

INTERNATIONALE STEUERPLANUNG MIT OFFSHORE-GESELLSCHAFTEN

Steuerparadiese – Informationsaustausch – Steuerrisiken (1. Teil)*

In diesem 1. Teil werden die Entwicklung des Kampfs gegen Steuerparadiese sowie die internationalen Bekämpfungsmassnahmen beschrieben. Die rechtlichen Grundlagen für die internationale Rechtshilfe des Auslands in Strafsachen bei Fiskaldelikten werden besprochen. Der 2. Teil zur internationalen Amtshilfe des Auslands in Steuersachen und zu den Steuerrisiken von Offshore-Gesellschaften erscheint im ST 2013/9.

1. EINFÜHRUNG

Verwaltungsbehörden und Wissenschaftler – vor allem in den USA – untersuchen das Phänomen der Steuerparadiese seit Jahrzehnten [1]. Die Bekämpfung der internationalen Steuerhinterziehung durch Privatpersonen mit Hilfe von Steuerparadiesen steht seit längerer Zeit auf der Agenda der OECD, der G20-Staaten und der USA [2]. Im Dezember 2012 hat auch die EU den Steuerparadiesen den Kampf angesagt [3].

Als Folge der Übernahme des internationalen Standards zur Amtshilfe in Steuersachen zeichnen sich auch in der Schweiz Tendenzen ab, der internationalen Steuerhinterziehung stärker entgegenzutreten [4]. Zeugen dieser Tendenzen sind der *Vorentwurf 2012* zur Ausdehnung der internationalen Rechtshilfe bei Fiskaldelikten, der *Vorentwurf 2013* zur Revision des Steuerstrafrechts und der *Bericht 2013* der Expertengruppe «Weiterentwicklung der Finanzmarktstrategie» [5].

Diese Entwicklungen in der Schweiz geben Anlass, die Auswirkungen der Stossrichtung der Schweizer Finanzmarktstrategie auf die internationale Rechts- und Amtshilfe des Auslands in Steuersachen aus der Sicht des Schweizer Fiskus zu beleuchten. Der Fokus wird dabei auf *Steuerparadiese*, den *Informationsaustausch* und die *Steuerrisiken* von Offshore-Gesellschaften gelegt. Ein *Basler Privatinvestor* wird uns auf diesem Weg begleiten:

→ Ein in Basel wohnhafter Privatinvestor erhält von seiner auf den *British Virgin Islands* lebenden Tante ein Wertschriften-Portefeuille geschenkt. Er überlegt sich, das Wertschriften-Portefeuille in eine *Vermögensverwaltungsgesellschaft* einzubringen. Sein Steuerberater hat ihm gesagt, dass aufgrund der jüngsten Steuerreformen durch die Errichtung einer Vermögensverwaltungsgesellschaft erhebliche Steuereinsparungen erzielt werden können [6]. Steuern könnten zum Beispiel durch die Errichtung einer Gesellschaft in *Zug*, und noch mehr durch eine *Offshore-Gesellschaft* gespart werden. → Ein gesellschaftliches Thema, über das man sich an *Cocktailparties* austauscht, sind Vermögensstrukturen in der *Karibik*. Unser Basler Privatinvestor möchte daher sein Wertschriften-Portefeuille in eine Offshore-Gesellschaft einbringen. Er träumt davon, darüber zu erzählen, wie er jedes Jahr in die Karibik fliegt, dort Badeferien verbringt, die jährliche Verwaltungsratssitzung und Gesellschafterversammlung seiner Vermögensverwaltungsgesellschaft abhält, und *gleichzeitig* Steuern spart. → Der Basler Privatinvestor möchte von seinen Steuerberater wissen, wie es um die besonderen Steuervorteile steht, die Steuerparadiese im Bereich der Unternehmensbesteuerung anwenden, ob Steuerparadiese Informationen in Steuersachen mit den Schweizer Steuerböörden austauschen und ob eine Offshore-Gesellschaft andere Schweizer Steuerrisiken in sich birgt.

Werfen wir zuerst einen Blick auf den Kampf gegen Steuerparadiese.

2. KAMPF GEGEN STEUERPARADIESE

2.1 Überblick über häufig genannte Steuerparadiese. *Abbildung 1* führt 45 Jurisdiktionen auf, die immer wieder auf Listen über Steuerparadiese erscheinen [7]. Es fällt auf, dass sich darunter die sieben Überseegebiete (Overseas Territories) des Vereinigten Königreichs *Anguilla*, *Bermuda*, *British Virgin Islands*, *Cayman Islands*, *Gibraltar*, *Montserrat* und *Turks*



MARCEL R. JUNG,
DR. IUR. LL.M., RECHTS-
ANWALT, DIPL. STEUER-
EXPERTE, PARTNER, BÖCKLI
BODMER & PARTNER,
BASEL

Abbildung 1: ÜBERBLICK ÜBER STEUERPARADIESE

List of frequently mentioned Tax Havens (Source: Jane G. Gravelle, US Congressional Research Service, 23.1.2013)			
Central America Belize; Costa Rica; Panama	North Atlantic Bermuda	Europe/Mediterranean Andorra; Cyprus; Gibraltar; Guernsey; Isle of Man; Jersey; Ireland, Liechtenstein; Luxembourg, Malta; Monaco; San Marino, Switzerland	Coast of East Asia Hong Kong; Macau; Singapore
	Caribbean/West Indies Anguilla; Antigua and Barbuda; Aruba; Bahamas; Barbados; British Virgin Islands; Cayman Islands; Dominica; Grenada; Montserrat; Netherlands Antilles; Saint Kitts and Nevis; Saint Lucia; Saint Vincent and the Grenadines; Turks and Caicos Islands; U.S. Virgin Islands	Middle East Bahrain, Jordan, Lebanon	Indian Ocean Maldives; Mauritius; Seychelles
		West Africa Liberia	Pacific/South Pacific Cook Islands; Marshall Islands; American Samoa; Nauru; Niue; Tonga; Vanuatu

and Caicos Islands, die drei britischen Kronbesitzungen (*Crown Dependencies*) Guernsey, Isle of Man und Jersey, der autonome Karibikstaat des Königreichs der Niederlande Aruba, das ehemalige Überseegebiet des Königreichs der Niederlande *Netherlands Antilles* [8], der Aussenbesitz der USA *U.S. Virgin Islands* und die unabhängigen Karibikstaaten des Commonwealth *Antigua and Barbuda, Barbados, Belize, Dominica, Grenada, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia* und *Saint Vincent and the Grenadines* befinden.

Eine geographische Ordnung der Steuerparadiese zeigt, dass sich diese auf bestimmte Regionen konzentrieren, insbesondere die Karibik, Europa und den Pazifik. Alle Regionen sind in geographischer Nähe zu grossen Industrienationen. Die Schweiz wird nur vereinzelt in alten Listen erwähnt.

2.2 Internationale Bekämpfungsmassnahmen

2.2.1 OECD-Initiative: Harmful Tax Competition. Die Geschichte des Kampfs gegen Steuerparadiese beginnt im Mai 1996 an einer OECD-Ministertagung in Paris. Die OECD erhielt den Auftrag, Massnahmen zu entwickeln, um den *schädlichen Steuerwettbewerb* zu bekämpfen [9].

Im Jahr 1998 veröffentlichte die OECD ihren Bericht [10]. Mit Ausnahme von *Luxembourg* und der *Schweiz* wurde der Bericht von allen OECD-Mitgliedstaaten genehmigt.

Der Bericht enthält vier Kriterien, um Steuerparadiese identifizieren zu können [11]:

→ keine oder nur nominelle Steuern; → kein wirksamer Informationsaustausch; → fehlende Transparenz; → keine wesentliche wirtschaftliche Aktivitäten.

Gestützt auf den OECD-Bericht wurde das *Forum on Harmful Tax Practices* gegründet. Mit dem Fortschrittsbericht 2000 wurde eine Liste mit 35 Steuerparadiesen veröffentlicht (*Abbildung 2*). Die *Schweiz* ist auf der Liste nicht aufgeführt [12].

6 der von den 47 untersuchten Jurisdiktionen (*Bermuda, Cayman Islands, Cyprus, Malta, Mauritius und San Marino*) wurden nicht in die Liste aufgenommen, da sie sich zuvor politisch verpflichtet hatten, ihre schädlichen Steuerpraktiken aufzugeben [13]. Mehr als die Hälfte der in der OECD-Liste 2000 aufgeführten Jurisdiktionen sind ehemalige oder gegenwärtige Kolonien des *Vereinigten Königreichs*.

Die OECD kündigte an, bis zum 31. Juli 2001 eine Liste über *nicht kooperative Steuerparadiese* zu erstellen [14]. Bis zu diesem Datum sollten keine Abwehrmassnahmen ergriffen werden.

Die schwarz gelisteten Steuerparadiese begannen am Gipfeltreffen der *Karibischen Gemeinschaft* im Juli 2000 und einem Gipfeltreffen der *Commonwealth-Finanzminister* im September 2000 ihre Abwehr gegen den OECD-Angriff zu koordinieren [15]. Eine Hauptmassnahme bestand im Lobbying mit wohlwollenden OECD-Mitgliedstaaten. Gleichzeitig wurde in den USA das *Center for Freedom and Prosperity* gegründet. Diese Institution ist heute eine Lobbying-Organisation für niedrige Steuern, territoriale Steuersysteme und Steuerparadiese.

Das Ergebnis der Lobbying-Arbeit war eine Kehrtwende der USA. Der grosse Wendepunkt des OECD-Angriffs auf Steuerparadiese kam mit dem Wechsel von der *Clinton-* zur *Bush-Administration* im Jahr 2001. In einer Mitteilung vom 10. Mai 2001 kündigte Finanzminister *Paul O'Neill* an, dass die USA das OECD-Projekt «*Tax Havens*» nicht mehr unterstützen wird [16]. Die USA verfolge nicht die Politik, irgend einem Staat vorzuschreiben, wie hoch die Steuersätze und wie das Steuersystem ausgestaltet sein soll.

Bereits im Jahr 2001 gab die OECD ihren Konfrontationskurs auf und änderte ihre Strategie. Es wurde akzeptiert, dass jede Jurisdiktion das Recht hat, zu bestimmen, ob sie direkte Steuern erhebt und wenn ja, zu welchem Steuersatz [17]. Die beiden Kriterien «*Keine oder nur nominelle Steuern*»

Abbildung 2: OECD-LISTE 2000

OECD List of Tax Havens (2000)
(Source: OECD-Report 2000, Para. 17)

→ Andorra	→ Maldives
→ Anguilla (Overseas Territory of the United Kingdom)	→ Marshall Islands
→ Antigua und Barbuda	→ Monaco
→ Aruba (Kingdom of the Netherlands)	→ Montserrat (Overseas Territory of the United Kingdom)
→ Bahamas	→ Nauru
→ Bahrain	→ Netherlands Antilles (Kingdom of the Netherlands)
→ Barbados	→ Niue (New Zealand)
→ Belize	→ Panama
→ British Virgin Islands (Overseas Territory of the United Kingdom)	→ Samoa
→ Cook Islands (New Zealand)	→ Seychelles
→ Dominica	→ Saint Lucia
→ Gibraltar (Overseas Territory of the United Kingdom)	→ Saint Kitts & Nevis
→ Grenada	→ Saint Vincent and the Grenadines
→ Guernsey/Sark/Alderney (Dependency of the British Crown)	→ Tonga
→ Isle of Man (Dependency of the British Crown)	→ Turks & Caicos Islands (Overseas Territory of the United Kingdom)
→ Jersey (Dependency of the British Crown)	→ U.S. Virgin Islands (External Territory of the United States)
→ Liberia	→ Vanuatu
→ Liechtenstein	

und «Keine wesentliche wirtschaftliche Aktivitäten» wurden fallen gelassen [18].

Es waren die USA, welche die OECD vom ursprünglichen Kurs abrachten, Steuerparadiese, die für geographisch mobile Aktivitäten besondere Steuervorteile anwenden, zu eliminieren. Die USA brachte die OECD-Initiative auf ihren *eigenen* Kurs, die internationale Steuerhinterziehung durch den Austausch von Informationen zu bekämpfen.

Die *besonderen Steuervorteile*, die Steuerparadiese im Bereich der Unternehmensbesteuerung anwenden, stehen nicht unter Druck der USA oder der OECD. Es scheint um die Zukunft der Steuerparadiese gut zu stehen, so dass insoweit der Errichtung einer Offshore-Gesellschaft durch unseren Basler Privatinvestor nichts entgegensteht. Der Fokus der OECD und der USA richtet sich vielmehr auf den Kampf gegen die internationale Steuerhinterziehung durch den Austausch von Informationen.

2.2.2 *Global Forum: Transparenz und Informationsaustausch in Steuersachen.* Im Jahr 2009 wurden die letzten drei Länder (*Andorra, Liechtenstein und Monaco*) von der Liste über nicht kooperative Steuerparadiese gestrichen, nachdem sie sich politisch verpflichtet hatten, die internationalen Standards über Transparenz und Informationsaustausch umzusetzen.

Das *Forum on Harmful Tax Practices* wurde in das *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* umgewandelt. Das Global Forum, das heute aus rund 120 Mitgliedern besteht, hat die Aufgabe, im Rahmen eines Gesamtprozesses (*Peer Review*) zu prüfen und zu überwachen, ob die Mitglieder die internationalen Standards einhalten. Nur der *Libanon*, der vom Global Forum als relevante Jurisdiktion bezeichnet wurde, hat sich bis heute nicht bereit erklärt, Mitglied zu werden.

Die Instrumente zur Umsetzung der internationalen Standards sind Art. 26 OECD-MA (*OECD Model Tax Convention on*

Income and on Capital) und das vom Global Forum im Jahr 2002 veröffentlichte OECD-TIEA (*OECD Model Agreement on Tax Information Exchange on Tax Matters*) [19]. Art. 26 OECD-MA erlaubt den Informationsaustausch auf Ersuchen, den spontanen und den automatischen Informationsaustausch. Das OECD-TIEA basiert auf dem Informationsaustausch auf Ersuchen. Der internationale Standard verlangt nur den Informationsaustausch auf *Ersuchen*, einschliesslich solcher Informationen, die von Banken und Treuhändern gehalten werden [20]. Das *Einzelersuchen* muss die Identität der betroffenen Person enthalten, wobei nach dem internationalen Standard diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann [21]. Mit der Neufassung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA im Jahr 2012 sind nach dem internationalen Standard auch *Gruppensuchen* zulässig [22]. Die Identität der betroffenen Personen

«Steuerparadiese leisten keine Amtshilfe auf Ersuchen in Steuersachen an Schweizer Steuerböden zur Anwendung oder Durchsetzung des Schweizer Steuerrechts.»

kann zum Beispiel durch eine genaue Umschreibung eines bestimmten *Verhaltensmusters* einer Gruppe erfolgen. Die Informationen, um die ersucht wird, müssen für die Durchführung des Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts «*vor-aussichtlich erheblich*» (*foreseeably relevant*) sein. Beweisaufschörungen, d. h. Fischzüge (fishing expeditions) im Wasser der Steuerpflichtigen, sind nicht zulässig.

Die *Peer Review Group* hat die internationalen Standards über Transparenz und Informationsaustausch mit 10 Krite-

rien (Terms of Reference) konkretisiert und in drei Gruppen zusammengefasst [23]:

- Verfügbarkeit von Informationen (Gruppe «A»: ToR A1–A3);
- Zugang zu Informationen (Gruppe «B»: ToR B1–B2); → Austausch von Informationen (Gruppe «C»: ToR C1–C5).

Die *Peer Review* erfolgt in zwei Phasen: In der *Phase 1* wird geprüft, ob die rechtlichen und regulatorischen Grundlagen der internationalen Standards vorhanden sind; in der *Phase 2* wird deren tatsächliche Umsetzung und Wirksamkeit in der Praxis geprüft.

Zu den Mitgliedern des Global Forum gehören auch die in Listen über Steuerparadiese häufig genannten Jurisdiktionen. Jede dieser Jurisdiktionen hat in den letzten Jahren mindestens 12 TIEAs nach internationalem Standard abgeschlossen (davon zahlreiche mit EU-Mitgliedstaaten), um den *Peer Review* zu bestehen.

Bis heute wurden rund 100 Peer Reviews durchgeführt [24]. 13 Jurisdiktionen können nicht in die Phase 2 übertreten, solange sie ihre rechtlichen und regulatorischen Grundlagen nicht verbessert haben: *Botswana, Brunei, Dominica, Guatemala, Lebanon, Liberia, Marshall Islands, Nauru, Niue, Panama, Trinidad and Tobago, United Arab Emirates* und *Vanuatu* [25]. Auch der Übertritt der *Schweiz* ist an Voraussetzungen geknüpft [26].

Die Schweiz hat mit keinem der in Listen über Steuerparadiese häufig genannten Jurisdiktionen ein TIEA abgeschlossen. Hingegen ist das alte Doppelbesteuerungsabkommen mit dem *Vereinigten Königreich* aus dem Jahr 1954 auf einige karibische Jurisdiktionen anwendbar: *Anguilla**, *British Virgin Islands* und *Montserrat* (Überseegebiete des Vereinigten Königreichs), und *Antigua and Barbuda, Barbados, Belize**, *Dominica, Grenada, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia*, und *Saint Vincent and the Grenadines** (unabhängige Karibikstaaten des Commonwealth) [27]. *Guernsey, Isle of Man* und *Jersey* (britische Kronbesitzungen) wurden vom Anwendungsbereich ausdrücklich ausgeschlossen [28]. Das alte Doppelbesteuerungsabkommen enthält nur eine Amtshilfeklausel nach alter Schweizer Abkommenspraxis, wonach Information nur für die Zwecke der Durchführung des Abkommens, nicht aber zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts ausgetauscht werden [29]. Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit dem *Vereinigten Königreich* aus dem Jahr 1977 ist weder auf die karibischen Jurisdiktionen noch auf britischen Kronbesitzungen (*Guernsey, Isle of Man* und *Jersey*) anwendbar [30].

Das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem *Königreich der Niederlande* ist nur auf den in *Europa* gelegenen Teil des Königreichs der Niederlande anwendbar [31]. Auch das Doppelbesteuerungsabkommen mit den *USA* ist ausdrücklich nicht anwendbar auf *Puerto Rico*, die *U.S. Virgin Islands, Guam* und die anderen Besitzungen und Territorien der *USA* [32].

Steuerparadiese leisten somit *keine Amtshilfe auf Ersuchen* in Steuersachen an Schweizer Steuerbörden zur Anwendung oder Durchsetzung des Schweizer Steuerrechts.

2.2.3 EU-Aktionsplan: Mindeststandards für Drittstaaten. Die besonderen Steuervorteile, welche die Steuerparadiese im Bereich der Unternehmensbesteuerung gewähren, könnten trotz

der Strategieänderung der OECD im Jahr 2001 unter Druck geraten: In der EU hat der Kampf gegen Steuerparadiese gerade erst begonnen: Am 6. Dezember 2012 erliess die EU-Kommission eine Empfehlung für Massnahmen, durch die *Drittländer* zur Anwendung von *Mindeststandards* im Steuerbereich veranlasst werden sollen [33].

Der Bericht enthielt vier Kriterien, mit denen Steuerparadiese identifiziert werden können. Ein *Drittland* hält die Mindeststandards dann nicht ein, wenn es → die Standards über *Transparenz und Informationsaustausch* nicht einhält oder nicht wirksam umsetzt, oder → schädliche steuerliche Massnahmen im Bereich der *Unternehmensbesteuerung* anwendet.

Als Abwehrmassnahmen wird das Erstellen von *schwarzen Listen* oder die Neuhaushandlung, Aussetzung oder Kündigung von *Doppelbesteuerungsabkommen* empfohlen. Die schwarzen Listen richten sich vor allem gegen Steuerparadiese.

Die besonderen Steuervorteile, von denen die Offshore-Gesellschaft unseres *Basler Privatinvestors* profitieren würde, könnten *im Laufe der Zeit* doch unter Druck geraten. Es bleibt abzuwarten, ob schwarz gelistete Steuerparadiese ihre Abwehr gegen den EU-Angriff wiederum (diesmal im Nachgang zur Finanzkrise) erfolgreich koordinieren und abwehren können. Unser *Basler Privatinvestor* ist in dieser Hinsicht optimistisch, weshalb er sich für die Auswirkungen der Stossrichtung der Schweizer Finanzmarktstrategie auf die internationale Rechts- und Amtshilfe des *Auslands* in Steuersachen interessiert.

3. INTERNATIONALE RECHTSHILFE DES AUSLANDS IN STRAFSACHEN BEI FISKALDELIKTEN

3.1 Rechtshilfegesetz

3.1.1 Grundsatz des Fiskalvorbehalts. Informationen in Steuersachen können zwischen zwei Staaten nicht nur auf dem Weg der internationalen *Amtshilfe* zwischen Steuerbehörden, sondern auch auf dem Weg der internationalen *Rechtshilfe* zwischen Justizbehörden ausgetauscht werden [34].

Die Schweiz leistet im Grundsatz *keine Rechtshilfe* für die Verfolgung von Fiskaldelikten [35]. Die Schweizer Praxis wird damit begründet, dass das Bankgeheimnis auch im Schweizer Recht ein Hindernis für steuerliche Ermittlungen bildet und nur aufgehoben werden kann, wenn ein Verdacht auf *Steuer- oder Abgabebetrag* vorliegt, oder wenn die Eidg. Steuerverwaltung bei *schweren Steuerwiderhandlungen* besondere Untersuchungsmassnahmen durchführt [36].

3.1.2 Ausnahme: Kleine Rechtshilfe bei Abgabebetrag. Eine wichtige Ausnahme vom Grundsatz ist die sog. «*kleine Rechtshilfe*» (sog. akzessorische Rechtshilfe) bei *Abgabebetrag*. Rechtshilfe kann dann geleistet werden, wenn Gegenstand des ausländischen Ersuchens eine Tat betrifft, die in der Schweiz als *Abgabebetrag* im Sinne des Verwaltungsstrafrechts zu qualifizieren wäre [37]. Die akzessorische Rechtshilfe dient nur der Erhebung von Beweisen und Informationen [38].

Ein *Abgabebetrag* setzt nach konstanter Rechtsprechung eine *arglistige Täuschung* der Steuerbehörden voraus. In

einem Entscheid vom 28. Oktober 2008 zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen an Deutschland lehnte das Bundesstrafgericht eine extensive Interpretation des *abgaberechtlichen Arglistbegriffs* ab [39]. Die Einschaltung einer Offshore-Vermögensverwaltungsgesellschaft ohne eigentliche Geschäftstätigkeit auf den *British Virgin Islands* zur Verschlei-

Übereinkommen Rechtshilfe nur mit *Spezialitätsvorbehalt* [46]. Zum anderen wurde das Zusatzprotokoll, das den im Übereinkommen festgehaltenen *Fiskalvorbehalt* aufhebt, von der Schweiz *nicht* ratifiziert [47]. Nur bei *Abgabebetrug* kann die Schweiz aufgrund des Günstigkeitsprinzips kleine Rechtshilfe leisten [48].

«Die vorgeschlagene Ratifikation des Zusatzprotokolls wird nicht dazu führen, dass Steuerparadiese Rechtshilfe bei Fiskaldelikten ohne Spezialitätsvorbehalt an Schweizer Steuerböden leisten werden.»

erung eines nicht deklarierten Wertschriften-Portefeuilles bei einer Schweizer Bank stellt für sich alleine keine arglistige Täuschung der Steuerbehörden dar, sofern keine weiteren Täuschungselemente hinzukommen. Das Bundesstrafgericht stellte fest, dass nach Schweizer Recht eine solche Handlung bzw. Unterlassung eine Steuerhinterziehung, aber keinen Abgabebetrug darstellen würde [40].

Eine Offshore-Gesellschaft im Zusammenhang mit der Nichtdeklaration eines Wertschriften-Portefeuilles stellt somit *keine arglistige Täuschung* der Schweizer Steuerbehörden und somit keinen *Abgabebetrug* im Sinne des Verwaltungsstrafrechts dar, da die *Offshore-Gesellschaft* der Steuerbehörde nicht offengelegt wird. Eine solche Offshore-Gesellschaft würde auch nach dem *Vorentwurf 2013* zur Revision des Verwaltungsstrafrechts eine *Steuerhinterziehung*, aber *keinen Steuerbetrug* darstellen, auch wenn als qualifizierende Elemente der Steuerhinterziehung die Verwendung falscher Urkunden oder die *arglistige Vorgehensweise* zwecks Täuschung der Steuerbehörde vorgeschlagen werden [41].

3.1.3 Spezialitätsvorbehalt. Eine weitere Eigenheit der Schweizer Rechtshilfepraxis ist der *Grundsatz der Spezialität*. Ein ausländischer Staat darf die durch Rechtshilfe erhaltenen Beweise und Informationen nur für die Zwecke des *Strafverfahrens*, nicht aber der *Steuerveranlagung* verwenden [42].

Die Verwendung der Informationen ist für eine *Steuerveranlagung* sogar dann ausgeschlossen, wenn Rechtshilfe wegen *Abgabebetrug* geleistet wurde [43].

3.2 Europäisches Rechtshilfeübereinkommen. Die Schweiz hat mehrere *bilaterale* Rechtshilfeverträge abgeschlossen [44]. In der Praxis ist auch das *multilaterale* Europäische Rechtshilfeübereinkommen von Bedeutung, das von rund der Hälfte der Mitgliedstaaten des Europarats ratifiziert wurde [45].

Eine Zusammenarbeit im Fiskalbereich ist auch im Verhältnis zu den Vertragsstaaten des Europäischen Rechtshilfeübereinkommens grundsätzlich ausgeschlossen. Zum einen leistet die Schweiz aufgrund einer Erklärung zum

3.3 Vorentwurf 2012 zur Ausdehnung der internationalen Rechtshilfe bei Fiskaldelikten. Am 29. Mai 2009 hat der Bundesrat entschieden, die bei der Amtshilfe in Strafsachen bereits beschlossene Ausdehnung der Zusammenarbeit auf Fälle von Steuerhinterziehung auch bei der *Rechtshilfe in Strafsachen* umzusetzen. Der Vorentwurf 2012 schlägt eine Revision des *Rechtshilfegesetzes* und die Ratifikation des *Zusatzprotokolls* zum Europäischen Rechtshilfeübereinkommen vor [49]. Dies heisst konkret, dass die Schweiz künftig auch in Fällen von *Steuerhinterziehung* *Rechtshilfe ohne Spezialitätsvorbehalt* leisten wird, und zwar:

→ gegenüber Staaten, mit denen die Schweiz ein *Doppelbesteuerungsabkommen mit einer Amtshilfeklausel* nach OECD-Standard vereinbart hat [50], und → gegenüber den Vertragsstaaten des *Europäischen Rechtshilfeübereinkommens*.

Der Verzicht auf den Spezialitätsvorbehalt hat zur Folge, dass der ersuchende *ausländische* Vertragsstaat die erhaltenen Beweismittel und Informationen für die Zwecke der *Steuerveranlagung* verwenden kann.

Bei einem Blick auf die Liste der Vertragsstaaten des Europäischen Rechtshilfeübereinkommens fällt auf, dass dessen räumlicher Anwendungsbereich auch auf einige Jurisdiktionen anwendbar ist, die häufig auf Listen über Steuerparadiese erscheinen: *Aruba*, *Curaçao* und *Sint Maarten* (autonome Karibikstaaten des Königreichs der Niederlande), *Bonaire*, *Sint Eustatius* und *Saba* (besondere Gemeinden der Niederlande), und *Guernsey*, *Isle of Man* und *Jersey* (die drei britischen Kronbesitzungen).

Das Zusatzprotokoll ist auf das ehemalige Überseegebiet des Königreichs der Niederlande *Niederländische Antillen* und die britische Kronbesitzung *Jersey* anwendbar [51]. Gemäss einem Vorbehalt zum Zusatzprotokoll nehmen die *Niederländischen Antillen* die Zusammenarbeit für *fiskalische* strafbare Handlungen nur insoweit an, als zwischen dem anderen Vertragsstaat und dem Königreich der Niederlande ein *Doppelbesteuerungsabkommen* mit Wirkung für die *Niederländischen Antillen* besteht. Dies trifft auf das *Doppelbesteuerungsabkommen* der Schweiz mit dem *Königreich der Niederlande* nicht zu; es ist nur auf den *in Europa gelegenen Teil* des Königreichs der Niederlande anwendbar [52].

Die im Vorentwurf 2012 vorgeschlagene Ratifikation des Zusatzprotokolls wird somit grundsätzlich nicht dazu führen, dass *Steuerparadiese* *Rechtshilfe bei Fiskaldelikten ohne Spezialitätsvorbehalt* an Schweizer Steuerböden leisten werden [53].

Der Bundesrat hatte am 20. Februar 2013 entschieden, die Vorlage zurückzustellen und mit der Revision des Verwaltungsstrafrechts und der Umsetzung der revidierten Empfehlungen der *Groupe d'action financière* zur Geldwäscherei zu koordinieren [54]. ■

Anmerkungen: *Der Aufsatz basiert auf einem Referat am 11. Juni 2013 in Zug an der Steuerkonferenz 2013 des Instituts für Finanzdienstleistungen Zug (IFZ) der Hochschule Luzern. 1) Siehe dazu Richard A. Gordon, Tax Havens and their Use by United States Taxpayers – An Overview, A Report to the Commissioner of Internal Revenue, 12 Januar 1981; Mykola Orlov, The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis, Intertax 32 (2004) 95; Jason Campbell Sharman, Havens in a Storm – The Struggle For Global Tax Regulation, Ithaca 2006. 2) Siehe dazu Peter Baumgartner, Harmful Tax Practices – Auswirkungen der Bestrebungen von OECD und EU auf die Schweiz, IFF Forum für Steuerrecht (2003) 109; ders., Steuerliche Herausforderungen für den Unternehmensstandort Schweiz: Überblick über aktuelle internationale Bestrebungen, IFF Forum für Steuerrecht (2013) 88. 3) Empfehlung der Kommission vom 6. Dezember 2012 für Massnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, ABL L 338 37 vom 12. Dezember 2012. 4) Der internationale vereinbarte Standard wurde von der OECD in Zusammenarbeit mit Drittstaaten entwickelt und von den G20-Staaten im Jahr 2004 und vom UN-Sachverständigenausschuss für die internationale Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten im Jahr 2008 bestätigt. Siehe zum internationalen Standard Global Forum, Launch of a Peer Review Process: Terms of Reference To Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Paris 2010, Annex II. Siehe auch Stefan Oesterheld, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter vom 12. Oktober 2009; Urs R. Behnisch, Neue Entwicklungen der internationalen Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern, Der Schweizer Treuhänder 84 (2010) 65; Robert Waldburger, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick, IFF Forum für Steuerrecht (2010) 81. Art. 4 Abs. 1 StAHiG erfasst Einzel- und Gruppenersuchen. Siehe zu Gruppenersuchen Ziff. 5.2 des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA, Tobias F. Rohner, Internationale Amtshilfe – Gruppenanfragen gehören zum OECD-Standard, Der Schweizer Treuhänder 86 (2012) 757; Robert Waldburger, Sind Gruppenersuchen an die Schweiz rechtlich zulässig? IFF Forum für Steuerrecht (2013) 11; Jean-Frédéric Maraia/Pietro Sansonetti, Exchange of Information and Cross-border Cooperation between Tax Authorities, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98b, IFA Kongress 2013 Copenhagen, The Hague 2013, 739. 5) Erläuternder Bericht zum Vorentwurf des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements vom Juni 2012 zur Ausdehnung der Rechtshilfe bei Fiskaldelikten: Teilrevision des Rechtshilfegesetzes vom 20. März 1981 – Übernahme der Zusatzprotokolle des Europarats vom 17. März 1978 zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen und zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (SEV Nrn. 098 und Nr. 099) ohne Fiskalvorbehalt; Erläuternder Bericht zum Vorentwurf des Finanzdepartements vom 29. Mai 2013 zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts; Bericht der Expertengruppe «Weiterentwicklung der Finanzmarktstrategie» vom 6. Juni 2013 über die regulatorischen Herausforderungen für die grenzüberschreitende Schweizer Vermögensverwaltung und strategische Optionen. 6) Siehe dazu Erich Ettlin/Hans Frey, Private Holdings und Immobiliengesellschaften, Der Schweizer Treuhänder 87 (2013) 151. 7) Siehe dazu James R. Jr. Hines/M. Eric Rice, Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business, Quarterly Journal of Economics 109 (1994) 149; OECD, Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Paris 2000, Ziff. 17; Government Accountability Office, International Taxation: Large U.S. Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions, GAO-09-157, December 2008; Dharmika Dharmapala/James R. Jr. Hines, Which Countries Become Tax Havens? National Bureau of Economic Research, Working Paper No 12802, December 2006; Dharmika Dharmapala/James R. Jr. Hines, Which Countries Become Tax Havens? Journal of Public Economics, 93 (2009) 1058; Gravelle, Jane G., Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, Washington 23 January 2013, 4. 8) Auf älteren Listen werden die Niederländischen Antillen erwähnt. Die Niederlande, die Niederländischen Antillen und Aruba waren bis zur politischen Neuordnung im Jahr 2010 die drei Länder des Königreichs der Niederlande. Bis zur ihrer Auflösung gehörten die Überseegebiete des Königreichs der Niederlande Curaçao, Sint Maarten, Bonaire, Sint Eustatius und Saba zu den Niederländischen Antillen. Seither sind Curaçao und Sint Maarten autonome Karibikstaaten des Königreichs der Niederlande, vergleichbar mit Aruba, das bis im Jahr 1985 ebenfalls Teil der Niederländischen Antillen war. Die verbliebenen Überseegebiete Bonaire, Sint Eustatius und Saba sind seither besondere Gemeinden der Niederlande. 9) Communiqué der OECD-Ministertagung vom 23. Mai 1996 in Paris, Ziff. 15. 10) OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, Paris 1998. 11) id., Ziff. 52. 12) OECD, Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Paris 2000, Ziff. 17. 13) OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, Paris 2001, Ziff. 17. 14) OECD, Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Paris 2000, Ziff. 18. 15) Siehe dazu Jason Campbell Sharman, Havens in a Storm – The Struggle For Global Tax Regulation, Ithaca 2006; Martin A. Sullivan, Lessons From the Last War on Tax Havens, Tax Notes, 30 July 2007, 327. 16) Department of the Treasury, Statement of Treasury Secretary Paul O'Neill on OECD Tax Havens Project, 10 May 2001. 17) OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, Paris 2001, Ziff. 16. 18) id., Ziff. 28. 19) Global Forum, Launch of a Peer Review Process: Terms of Reference To Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Paris 2010, Ziff. 5 und Annex II. 20) Art. 26 Abs. 5 OECD-MA; Art. 5 Abs. 4 Bst. a OECD-TIEA. 21) Ziff. 58 des Kommentars zu Art. 5 Abs. 5 OECD-TIEA; Art. 6 Abs. 1 Bst. a StAHiG; Botschaft des Bundesrates vom 6. April 2011 zur Ergänzung des am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommens, BBl 2011 3749, Ziff. 1.1. 22) Ziff. 5.2 des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA; Art. 4 Abs. 1 StAHiG; Tobias F. Rohner, Internationale Amtshilfe – Gruppenanfragen gehören zum OECD-Standard, Der Schweizer Treuhänder 86 (2012) 757. 23) Global Forum, Launch of a Peer Review Process: Terms of Reference To Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes,

Paris 2010. 24) Global Forum, A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed By The OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard, Progress made as at 18 May 2012. 25) Global Forum, Progress Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors: Global Forum Update on Effectiveness and Ongoing Monitoring, in: OECD, OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers, Paris 2013, Ziff. 10. 26) Global Forum, Peer Review, Switzerland 2011, Phase 1: Legal and Regulatory Framework, Paris 2011; Siehe dazu Erläuternder Bericht zum Vorentwurf des Finanzdepartements vom 27. Februar 2013 zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière. 27) *aufgeführt auf der Liste des Anhangs des Notenwechsels vom 20./26. August 1963 (Ausdehnung auf britische Überseegebiete) zum Doppelbesteuerungsabkommen vom 30. September 1954 mit dem Vereinigten Königreich, jedoch nicht auf der Liste der Exchange of Tax Information Agreements der Schweiz, die vom Global Forum zur Verfügung gestellt wird (<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/CH#agreements>). Der Peer Review Report (Phase 1) führt nur die beiden Jurisdiktionen Barbados und Saint Christopher and Nevis auf (Global Forum, Peer Review, Switzerland 2011, Phase 1: Legal and Regulatory Framework, Paris 2011, Annex 2). Siehe dazu den Vorbehalt in Art. 28 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 8. Dezember 1977 mit dem Vereinigten Königreich, dass die in Kraft stehenden Vereinbarungen, die den Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens von 1954 nach dessen Art. XXI ausdehnen, bestehen bleiben. 28) Art. II Abs. 1 Bst. a des Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. September 1954 mit dem Vereinigten Königreich. 29) Art. XX Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. September 1954 mit dem Vereinigten Königreich. 30) Art. 3 Abs. 1 Bst. a und Art. 28 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 8. Dezember 1977 mit dem Vereinigten Königreich. 31) Art. 3 Abs. 1 Bst. b und Art. 28 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. Februar 2010 mit dem Königreich der Niederlande. 32) Art. 3 Abs. 1 Bst. h des Doppelbesteuerungsabkommens vom 2. Oktober 1996 mit den USA. 33) Mitteilung der Kommission vom 6. Dezember 2012 an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM (2012) 722 final; Empfehlung der Kommission vom 6. Dezember 2012 für Massnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, ABL L 338 37 vom 12. Dezember 2012; Europäische Kommission, Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Beitrag der Kommission zur Tagung des Europäischen Rates am 22. Mai 2013. 34) Andreas Donatsch/Stefan Heimgartner/Madeleine Simonek, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe in Steuersachen, Zürich 2011, 4. 35) Art. 3 Abs. 3 IRSG. 36) Vom Bankgeheimnis ausgenommen sind die eidg. und kantonalen Bestimmungen über die Zeugnis- und Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde. (Art. 47 Abs. 5 BankG). Solche Pflichten bestehen in der Strafprozessordnung (Art. 171 StPO) und im Verwaltungsstrafrecht (Art. 41 VStrR). In Verfahren, für welche die Strafprozessordnung oder das Verwaltungsstrafrecht gilt, besteht somit Zugang zu inländischen Bankinformationen. Auf dem Gebiet der direkten Steuern gilt kein Bankgeheimnis im Fall von besonderen Untersuchungsmaßnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen, die durch die Eidg. Steuerverwaltung nach Verwaltungsstrafrecht geführt werden (Art. 191 Abs. 1 DBG), und im Fall von Steuerbetrug, die von den kantonalen

Paris 2010. 24) Global Forum, A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed By The OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard, Progress made as at 18 May 2012. 25) Global Forum, Progress Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors: Global Forum Update on Effectiveness and Ongoing Monitoring, in: OECD, OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers, Paris 2013, Ziff. 10. 26) Global Forum, Peer Review, Switzerland 2011, Phase 1: Legal and Regulatory Framework, Paris 2011; Siehe dazu Erläuternder Bericht zum Vorentwurf des Finanzdepartements vom 27. Februar 2013 zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière. 27) *aufgeführt auf der Liste des Anhangs des Notenwechsels vom 20./26. August 1963 (Ausdehnung auf britische Überseegebiete) zum Doppelbesteuerungsabkommen vom 30. September 1954 mit dem Vereinigten Königreich, jedoch nicht auf der Liste der Exchange of Tax Information Agreements der Schweiz, die vom Global Forum zur Verfügung gestellt wird (<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/CH#agreements>). Der Peer Review Report (Phase 1) führt nur die beiden Jurisdiktionen Barbados und Saint Christopher and Nevis auf (Global Forum, Peer Review, Switzerland 2011, Phase 1: Legal and Regulatory Framework, Paris 2011, Annex 2). Siehe dazu den Vorbehalt in Art. 28 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 8. Dezember 1977 mit dem Vereinigten Königreich, dass die in Kraft stehenden Vereinbarungen, die den Geltungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens von 1954 nach dessen Art. XXI ausdehnen, bestehen bleiben. 28) Art. II Abs. 1 Bst. a des Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. September 1954 mit dem Vereinigten Königreich. 29) Art. XX Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. September 1954 mit dem Vereinigten Königreich. 30) Art. 3 Abs. 1 Bst. a und Art. 28 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 8. Dezember 1977 mit dem Vereinigten Königreich. 31) Art. 3 Abs. 1 Bst. b und Art. 28 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. Februar 2010 mit dem Königreich der Niederlande. 32) Art. 3 Abs. 1 Bst. h des Doppelbesteuerungsabkommens vom 2. Oktober 1996 mit den USA. 33) Mitteilung der Kommission vom 6. Dezember 2012 an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM (2012) 722 final; Empfehlung der Kommission vom 6. Dezember 2012 für Massnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, ABL L 338 37 vom 12. Dezember 2012; Europäische Kommission, Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, Beitrag der Kommission zur Tagung des Europäischen Rates am 22. Mai 2013. 34) Andreas Donatsch/Stefan Heimgartner/Madeleine Simonek, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe in Steuersachen, Zürich 2011, 4. 35) Art. 3 Abs. 3 IRSG. 36) Vom Bankgeheimnis ausgenommen sind die eidg. und kantonalen Bestimmungen über die Zeugnis- und Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde. (Art. 47 Abs. 5 BankG). Solche Pflichten bestehen in der Strafprozessordnung (Art. 171 StPO) und im Verwaltungsstrafrecht (Art. 41 VStrR). In Verfahren, für welche die Strafprozessordnung oder das Verwaltungsstrafrecht gilt, besteht somit Zugang zu inländischen Bankinformationen. Auf dem Gebiet der direkten Steuern gilt kein Bankgeheimnis im Fall von besonderen Untersuchungsmaßnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen, die durch die Eidg. Steuerverwaltung nach Verwaltungsstrafrecht geführt werden (Art. 191 Abs. 1 DBG), und im Fall von Steuerbetrug, die von den kantonalen

Strafbehörden nach der Strafprozessordnung geführt werden (Art. 188 Abs. 2 DBG). Schwere Steuerwiderhandlungen sind insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge und die Steuervergehen (Art. 190 Abs. 2 DBG). **37)** Art. 3 Abs. 3 Satz 2 IRSG. Art. 24 Abs. 1 IRSG definiert den Abgabebetrug unter Verweis auf Art. 14 Abs. 2 VStrR. **38)** Art. 63 ff. IRSG. **39)** Entscheid des Bundesstrafgerichts vom 28. Oktober 2008, RR.2008.165, E. 5.8. **40)** id., E. 5.9. Siehe dazu Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009, A-7342/2008 und A-7426/2008, E. 5.5.1 bis 5.5.4, im besonderen Kontext des Qualified Intermediary Systems. **41)** Erläuternder Bericht zum Vorentwurf des Finanzdepartements vom 29. Mai 2013 zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts, Ziff. 2.2.1. **42)** Art. 67 IRSG. **43)** Entscheid des Bundesgerichts vom 6. Dezember 1989, BGE 115 Ib 373, E. 8. **44)** Zum Beispiel Ägypten, Australien, Brasilien, Ecuador, Hongkong, Kanada, Mexiko, Peru, Philippinen, USA. Der Rechtshilfevertrag mit den USA («RVUS») ist auch auf ihre Territorien und Besitzungen und Puerto Rico anwendbar (Art. 40 Abs. 1 Bst. b RVUS). Siehe dazu den bilateralen Spezialitätsvorbehalt in Art. 5 RVUS. **45)** Europäisches Übereinkommen vom 20. April 1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen («EUeR», SEV-Nr. 30). **46)** Siehe dazu Art. 23 Abs. 3 EUeR, wonach eine Vertragspartei, die einen einseitigen Vorbehalt zu einer Bestimmung des Übereinkommens gemacht hat, deren Anwendung durch eine

andere Vertragspartei nur insoweit beanspruchen kann, als sie selbst diese Bestimmung angenommen hat. **47)** Zusatzprotokoll vom 17. März 1978 zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (SEV-Nr. 99). **48)** Wegleitung des Bundesamts für Justiz BJ, Die internationale Rechtshilfe in Strafsachen 9. A. 2009 (Rechtsprechung Stand Mai 2010), Ziff. 1.4.2.1.2.b); Erläuternder Bericht zum Vorentwurf des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements vom Juni 2012 zur Ausdehnung der Rechtshilfe bei Fiskaldelikten: Teilrevision des Rechtshilfegesetzes vom 20. März 1981 – Übernahme der Zusatzprotokolle des Europarats vom 17. März 1978 zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen und zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (SEV Nrn. 098 und Nr. 099) ohne Fiskalvorbehalt, Ziff. 1.5. **49)** Erläuternder Bericht zum Vorentwurf des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements vom Juni 2012 zur Ausdehnung der Rechtshilfe bei Fiskaldelikten: Teilrevision des Rechtshilfegesetzes vom 20. März 1981 – Übernahme der Zusatzprotokolle des Europarats vom 17. März 1978 zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen und zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (SEV Nrn. 098 und Nr. 099) ohne Fiskalvorbehalt. **50)** Doppelbesteuerungsabkommen mit Amtshilfeklausel nach OECD-Standard (Stand: 31.12.2012): In Kraft stehende Doppelbesteuerungsabkommen: Dänemark, Deutschland, Färöer-In-

seln, Finnland, Frankreich*, Vereinigtes Königreich, Griechenland*, Hongkong, Indien, Japan, Kanada, Katar*, Luxemburg*, Malta, Mexiko*, Königreich der Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Republik Korea, Rumänien, Russland, Schweden, Singapur, Slowakische Republik, Spanien, Chinesisch Taipei (Taiwan), Uruguay, Vereinigte Arabische Emirate, Türkei – Bei den mit * markierten Vertragsstaaten steht die Bestätigung der standardkonformen Umsetzung im Vertragsstaat noch aus. Von der Bundesversammlung genehmigte Doppelbesteuerungsabkommen: Kasachstan, USA. Unterzeichnete DBA: Bulgarien, Irland, Peru, Portugal, Slowenien, Tschechische Republik, Turkmenistan. Paraphierte Doppelbesteuerungsabkommen: Australien, China, Kolumbien, Oman, Ungarn. **51)** Siehe Anmerkung 8. **52)** Art. 3 Abs. 1 Bst. b und Art. 28 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. Februar 2010 mit dem Königreich der Niederlande. **53)** Die französischen und englischen Texte der Vorbehalte und Erklärungen der Vertragsstaaten zum Europäischen Rechtshilfeübereinkommen und zum Zusatzprotokoll können auf der Internetseite des Europarates: <http://conventions.coe.int> eingesehen oder bei der Direktion für Völkerrecht, Sektion Staatsverträge, 3003 Bern bezogen werden. **54)** Siehe dazu Stellungnahme der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren vom 21. September 2012 zur Vernehmlassungsvorlage «Ausdehnung der Rechtshilfe bei Fiskaldelikten».