberechtlicher Natur»

Liegt eine Tat vor, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint (Art. 3 Abs. 3), stellt sich die Frage, ob die Tat *ausschliesslich* abgaberechtlicher Natur sei. Trifft dies zu, ist weiter zu prüfen, ob die weiteren Elemente der Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen vorliegen, ehe feststeht, ob der Fiskalvorbehalt greift.²⁸⁰ 231

In Konkurrenzfällen gilt es – soweit dies möglich ist – zu unterscheiden zwischen dem gemeinrechtlichen und dem abgaberechtlichen Tatanteil. In solchen Fällen ist die Tat damit nicht ausschliesslich abgaberechtlicher Natur. Soweit ein rein gemeinrechtlicher Tatanteil vorliegt, greift der **Fiskalvorbehalt** nicht unmittelbar, sondern mittelbar dadurch, dass der **Spezialitätsvorbehalt** zum Tragen kommt. Die Rechtshilfe wird, was aber anzuordnen ist, nur unter der ausdrücklichen Bedingung gewährt, dass die erhaltenen Informationen ausschliesslich dazu verwendet werden, die Delikte zu untersuchen und zu beurteilen, für welche die Rechtshilfe gewährt wird, oder für einen anderen Tatbestand, für den die Rechtshilfe hätte gewährt werden können.²⁸¹ 232

Liegt eine Konkurrenzsituation vor, ist zu unterscheiden zwischen unechter Konkurrenz (**Gesetzeskonkurrenz**)²⁸² und echter Konkurrenz, wobei diese in **Idealkonkurrenz**²⁸³ und **Realkonkurrenz**²⁸⁴ zerfällt. Grundsätzlich lässt sich aber sagen, dass das fiskalrechtliche Delikt den Unrechtsgehalt des gleichartigen gemeinrechtlichen Delikts mitumfasst.²⁸⁵ 233

278 BBl 2014 605, insb. 607.

279 BBl 2014 9689.

280 Veranschaulichend dazu die grafische Darstellung zur Wirkungsweise des Fiskalvorbehalts, N 99■.

281 Unter vielen AMADÒ/MOLO, AJP 2011, 1371.

282 Regelmässig in der Form der Konsumtion; BGE 137 IV 113 E. 1.2.

283 Handlungseinheit, wobei mehrere – gleichartige oder ungleichartige – Straftatbestände verwirklicht werden; BGE 133 IV 297, 300 f. E. 4.1.

284 Handlungsmehrheit, dadurch, dass in zeitlicher Abfolge mehrere – gleichartige oder ungleichartige – Straftatbestände verwirklicht werden; BGE 129 IV 113, 115 E. 1.1.

285 HEIMGARTNER, Diss., 119.

- 234 Das Bundesgericht konnte sich schon unter Herrschaft des Auslieferungsgesetzes zur Konkurrenzfrage äussern. Wenn die verfolgte Person im Ausland sowohl wegen auslieferungsgerechtere Delikte des gemeinen Strafrechtes als auch wegen Fiskaldelikten verfolgt wurde, liess es die Auslieferung
- zu bei echter Konkurrenz (Real- oder Idealkonkurrenz), allerdings unter der Bedingung, dass das Fiskaldelikt weder bestraft noch als Strafschärfungsgrund berücksichtigt werden darf (Spezialitätsvorbehalt);
 - nicht zu bei unechter Konkurrenz (Gesetzeskonkurrenz; Fiskalvorbehalt).²⁸⁶
- b) *Kasuistik*
- 235 Bewilligung der Auslieferung unter Spezialitätsvorbehalt im Fall einer **Urkundenfälschung**, die für die Zwecke eines Schmuggels begangen wurde (Art. 11 Abs. 2 AuslG).²⁸⁷
- 236 Verweigerte Bewilligung der Auslieferung im Fall eines Verhaltens, das nach dem Recht des ersuchenden Staates als Auslieferungsdelikt (gemeinrechtlicher **Betrug**) qualifizierte, nach Art. 24 lit. f des Bundes-Alkoholgesetzes vom 29. 6. 1900 aber ein Fiskaldelikt darstellte (Gesetzeskonkurrenz; Art. 11 Abs. 1 AuslG).²⁸⁸
- 237 Bewilligung der Auslieferung unter Spezialitätsvorbehalt im Fall von **Urkundenfälschungen**, die im Zusammenhang mit Nichtauslieferungsdelikten (hier: Devisendelikte) begangen wurden.²⁸⁹
- 238 Bewilligung der Auslieferung unter Spezialitätsvorbehalt im Fall von gemeinrechtlichem **Betrug**, der in der Schweiz als Fiskaldelikt gilt (Art. 11 Abs. 2 AuslG).²⁹⁰
- 239 Bewilligung der Auslieferung unter Spezialitätsvorbehalt im Fall echter Konkurrenz, wobei die **Präponderanzmethode** – ausschlaggebend ist bei konnexen Delikten, welcher Tat der überwiegende Charakter zukommt – im Zusammenhang mit Fiskaldelikten unbeachtlich ist (Art. 11 Abs. 2 AuslG).²⁹¹
- 240 Bewilligung kleiner Rechtshilfe im Fall von **Veruntreuung**, wobei der ausländische Staat um die Auslieferung von Bankunterlagen ersuchte. Das massgebende Staatsvertragsrecht verlangt nicht, dass die Schweiz vor der Gewährung der Rechtshilfe vom ersuchenden Staat die ausdrückliche Zusicherung der Wahrung des Spezialitätsprinzips einholt.²⁹²
- 241 Bewilligung der Auslieferung wegen **Subventionsbetrugs**. Der Tatbestand des Subventionsbetrugs wird durch denjenigen der blossen Steuerhinterziehung nicht konsumiert (damit echte Konkurrenz).²⁹³
- 242 Bewilligung der Rechtshilfe im Fall von zollrechtlichem **Betrug** und zollrechtlichem **Bannbruch** (heute Art. 117 lit. c und Art. 120 ZG). Der Bannbruch schützt grundsätzlich nicht öffentliche Abgaben, sondern i.d.R. besondere wirtschaftliche Interessen.²⁹⁴

286 Zusammenfassend BGE 104 Ia 54 E. 4a.

287 BGE 39 I 113

288 BGE 39 I 228.

289 BGE 78 I 235.

290 BGE 79 IV 49 betreffend Art. 6 Ziff. 1 StGB.

291 BGE 92 I 285.

292 BGE 104 Ia 49.

293 BGE 112 Ib 55.

294 Zum vorrevidierten Tatbestand des Bannbruchs BGE 110 Ib 82, 85 E. 4b/aa.

Der gemeinrechtliche **Betrug** fällt mit dem Vorwurf der blossen Steuerhinterziehung nicht zusammen, dies umso weniger, wenn neben dem Gemeinwesen (als Steuergläubiger) auch private Gläubiger auf strafrechtlich vorwerfbare Weise geschädigt werden (damit echte Konkurrenz).²⁹⁵ 243

Unterscheidung zwischen gemeinrechtlichem **Betrug** zu Lasten der Steuerverwaltung und (nicht auslieferungsfähigem) Abgabebetrug i.e.S.²⁹⁶ 244

Zu klären bleibt das Verhältnis zwischen den Tatbeständen des Steuerbetrugs und der Urkundenfälschung. **Wer mit einem Urkundenfälschungsdelikt ausschliesslich Steuervorschriften umgehen will, ist einzig nach Steuerstrafrecht zu beurteilen.** Ist hingegen nachgewiesen, dass der Täter mit seiner Fälschung oder Falschbeurkundung nicht nur einen steuerlichen Vorteil erstrebte, sondern auch eine objektiv mögliche Verwendung des Dokuments im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigte oder zumindest in Kauf nahm, so liegt **echte Konkurrenz** zwischen Steuerdelikt und gemeinrechtlichem Urkundendelikt vor.²⁹⁷ 245

3. Weitere Elemente der abgaberechtlichen Rechtshilfe

a) Prozessualer Zwang

Gemäss Art. 24 Abs. 1 IRSV soll der Fiskalvorbehalt nur dann wirksam werden, soweit das Rechtshilfegesuch überhaupt **Zwangsmassnahmen** erfordert. Dementsprechend hat das Bundesgericht erkannt, auf ein Rechtshilfehindernis – hier Verjährung – bei der Verfolgung von Fiskaldelikten könne sich berufen, wer in der Schweiz von einer Zwangsmassnahme betroffen sei.²⁹⁸ 246

Insoweit ist die Regelung verständlich. Unklar bleibt hingegen, was gelten soll, soweit Rechtshilfe angebeht wird, die ohne prozessualen Zwang geleistet werden kann. In der bundesgerichtlichen Rechtsprechung finden sich dazu keine Präjudizien. Die Frage lässt sich bei einer pragmatischen Herangehensweise insofern leicht beantworten, als die DBA der Schweiz (und die SIA ohnehin) dem **OECD-Standard** genügen. Unter diesen Vorzeichen lassen sich die ersuchten Informationen nicht selten ohne Zwangsanwendung übermitteln (weil bspw. das Dokument bereits in den Händen der Steuerverwaltung ist). 247

Damit bleibt die Frage, wie es sich verhält, falls die Schweiz mit dem ersuchenden Staat entweder gar kein Abkommen geschlossen hat oder ein Abkommen, das dem *OECD-Standard nicht entspricht*. In einer solchen Konstellation kommt ein faktisches Ausweichen bzw. Heranziehen der Grundsätze, wie sie in der internationalen (Informations-) Amtshilfe in Steuersachen herrschen, von vornherein nicht in Frage. In solchen Fällen wird nach der hier vertretenen Meinung der Fiskalvorbehalt zu beachten sein. 248

Ausgangspunkt bildet die **Herausgabepflicht**. Ist die (von der Informationsamtshilfe) betroffene Person in der Schweiz unbeschränkt²⁹⁹ oder zumindest beschränkt steuerpflichtig³⁰⁰, kann die Eidgenössische Steuerverwaltung von ihr die Herausgabe der Infor-

295 BGer, I. ÖRA, 17.9.2004, 1A.112/2004, E. 3.

296 BGer, I. ÖRA, 18.8.2005, 1A.194/2005, E. 3.

297 BGE 133 IV 303, 305 f. E. 4.5 und 4.6.

298 BGE 137 IV 25, 29 E. 4.3.2.

299 Persönliche Zugehörigkeit (Art. 3 und Art. 50 DBG) geht mit unbeschränkter Steuerpflicht einher (Art. 6 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 DBG).

300 Die bloss *wirtschaftliche Zugehörigkeit* (Art. 4f. und Art. 51 DBG) ruft eine *beschränkte* Steuerpflicht hervor (Art. 6 Abs. 2 und Art. 52 Abs. 2 DBG).

mationen verlangen, die voraussichtlich für die Beantwortung des Ersuchens erforderlich und nicht im Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses sind.³⁰¹ Die Grenzen dieser verwaltungsrechtlichen **Mitwirkungspflicht** ergeben sich aus dem jeweiligen Steuererlass. Eine Mitwirkungspflicht besteht unabhängig davon, ob die Steuerart dem Konzept der *gemischten Veranlagung* (Art. 123 Abs. 1 DBG) oder der *Selbstveranlagung*³⁰² folgt, oder ob die Informationen von der steuerpflichtigen Person³⁰³ oder einer mitwirkungspflichtigen Drittperson³⁰⁴ gehalten werden. Im Rechtshilferecht spricht im Rahmen der «kleinen» Rechtshilfe anschaulich vom **Herausgabebefehl** (Art. 63 Abs. 2 lit. b).

- 250** Bleibt die Aufforderung zur Herausgabe von Informationen (der «Herausgabebefehl») wirkungslos, stehen der Amtshilfe- bzw. Rechtshilfebehörde die gesetzlich zulässigen **Zwangsmassnahmen** zur Verfügung (Art. 64).
- 251** Das *Instrumentarium der zulässigen Zwangsmassnahmen* ist bei internationaler Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen und internationaler Informationsamtshilfe in Steuersachen weitgehend deckungsgleich. Rechtshilferechtlich knüpft Art. 64 an die gesetzlichen Rechtshilfemassnahmen an (Art. 63 Abs. 2 IRSG³⁰⁵). Es handelt sich dabei insb.³⁰⁶ um:
- die Zustellung von Schriftstücken (lit. a);
 - die Beweiserhebung, insb. die Durchsuchung von Personen und Räumen, die Beschlagnahme, der Herausgabebefehl, Gutachten, die Einvernahme und Gegenüberstellung von Personen (lit. b);
 - die Herausgabe von Akten und Schriftstücken (lit. c);
 - sowie die Herausgabe von Gegenständen oder Vermögenswerten zur Einziehung oder Rückerstattung an den Berechtigten (lit. d).³⁰⁷
- 252** Als **Amtshilfemassnahmen**, die zur Beschaffung von Informationen zwangsweise angewendet werden dürfen, gelten gem. Art. 13 Abs. 2 StAhiG ausschliesslich:
- die **Durchsuchung** von Räumen oder von Gegenständen und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern (lit. a);
 - die **Beschlagnahme** von Gegenständen und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern (lit. b); und
 - die **polizeiliche Vorführung** gehörig vorgeladener Zeuginnen und Zeugen (lit. c).
- 253** Gegenüber dem allgemeinen Verwaltungsstrafrecht ist der Katalog etwas eingeschränkt. Er entspricht im Wesentlichen den Massnahmen, die der Eidgenössischen Steuerverwaltung zwecks Vornahme einer Untersuchung nach Art. 190 ff. DBG («Besondere Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung») im Bereich **schwerer**

301 Art. 9 Abs. 1 StAhiG bzw. allgemein Art. 13 Abs. 1 lit. c VwVG («Auskunfts- oder Offenbarungspflicht»); SCHODER, StAhiG, N 103.

302 Unter dem Mehrwertsteuerrecht von 2009 kann von einer *modifizierten* Selbstveranlagung gesprochen werden (KOCHER, MWSTG, Art. 65 N 1 und 20 ff.; DERS., MWSTG, vor Art. 81 ff. N 10 und 20 ff.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, MWSTG, § 10 N 9).

303 Art. 124–126 DBG bzw. Art. 42 StHG, Art. 68 MWSTG; zum harmonisierten Recht SCHODER, StAhiG, N 104 und BEUSCH/SPÖRRI, StAhiG, Art. 26 OECD-MA N 360.

304 Art. 127–129 DBG bzw. Art. 43–45 StHG; Art. 73 MWSTG; zum harmonisierten Recht SCHODER, StAhiG, N 121 und BEUSCH/SPÖRRI, StAhiG, Art. 26 OECD-MA N 363.

305 In der Fassung vom 4. 10. 1996, in Kraft seit dem 1. 2. 1997 (AS 1997 114; BBl 1995 III 1).

306 BBl 1995 III 1, insb. 22.

307 POPP, Grundzüge ■, N ■.

Steuerwiderhandlungen) zur Verfügung stehen.³⁰⁸ Aufgrund von Art. 13 Abs. 7 StAhiG sind «im Übrigen» die Art. 42 sowie 45–50 Abs. 1 und 2 VStR anwendbar. Diese Vorschriften enthalten detaillierte Regeln zur Durchführung der Zwangsmassnahmen.³⁰⁹

Ungeachtet aller (zunehmenden) Parallelen zwischen internationaler Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen und internationaler (Informations-)Amtshilfe in Steuersachen sieht die jüngste Literatur in der praktischen Durchführung *Vorteile für das Amtshilfeverfahren*. So sollen die rechtshilfeweise erlangten Informationen für den ersuchenden Staat von beschränktem Wert sein, da er diese aufgrund des **Spezialitätsvorbehaltes** gem. Art. 67 lediglich zur Verfolgung des *Abgabebetruges* verwenden darf. Dies schliesst denn auch aus, dass die Informationen nicht nur im Strafverfahren betreffend den konkreten Abgabebetrug, sondern auch im **Nachsteuerverfahren** herangezogen werden dürfen.³¹⁰ 254

b) Entlastung

Gemäss Art. 63 Abs. 5 ist kleine Rechtshilfe selbst bei Vorliegen des Ausschlussgrundes von Art. 3 Abs. 3 zulässig, soweit die Rechtshilfe der **Entlastung der verfolgten Person** dient. Mit andern Worten wird der im Übrigen gegebene Fiskalvorbehalt in solchen Fällen *durchbrochen*. 255

Dient die Rechtshilfe der Entlastung der verfolgten Person, entfällt überdies das Erfordernis der **beidseitigen Strafbarkeit**, das für die Anordnung von Zwangsmassnahmen ansonsten unerlässlich ist (Art. 64 Abs. 2 lit. a).³¹¹ 256

c) Verbindlichkeit und Überprüfung des Sachverhalts

Über den Bestand der von der ersuchenden Behörde angeführten Tatsachen hat sich die schweizerische Rechtshilfebehörde an sich nicht auszusprechen. Der von der ausländischen Behörde festgestellte Sachverhalt ist für sie grundsätzlich verbindlich, soweit die Darstellung nicht aufgrund offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche *sofort* entkräftet wird.³¹² Die **Kognition** der ersuchten schweizerischen Rechtshilfebehörde ist praktisch auf eine **Plausibilitätskontrolle** beschränkt. 257

Ein *strengerer Massstab* gilt hingegen für die internationale Rechtshilfe in (Steuer-)Strafsachen, also mit Blick auf Art. 3 Abs. 3 Satz 2 (hier in der ursprünglichen Fassung von 20.3.1981).³¹³ Dies beginnt damit, dass von der ersuchenden Behörde zwar kein strikter Beweis (**Vollbeweis**) des streitbetreffenen Gegenstandes verlangt wird, doch hat sie **hinreichende Verdachtsmomente** für das Vorliegen des relevanten Sachverhaltes darzulegen, damit ihrem Gesuch mit Blick auf Art. 3 Abs. 3 entsprochen werden kann.³¹⁴ Mit andern Worten: «En matière d'escroquerie fiscale, l'Etat requérant doit exposer *de manière suffisante* les motifs de ses soupçons». ³¹⁵ Dabei gilt das Prinzip der **Glaubhaftmachung** (gelockerter Beweis). 258

Auch bei einem Rechtshilfeersuchen wegen Abgabebetrugs muss die ersuchende Behörde die zusätzlichen Beweismittel, insb. Urkunden, ihrem Ersuchen nicht unbedingt beilegen. Es genügt, wenn sie deren Vorhandensein *glaubhaft* macht. 259

308 So BEUSCH/SPÖRRI, StAhiG, Art. 26 OECD-MA N 371 m.Hinw. auf die BOTSCHAFT 2011, 6214 und BETI, ASA 81, 193).

309 SCHODER, StAhiG, N 154.

310 Weiteres dazu bei HOLENSTEIN, IStR, Art. 26 OECD-MA N 34.

311 HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 38.

312 BGE 118 Ib 111, 121 f. E. 5b; 117 Ib 64, 88 E. 5c; 112 Ib 576, 585 E. 3; 110 Ib 173, 180 E. 4d.

313 BGer, I. ÖRA, 23. 11. 1990, 1A.107/1990, E. 3a.

314 BGE 115 Ib 68, 78 E. 3b/bb; 114 Ib 56, 59 E. 3b; 111 Ib 242, 251 E. 5.

315 BGer, I. ÖRA, 11. 1. 1995, 1A.148/1994, E. 3.

- 260** Die ersuchte schweizerische Rechtshilfebehörde hat auch in abgaberechtlichem Zusammenhang *kein eigentliches Beweisverfahren* durchzuführen. Sie *kann (und muss)* aber eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der **Verdacht auf Steuerbetrug begründet** scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Steuerbetrug und dergleichen erhärten. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen. Die Behörde hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Amtshilfesuch aufgeführten Tatsachen zutreffen oder nicht.³¹⁶
- 261** Anders als im übrigen Rechtshilferecht³¹⁷ obliegt es der ersuchten schweizerischen Rechtshilfebehörde mithin, sich von der **überwiegenden Wahrscheinlichkeit** dessen zu überzeugen, dass der Verdacht auf Steuerbetrug begründet ist.³¹⁸
- 262** Beispielsweise ist bei Ersuchen wegen mutmasslichen Abgabebetruges namentlich zu prüfen, ob *ausreichende Anhaltspunkte* für das Tatbestandsmerkmal der arglistigen Täuschung vorliegen.³¹⁹
- 263** Die erhöhten Anforderungen, die in abgaberechtlichen Rechtshilfeersuchen gelten, dienen dazu, dass die ersuchende Behörde sich nicht unter dem **Deckmantel** eines lediglich behaupteten Abgabebetrugs Beweise verschafft, die zur Ahndung nicht rechtshilfefähiger Fiskaldelikte dienen sollen. Ansonsten gelten für die Rechtshilfe wegen des Verdachts des Abgabebetrugs die allgemeinen Grundsätze.³²⁰

d) Beidseitige Strafbarkeit

- 264** Rechtshilfe im Sinne des Dritten Teils des IRSG (Art. 63 ff.) bzw. des EÜR wird im Unterschied zur Auslieferung³²¹ *nicht für bestimmte Delikte* geleistet, sondern gestützt auf einen in einem Ersuchen *geschilderten Sachverhalt* in einer strafrechtlichen Angelegenheit. Dieser Sachverhalt wird namentlich im Hinblick auf die Anwendung von **Zwangsmassnahmen** daraufhin geprüft, ob er die Elemente eines Straftatbestandes nicht nur nach dem Recht des ersuchenden, sondern auch nach demjenigen des ersuchten Staates erfüllt.³²² Beidseitige Strafbarkeit *in irgendeinem Punkt* ist Voraussetzung dafür, dass Zwangsmassnahmen getroffen werden können.³²³
- 265** Beidseitige Strafbarkeit ist im Bereich der Zwangsmassnahmen nur entbehrlich, wenn die verfolgte Tat in der Schweiz straflos ist und die Massnahmen zur Entlastung der verfolgten Person dienen (Art. 64 Abs. 2 lit. a; dazu schon N ■).
- 266** Die Frage, ob beidseitige Strafbarkeit gegeben ist, ist von derjenigen zu unterscheiden, ob die Rechtshilfe grundsätzlich ausgeschlossen ist. Der zu Art. 3 EÜR angebrachte **Spezialitätsvorbehalt** erlaubt es der Schweiz, die Verwertung von Beweisen für bestimmte Delikte auszuschliessen. Bei diesen Delikten handelt es sich um solche, wie sie Art. 2 lit. a und b EÜR sowie in Art. 3 Abs. 3 IRSG aufgeführt sind.³²⁴

316 BGer, II. ÖRA, 22.12.2003, 2A.233/2003, E. 5.

317 BGer, I. ÖRA, 13.10.1999, 1A.121/1999, E. 2.

318 Vgl. BGer, I. ÖRA, 14.2.1997, 1A.412/1996, E. 3a; I. ÖRA, 22.6.1994, 1A.40/1994, E. 4b; I. ÖRA, 2.11.1989, 1A.184/1988, E. 2;

319 BGer, I. ÖRA, 24.10.2003, 1A.244/2002, E. 3.7; BGE 122 II 422, 429 E. 3a/cc.

320 BGer, I. ÖRA, 30.8.2007, 1A.39/2007, E. 4.2.2; I. ÖRA, 25.5.2005, 1A.66/2005, E. 2.3.

321 Vgl. Art. 2 und 14 EAÜ und Art. 35 ff. IRSG.

322 Siehe nunmehr BGE 139 IV 137, 152 f. E. 5.1.

323 Zitiert nach BGer, I. ÖRA, 2.4.1992, 1A.252/1991, E. 2c; BGE 117 Ib 64, 90 E. 5c.

324 Zitiert nach BGer, I. ÖRA, 2.4.1992, 1A.252/1991, E. 2c.

Sind aber Gegenstand des Verfahrens *sowohl gemeinrechtliche Delikte als auch Taten*, für welche die Rechtshilfe *nicht ausdrücklich ausgeschlossen* ist, so darf diese insoweit nicht auf die gemeinrechtlichen Delikte beschränkt werden; denn das **Beweisverwertungs- bzw. Beweisverwendungsverbot** betrifft einzig die Delikte im Sinne der genannten Bestimmungen, für welche die Rechtshilfe *schlechthin unzulässig* ist.³²⁵ 267

Der Grundsatz der beidseitigen Strafbarkeit *verlangt im Übrigen nicht*, dass die Fiskalgesetzgebungen des ersuchenden und des ersuchten Staates identisch wären.³²⁶ Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen *setzt lediglich voraus*, dass der untersuchte Sachverhalt nach schweizerischem Recht unter den Tatbestand des **Abgabebetruges** fiele und auch nach deutschem Fiskalstrafrecht strafbar wäre.³²⁷ 268

Zur beidseitigen Strafbarkeit kann darüber hinaus auf die Komm. zu Art. 64 IRSG verwiesen werden. 269

e) Spezialitätsprinzip (Verwendungsbeschränkung)

Gewöhnlich können Beweismittel, welche der ersuchende Staat auf dem Rechtshilfeweg für ein bestimmtes Delikt erhalten hat, ebenfalls als Beweismittel im Rahmen einer Strafverfolgung wegen anderer gemeinrechtlicher strafbarer Handlungen verwendet werden³²⁸, allerdings unter dem Vorbehalt, dass es sich bei diesen ebenso um eine der Rechtshilfe zugängliche Straftat handelt. 270

Anders verhält es sich im Bereich der Rechtshilfe wegen **Abgabebetruges**.³²⁹ Leistet die Schweiz internationale Rechtshilfe, so dürfen die übermittelten Dokumente: 271

- *verwendet* werden zur Verfolgung der ausländischen fiskalrechtlichen Straftat oder Straftaten, die den Unrechtsgehalt des **einfachen Abgabebetrugs** nach Art. 14 Abs. 2 VStrR erreicht oder erreichen (Art. 3 Abs. 3 lit. a IRSG);
- *verwendet* werden zur Verfolgung der ausländischen fiskalrechtlichen Straftat oder Straftaten, die den Unrechtsgehalt des **qualifizierten Abgabebetrugs** nach Art. 14 Abs. 4 VStrR erreicht oder erreichen (Art. 3 Abs. 3 lit. b IRSG);
- *qua Spezialitätsprinzip nicht verwendet* werden zur Verfolgung von fiskalrechtlichen Straftaten, die den Unrechtsgehalt des einfachen Abgabebetrugs nach Art. 14 Abs. 2 VStrR nicht erreichen,³³⁰ bspw. für die Tatbestände der **Steuergefährdung** oder der **Steuerhinterziehung**; und
- *qua Spezialitätsprinzip nicht verwendet* für **nicht repressive Steuerverfahren**³³¹, worunter namentlich die Erstveranlagung der Steuer oder die Ergänzungsveranlagung im Nachsteuerverfahren zu verstehen sind.

Zum Spezialitätsprinzip kann darüber hinaus auf die Komm. zu Art. 67 IRSG verwiesen werden. 272

325 Zitiert nach BGer, I. ÖRA, 2.4.1992, 1A.252/1991, E. 2c; ferner BGE 115 Ib 373, 376 f. E. 8; 107 Ib 264, 270 f. E. 4a.

326 BGer, I. ÖRA, 24.10.2003, 1A.244/2002, E. 3.7.

327 BGer, I. ÖRA, 24.10.2003, 1A.244/2002, E. 6; BGE 128 II 355, 363 E. 2.7; 125 II 250, 253 E. 3b; 124 II 184, 188 E. 4b/cc.

328 BGE 106 Ib 260, 269 E. 4.

329 BGE 139 IV 137, 153 ff. E. 5.2; ausführlich zu Inhalt, Funktion und Bedeutung des Spezialitätsprinzips UNSELD, Diss., 220 ff.

330 BGE 112 Ib 339 E. 7.

331 BGer, I. ÖRA, 2.11.1989, 1A.184/1988, E. 5.

4. Rechtsfolgen

- 273 Wenn auch Art. 3 Abs. 3 Satz 2 davon spricht, dass dem Ersuchen entsprochen werden «kann», herrscht in Praxis und Doktrin³³² die Auffassung, dass es sich dabei um eine «Muss»-Formulierung handelt. Entgegen dem Wortlaut, der auf ein Rechtsfolgeermessen schliessen lässt, handelt es sich um einen starren Mechanismus nach dem Muster «wenn [...], dann [...]», also um einen **Konditionaltatbestand**.
- 274 Nach der Rechtsprechung besteht eine **Pflicht zur Rechtshilfeleistung**, wenn die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind.³³³

VII. Tat, die Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt («Devisendelikt»)

- 275 Die Devisenstrafsachen und die Verletzung von Beschränkungen der Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren bilden, wie der Bundesrat in der Botschaft zum EÜR ausführt, einen Teil des weiteren Kreises der **Wirtschaftsstrafsachen**, die jedoch auch andere Gruppen strafbarer Handlungen umfassen, wie etwa solche wegen Verletzung von Vorschriften über gewerbepolizeiliche Beschränkungen, über Massnahmen zur Förderung einzelner Wirtschaftszweige, über die Landesversorgung und über die Regelung der Preis- und Marktverhältnisse usw.³³⁴
- 276 Devisenrechtliche Beschränkungen wurden deshalb vom Bundesgericht verschiedentlich als gegen den schweizerischen **ordre public** verstossend bezeichnet, dem auch die «aus der Not der Zeit herausgeborene Funktion eines wirtschaftlichen Selbstschutzes»³³⁵ des Landes gegen Massnahmen des Auslandes zukommen kann.³³⁶ Ähnlich argumentiert der Bundesrat in der Botschaft zum IRSG.³³⁷
- 278 Unter die «Devisendelikte» fallen zunächst Vorschriften über die Beschränkung des freien Zahlungsverkehrs (Devisenbeschränkungen), wie auch etwa die (weitgehend aufgehobenen) Beschränkungen des West-Ost-Handels oder andere, insb. protektionistische Ein-, Aus- oder Durchfuhrverbote für bestimmte Waren (Bannbruch).³³⁸ Die Wirtschaft hatte im Vernehmlassungsverfahren verlangt, es seien auch Verfahren wegen Verstössen gegen Vorschriften des Kartell- und Antitrustrechts sowie über gewerbepolizeiliche Massnahmen in den Katalog von Art. 3 Abs. 3 aufzunehmen. Dem trat der Bundesrat mit Argumenten entgegen, die zumindest heute nicht mehr stichhaltig sind.³³⁹
- 279 In der Praxis des Bundesgerichts haben Fragen hinsichtlich der Durchführung verbotener **Glücksspiele**³⁴⁰ und der Hinterziehung eines **Anti-Dumping-Zolls**³⁴¹ zur Auseinandersetzung mit dem Begriff des «Devisendelikts» Anlass gegeben. In beiden Fällen fand die Bestimmung keine Anwendung.

332 Unter vielen: BEHNISCH, FS-Ryser, 293; BEHNISCH/CAPUS, ZSR 2010 I, 577; HÜRLIMANN-FERSCH, Diss., 41.

333 BGE 125 II 250, 252 E. 2; 117 Ib 53, 64 E. 3; 115 Ib 68, 82 E. 3c; 111 Ib 242, 248 E. 4c.

334 Zitiert nach BOTSCHAFT 1966, 476.

335 BGE 64 II 88, 98 E. 4 m. Vw. auf BGE 60 II 310; 61 II 246 ff.; 62 II 110; 63 II 45.

336 Zitiert nach BOTSCHAFT 1966, 476.

337 BBl 1976 II 444, insb. 454 f. zu Ziff. 312.

338 BBl 1976 II 444, insb. 455 zu Ziff. 312.

339 Namentlich mit dem Argument, die Kartellgesetzgebung sei nicht strafbewehrt; BBl 1976 II 444, insb. 455 zu Ziff. 312.

340 BGer, I. ÖRA, 1.2.1989, 1A.45/1988, E. 2a.

341 BGer, I. ÖRA, 16.5.2003, 1A.5/2003, E. 4.3.