

MARC FORSTER
Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt
Schweizerisches Bundesgericht
CH-1000 Lausanne 14

Tel.: 021 318 91 51
E-Mail: marc.forster@bger.ch

Gutachten zur Masterarbeit von Herrn Matthias Schmidle

I. Kurzbeurteilung und Notenantrag

Es handelt sich um eine fleissige und äusserst informative, auch formal sehr sorgfältige Masterarbeit zu einem *anspruchsvollen Thema* von grosser rechts- und wirtschaftspolitischer Brisanz, Aktualität und Komplexität. Besonders imponiert die (von Sachkunde zeugende) *eigenständige Gedankenführung* des Bearbeiters. Diverse inhaltliche Fragen werden unten (Ziffer IV des Gutachtens) näher diskutiert und vertieft.

Der Referent beantragt die **Note 5,75** ("sehr gut bis herausragend").

II. Thematik und Aufbau der Arbeit

Komparativ untersucht wird, wie sich die Rechtsgrundlagen der **Schweiz** und **Liechtensteins** (LIE) im Bereich der internationalen **Rechts-** (RH) und **Amtshilfe** (AH) in **Fiskalstrafsachen** (direkte Steuern) in den letzten Jahren (insbesondere seit dem "Fall UBS") bis Mai 2013 massgeblich verändert haben. Bei der *AH* finden (neben bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen und den OECD-Standards) folgende Rechtsquellen besondere Berücksichtigung: für *LIE* das Steueramtshilfegesetz (SteAHG), das Tax Information Exchange Agreement (TIEA) mit den USA sowie das Amtshilfegesetz USA (AHG-USA); für die *Schweiz* das Bundesgesetz über die Amtshilfe in Steuersachen ("StAG", recte: StAhiG [SR 672.5], in Kraft seit 1. Februar 2013), das Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA (DBA-USA, nebst Änderungsprotokoll 2009) sowie das Abkommen mit den USA (2009) (nebst Änderungsprotokoll [2010]) betreffend die "Fälle UBS". Berücksichtigung finden auch die **aktuellsten Entwicklungen** betreffend die Umsetzung des amerikanischen Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA-Abkommen vom 14. Februar 2013) oder die hängige Revision des schweizerischen RH-, Straf- und Steuerstrafrechts (mit Einbezug von qualifizierter Steuerhinterziehung als Verbrechenstatbestand bzw. Vortat der Geldwä-

scherei).

Der Autor legt besonderes Augenmerk auf die Analyse des AHG-USA/LIE (bzw. auf den aktuellen "Fall LLB"); dies erscheint umso wertvoller, als zu diesem kontroversen Bereich noch kaum Forschungsarbeiten vorliegen. *Aufbau*, thematische Gewichtung und Gliederung der Arbeit sind konsequent und sachgerecht. Die Konzentration auf wesentliche thematische Fragen hat zwar zu gewissen zwangsläufigen Verkürzungen geführt;¹ dem Bearbeiter ist es jedoch gelungen, die Untersuchung inhaltlich *stringent* und *fokussiert* zu gestalten.² Da bei der behandelten Thematik die besondere Gefahr einer Ausuferung besteht, ist die inhaltliche Stringenz positiv zu bewerten.

III. Arbeitstechnik

Die **Literatur-** und **Quellenauswahl** erscheint zielgerichtet und themengerecht. Bei der sehr umfangreichen und unübersichtlichen Doktrin (speziell zur AH) hat der Bearbeiter notwendigerweise eine *Eingrenzung* vornehmen müssen.³ Die amtlich publizierte Rechtsprechung des *Bundesgerichtes* hätte noch etwas vertieftere Berücksichtigung verdient.⁴ Die formale **Zitiertechnik** im Fussnotenapparat erscheint einwandfrei.⁵ Die **Sprache** ist juristisch gepflegt; die Arbeit weist nur wenige (und minime) redaktionelle Fehler auf.⁶

- 1 Beispiel: Die Aussage, die Verfolgung von Steuerdelikten im Bereich der *direkten* Steuern obliege den *kantonalen* Behörden (S. 11), unterschlägt den (praktisch wichtigen) Bereich der *besonderen Fiskaluntersuchung* durch die *ESTV* nach *DBG/VStrR* (vgl. BGE 137 IV 145). Analoges gilt für die Aussage, die innerstaatlichen Steuerbehörden verfügten (selbst bei qualifizierter Steuerhinterziehung) über "keine Zwangsmittel" (S. 17).
- 2 Verkürzungen hat er in der Regel als solche gekennzeichnet und begründet (vgl. z.B. S. 4, 10)..
- 3 Dabei legte er besonderen Wert auf Aktualität. Dass durchaus noch andere Beiträge hätten mitberücksichtigt werden können, mindert die Qualität der Masterarbeit nicht. Anstelle von vielen seien hier z.B. noch erwähnt: *GSTÖHL*, Geheimnisschutz im Verfahren der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (2008); *KUNZ*, OECD-Musterabkommen und die Schweiz (2009); *MICHAEL*, Der Steuer- und Abgabebetrug im schweizerischen Recht (1992); *NOBEL*, Da stehen wir juristisch mit dem Bankgeheimnis (2009); *WALDBURGER*, Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen inkl. Bankgeheimnis (2008); s. auch *BSK BankG* (2005); *DBG-Kommentar* usw. Bei der überschaubaren Schweizer Basisliteratur zur *Rechtshilfe* hätten noch die (französischsprachigen) *Standardwerke* von *MOREILLON* und *ZIMMERMANN* Erwähnung finden dürfen.
- 4 Insbesondere BGE 137 II 128 und 431 zum Fall *UBS/FINMA* (Fiskalamtshilfe an die USA), vgl. *Rechtsprechungsverzeichnis* (S. XVI f.).
- 5 Zu finden sind nur sehr wenige kleinere Ungenauigkeiten. Im *Rechtsprechungsverzeichnis* (S. XVI) wird BGE 132 "I" (recte: II) 178 irrtümlich zitiert; die betreffenden Zitate in der Arbeit (Fussnoten 31, 130) sind dann allerdings korrekt. Im *Abkürzungsverzeichnis* wäre bei den *wichtigsten Rechtsquellen* (z.B. *StAhiG*) ein Hinweis auf die *SR-* oder *AS-Nummer* hilfreich gewesen, zumal kein separates Gesetzesverzeichnis besteht und auch in Text und Fussnoten solche Angaben teilweise fehlen (z.B. S. 46 betreffend *StAhiG*). An gewissen Stellen wären *Querverweise* auf später behandelte Themen nützlich gewesen, etwa S. 10 (Steuerhinterziehung als Verbrechenstatbestand) auf S. 59 f.
- 6 Beispiele: Auf Seite 2, erster Absatz: zwischen "Jahren" und "einem" fehlt die Konjunktion "zu"; S. 12: "es Steuerstrafrechts"; auf Seite 13 ist im Zusammenhang mit dem *RHG-LIE* irrtümlich (und leicht sinn-

IV. Inhaltliche (vertiefende und kritische) Bemerkungen

Kap. II-IV:

Dass eine **Definition** von Rechtshilfe (RH) und Amtshilfe (AH) bzw. eine präzise begriffliche *Abgrenzung* (gerade bei Fiskaluntersuchungen) sehr schwierig⁷ ist, kann dem Bearbeiter nicht angelastet werden. Sein "Anliegen", AH und RH "klar voneinander zu unterscheiden" (S. 3, Ingress zu Kap. II), vermag allerdings auch er nicht zu bewältigen.⁸ Immerhin analysiert er ihre charakteristischen Wesensmerkmale sorgfältig (S. 3-9). Von besonderem Interesse wäre die Frage, wie vorzugehen ist, wenn RH und AH sich *überschneiden*, bzw. wenn die ersuchende Behörde eine *Wahl* hat, welchen Verfahrensweg sie einleiten will. Mangels klarer dogmatischer Abgrenzungskriterien orientiert sich die Bundesgerichtspraxis an *normativ-prozessualen* Gesichtspunkten (BGE 137 II 128 E. 2.3 S. 133-135).⁹

Im Rahmen der akzessorischen RH wird keine (strafrechtliche) "Einziehung" (S. 4) verfügt¹⁰; gemeint ist (bzw. im Vordergrund steht) hier erst die vorläufige strafprozessuale

entstehend) von "Amtshilfe" die Rede; etwas verunglückt ist auf S. 23 der letzte Satz im ersten Absatz.

- 7 Angesichts des Betrugsabkommens mit der EU ("Bilaterale II") und schon früher bestehender Doppelbesteuerungsabkommen (namentlich mit den USA), welche auch bei AH strafprozessuale *Zwangsmassnahmen* (zugunsten von Strafverfolgungs- und Justizbehörden) erlauben, ist eine definitorische Abgrenzung äusserst schwierig geworden. Weitere Tendenzen zur *Konvergenz* ergeben sich z.B. aus dem Zusatzprotokoll zum EUeR, laut dem RH auch an *Verwaltungsbehörden* geleistet werden kann, welche Strafsachen untersuchen und ahnden dürfen (falls die Möglichkeit der gerichtlichen Überprüfung besteht). Ähnliches ergibt sich aus (weiteren) Besonderheiten des RH-Rechts mit den USA (SEC beim Insiderstrafrecht oder PCAOB im Fall Enron als "Justizbehörden") oder aus analogen Deklarationsmöglichkeiten der Vertragsstaaten nach EUeR (z.B. Eidg. Oberzolldirektion als "Justizbehörde").
- 8 Vgl. S. 3-9. Solches ist auch der Doktrin bisher nicht gelungen, soweit sie sich um eine rechtsdogmatische Abgrenzung überhaupt bemüht hat. Die AH-Kriterien Unterstützung "ausserhalb eines *Justizverfahrens*" bzw. fehlender Rückgriff auf *Zwangsmassnahmen* (S. 7) sind konvergent und unklar (s. Gutachten, Fussnote 7), was auch der Bearbeiter nicht verkennt. Noch die praxistauglichsten Abgrenzungskriterien im Fiskalauskunftsrecht dürften sich (de lege lata) aus einer normativ-prozessualen Perspektive ergeben. Für die Schweiz: RH gestützt auf rechtshilferechtliche Basisnormen (wie z.B. IRSG, RVUS, EUeR) und mit dem (innerstaatlichen) Rechtsmittelweg über das BstGer (s. auch Art. 84 BGG); AH gestützt auf amtshilferechtliche Normen (wie DBA, TIEA, StAhiG, Abkommen CH/USA im "Fall UBS", weitere verwaltungsrechtliche Amtshilfebestimmungen usw.) mit dem Rechtsmittelweg über das BverwGer (vgl. BGE 137 II 128 E. 2.3 S. 133-135; s. seit 1.2.13 auch Art. 84a und Art. 83 lit. h BGG).
- 9 Für die Einstufung eines Rechtsstreites als RH- oder AH-Fall kommt es primär auf die anwendbaren *Rechtsquellen* an. Der ersuchenden Behörde steht es grundsätzlich (soweit diesbezüglich eine Wahlmöglichkeit bzw. normative Überschneidung besteht) *frei*, ob sie den AH- oder den RH-Weg einschlagen will. Stellt sie ein AH-Gesuch, haben die zuständigen Justizbehörden des ersuchten Staates (in der Schweiz letztinstanzlich das BverwGer, s. aber neu Art. 84a BGG) zu prüfen, ob die rechtlichen Voraussetzungen der AH erfüllt sind und ob eine *rechtsmissbräuchliche Umgehung* von Vorschriften des RH-Rechts vorliegt. Im blossen Stellen eines AH-Gesuches (und dessen Prüfung im AH-Verfahren) liegt noch kein Rechtsmissbrauch (BGE 137 II 128 E. 2.3.2 S. 135). Aufgabe der *Doktrin* bleibt es, rechtspolitisch-normative Zuweisungen zur AH bzw. RH (sowie deren Überschneidungen) – möglichst schon de lege ferenda – *kritisch zu hinterfragen* und dabei dogmatisch-systematisierende Abgrenzungskriterien zu entwickeln.
- 10 Auch die rechtshilfeweise Herausgabe zur allfälligen Einziehung ist keine Einziehungsverfügung.

Beschlagnahmung (zutreffend dann S. 18). Beim Grundsatz der *beidseitigen Strafbarkeit* (S. 4 f.) wäre erwähnenswert, dass er auch *völkerrechtlich* verankert ist (etwa im EUeR). Beim *Spezialitätsgrundsatz* wäre auf Art. 67 Abs. 1-2 IRSG hinzuweisen. Dass "Steuerhinterziehungsdelikte nicht rechtshilfefähig" seien (S. 8) gilt nur für die (in der Arbeit thematisch fokussierten) *direkten* Steuern. Bezeichnend für das enorme wirtschaftshegemoniale *Machtgefälle* zwischen den USA und den Finanzplätzen LIE und Schweiz ist, dass LIE (inkonsequenterweise) nicht einmal bei *Steuerbetrug* RH leistet – ausser (exklusiv) an die USA.¹¹ Der Schweizer Fiskal-RH an die USA nach *RVUS* liegen offenbar Paradigmen der 1930-er Jahre zugrunde (Bekämpfung der *organisierten Kriminalität* mittels Fiskalstrafrecht nach der Methode "Al Capone", vgl. S. 19). Sehr prägnant, eigenständig und informativ fällt der zusammenfassende *Vergleich* der Fiskal-RH durch *LIE* und die *Schweiz* aus (S. 21 f.).

Kap. V-VII:

Im thematisch zentralen und komplexen **Kapitel V** werden zunächst die Standards des *OECD-Musterabkommens* (MA) für den Bereich AH in Fiskalsachen (Informationsaustausch im Sinne von Art. 26 MA auch für "blosse" Steuerhinterziehung) vor und nach dessen Neukommentierung am 17. Juli 2012 untersucht (S. 23-27).¹² Der enorme *politische Druck*, der im Rahmen der OECD (insbesondere nach Verabschiedung der MA-Revision 2008) auf die *Schweiz* ausgeübt wurde (auf S. 23 nur beiläufig erwähnt), hätte etwas veranschaulicht werden können.¹³

Bei der sehr sorgfältigen Analyse der **Fiskal-AH** durch **LIE** (S. 27-44) werden Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen den derzeit 22 *Tax Information Exchange Agreements* (TIEA, etwa mit D,¹⁴ F, UK, USA) und diversen *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA, u.a. mit CH, A, D, UK, LUX, Hongkong) herausgefiltert (in ihrem

11 Dies erscheint umso bezeichnender, als anscheinend *faktisch* sogar die *Steuerhinterziehung* (unrichtige Deklaration) zulasten des US-Fiskus grundsätzlich miterfasst wird (vgl. S. 14 f.: "das Abfassen und Einreichen von Schriftstücken, die von Gesetzeswegen eingereicht werden müssen und als Grundlage der Steuerveranlagung dienen und im Hinblick auf die Steuerveranlagung falsch sind").

12 Insbesondere betreffend die *Relevanz* der nachgesuchten *Informationen* und betreffend *Gruppenanfragen*. Auf S. 24 f. werden zwar die MA-Revision von 2005 und die Neukommentierung des Art. 26 von 2012 erwähnt, nicht aber die MA-Revision von 2008.

13 Anprangerung auf einer "Grauen Liste" als angebliche "Steueroase" (in der gleichen Kategorie wie z.B. die Britischen Kanalinseln) bis zum Abschluss von mindestens zwölf musterkonformen DBA bzw. bis zum Rückzug des Vorbehaltes zu Art. 26 MA (2008) am 25. September 2009 usw.

14 Ohne Rückwirkung für Sachverhalte ab 1. Januar 2010.

Zusammenspiel mit dem SteAHG und der einschlägigen Rechtsprechung).¹⁵ LIE leistet auf dieser Basis (de lege lata) grundsätzlich noch *keine* Fiskal-AH für *Gruppenanfragen*.¹⁶ Auch Ersuchen, welche (nach LIE-Strafrecht) auf *illegal beschafften Daten* (insbesondere entwendeten oder ausspionierten Bankinformationen) beruhen, werden abgelehnt.

Der AH Liechtensteins gegenüber den USA (TIEA-USA, AHG-USA) wird in der Folge vertiefte Aufmerksamkeit geschenkt; dabei wird auch die Behördenpraxis (und der spezifische "Fall LLB") kritisch hinterfragt (S. 33-44). Das gemessen an der Rechtslage in LIE für die USA äusserst *günstige*¹⁷ (auf Steuerhinterziehung anwendbare und teilweise rückwirkende) TIEA-USA (2008, in Kraft ab 2010) kam (wie das "UBS-Abkommen" der Schweiz mit den USA) auf *massiven wirtschaftlichen Druck* der Vereinigten Staaten hin zustande.¹⁸ Bei seiner im *Eilverfahren*¹⁹ erfolgten Revision (2012) wurde das AHG-USA ("Lex LLB") sogar auf *Gruppenanfragen* (Art. 7 Abs. 3) ausgeweitet (mit bis zu 12 Jahren Rückwirkung).²⁰ Zur Illustration der damit verbundenen neuen AH-Praxis gegenüber den USA wird ein bedeutendes (bewilligtes) *AH-Gesuch* (Gruppenanfrage) vom 11. Mai 2012 betreffend zahlreiche Konten bei der LLB (LIE) dokumentiert (S. 36 f.; vgl. vertiefend auch S. 41-44).

Fundiert kritisiert der Bearbeiter die mit der faktischen *Abschaffung* des liechtensteinischen *Bankkundengeheimnisses* verbundene (nicht zuletzt durch Banken- bzw. Banker-Interessen motivierte) Inkaufnahme massiver *rechtsstaatlicher Defizite*. Insbesondere wird die heikle **Rückwirkungsproblematik** akribisch erörtert und dargelegt, dass sich eine

15 Das SteAHG verlangt eine *eindeutige konkrete Identifizierung* des Steuerpflichtigen. Nicht zulässig sind nach der Praxis des Staatsgerichtshofes LIE z.B. Auskünfte über nicht näher konkretisierte *Begünstigte* von *Stiftungen* (S. 31). Für die Durchführung der TIEA-USA und TIEA-UK sind in LIE *Spezialgesetze* (AHG-USA, AHG-UK) anwendbar.

16 Diesbezüglich ist kürzlich eine *Revision* eingeleitet worden; deren Tendenz geht in Richtung *Anpassung* an die aktuellen OECD-Standards im Sinne von Art. 7 Abs. 3 AHG-USA (S. 30 f.).

17 Voller Informationsaustausch (inkl. Bankinformationen) im Rahmen von AH, auf konkrete Anfrage und auch zu blossen Veranlagungszwecken bzw. bei Verdacht auf Steuerhinterziehung/unvollständige Deklaration. Das Bank- und Treuhandgeheimnis stehen der Auskunftspflicht (im Gegensatz zum Anwaltsgeheimnis) nicht entgegen, was auch für liechtensteinische Stiftungen und Trusts gilt. Zwangsmassnahmen werden durch die Steuerverwaltung angeordnet, müssen aber gerichtlich bewilligt werden. Auch die von Auskunftsbegehren indirekt betroffenen Banken haben ein Beschwerderecht.

18 U.a. Drohung mit Entzug des "Qualified Intermediary"-Status für LIE-Finanzinstitute, mit bloss provisorischer einjähriger Verlängerung usw.

19 Die Behandlung der Gesetzesvorlage im Landtag dauerte 13 Minuten; zwei Abgeordnete ergriffen dabei das Wort.

20 Nachdem die US-Strafjustiz damit gedroht hatte, Anklage gegen die LLB (Schweiz) AG, eine Tochtergesellschaft der LLB LIE, zu erheben bzw. LIE-Banken vom USD-Clearingsystem auszuschliessen (vgl. S. 34-36).

Abweichung der Praxis des LIE-Staatsgerichtshofes von derjenigen des (Schweizer) Bundesverwaltungsgerichtes abzeichnet. Dabei entwickelt der Bearbeiter *eigenständige differenzierte Überlegungen* (vgl. S. 38-44).²¹

Anschliessend wird (in Kap. V/3-4) die **Fiskal-AH** seitens der **Schweiz** thematisiert und mit der Rechtslage in LIE *verglichen* (S. 45-56). Der Bearbeiter weist nach, dass nach der Entstehungsgeschichte und dem Wortlaut des "StAG" (2012) (recte: StAhiG [SR 672.5], in Kraft seit 1. Februar 2013) auch *Gruppenanfragen* zulässig sind (analog zum AHG-USA/LIE und im Gegensatz zum erst in Revision befindlichen SteAHG/LIE). Die nähere Regelung (insbesondere die *grundsätzliche Nichtrückwirkung* bzw. die Beschränkung der Gruppen-AH auf Sachverhalte nach dem *1. Februar 2013*) befindet sich in der einschlägigen bundesrätlichen Verordnung vom 16. Januar 2013 (SR 672.51, ebenfalls in Kraft seit 1. Februar 2013).²² Soweit allerdings die Ansicht vertreten wird, für Gruppenanfragen nach StAhiG sei eine *Rückwirkung* "explizit ausgeschlossen", wird übersehen, dass abweichende *staatsvertragliche* Bestimmungen (insbes. bilaterale AH-Abkommen mit den USA) *vorgehen* können (s. auch Art. 1 Abs. 2 VO-StAhiG). Wie LIE gewährt die Schweiz keine AH, wenn sich das Ersuchen auf *illegal beschaffte Informationen* (insbes. Bankdaten) stützt (Art. 7 lit. c StAhiG, S. 49).

Ein dornenvolles und (aus rechtsstaatlicher, völkerrechtlicher wie aussenpolitischer Sicht) **rabenschwarzes Kapitel** ist die Entwicklung der Schweizer **AH** gegenüber den **USA**. Dass die amerikanische Justiz in Aussicht stellt, Banken und Bankmitarbeiter wegen angeblichen Verstössen gegen das amerikanische Recht anzuklagen, dagegen wäre nichts einzuwenden. Schlechterdings völkerrechtswidrig sind indessen die *Mittel*, mit denen die US-Behörden – unter Umgehung der geltenden Amts- und Rechtshilfevereinbarungen – an

21 Etwas kurzschlüssig ist die Ansicht (S. 42), aus dem Umstand, dass das *US-Justizdepartement* ein AH-Gesuch (im "Fall LLB") gestellt habe, folge automatisch, dass *RH-Recht* anwendbar sei. Zum einen könnte eine zulässige innerstaatliche *Delegation* vorliegen ("oder sein Vertreter"), zum anderen könnte das AH-Gesuch auch zurückgewiesen werden mit der Einladung, es sei gegebenenfalls durch die (gemäss TIEA-USA) zuständige Behörde auf dem AH-Weg einzureichen. Inwieweit *RH* nach US-MLAT auch für *Steuerhinterziehung* zulässig sein könnte, wird nicht ganz deutlich: Auf S. 42 (Fn. 241) wird diesbezüglich auf den nicht einschlägigen RVUS verwiesen; auf S. 15 wird bereits "das Abfassen und Einreichen von Schriftstücken, die von Gesetzeswegen eingereicht werden müssen und als Grundlage der Steuerveranlagung dienen und im Hinblick auf die Steuerveranlagung falsch sind" dem Steuerbetrug unterstellt.

22 Art. 1 Abs. 1 VO-StAhiG: "Ersuchen nach internationalen Steuerabkommen, die die betroffenen Personen *anhand eines Verhaltensmusters* bestimmen, sind zulässig für Informationen über *Sachverhalte*, welche die Zeit ab Inkrafttreten des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 betreffen", somit *ab 1. Februar 2013*. Abs. 2: "Vorbehalten sind die abweichenden Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens".

Beweismaterial bei Schweizer Banken gelangen wollen: Aufgrund von massiven *wirtschaftspolitischen Drohungen*²³ mit rechtlich unhaltbaren (da absolut unverhältnismässigen) Zwangsmassnahmen und Pressionen (sogenanntes "Ausknipsen", d.h. wirtschaftliches Ruinieren von teilweise systemrelevanten Banken, die selbst im Falle einer Anklage in den USA noch unter der Unschuldsvermutung stünden) haben sich die USA auf "bilateralem" (machtpolitisch eher unilateralem) Wege *Sonderrechte* erkämpft. Dabei haben die USA den schweizerischen Gesetzgeber faktisch genötigt²⁴, das Schweizer Daten-, Bankkunden- und Bankmitarbeiter-Schutzrecht rückwirkend auf den Kopf zu stellen. An einer rechtsstaatlich stabilen (politisch-diplomatischen) Globallösung der Krise mit einem befreundeten demokratischen Land scheint das U.S. Department of Justice wenig interessiert.

Praktikable Lösungen des Fiskalamtshilfestreits mit den USA auf der Basis des geltenden *Völkerrechts* wären schon seit Jahren möglich: Für eine weite Auslegung des *DBA-USA* (1996) mit Einbezug von fortgesetzter und schwerer Steuerhinterziehung spräche neben dem Wortlaut ("*tax fraud and alike*") auch die *RH-Praxis* des BGer, welches den Arglistbegriff (im Sinne des *VStrR*) ziemlich *extensiv* ausgelegt hat. Die *AH-Praxis* des BverwGer lässt *rückwirkende Gruppenanfragen* der USA nach *DBA-USA* (auch im Sinne von Art. 1 Abs. 2 *VO-StAhiG*) grundsätzlich zu (S. 51). Das *Aenderungsprotokoll* (2009) zum *DBA-USA*, welches die *AH* ausdrücklich auf *Steuerhinterziehung* ausdehnt (und *Gruppenanfragen* weiterhin zulässt), wird im *US-Kongress* aus durchsichtigen fiskalpolitischen und verhandlungstaktischen Gründen²⁵ seit Jahren blockiert.

Zum besseren rechtspolitischen Verständnis des "*UBS-Deals*" mit den USA (2009/2010, S. 52-55) hätte durchaus noch kurz auf die *nötigungsähnliche Motivlage* von *FINMA*, Bundesrat und Parlament hingewiesen werden können.²⁶ Dies umso mehr, als im

23 In seiner Botschaft zur "Lex USA" formuliert der Bundesrat die betreffende Sachlage diplomatisch verklausuliert wie folgt: "Das Department of Justice könnte an einer Bank ein Exempel statuieren wollen. Mit anderen Worten droht der Schweiz, wenn nicht bald eine Lösung gefunden wird, die Gefahr einer weiteren Eskalation" (BBl 2013, S. 3950).

24 Beim "UBS-Deal" (2009/2010) sowie im Hintergrund der (im Juni 2013 diskutierten) "Lex USA" betreffend diverse Schweizer Banken, darunter auch Kantonalbanken, denen eine Anklage in den USA droht (vgl. Botschaft, BBl 2013 S. 3947 ff.). Das Eidgenössische Parlament ist nach intensiven und kontroversen Beratungen zwar auf die "Lex USA" nicht eingetreten; das U.S. Department of Justice hält seine Drohungen jedoch derzeit weiterhin aufrecht.

25 Aussichten auf einen 10 Mia.-USD-Deal mit diversen Schweizer Banken gestützt auf eine Schweizer "Lex USA", taktische Verzögerung zur Durchsetzung des *FATCA*-Abkommens mit der Schweiz (Referendumsfrist läuft), welches *extraterritorial* wirkt und (voraussichtlich ab 1. Januar 2014) den *AH*-Weg erleichtert bzw. teilweise erübrigt (s. dazu auch Gutachten, Fn. 32).

26 Die US-Steuerbehörde (IRS) bzw. das US-Justizdepartement hatten im US-Strafverfahren gegen Reprä-

Hintergrund der kontroversen parlamentarischen Diskussion um die "*Lex USA*" (welche allerdings erst im Juni 2013, *nach* Abgabe dieser Arbeit akut entbrannte) wieder eine ganz ähnliche, sehr heikle politische Zwangslage entstanden ist. Nicht erwähnt wird die (vor dem Abkommen des Bundesrates vom August 2009) *notrechtlich*²⁷ erfolgte Herausgabe der Daten von ca. 300 UBS-Kunden an die USA im *Februar 2009* (offenbar im Auftrag des Bundesrates und jedenfalls *vor* einer Bewilligung durch das BVerwGer im gesetzlich und völkerrechtlich dafür vorgesehenen AH-Verfahren), gestützt auf eine juristisch umstrittene Verfügung der *FINMA*.²⁸ Die weitere Entwicklung bis zum (2010 vom Parlament genehmigten) *Staatsvertrag* mit den USA²⁹ (betreffend die ca. 4'450 weiteren "AH-Fälle UBS" für die Steuerperioden 2001-2009, darunter viele reine Hinterziehungsfälle) wird konzise dargelegt (S. 52-55). Der etwas saloppe Umgang des BVerwGer mit der *Rückwirkungsproblematik* wird vom Bearbeiter mit beachtenswerten Argumenten kritisiert (S. 54 f. mit Verweisung auf S. 38-44).

Angesichts des politischen Ringens um eine (weitere Schweizer Banken, darunter Kantonalkassen, betreffende) "*Lex USA*", welche den völkerrechtlich vorgesehenen AH-Weg *überflüssig* machen und überdies den *Rechtsschutz* für Bankkunden, Bankangestellte und diverse weitere Betroffene *aushebeln* würde,³⁰ hat sich die Hoffnung, dass es sich beim "UBS-Deal" um eine singuläre "Ausnahmeregelung" (S. 54) gehandelt haben könnte, leider nicht ganz bewahrheitet. Eine von Banken und Schweizer Politikern erhoffte "Globallösung" für fiskalpolitische *Altlasten* liegt (auch in weiterer europäischer Perspektive) nicht

sentanten der UBS ein *Ultimatum* auf 18. Februar 2009 gestellt: Entweder direkte Herausgabe von Kundendaten und Zahlung eines Strafgeldes von ca. 1 Mia. CHF oder Strafanklage gegen die für die schweizerische Volkswirtschaft *systemrelevante* Grossbank UBS und ihre Verantwortlichen in den USA mit allfälligem *Lizenzentzug* bzw. Aberkennung ihrer Eigenschaft als "*Qualified Intermediary*". Von grosser Bedeutung im Falle einer formellen strafrechtlichen Anklage in den USA sind auch die (indirekten) negativen Auswirkungen eines Ausschlusses der betroffenen Bank vom *Dollar-Clearing-System* und *US-Wertschriftenhandel*, der (statutarischen) Einschränkungen der Geschäftsbeziehungen zu *institutionellen Anlegern* sowie des allgemeinen *Reputationsschadens* (s. dazu immerhin ein paar kritische Hinweise in der "abschliessenden Würdigung" auf S. 63).

27 Unter Berufung auf Art. 25-26 BankG.

28 Zwar hatte das BVerwGer (im Januar 2010) die Verfügung der FINMA noch als rechtswidrig eingestuft; BGE 137 II 431 bestätigte jedoch anschliessend die *Rechtmässigkeit* der Herausgabe durch die FINMA (und die damalige notstandsähnliche Zwangslage von FINMA, Bundesrat und Parlament).

29 Vom 19. August 2009 (SR 0.672.933.61), nebst Änderungsprotokoll (2010).

30 Zum zweiten Mal (nach 2009) stellten die USA die Schweiz (im Juni 2013) vor die Wahl: Entweder *direkte Herausgabe* von Kunden- und Beraterdaten durch diverse Schweizer Banken und Zahlung eines *Strafgeldes* von (insgesamt) offenbar ca. 10 Mia. USD (bei mutmasslich nicht mehr als ca. 25 Mia. von US-Steuerpflichtigen *angelegten* Geldern) oder *Strafanklage* gegen die betreffenden Banken, darunter Kantonalkassen, mit (den in Fn. 26 skizzierten) dramatischen wirtschaftlichen Folgen.

in Sichtweite. Ab 1. Januar 2014 dürfte die AH an die USA durch das *FATCA-Abkommen* (vom 14. Februar 2013, s. unten, Fn. 32) faktisch *abgelöst* werden (da es kaum noch Banken geben wird, die US-Kunden dulden, welche am Bankkundengeheimnis festhalten). Der Bearbeiter vertritt (wohl mit Recht) die Ansicht, dass die Fiskal-AH überdies in absehbarer Zeit durch den *automatischen Informationsaustausch* (unter der Aegide der OECD) ersetzt werden dürfte (S. 60).

Prägnant fällt der zusammenfassende *Vergleich* der untersuchten AH-Rechtslage in der Schweiz und in LIE aus (S. 55 f.).³¹ Abgerundet wird die Untersuchung mit einem Ausblick auf **weitere Entwicklungen** bzw. **Revisionen** im Bereich der Fiskal-AH (insbes. FATCA³² und die hängige Revision des schweizerischen RH-,³³ Straf- und Steuerstrafrechts³⁴) sowie mit einer ebenfalls sehr gelungenen **zusammenfassenden Würdigung** (Kap. VI-VII, S. 57-64).

Die inhaltlichen Stärken der sachkundigen und eigenständig argumentierenden Arbeit (insbesondere im zentralen Kapitel V) sowie die sorgfältige Arbeitstechnik rechtfertigen insgesamt die sehr hohe **Note 5,75**.

Prof. Dr. Marc Forster/26.06.2013

31 Bei der etwas verkürzten Aussage, die Schweiz habe lediglich einen Staatsvertrag betreffend die "UBS-Fälle" abgeschlossen und gewähre der USA "nach wie vor" keine AH bei Steuerhinterziehung, wäre zu präzisieren, dass die Auslegung des DBA-USA (1996) insofern *umstritten* ist (näher S. 50) und die Verantwortung für die immer noch nicht erfolgte Ratifikation des *Aenderungsprotokolls* (2009) betreffend Hinterziehungsfälle nicht die Schweiz zu verantworten hat (S. 52). Auch das StAHiG stünde einer AH bei Steuerhinterziehung zumindest nicht entgegen.

32 In der "Tradition" einer ungenierten Anwendung des US-Rechts auf *Auslandsachverhalte* verlangt der FATCA grundsätzlich, dass ausländische Finanzintermediäre gegenüber dem IRS sämtliche Konten von in den USA steuerpflichtigen Personen identifizieren und melden bzw. (alternativ) für die USA Steuern einziehen. Die Schweiz hat das "*Modell II*" gewählt. Danach erfolgt der Informationsfluss direkt zwischen den Finanzintermediären und dem IRS, soweit die Kunden eine entsprechende *Zustimmung* erklärt haben. Bei Konten *ohne* eine solche Zustimmung kann eine (erleichterte) AH mittels Gruppenanfrage erfolgen. Die Finanzintermediäre müssen (zur Unterstützung der Gruppenanfrage) jedenfalls statistische Daten liefern über die Anzahl und das darauf liegende Gesamtvermögen der Konten. Die Schweiz hat am 14. Februar 2013 mit den USA ein entsprechendes *Abkommen* geschlossen sowie ein *Gesetz* zur Umsetzung des FATCA-Abkommens erlassen. Das Inkrafttreten ist (nach Ablauf der Referendumsfristen) auf den *1. Januar 2014* vorgesehen. Da es kaum noch Banken geben wird, die US-Kunden dulden, welche keine Verzichtserklärung unterschreiben, dürfte das FATCA-Abkommen die AH mit den USA wohl *faktisch auflösen*.

33 Vom Bundesrat vorgeschlagene Ausdehnung der RH auf *Steuerhinterziehung* (derzeit zurückgestellt zur Koordination einer Gesamt-Finanzplatzstrategie).

34 Mit Einbezug von qualifizierter Steuerhinterziehung als Verbrechenstatbestand bzw. Vortat der Geldwäscherei. Die vom Bundesrat vorgeschlagene quantitative Grenze von Fr. 600'000.-- wird sich allerdings kaum auf die "Steuerförderungen" beziehen (S. 60 oben), sondern auf das hinterzogene steuerbare *Einkommen*.