

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

Übersicht

Mit einer Teilrevision des Rechtshilfegesetzes will der Bundesrat den Fiskalvorbehalt gegenüber den Staaten aufheben, mit denen die Schweiz ein neues oder revidiertes Doppelbesteuerungsabkommen nach dem OECD-Musterabkommen anwendet. Parallel dazu ist die Übernahme der Zusatzprotokolle des Europarats vom 17. März 1978 zu den Europäischen Übereinkommen über die Auslieferung und die Rechtshilfe in Strafsachen ohne Fiskalvorbehalt vorgesehen.

Ausgangslage

Im Zuge der globalen Wirtschafts- und Finanzkrise beschloss der Bundesrat im März 2009, im Bereich der internationalen Amtshilfe die Standards von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zu übernehmen und die Zusammenarbeit bei der Amtshilfe auf Fälle von blosser Steuerhinterziehung auszudehnen. Die Umsetzung sollte durch den Abschluss neuer oder revidierter Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) erfolgen.

Der bundesrätliche Beschluss hatte für die Schweiz zur Folge, dass künftig Amtshilfe in Fällen von Steuerhinterziehung geleistet werden kann, in denen das geltende Recht eine Zusammenarbeit im Bereich der Rechtshilfe ausschliesst. Dieser Umstand bewog den Bundesrat am 29. Mai 2009 zum Grundsatzentscheid, das Rechtshilferecht an die internationale Amtshilfe anzupassen und die internationale Rechtshilfe mittels Staatsverträgen auf Fiskaldelikte auszuweiten. Mit dieser Anpassung wollte der Bundesrat eine kohärente internationale Zusammenarbeit bei den Fiskaldelikten gewährleisten.

Da sich der bilaterale Weg bei der internationalen Rechtshilfe als zu langwierig und nicht zielführend erwies, entschied sich der Bundesrat am 29. Juni 2011 für eine Anpassung der gesetzlichen Grundlagen und für die Übernahme der einschlägigen Instrumente des Europarats. Er beauftragte das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement, eine Vernehmlassungsvorlage zur Änderung des Fiskalvorbehalts im Rechtshilfegesetz und zur Übernahme zweier Zusatzprotokolle des Europarats vom 17. März 1978 zu den Europäischen Übereinkommen über die Auslieferung und die Rechtshilfe in Strafsachen ohne Fiskalvorbehalt vorzubereiten.

Inhalt der Vorlage

Den zentralen Punkt der Vorlage bildet die Teilrevision des Rechtshilfegesetzes (SR 351.1). Sie sieht bei Steuerdelikten die Aufhebung des Fiskalvorbehalts (Art. 3 Abs. 3) vor sowie eine Ergänzung der Bestimmung über die prozessualen Zwangsmassnahmen (Art. 64) und eine Modifizierung des Spezialitätsvorbehalts (Art. 67). Die neuen Gesetzesbestimmungen sollen den Staaten zugute kommen, mit denen die Schweiz ein neues oder revidiertes DBA nach dem OECD-Musterabkommen anwendet. Die Regelung gilt für alle Formen der internationalen Zusammenarbeit in Strafsachen, d.h. für die Auslieferung, die akzessorische Rechtshilfe, die stellvertretende Strafverfolgung und die stellvertretende Strafvollstreckung.

Zudem soll die Zusammenarbeit bei Steuerdelikten auch im Verhältnis zu den Vertragsstaaten der einschlägigen Europaratsinstrumente zulässig sein. Demzufolge ist

die Gesetzesrevision mit dem Rückzug des Fiskalvorbehalts im Zweiten Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen (SR 0.353.12; SEV 098) und mit der Ratifikation des Zusatzprotokolls zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (SEV 099) ohne Fiskalvorbehalt gekoppelt. Mit der Übernahme der Zusatzprotokolle zum Auslieferungs- und zum Rechtshilfeübereinkommen richtet die Schweiz ihre Rechtshilfepolitik auf den europäischen Standard aus.

Diese kombinierte Lösung nützt einerseits den Staaten, die Hand zu einem DBA der neuen Generation geboten haben. Andererseits übernimmt die Schweiz den Europarat-Standard bei der Zusammenarbeit im Bereich der Fiskalrechtshilfe. Die Vorlage steht damit im Einklang mit dem europäischen Recht. Sie liegt auch auf der Linie der für die Schweiz anwendbaren multilateralen Übereinkommen der UNO.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	2
1 Grundzüge der Vorlage	5
1.1 Ausgangslage	5
1.1.1 Neue Strategie im Fiskalbereich	5
1.1.2 Auswirkungen auf die Rechtshilfe in Strafsachen	6
1.2 Die beantragte Neuregelung im Rechtshilfegesetz (Änderung)	6
1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung	8
1.4 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten	9
1.5 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht	10
1.6 Umsetzung	11
2 Erläuterungen zu den Änderungen im Rechtshilfegesetz	13
3 Übernahme der Zusatzprotokolle des Europarats	16
3.1 Zweites Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen (SEV Nr. 098)	16
3.1.1 Überblick	16
3.1.2 Geltende Rechtslage	17
3.1.3 Rückzug des Fiskalvorbehalts	18
3.2 Zusatzprotokoll zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (SEV Nr. 099)	18
3.2.1 Überblick	18
3.2.2 Geltende Rechtslage	19
3.2.3 Ratifikation des Zusatzprotokolls (ohne Fiskalvorbehalt)	20
3.2.4 Kernbestimmungen des Zusatzprotokolls	21
Kapitel I - Fiskalische strafbare Handlungen	22
Kapitel II - Rechtshilfe betreffend Vollstreckung von Strafen und ähnliche Massnahmen	23
Kapitel III - Austausch von Strafnachrichten	24
Kapitel IV - Schlussbestimmungen	24
4 Auswirkungen	25
4.1 Auswirkungen auf den Bund und die Kantone	25
4.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	25
5 Verhältnis zur Legislaturplanung	26
6 Rechtliche Aspekte	26
6.1 Verfassungsmässigkeit	26
6.2 Erlassform	26
6.3 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	27
Synopse zur Teilrevision des Rechtshilfegesetzes (Anhang)	28

Bericht

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

1.1.1 Neue Strategie im Fiskalbereich

Am 13. März 2009 beschloss der Bundesrat, dass die Schweiz bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen den Standard nach Artikel 26 des Musterabkommens der OECD übernehmen will. Der Informationsaustausch für steuerliche Zwecke sollte im Einzelfall auf konkrete und begründete Anfrage eines Staates ausgebaut und Amtshilfe auch in Fällen von Steuerhinterziehung geleistet werden können. Die Umsetzung sollte im Rahmen neuer oder ergänzter Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) erfolgen.

Am 29. Mai 2009 entschied der Bundesrat in einem nächsten Schritt, die internationale Rechtshilfe in Strafsachen weiterzuentwickeln und an die Amtshilfe anzupassen. Im Bereich der Rechtshilfe ist die Zusammenarbeit für Fälle der Steuerhinterziehung nach geltendem Recht nämlich nicht möglich. Die Angleichung der Rechts- und Amtshilfe hatte zum Ziel, in Fiskalsachen eine kohärente internationale Zusammenarbeit zu gewährleisten. Die Weiterentwicklung der Rechtshilfe sollte in erster Linie mittels Staatsverträgen geschehen und in einem späteren Zeitpunkt über eine Anpassung des Rechtshilfegesetzes vom 20. März 1981¹ erfolgen. Mit der Priorisierung des bilateralen Wegs wollte der Bundesrat die bevorstehenden Verhandlungen zur Anpassung von DBA nicht unterlaufen. Das Interesse an der Aufnahme von Vertragsverhandlungen im Bereich der Rechtshilfe war im Ausland indessen gering.

Am 12. Januar 2011 beauftragte der Bundesrat das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement (EJPD), bis im Sommer 2011 eine Strategie zur raschen Anpassung der Rechtshilfe in Fiskalsachen an die neue Amtshilfepolitik zu unterbreiten. Es hatte sich zwischenzeitlich gezeigt, dass die Strategie des bilateralen Weges nicht in nützlicher Frist zum Ziel führt. Auch wenn sich mehr Staaten an Verhandlungen interessiert gezeigt hätten, wäre die Aushandlung neuer Staatsverträge mit einem wesentlich höheren Aufwand verbunden und weniger erfolgversprechend gewesen als bei der Amtshilfe, wo bereits über 40 DBA auf den OECD-Standard gebracht worden sind. Im Rechtshilfebereich ist die internationale Zusammenarbeit weitgehend in multilateralen Abkommen geregelt, insbesondere in den Europarat-Übereinkommen. Demzufolge ist das Netz der bilateralen Staatsverträge kleiner und erstreckt sich vor allem auf aussereuropäische Staaten.

Am 29. Juni 2011 erhielt das EJPD den Auftrag, bis Mitte 2012 eine Vernehmlassungsvorlage zu unterbreiten über:

1. eine Änderung der gesetzlichen Grundlagen über die Strafrechtshilfe bei Fiskalsachen unter Berücksichtigung folgender Vorgabe: Strafrechtshilfe bei Fiskalsachen ist zulässig gegenüber denjenigen Staaten, mit welchen ein DBA nach dem Standard des OECD-Musterabkommens in Kraft ist;

¹ IRSG; SR 351.1

2. die Ratifikation des Zusatzprotokolls zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (SEV 099) und den Rückzug des von der Schweiz gemachten Vorbehalts betreffend Ausschluss von Kapitel II (Fiskaldelikte) beim Zweiten Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen (SEV 098).

1.1.2 Auswirkungen auf die Rechtshilfe in Strafsachen

Der Entscheid des Bundesrats vom März 2009, den Informationsaustausch im Steuerbereich nach Artikel 26 des OECD-Musterabkommens abzuwickeln, hatte zum Ziel, die Amtshilfepolitik an die geltenden internationalen Standards anzupassen. Vor dem Hintergrund der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise soll das Bankgeheimnis bei der Aufdeckung und Verfolgung von grenzüberschreitenden Steuerdelikten keinen Schutz mehr bieten.

Die Aufhebung des Bankgeheimnisses im Steueramtshilfeverfahren wirkt sich aus Kohärenzgründen auf die internationale Rechtshilfe in Strafsachen aus. Das Rechtshilfegesetz sieht den Ausschluss der Zusammenarbeit in Fiskalstrafsachen vor (Art. 3 Abs. 3, Satz 1). Demnach darf die Schweiz einem Ersuchen nicht entsprechen, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, *die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint* oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt. Eine Zusammenarbeit ist unter bestimmten Voraussetzungen bei Vorliegen eines Abgabebetrugs möglich (Art. 3 Abs. 3 Bst. a und b). Dass die Schweiz in Fiskalsachen grundsätzlich keine Rechtshilfe leistet, beruht auf dem Umstand, dass das Bankgeheimnis im schweizerischen Recht ein direktes Hindernis für steuerliche Ermittlungen bildet und nur im Fall von Abgabebetrug aufgehoben werden darf. Die Schweiz hat bisher ausländischen Strafverfolgungsbehörden im Rahmen der Rechtshilfe nicht weitergehende Möglichkeiten einräumen wollen als diejenigen, über welche die schweizerischen Behörden in ihren inländischen Untersuchungen verfügen.² Nach der Aufhebung des Bankgeheimnisses bei den Steueramtshilfeverfahren lässt sich der Fiskalvorbehalt bei der internationalen Rechtshilfe nun aber nicht mehr rechtfertigen.

1.2 Die beantragte Neuregelung im Rechtshilfegesetz (Änderung)

Im Anschluss an den Grundsatzentscheid über die Ausdehnung der Amtshilfe auf Fälle von Steuerhinterziehung will der Bundesrat die Zusammenarbeit bei Fiskaldelikten auch bei der Rechtshilfe in Strafsachen erweitern. Der Wegfall des Fiskalvorbehalts soll schrittweise erfolgen und dabei der Öffnung im Steueramtshilfebereich folgen. Im Vordergrund steht eine Lösung, welche die Schweiz von sich aus rasch umsetzen kann. Der Fiskalvorbehalt soll gegenüber den Staaten aufgehoben werden, mit denen die Schweiz ein neues oder revidiertes DBA anwendet, das Amtshilfe in Fällen von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug erlaubt ("DBA der neuen Genera-

² Wegleitung des Bundesamtes für Justiz *Die internationale Rechtshilfe in Strafsachen*, Auflage 2009, Ziff. 2.3.1; abrufbar unter:
<http://www.rhf.admin.ch/etc/medialib/data/rhf.Par.0085.File.tmp/wegl-str-d-2009.pdf>

tion"). Zudem soll der Fiskalvorbehalt auch im Verhältnis zu den Vertragsstaaten der einschlägigen Europaratsinstrumente wegfallen.³ Dies erfordert zwei gesetzgeberische Massnahmen:

- Eine Anpassung des Fiskalvorbehalts im Rechtshilfegesetz (Art. 3 Abs. 3);
- eine Übernahme der Zusatzprotokolle des Europarats vom 17. März 1978 in den Bereichen Auslieferung und internationale Rechtshilfe (SEV 098 und 099) ohne Fiskalvorbehalt.

Das Rechtshilfegesetz nach geltender Fassung hält im ersten Satz von Artikel 3 Absatz 3 den Grundsatz fest, dass bei Fiskaldelikten keine Zusammenarbeit mit ausländischen Strafverfolgungsbehörden erfolgt. Der zweite Satz sieht zwei Ausnahmen mit unterschiedlichen Anwendungsbereichen vor:

- Buchstabe a erlaubt eine Zusammenarbeit bei der akzessorischen Rechtshilfe, wenn ein Abgabebetrug im Sinn von Artikel 14 Absatz 2 des Verwaltungsstrafrechts⁴ vorliegt. Diese Bestimmung gilt für alle Arten von Abgaben, Steuern und Zöllen (d.h. für die direkte und indirekte Fiskalität) und kommt gegenüber allen Staaten zur Anwendung ("erga omnes"). Ein Abgabebetrug ist in der Regel gegeben, wenn Abgaben mittels falschen, gefälschten oder inhaltlich unwahren Angaben betrügerisch hinterzogen werden. Es muss insbesondere die Arglist nachgewiesen werden. Eine arglistige Täuschung der Steuerbehörden setzt indessen nicht notwendigerweise die Verwendung gefälschter Urkunden voraus, sondern es sind auch andere Fälle arglistiger Täuschung denkbar. Es sind in aller Regel besondere Machenschaften, Kniffe oder die Errichtung ganzer Lügegebäude erforderlich.⁵ Im Unterschied dazu reicht für die Annahme einer Steuerhinterziehung - nach geltendem Recht nicht rechtshilfefähig - beispielsweise das Einreichen einer nicht wahrheitsgemässen oder unvollständigen Steuererklärung.
- Buchstabe b ermöglicht eine Zusammenarbeit nach allen Teilen des Gesetzes, wenn ein qualifizierter Abgabebetrug nach Artikel 14 Absatz 4 des Verwaltungsstrafrechts vorliegt. Diese Bestimmung beschränkt sich auf indirekte Steuern im Bereich der Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren. Sie wurde im Oktober 2008 zur Umsetzung der revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI) ins Gesetz aufgenommen.⁶

Die vorgeschlagene neue Regelung sieht eine weitere Ausnahme vom Ausschluss der Zusammenarbeit bei Fiskaldelikten vor. Da damit eine Umkehr von Grundsatz und Ausnahme erfolgt, ist es angezeigt, den bisherigen Absatz 3 in zwei Absätze aufzuteilen und inhaltlich zu ergänzen.⁷

Kernpunkte von Artikel 3 Absatz 4 Buchstabe c

Der neue Absatz 4 Buchstabe c soll für Fiskaldelikte eine Zusammenarbeit nach allen Teilen des Gesetzes ermöglichen und auf diese Weise den Standard in der Kooperation an denjenigen des Europarats heranführen. Voraussetzung ist, dass im

³ Siehe hinten Ziff. 3.

⁴ VStrR; SR **313.0**

⁵ Im Einzelnen siehe BGE 125 II 252 E. 3.b.

⁶ AS **2009** 361; BBl **2007** 6269

⁷ Siehe dazu hinten Ziff. 2.

Verhältnis zum ersuchenden Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft ist, das Amtshilfe bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vorsieht.

1.3 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

Die vorgeschlagene Ergänzung des Rechtshilfegesetzes, gekoppelt mit der Übernahme zweier Zusatzprotokolle des Europarats im Bereich der Auslieferung und der Rechtshilfe in Strafsachen, stellt eine sachgerechte Lösung für die Angleichung der Rechts- an die Amtshilfe dar.⁸ Die neue Regelung soll den Ländern zugute kommen, mit denen die Schweiz ein neues oder revidiertes DBA abgeschlossen hat, sowie den Vertragsstaaten der einschlägigen Europaratsinstrumente. Diese kombinierte Lösung nützt einerseits den Staaten, die Hand zu einem DBA der neuen Generation bieten. Andererseits übernimmt die Schweiz den Europarat-Standard bei der Zusammenarbeit im Fiskalbereich.

Zusammenarbeit bei Hinterziehungsdelikten im Bereich der direkten Steuern

Die Vorlage soll unter anderem die Rechtshilfe auch für Hinterziehungsdelikte im Bereich der direkten Steuern ermöglichen. Innerstaatlich besteht für diese Taten - mit Ausnahme der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge⁹ - nach geltendem Recht keine Grundlage für die Ergreifung von Zwangsmassnahmen.

Das Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen¹⁰ verpflichtet die ihm unterstehenden Personen zur Wahrung des Bankgeheimnisses. Dessen Verletzung ist ein Vergehen, das generell unter Strafe gestellt wird. Nur wenn eidgenössische oder kantonale Bestimmungen entsprechende Zeugnis- oder Auskunftspflichten gegenüber einer Behörde vorsehen, sind Aussagen, die das Bankgeheimnis tangieren, nicht strafbar. Im Rahmen der Hinterziehungsverfahren im Bereich der direkten Steuern gelten die Bescheinigungs- und Auskunftspflichten unter dem Vorbehalt gesetzlich geschützter Geheimnisse, worunter auch das Bankgeheimnis fällt. In solchen Verfahren ist daher aufgrund des geltenden Rechts der Zugang zu Bankinformationen grundsätzlich versagt ("steuerliches Bankgeheimnis").¹¹

Damit die zuständigen Schweizer Behörden künftig auf dem Weg der Rechtshilfe entsprechende Unterlagen an das Ausland übermitteln können, ist eine gesetzliche Grundlage zu schaffen.¹²

Auswirkung auf Schweizer Finanzintermediäre

Die vorgesehene Ausweitung der Rechtshilfe bei Fiskaldelikten birgt ein gewisses Risiko in sich, dass Schweizer Finanzintermediäre im Ausland vermehrt wegen Anstiftung oder Gehilfenschaft im Zusammenhang mit Steuerdelikten ins Recht

⁸ Siehe hinten Ziff. 3.

⁹ Vgl. Bundesgesetz vom 14. Dez. 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR **642.11**; Art. 190 ff.).

¹⁰ BankG, SR **952.0**

¹¹ Vgl. Art. 127 Abs. 2 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 DBG (SR **642.11**); Bundesgesetz vom 14. Dez. 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR **642.14**; Art. 43 Abs. 2 i.V.m. Art. 57^{bis} Abs. 3).

¹² Siehe hinten Ziff. 1.6.

gefasst werden könnten. Insgesamt dürfte sich an der Situation der Finanzintermediäre, die in ein ausländisches Strafverfahren verwickelt sind, jedoch nicht viel ändern. Insbesondere gilt weiterhin ein Auslieferungsverbot für verfolgte Personen mit Schweizer Nationalität (Art. 7 IRSG). Gewisse Änderungen gibt es im Bereich der anderen Zusammenarbeitsformen, vor allem bei der akzessorischen Rechtshilfe, aber auch bei der stellvertretenden Strafverfolgung und der stellvertretenden Strafvollstreckung. Nach Massgabe der einschlägigen Gesetzgebung ist eine Zusammenarbeit in Zukunft wie bei den gemeinrechtlichen Delikten auch in Fällen der Anstiftung und Beihilfe zur Steuerhinterziehung möglich.¹³ Schweizer Finanzintermediäre könnten unter Umständen unter diesem Titel von der vorgeschlagenen Rechtsänderung betroffen sein. In der Praxis dürften sich die Auswirkungen aber in Grenzen halten, da angesichts der Tatsache, dass für eine neue Deliktskategorie Rechtshilfe geleistet werden soll, auf die Rückwirkung verzichtet werden soll. Nur Taten, die nach Inkrafttreten der Regelung über die erweiterte Zusammenarbeit nach Artikel 3 Absatz 4 Buchstabe c begangen wurden, sollen davon betroffen sein.¹⁴

1.4 Untersuchte Lösungsmöglichkeiten

Im Rahmen der Gesetzesrevision standen für die vorgesehene Öffnung der Rechtshilfe im Fiskalbereich folgende Varianten zur Diskussion:

Anwendung auf alle Formen der Zusammenarbeit

Für eine Aufhebung des Fiskalvorbehalts im Rechtshilfegesetz bei allen Formen der Zusammenarbeit (Auslieferung, akzessorische Rechtshilfe, stellvertretende Strafverfolgung und stellvertretende Strafvollstreckung) spricht, dass die Fiskaldelikte in neueren internationalen Instrumenten wie gemeinrechtliche Delikte behandelt werden und keinen Ausschlussgrund mehr für die Zusammenarbeit in Strafsachen darstellen (vorgeschlagene Variante gemäss Ziff. 1.2 und 1.3). Eine abweichende Lösung könnte auf internationaler Ebene als mangelnde Bereitschaft der Schweiz verstanden werden, die Wirtschafts- und Fiskalkriminalität aktiv bekämpfen zu wollen.

Einschränkung auf die akzessorische Rechtshilfe (Beweiserhebung)

Diese Lösung lässt sich aus den oben erwähnten Gründen sachlich nicht rechtfertigen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei einem Wegfall des Fiskalvorbehalts die Voraussetzungen für die internationale Zusammenarbeit für alle vier Formen ihre Gültigkeit behalten. Dies trifft insbesondere für das Gegenrechtserfordernis und die beidseitige Strafbarkeit zu. Im Bereich der Auslieferung bedeutet dies, dass eine strafrechtlich verfolgte Person nur für ein Fiskaldelikt ausgeliefert werden kann, das nach dem Recht des ersuchenden wie auch des ersuchten Staates mit mindestens einem Jahr Freiheitsstrafe bedroht ist. Bei einer Steuerhinterziehung wäre diese Voraussetzung nicht erfüllt. Für Schweizer Staatsangehörige gilt zudem das aus der Bundesverfassung abgeleitete Auslieferungsverbot.¹⁵

¹³ Vgl. etwa Art. 177 DBG (SR **642.11**), der die Anstiftung und Gehilfenschaft zur oder die Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung unter Strafe stellt.

¹⁴ Siehe hinten Ziff. 2.

¹⁵ Art. 25 Abs. 1 der Bundesverfassung (SR **101**); Art. 7 IRSG (SR **351.1**)

Einschränkung auf die direkten Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuern)

Eine derartige Lösung wäre denkbar, da sich die meisten DBA, welche die Amtshilfe konkretisieren, ausschliesslich mit den direkten Steuern befassen. Dagegen spricht aber der unterschiedliche Zweck des Amtshilfe- und des Rechtshilfeverfahrens. Bei der Amtshilfe dient die Aufdeckung von Steuerwiderhandlungen in erster Linie dazu, dem ersuchenden Staat die Erhebung von Steuern zu ermöglichen. Die Rechtshilfe in Strafsachen ist auf die Ahndung kriminellen Verhaltens ausgerichtet. Die beidseitige Strafbarkeit ist bei einer Verkürzung fiskalischer Abgaben unabhängig von der Art oder der Bezeichnung der Abgabe gegeben. Deshalb kann Rechtshilfe auch geleistet werden, wenn das schweizerische Recht dieselbe Art von Abgaben gar nicht vorsieht. Die Tatsache, dass die Schweiz in der Vergangenheit bei der Rechtshilfe im Bereich der indirekten Steuern weiter gegangen ist als bei den direkten Steuern¹⁶, spricht ebenfalls gegen eine Beschränkung der neuen Regelung auf die direkten Steuern.

Aufhebung des Fiskalvorbehalts gegenüber allen Staaten

Eine völlige Streichung des Fiskalvorbehalts im Rechtshilfegesetz hätte zur Folge, dass die Schweiz sämtlichen Staaten Rechtshilfe bei Fiskaldelikten gewähren müsste. Diese Lösung wurde nicht berücksichtigt, weil sie die Position der Schweiz bei der Aushandlung der DBA nach dem OECD-Musterabkommen geschwächt hätte. Im Rahmen der neu ausgehandelten Amtshilferegelung zum Informationsaustausch konnten bisher in vielen Fällen auch schweizerische Anliegen durchgesetzt werden (z.B. die Einführung einer Schiedsgerichtsklausel oder Verbesserungen bei der Dividendenbesteuerung). Mit Rücksicht darauf soll die Änderung des Fiskalvorbehalts im Rechtshilfegesetz nur jenen Staaten zugute kommen, mit denen ein überarbeitetes DBA in Kraft ist. Es wird damit bewusst ein Vorgehen vorgeschlagen, bei dem die auf dem Weg der Amtshilfe eingegangene grundsätzliche Verpflichtung zur Zusammenarbeit bei Fiskaldelikten auch im Bereich der Rechtshilfe nachvollzogen wird. Dadurch werden Widersprüchlichkeiten in der internationalen Zusammenarbeit vermieden.

1.5 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht

In Europa gehörten die Fiskaldelikte während langer Zeit wie die militärischen und politischen Delikte nicht zu den auslieferungs- und rechtshilfefähigen Straftaten. Es galt damals als verpönt, dass Staaten einander bei der Eintreibung der fiskalischen Einnahmen unterstützen. Diese Optik änderte sich, als die grenzüberschreitende Wirtschaftskriminalität immer häufiger Verstösse gegen das Fiskalrecht betraf. Man erkannte, dass diese Art von Kriminalität die Grundstützen des Staates untergraben kann und deshalb die Zusammenarbeit zwischen den Justizbehörden bei der Verfol-

¹⁶ Siehe hinten Ziff. 3.2.3.

gung und Ahndung der Fiskaldelikte ausgebaut werden müsse.¹⁷ In der Folge erarbeitete der Europarat verschiedene Instrumente zur besseren Bekämpfung der Steuerumgehung und Steuerhinterziehung. Dazu gehören u.a. die Zusatzprotokolle von 1978 zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen und zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen. Diese Instrumente öffneten schrittweise die Zusammenarbeit bei den Fiskaldelikten. Der Wegfall der EU-Innengrenzen in den 1980er-Jahren zog eine verstärkte Zusammenarbeit der Strafverfolgungsbehörden in den EU-Mitgliedstaaten nach sich. Dies führte zu diversen Regelungen im Bereich der Auslieferung und der Rechtshilfe in Strafsachen. Die EU-Regelungen, welche die Instrumente des Europarats teilweise ergänzen, sehen eine Verpflichtung zur Zusammenarbeit für fiskalische strafbare Handlungen vor.¹⁸

Die Schweiz hat bisher eine Zusammenarbeit für Fiskaldelikte weitgehend abgelehnt. Das Rechtshilfegesetz sieht lediglich eine Ausnahme beim Abgabebetrug vor.¹⁹

Im Verhältnis zu den Europaratstaaten ist eine Zusammenarbeit im Fiskalbereich heute praktisch ausgeschlossen, weil die Schweiz die einschlägigen Zusatzprotokolle zum Auslieferungs- und zum Rechtshilfeübereinkommen nicht oder mit einem Vorbehalt ratifiziert hat. Einzig bei Vorliegen eines Abgabebetrugs kann die Schweiz in Anwendung des Günstigkeitsprinzips akzessorische Rechtshilfe leisten.²⁰ Explizit statuiert ist die Verpflichtung zur Zusammenarbeit bei Abgabebetrug nur im Zusatzvertrag mit Italien.²¹ Im Verhältnis zu den EU-Mitgliedstaaten hat sich die Schweiz zudem im Rahmen und nach Massgabe der *Bilateralen II* zur Zusammenarbeit im Fiskalbereich verpflichtet.²² Mit den USA besteht eine Rechtshilfeverpflichtung bei Fiskaldelikten im Zusammenhang mit dem organisierten Verbrechen.²³

1.6 Umsetzung

Der strategische Entscheid des Bundesrats über die Angleichung der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen an die internationale Amtshilfe hat zur Folge, dass die Schweiz künftig das Ausland bei der Verfolgung von Steuerbetrugs- und Steuerhin-

¹⁷ Siehe dazu: Botschaft des Bundesrats vom 31. August 1983 betreffend die Genehmigung von vier Zusatzprotokollen des Europarats auf dem Gebiete der Auslieferung, der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen und betreffend Auskünfte über ausländisches Recht (BB1 1983 IV 121, Ziff. 322 und 331).

¹⁸ Siehe hinten Ziff. 3.1.2 und 3.2.2.

¹⁹ Art. 3 Abs. 3 (SR 351.1)

²⁰ Siehe Wegleitung des Bundesamtes für Justiz *Die internationale Rechtshilfe in Strafsachen*, Auflage 2009, Ziff. 2.3.3 und 2.6.2; abrufbar unter:

<http://www.rhf.admin.ch/etc/medialib/data/rhf.Par.0085.File.tmp/wegl-str-d-2009.pdf>

²¹ Vertrag vom 10. Sept. 1998 zwischen der Schweiz und Italien zur Ergänzung des Europäischen Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. April 1959 und zur Erleichterung seiner Anwendung (SR 0.351.945.41), Art. II Abs. 3

²² Siehe Botschaft des Bundesrats vom 1. Okt. 2004 zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen («Bilaterale II»); BB1 2004 5965 sowie hinten Ziff. 3.1.2 (Auslieferung) und Ziff. 3.2.3 (Rechtshilfe).

²³ Staatsvertrag vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (SR 0.351.933.6; Art. 7 Abs. 2)

terziehungsdelikten unterstützen kann. Konkret bedeutet dies namentlich, dass die Schweizer Behörden einem ausländischen Staat im Rahmen eines Rechtshilfeverfahrens wegen Fiskaldelikten Zugang zu Bankinformationen verschaffen können.

Im nationalen Recht wird der Steuerbetrug im Bereich der direkten Steuern von den ordentlichen Strafverfolgungsbehörden nach den Bestimmungen des Strafprozessrechts verfolgt; im Bereich der indirekten Steuern fällt die Beurteilung in die Zuständigkeit der Steuer- und Zollbehörden des Bundes bzw. der Gerichte, wenn die Voraussetzungen für eine Freiheitsstrafe oder eine freiheitsentziehende Massnahme vorliegen. Bei der Steuerhinterziehung gelten teilweise unterschiedliche Regeln:

- Die Hinterziehung direkter Steuern wird grundsätzlich von den kantonalen Steuerbehörden nach dem anwendbaren ordentlichen Steuerveranlagungsverfahren verfolgt und beurteilt. Dieses sieht keine Zwangsmassnahmen vor. Es bestehen in diesem Verfahren auch keine Zeugnis- oder Auskunftspflichten. Im Rahmen der Veranlagung der direkten Steuern können die kantonalen Steuerbehörden zwar bei Dritten Informationen einholen, wenn die steuerpflichtige Person der entsprechenden Aufforderung nicht nachkommt. Gesetzlich geschützte Geheimnisse, wie etwa das Bankgeheimnis, dürfen indessen nicht aufgehoben werden. Der Zugang zu Bankinformationen ist somit nicht möglich. Eine Ausnahme besteht bei schweren Steuerwiderhandlungen.²⁴ Unter gewissen Voraussetzungen kann die Eidgenössische Steuerverwaltung in Zusammenarbeit mit der kantonalen Steuerbehörde im Bereich der direkten Steuern eine strafrechtliche Untersuchung führen und Zwangsmassnahmen anordnen.
- Bei den indirekten Steuern obliegt die Verfolgung und Beurteilung von Verstössen gegen die Steuergesetzgebung der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder der Eidgenössischen Zollverwaltung. Vorbehalten bleibt eine gerichtliche Beurteilung. Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts. Dieses lässt Zwangsmassnahmen zu.

Mit der Übernahme der internationalen Standards in die DBA, insbesondere von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens, erhalten ausländische Steuerbehörden neu auch in Fällen von Steuerhinterziehung sowie für die Veranlagung Zugang zu Bankdaten in der Schweiz. Eine solche Zugriffsmöglichkeit ist den nationalen Steuerbehörden verwehrt (sog. steuerliches Bankgeheimnis). In diesem Zusammenhang prüft das Eidgenössische Finanzdepartement zurzeit, wie diese Inkongruenz behoben werden könnte.

Die internationale Neuausrichtung der schweizerischen Amtshilfe- und Finanzmarktpolitik wirkt sich auf die Verfahren der internationalen Rechtshilfe aus (vgl. Ziff. 1.1.2.). Die neue Rechtslage bedingt Anpassungen im Rechtshilfegesetz, die einerseits den Fiskalvorbehalt und den Spezialitätsvorbehalt betreffen und andererseits die Zwangsmassnahmen berühren. Künftig sollen auch bei ausländischen Ersuchen wegen Hinterziehungsdelikten im Bereich der direkten (und indirekten) Steuern in einem Rechtshilfeverfahren prozessuale Zwangsmassnahmen möglich sein und die Banken z.B. zur Auskunftserteilung verpflichtet werden können, wie dies auch in einem Amtshilfeverfahren möglich ist.

²⁴ Vgl. Art. 190 DBG (SR 642.11).

Art. 3 Abs. 3 und 4 IRSG (Fiskalvorbehalt)

Das Rechtshilfegesetz schliesst in Artikel 3 Absatz 3 im Grundsatz eine Zusammenarbeit für Fiskaldelikte aus. Bislang sind zwei Ausnahmen vorgesehen (Buchstaben a und b).²⁵

Im Rahmen der vom Bundesrat geplanten Angleichung der Rechtshilfe in Fiskalsachen an die in der Amtshilfe in diesem Bereich eingeleiteten Entwicklungen sollen die bisherigen Ausnahmen nun durch eine weitere ergänzt werden. Ziel ist es, dass die in der internationalen Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern angestrebten Weiterentwicklungen auch in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen ihren Niederschlag finden. Es soll vermieden werden, dass in der internationalen Zusammenarbeit Widersprüche entstehen, etwa dadurch, dass dem ersuchenden Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens Unterlagen herausgegeben werden, deren Herausgabe auf dem Weg der Rechtshilfe nicht zulässig wäre.

Neu soll für strafbare Handlungen im Bereich der indirekten wie auch der direkten Steuern eine Zusammenarbeit nach allen Teilen des Rechtshilfegesetzes möglich werden. Voraussetzung ist, dass im Verhältnis zum ersuchenden Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft ist, das Amtshilfe bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vorsieht (also ein DBA, das die Anforderungen von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens erfüllt).

Da im Verhältnis zu den betreffenden Staaten in Fällen von Steuerhinterziehung auf dem Weg der Amtshilfe Informationen für steuerliche Zwecke ausgetauscht werden können, ist es nicht gerechtfertigt, im Bereich der Strafrechtshilfe die Zusammenarbeit weiterhin auf Fälle von Abgabebetrug zu beschränken. Dies umso mehr, als auch in der Schweiz nicht nur der Steuerbetrug, sondern auch die Steuerhinterziehung strafbar ist. Der Ausschluss der Rechtshilfe im Fiskalbereich ist nicht die Folge fehlender beidseitiger Strafbarkeit, sondern stellte bei seiner Aufnahme in das Rechtshilfegesetz einen (finanz-)politischen Entscheid dar. Die Steuerhinterziehung wird als verwaltungsrechtlicher Verstoss gegen die Steuergesetzgebung mit Busse geahndet, während der Steuerbetrug als gemeinrechtlicher Straftatbestand mit Busse oder Freiheitsstrafe bedroht ist. Zu berücksichtigen ist zudem, dass die Voraussetzungen, die an ein Rechtshilfeersuchen gestellt werden, unverändert bleiben. So ist auch weiterhin ein konkretes und begründetes Ersuchen notwendig. Für Bagatelldelikte kann die Rechtshilfe nach wie vor gestützt auf Artikel 4 IRSG oder eine entsprechende Bestimmung in einem völkerrechtlichen Vertrag abgelehnt werden.

Mit der neuen Regelung wird der Grundsatz, dass die Fiskaldelikte von der Zusammenarbeit ausgeschlossen sind, nicht völlig aufgehoben. Es gibt weiterhin Staaten, mit denen im Fiskalbereich nur eine beschränkte Zusammenarbeit möglich ist. Dies gilt im Anwendungsbereich des Rechtshilfegesetzes für diejenigen Länder, mit denen die Schweiz kein neues oder revidiertes Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Das Verhältnis zwischen dem bisherigen Grundsatz - keine Zusammenarbeit im Fiskalbereich - und den Ausnahmen wird indessen mit der vorgesehenen Öffnung umgekehrt. Vor diesem Hintergrund drängen sich eine neue

²⁵ Siehe vorne Ziff. 1.2.

Gliederung sowie eine redaktionelle Anpassung von Absatz 3 auf. Diejenigen Bestimmungen, nach denen eine Zusammenarbeit möglich ist, d.h. der bisherige zweite Satz des Absatzes 3 inklusive die Buchstaben a und b, werden in einen neuen Absatz 4 verschoben und mit Buchstabe c ergänzt. Die Buchstaben a und b, die vorher unter Absatz 3 figurierten, werden mit der neuen Bestimmung nicht überflüssig und können nicht gestrichen werden, da Anwendungsbereich wie auch Adressatenkreis der einzelnen Buchstaben nicht deckungsgleich sind.

Explizit werden in Buchstabe c auch Devisenverstösse als rechtshilfefähige Delikte aufgeführt. Dies entspricht der Systematik der europäischen Zusammenarbeitsinstrumente, welche die Devisenstrafsachen den Fiskaldelikten zurechnen²⁶. Darunter sind Widerhandlungen gegen Devisenbestimmungen zu verstehen. Auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass der angestrebte kontrollierte Ausbau in der Fiskalzusammenarbeit im Einklang mit dem langjährigen Standard des Europarats geschieht. Damit wird dem Grundsatz der Einheit und Transparenz der Rechtsordnung Nachachtung verschafft. Die bisherigen Voraussetzungen für die Zusammenarbeit gemäss Rechtshilfegesetz bleiben dabei aber unverändert. Insbesondere dürfen in der Schweiz Zwangsmassnahmen wie etwa die Herausgabe von Bankdokumenten nur angeordnet werden, wenn die dem Ersuchen zugrunde liegende Tat auch in der Schweiz strafbar ist. Ist dies nicht gegeben, können mangels doppelter Strafbarkeit keine Zwangsmassnahmen angeordnet werden, andere Rechtshilfemassnahmen wie die Zustellung von Verfahrensurkunden sind aber möglich.

Art. 64 Abs. 1a IRSG (Zwangsmassnahmen)

Um die vom Bundesrat angestrebte kontrollierte Öffnung der Rechtshilfe in Fiskalsachen zu erreichen, ist eine rechtliche Grundlage zu schaffen, welche die Durchführung der auf dem Weg der Rechtshilfe verlangten Zwangsmassnahmen auch für Hinterziehungsdelikte im Bereich der direkten Steuern ermöglicht.

Zu diesem Zweck sieht ein neuer Artikel 64 Absatz 1a vor, dass Rechtshilfemassnahmen, die prozessualen Zwang erfordern, auch zulässig sind, wenn dem ausländischen Ersuchen eine Steuerhinterziehung zugrunde liegt. Auf diese Weise wird es neu möglich, auch für Hinterziehungsdelikte auf dem Gebiet der direkten Steuern Rechtshilfe zu leisten, die, wie die Herausgabe von Bankunterlagen, mit Zwangsmassnahmen verbunden ist. Die Anordnung von Zwangsmassnahmen setzt voraus, dass die im Rechtshilfeersuchen geschilderte Tat in der Schweiz und im ausländischen Staat eine strafbare Handlung darstellt. Zur Stellung entsprechender Ersuchen sind zwei Gruppen von Staaten berechtigt: solche, mit denen die Schweiz bereits durch ein Doppelbesteuerungsabkommen verbunden ist, das Amtshilfe auch bei Steuerhinterziehung vorsieht (Bst. a)²⁷, und die Vertragsstaaten der Europaratsinstrumente, die für Hinterziehungsdelikte im Bereich der direkten Steuern zur Leistung von Rechtshilfe verpflichten, namentlich das Zusatzprotokoll vom 17. März 1978 zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (Bst. b).²⁸

²⁶ Siehe hinten Ziff. 3.

²⁷ Siehe in diesem Zusammenhang den neuen Art. 3 Abs. 4 Bst. c IRSG.

²⁸ Siehe dazu auch hinten Ziff. 3.2.

Art. 67 Abs. 2 Bst. c und d IRSG (Spezialitätsvorbehalt)

Die Bestimmung umschreibt, in welchem Umfang der ersuchende Staat die von der Schweiz auf dem Weg der Rechtshilfe erhaltenen Informationen und Beweismittel verwenden darf. Es gilt der Grundsatz, dass eine Verwendung der erhaltenen Unterlagen nur in Verfahren erlaubt ist, die auf die Verfolgung eines rechtshilfefähigen Delikts abzielen.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene kontrollierte Öffnung der Rechtshilfe bei Fiskaldelikten hat zur Folge, dass der ersuchende Staat die erhaltenen Informationen und Beweismittel unter den in Artikel 3 Absatz 4 Buchstabe c vorgesehenen Bedingungen für die Verfolgung fiskalischer Straftaten gemeinhin verwenden kann.

Absatz 2 von Artikel 67 regelt die Anwendungsmodalitäten und sieht vor, dass der ersuchende Staat die Zustimmung des Bundesamtes für Justiz einholen muss, wenn er die erhaltenen Rechtshilfeakten für einen anderen Zweck beziehungsweise für ein anderes Verfahren als das ursprüngliche verwenden will. Die Buchstaben a-b enthalten Ausnahmen von diesem Erfordernis. Es handelt sich dabei um Fälle, die in einem so engen Zusammenhang mit dem ursprünglichen Rechtshilfeersuchen stehen, dass es sich rechtfertigt, vom Erfordernis der Einholung einer Zustimmung abzusehen.

Dies soll neu auch für Fälle gelten, in denen dem Ersuchen um Rechtshilfe eine Tat zugrunde liegt, für die nach dem vorliegend vorgeschlagenen Artikel 3 Absatz 4 Buchstabe c die Rechtshilfe zulässig ist (Art. 67 Abs. 2 Bst. c und d). Konkret wird es dabei um die Verwendung rechtshilfeweise erhaltener Unterlagen für die Zwecke der Steuerveranlagung und der Nachsteuerverfahren im Ausland gehen. Im Rahmen der vom Bundesrat beschlossenen erweiterten Amtshilfe kann der ersuchende Staat die auf dem Weg der Amtshilfe erhaltenen Informationen nicht nur für ein Steuerstrafverfahren, sondern auch für ein Verfahren betreffend Steuernachforderung verwenden. Bei dieser Sachlage ist es nach der Auffassung des Bundesrates nicht gerechtfertigt, im Bereich der Rechtshilfe eine strengere Regelung vorzusehen und insbesondere von der ersuchenden Behörde zu verlangen, eine spezielle Genehmigung einzuholen, um die für die Verfolgung eines Fiskaldelikts erhaltenen Unterlagen für die Steuerveranlagung oder das Nachsteuerverfahren zu verwenden. Die umfassende Verwendung der Rechtshilfeakten soll in den Staaten zulässig sein, mit denen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen der neuen Generation anwendet (Bst. c), sowie in den Vertragsstaaten der Europaratsinstrumente, die bei Fiskaldelikten eine Verpflichtung zur Leistung von Rechtshilfe vorsehen, namentlich das Zusatzprotokoll vom 17. März 1978 zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (Bst. d).²⁹

Art. 110c IRSG (Übergangsbestimmung)

Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Gesetzesanpassungen sollen für Taten gelten, die nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen begangen worden sind.

Grundsätzlich ist im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen das strafrechtliche Prinzip der Nichtrückwirkung der Strafgesetze nicht anwendbar. Dies, weil das Rechtshilfegesetz keine straf-, sondern nur verfahrensrechtliche Be-

²⁹ Siehe dazu auch hinten Ziff. 3.2.

stimmungen umfasst. Vorliegend geht es aber um die Zusammenarbeit bei Vorliegen von Taten, die zwar bereits heute strafbar waren, für die gemäss geltendem Recht bislang aber keine Rechtshilfe geleistet worden ist. Ausländische Kunden hatten unter anderem auch im Vertrauen auf die geltende schweizerische Rechtsordnung ihr Geld auf Schweizer Banken angelegt. Aufgrund dieser Ausgangslage ist es im Zusammenhang mit solchen Taten daher gerechtfertigt, auf die Rückwirkung bewusst zu verzichten. Dass vor dem Inkrafttreten der Vorlage begangene Taten nicht strafrechtlich verfolgt werden, schliesst zudem nicht aus, dass die erhobenen Informationen für die Steuereinschätzung einer früheren Steuerperiode benutzt werden können.

Ein Anknüpfen an einen früheren oder späteren Zeitpunkt, wie z.B. das Inkrafttreten des jeweils bilateral anwendbaren revidierten DBA, wurde für die neue Regelung der Fiskalrechtshilfe auch geprüft, aber verworfen. Eine solche Lösung würde zu je verschiedenen Regelungen im Verhältnis zu den einzelnen Staaten führen und wäre daher sowohl für die rechtsanwendenden Behörden wie auch für die Rechtsunterworfenen zu wenig gut nachvollziehbar.

3 Übernahme der Zusatzprotokolle des Europarats

3.1 Zweites Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen (SEV Nr. 098)

3.1.1 Überblick

Das Europäische Auslieferungsübereinkommen vom 13. Dezember 1957³⁰, das für die Schweiz seit dem 20. März 1967 in Kraft ist, sieht im Fiskalbereich keine Verpflichtung zur Auslieferung vor. Artikel 5 des Übereinkommens hält fest, dass die Auslieferung für fiskalische strafbare Handlungen nur dann gewährt wird, wenn zwischen den Vertragsparteien eine entsprechende Vereinbarung besteht. Als fiskalische strafbare Handlungen gelten Verstösse gegen das Abgaben-, Steuer-, Zoll- und Devisenstrafrecht.

Das Zweite Zusatzprotokoll vom 17. März 1978³¹ zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen weicht diese Regelung auf. Kapitel II des Zusatzprotokolls ändert den Wortlaut von Artikel 5 des Übereinkommens und gibt ihm eine verpflichtende Form. Die fiskalischen strafbaren Handlungen werden gemäss Artikel 2 des Zusatzprotokolls zu einem Auslieferungsdelikt und sind wie die gemeinrechtlichen strafbaren Handlungen zu behandeln. Die Vertragsparteien müssen somit die Auslieferung gewähren, wenn die nach dem Recht des ersuchenden Staates fiskalische strafbare Handlung (d.h. eine Verletzung von Abgaben-, Steuer-, Zoll- oder Devisenbestimmungen) ebenfalls eine fiskalische strafbare Handlung nach dem Recht des ersuchten Staates darstellt. Diese Regelung gilt unabhängig davon, ob zwischen den Vertragsparteien eine Vereinbarung besteht. Das Zusatzprotokoll räumt indessen den Vertragsparteien die Möglichkeit ein, Kapitel II nicht oder nur hinsichtlich

³⁰ SR 0.353.1

³¹ SR 0.353.12

bestimmter in Artikel 2 bezeichneter strafbarer Handlungen oder Kategorien von strafbaren Handlungen anzunehmen.³²

Die Schweiz hat das Zusatzprotokoll am 11. März 1985 mit einem Vorbehalt ratifiziert. Gestützt auf den Bundesbeschluss vom 13. Dezember 1984³³ erklärte die Schweiz, Kapitel II nicht anzuwenden. Diesen Vorbehalt hatte die Schweiz bereits anlässlich der Unterzeichnung des Zusatzprotokolls angebracht.

3.1.2 Geltende Rechtslage

Das Rechtshilfegesetz hält den Ausschluss der Auslieferung für Fiskaldelikte in Artikel 3 Absatz 3 ausdrücklich fest. Hinter diesem Grundsatz steht der Gedanke, dass ein Staat nicht die fiskalischen Einnahmen eines anderen Staates zu schützen habe. Als sich im Verlauf der Jahre abzeichnete, dass die Wirtschaftskriminalität im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung und Steuerumgehung eine ernsthafte Gefahr für den Staat selbst darstellen kann, wurde das Auslieferungsverbot für Fiskaldelikte in Europa schrittweise gelockert.³⁴

Die Schweiz hob das Auslieferungsverbot gegenüber den EU-Mitgliedstaaten im Rahmen der Schengen-Assoziation für den Bereich der indirekten Steuern auf. Das Schengener Durchführungsübereinkommen³⁵ sieht eine Verpflichtung zur Auslieferung für die Delikte der indirekten Fiskalität vor. Zu keinem anderen Ergebnis für die Schweiz würde das EU-Auslieferungsübereinkommen von 1996³⁶ führen, das ebenfalls Schengen-relevante Bestimmungen enthält, die von der Schweiz aber zurzeit noch nicht angewendet werden müssen. Dieses Übereinkommen schafft zwar eine Verpflichtung zur Auslieferung für alle fiskalischen strafbaren Handlungen, die Vertragsparteien haben aber die Möglichkeit, mittels einseitiger Erklärung die Auslieferung weiterhin nur auf strafbare Handlungen im Bereich der Verbrauchssteuern, der Mehrwertsteuer und der Zollabgaben, also auf die indirekte Fiskalität, zu beschränken (Art. 6 Abs. 3 EU-Auslieferungsübereinkommen). Mit Blick auf ein künftiges Inkrafttreten des Übereinkommens hat die Schweiz eine entsprechende Erklärung abgegeben.³⁷ Im Bereich der direkten Steuern ist die Auslieferung damit nach heutiger Rechtslage weiterhin ausgeschlossen.

³² Siehe Art. 9 Abs. 2 des Zusatzprotokolls.

³³ Art. 1 Abs. 1 Bst. b des Bundesbeschlusses vom 13. Dez. 1984 (AS **1985** 712)

³⁴ Botschaft des Bundesrats vom 31. Aug. 1983 (BB1 **1983** IV 121, Ziff. 322)

³⁵ Übereinkommen vom 19. Juni 1990 zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen (SDÜ; ABl. L 239 vom 22.9.2000, S. 19, Art. 63 in Verbindung mit Art. 50)

³⁶ Übereinkommen vom 27. Sept. 1996 über die Auslieferung zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (ABl. C 313 vom 23.10.1996, S. 12)

³⁷ Abkommen vom 26. Okt. 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Europäischen Union und der Europäischen Gemeinschaft über die Assoziierung dieses Staates bei der Umsetzung, Anwendung und Entwicklung des Schengen-Besitzstands (mit Anhängen und Schlussakte); SR **0.362.31** (Erklärung im Anschluss an die Vereinbarte Niederschrift zu den Verhandlungen)

Eine teilweise Abschwächung des Auslieferungsverbots findet sich auch im Auslieferungsvertrag mit den USA³⁸, der die Auslieferung für Fiskaldelikte als fakultativen Verweigerungsgrund vorsieht.

3.1.3 Rückzug des Fiskalvorbehalts

Der Bundesrat will die Zusammenarbeit im Bereich der Fiskaldelikte im Verhältnis zu Staaten ausdehnen, mit denen die Schweiz ein DBA anwendet, das die Anforderungen von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens erfüllt. Zu diesem Zweck wird eine Revision von Artikel 3 Absatz 3 des Rechtshilfegesetzes vorgeschlagen.³⁹ Als Konsequenz dieses Entscheids drängt sich auch im Verhältnis zu den Vertragsstaaten des Zusatzprotokolls des Europarats eine Öffnung auf, um auch hier den internationalen bzw. den europäischen Standard erreichen zu können. Denn nicht alle diese Staaten haben mit der Schweiz ein neues oder revidiertes DBA abgeschlossen. Das Zusatzprotokoll geht zudem über den Anwendungsbereich der DBA hinaus und erstreckt sich auf sämtliche Abgaben-, Steuer-, Zoll- oder Devisenbestimmungen. Der bisherige Ausschluss der Auslieferung für Fiskaldelikte lässt sich im Lichte der neuen schweizerischen Fiskalpolitik und der Rechtsentwicklung in Europa nicht mehr rechtfertigen. Keine andere Vertragspartei des Zusatzprotokolls hat die Auslieferung für Fiskaldelikte ausgeschlossen.⁴⁰ Aufgrund der gemeinsamen Werte und der engen Partnerschaft mit der Staatengruppe des Europarats drängt sich im Fiskalbereich eine einheitliche Regelung auf. Der Bundesrat schlägt deshalb vor, den Vorbehalt zu Kapitel II des Zusatzprotokolls zurückzuziehen. Dies erlaubt der Schweiz, künftig Personen für Steuerdelikte auszuliefern, die mit einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr bedroht sind.

3.2 Zusatzprotokoll zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen (SEV Nr. 099)

3.2.1 Überblick

Das Europäische Übereinkommen vom 20. April 1959⁴¹ über die Rechtshilfe in Strafsachen, das für die Schweiz seit dem 20. März 1967 in Kraft ist, gibt den Vertragsparteien in Artikel 2 Buchstabe a die Möglichkeit, die Zusammenarbeit bei fiskalischen strafbaren Handlungen zu verweigern.

Das Zusatzprotokoll vom 17. März 1978 zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen ändert und ergänzt das Übereinkommen in verschiedenen Punkten. Es hebt die Möglichkeit der Verweigerung der Rechtshilfe bei Steuerstraftaten auf und erweitert die Rechtshilfe in Bezug auf die Vollstreckung von Strafen und ähnliche Massnahmen sowie bei der gegenseitigen Unterrichtung über mögliche Vorstrafen. Mit Ausnahme der Rechtshilfe bei fiskalischen strafbaren

³⁸ Auslieferungsvertrag vom 14. Nov. 1990 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika (SR **0.353.933.6**; Art. 3 Abs. 3)

³⁹ Siehe vorne Ziff. 2.

⁴⁰ Ratifikationsstand und Erklärungen sind abrufbar unter: <http://conventions.coe.int/>

⁴¹ SR **0.351.1**

Handlungen enthält das Zusatzprotokoll Verpflichtungen, welche die Schweiz schon mit Nachbarstaaten eingegangen ist.⁴²

Die Schweiz unterzeichnete das Zusatzprotokoll am 17. November 1981 mit dem Vorbehalt, sie nehme Kapitel I (Zusammenarbeit für fiskalische strafbare Handlungen) nur insoweit an, als die fiskalische strafbare Handlung einen Abgabebetrug nach ihrer eigenen Gesetzgebung darstelle.⁴³ Vorlage für den Vorbehalt bildete Artikel 3 Absatz 3 des Rechtshilfegesetzes, das die eidgenössischen Räte am 20. März 1981 nach langwierigen Diskussionen verabschiedet hatten.

Im August 1983 unterbreitete der Bundesrat den eidgenössischen Räten das Zusatzprotokoll zur Genehmigung mit dem Vorbehalt, den die Schweiz anlässlich der Unterzeichnung angebracht hatte.⁴⁴ Die Räte lehnten diesen Vorbehalt ab. Der Nationalrat beschloss am 4. Juni 1984, das Zusatzprotokoll unter Ausschluss von Kapitel I zu genehmigen. Der Ständerat schloss sich am 24. September 1985 diesem Entscheid an.⁴⁵ In der Folge entschied der Bundesrat, aus rechtspolitischen Gründen auf die Ratifikation des Zusatzprotokolls zu verzichten und den eidgenössischen Räten zu gegebener Zeit eine neue Ratifikationsbotschaft vorzulegen.⁴⁶

3.2.2 **Geltende Rechtslage**

Das Zusatzprotokoll wurde von 40 Europaratstaaten ratifiziert. Drei aussereuropäische Staaten - Israel, Chile, Korea - sind ihm beigetreten. Neben der Schweiz haben Andorra, Bosnien-Herzegowina, Liechtenstein, Malta, Monaco und San Marino das Zusatzprotokoll nicht ratifiziert.⁴⁷

Das Rechtshilfegesetz schliesst eine Zusammenarbeit für Fiskaldelikte aus. Es gibt indessen Ausnahmen:

- Bei Vorliegen eines Abgabebetrugs kann die Schweiz nach Artikel 3 Absatz 3 Buchstabe a akzessorische Rechtshilfe leisten (d.h. für die Beweiserhebung). Die Rechtshilfeverordnung⁴⁸ präzisiert in Artikel 24 den Begriff des Abgabebetrugs und umschreibt die Voraussetzungen für die Zusammenarbeit. Ein Ersuchen darf nicht allein mit der Begründung abgelehnt werden, dass das schweizerische Recht nicht dieselbe Art von Abgaben oder gar keine Abgabenbestimmungen derselben Art enthält (Art. 24 Abs. 2 IRSV). Rechtshilfe bei Abgabebetrug kann gewährt werden, wenn aus dem Ersuchen eindeutig hervorgeht, dass die Tatbestandsmerkmale dieser Straftat nach schweizerischem Recht erfüllt sind.⁴⁹

⁴² Siehe hinten Ziff. 3.2.4.

⁴³ Ratifikationsstand und Erklärungen sind abrufbar unter: [http://conventions.coe.int/Botschaft des Bundesrats vom 31. Aug. 1983 \(BBl 1983 IV 121 Beilage 1, S. 153\)](http://conventions.coe.int/Botschaft%20des%20Bundesrats%20vom%2031.%20Aug.%201983%20(BBl%201983%20IV%20121%20Beilage%201,%20S.%20153)%20AB%201985%20N%201794-95;%20Bundesbeschluss%20vom%204.%20Okt.%20betreffend%20das%20Zusatzprotokoll%20des%20Europarats%20auf%20dem%20Gebiete%20der%20internationalen%20Rechtshilfe%20in%20Strafsachen%20(BBl%201985%20II%201346)%20Präsidialentscheid%20vom%2030.%20Dez.%201985)

⁴⁴ AB 1985 N 1794-95; Bundesbeschluss vom 4. Okt. betreffend das Zusatzprotokoll des Europarats auf dem Gebiete der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (BBl 1985 II 1346)

⁴⁵ Präsidialentscheid vom 30. Dez. 1985

⁴⁶ Stand: März 2012

⁴⁷ Verordnung vom 24. Febr. 1982 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfeverordnung, IRSV); SR 351.11

⁴⁸ Siehe vorne Ziff. 1.2 (Wegleitung Ziff. 2.3.3).

- Bei einem qualifizierten Abgabebetrug im Bereich der indirekten Steuern (Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren) ist nach Artikel 3 Absatz 3 Buchstabe b eine umfassende Zusammenarbeit mit den ausländischen Justizbehörden möglich.
- Rechtshilfe in Fiskalsachen ist nach Artikel 63 Absatz 5 zulässig, wenn sie der Entlastung der strafrechtlich verfolgten Person dient.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann die Schweiz die Bestimmungen zum Abgabebetrug anwenden, auch wenn in einem völkerrechtlichen Instrument keine Verpflichtung zur Zusammenarbeit im Fiskalbereich besteht. Massgebend ist, dass das innerstaatliche Recht für die Zusammenarbeit günstiger ist als das Staatsvertragsrecht.⁵⁰

Eine weitere Ausnahme besteht mit der EU. Im Rahmen der "Bilateralen II", namentlich im Rahmen der Schengen-Assoziation⁵¹ und des Betrugsbekämpfungsabkommens⁵², ist die Schweiz Verpflichtungen im Bereich der Rechtshilfe in Fiskalsachen eingegangen.⁵³ Bereits zu einem früheren Zeitpunkt hatte sich die Schweiz im Verhältnis zu Italien zur Leistung von Rechtshilfe im Fall von Abgabebetrug verpflichtet.⁵⁴

3.2.3 Ratifikation des Zusatzprotokolls (ohne Fiskalvorbehalt)

Mit der vorgeschlagenen Revision von Artikel 3 Absatz 3 des Rechtshilfegesetzes erweitert die Schweiz die Rechtshilfe im Bereich der direkten und indirekten Fiskalität im Verhältnis zu Staaten, mit denen ein DBA der neuen Generation in Kraft ist,⁵⁵ und ermöglicht mit diesen Staaten die Zusammenarbeit bei Devisenstrafsachen. Die Schweiz geht damit bei der Fiskalität insofern über die geltende Regelung mit den EU-Mitgliedstaaten hinaus, als Artikel 50 des Schengener Durchführungsübereinkommens⁵⁶ und Artikel 2 des Betrugsbekämpfungsabkommens die Verpflichtung zur Leistung von Rechtshilfe auf die indirekten Steuern beschränken. Erst das Inkrafttreten des Protokolls von 2001⁵⁷ zum EU-Rechtshilfeübereinkommen für die Schweiz wird zwar grundsätzlich eine Ausdehnung der Rechtshilfe auf die direkte Fiskalität und damit eine Zusammenarbeit bei einer Verletzung von Abgaben-, Steuer-, Zoll- und Devisenbestimmungen beinhalten.⁵⁸ Auch in diesem Fall könnte die Schweiz aufgrund der im Rahmen der Schengen-Verhandlungen erreichten Verhandlungslösung aber bei Hinterziehungsdelikten im Bereich der direkten Fiska-

⁵⁰ Wegleitung Ziff. 2.6.2

⁵¹ SR **0.362.31**

⁵² SR **0.351.926.81**

⁵³ Siehe auch Ziff. 3.2.3.

⁵⁴ SR **0.351.945.41** (Art. II Abs. 3)

⁵⁵ Siehe vorne Ziff. 1.1.

⁵⁶ Schengener Durchführungsübereinkommen vom 19. Juni 1990 (SDÜ); Amtsblatt der Europäischen Union ABI. L 239 vom 22.9.2000, S. 19

⁵⁷ Protokoll vom 16. Okt. 2001 zu dem Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (ABI. C 326 vom 21. Nov. 2001, S. 2). Für die ersten acht Mitgliedstaaten am 5. Okt. 2005 in Kraft getreten, danach abhängig vom Ratifikationszeitpunkt gestaffelt. Für die Schweiz ist das Protokoll bzw. dessen Schengen-relevanter Art. 8 zurzeit noch nicht anwendbar.

⁵⁸ Art. 8 des Protokolls von 2001 wird Art. 50 des Schengener Durchführungsübereinkommens aufheben.

lität Ersuchen um Durchsuchung und Beschlagnahme (etwa von Bankunterlagen) ablehnen.⁵⁹

Im Zuge der vorgeschlagenen Revision des Rechtshilfegesetzes ist es angebracht, dass die Schweiz die Rechtshilfe im Fiskalbereich auch im Verhältnis zu den Vertragsstaaten des Zusatzprotokolls des Europarats erweitert. Die gemeinsamen Werte und die langjährige enge Zusammenarbeit mit der Staatengruppe des Europarats bilden eine gute Basis, damit die Schweiz den Europarat-Standard übernimmt und Rechtshilfe für fiskalische strafbare Handlungen gewährt.

Aus diesen Gründen schlägt der Bundesrat vor, das Zusatzprotokoll des Europarats zu ratifizieren und auf einen Vorbehalt zu Kapitel I (Fiskalische strafbare Handlungen) zu verzichten. Es sollte insbesondere davon abgesehen werden, die Rechtshilfe bei Fiskaldelikten an eine Wertgrenze zu knüpfen, wie dies beispielsweise das Schengener Durchführungsübereinkommen (Art. 50 Abs. 4) und das Betrugsbekämpfungsabkommen (Art. 3) vorsehen. Eine Beschränkung der Zusammenarbeit auf Fälle, in denen der hinterzogene Betrag oder der Warenwert einen Sockelbetrag erreicht, würde international auf Kritik stossen, weil kein Vertragsstaat des Zusatzprotokolls einen solchen Vorbehalt gemacht hat.⁶⁰ Das noch nicht in Kraft getretene Protokoll von 2001 zum EU-Rechtshilfeübereinkommen soll in Zukunft den in Artikel 50 Absatz 4 des Schengener Durchführungsübereinkommens vorgesehenen Schwellenwert für die Zusammenarbeit aufheben⁶¹, und auch die neuesten Zusammenarbeitsinstrumente der EU sehen keine Wertgrenze mehr vor. Es gilt auch zu bedenken, dass ein Fall, der in der Schweiz einen Bagatellfall darstellen mag, in einem Staat mit schlechter Wirtschaftslage anders eingestuft wird. Allein die Einreichung eines Rechtshilfeersuchens weist auf die Bedeutung hin, die der ersuchende Staat dem Fall beimisst.⁶²

3.2.4 Kernbestimmungen des Zusatzprotokolls

Das Zusatzprotokoll ist in der ersten Ratifikationsbotschaft des Bundesrats vom 31. August 1983⁶³ ausführlich kommentiert. Da diese Botschaft im Bundesblatt nicht elektronisch veröffentlicht ist, werden nachfolgend die wesentlichen Punkte der bundesrätlichen Erläuterungen zum Inhalt der vier Kapitel wiedergegeben. Zur besseren Verständlichkeit sind die einzelnen Kapitel mit einem Titel versehen, der im Text des Zusatzprotokolls nicht figuriert.

⁵⁹ Art. 51 Schengener Durchführungsübereinkommen in Verbindung mit der Erklärung der Schweiz zur Rechtshilfe in Strafsachen in der Schlussakte zum Schengen-Assoziierungsabkommen (SR 0.362.31)

⁶⁰ Ratifikationsstand und Erklärungen sind abrufbar unter:
<http://conventions.coe.int/Treaty/Commun/QueVoulezVous.asp?NT=099&CM=1&DF=03/10/2011&CL=GER>

⁶¹ Art. 8 Abs. 3

⁶² Z.B. BGE 1A.247/2004 vom 25. Nov. 2004, E. 2.2 (Deliktsumsatz EUR 1'100.--, ersuchender Staat: Estland)

⁶³ BB1 1983 IV 121 Ziff. 33

Kapitel I - Fiskalische strafbare Handlungen

Art. 1

Das Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen erlaubt den Vertragsparteien die Rechtshilfe zu verweigern, wenn sich das Ersuchen auf strafbare Handlungen bezieht, die von der ersuchten Vertragspartei als fiskalische strafbare Handlungen angesehen werden (Art. 2 Bst. a). Das Zusatzprotokoll schafft in Artikel 1 für diese Kategorie von strafbaren Handlungen eine Verpflichtung zur Zusammenarbeit. Jede Vertragspartei kann sich anlässlich der Unterzeichnung oder Ratifikation des Zusatzprotokolls das Recht vorbehalten, gewisse Kategorien von strafbaren Handlungen auszuschliessen (Art. 8 Abs. 2). Der Begriff der fiskalischen strafbaren Handlungen wird weder im Übereinkommen noch im Zusatzprotokoll näher definiert. Der Erläuternde Bericht zum Zusatzprotokoll verweist für die Begriffsbestimmung auf Artikel 5 des Auslieferungsübereinkommens. Dort werden als fiskalische strafbare Handlungen die Abgaben-, Steuer-, Zoll- und Devisenstrafsachen erwähnt.⁶⁴ Das Zweite Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen übernimmt diesen Begriff.⁶⁵ Ein weiterer Hinweis, dass die fiskalischen strafbaren Handlungen bei der Rechtshilfe die gleiche Bedeutung haben, findet sich in Artikel 2 Absatz 2 des Zusatzprotokolls. Ein Rechtshilfeersuchen darf nicht mit der Begründung abgelehnt werden, dass das Recht der ersuchten Vertragspartei u. a. keine Abgaben-, Steuer-, Zoll- und Devisenbestimmungen derselben Art wie das Recht der ersuchenden Vertragspartei vorsieht. Im Übrigen deckt sich die Vorbehaltsklausel (Art. 8 Abs. 2 Bst. a) in diesem Punkt mit derjenigen im Zweiten Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen.⁶⁶

Art. 2

Diese Bestimmung hält fest, unter welchen Voraussetzungen die beidseitige Strafbarkeit als gegeben gilt, wenn bei der Erledigung eines Rechtshilfeersuchens eine Durchsuchung oder eine Beschlagnahme von Gegenständen notwendig ist. *Absatz 1* legt den Grundsatz fest. Verlangt eine Vertragspartei, dass bei einem Ersuchen um Durchsuchung oder Beschlagnahme von Gegenständen die zugrunde liegende Handlung nach dem Recht des ersuchenden und des ersuchten Staates strafbar ist, so gilt diese Bedingung bei fiskalischen strafbaren Handlungen als erfüllt, wenn die Tat in der ersten Vertragspartei strafbar ist und in der zweiten Vertragspartei einer strafbaren Handlung derselben Art entspricht. *Absatz 2* präzisiert den Grundsatz dahingehend, dass ein Ersuchen um Beschlagnahme oder Durchsuchung nicht mit der Begründung abgelehnt werden darf, das Recht der ersuchten Vertragspartei kenne nicht dieselbe Art von Abgaben oder Steuern oder sehe keine Abgaben-, Steuer-, Zoll- oder Devisenvorschriften derselben Art wie das Recht der ersuchenden Vertragspartei vor.

⁶⁴ Rapport explicatif relatif au Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, Ziff. 12;
<http://conventions.coe.int/Treaty/fr/Reports/Html/099.htm>

⁶⁵ SR **0.351.12**; Art. 2

⁶⁶ Vgl. Art. 9 Abs. 2 Bst. b des Zweiten Zusatzprotokolls zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen (SR **0.351.12**).

Diese Bestimmung ist für die Schweiz insofern wichtig, als sie bei der Ratifikation des Übereinkommens den Vorbehalt angebracht hat, dass sie die Vollziehung eines Rechtshilfeersuchens, das die Anwendung irgendeiner Zwangsmassnahme erfordert, der beidseitigen Strafbarkeit unterwirft.⁶⁷

Kapitel II - Rechtshilfe betreffend Vollstreckung von Strafen und ähnliche Massnahmen

Art. 3

Das Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen schliesst jede Rechtshilfe bei der Vollstreckung von Strafentscheiden aus (Art. 1 Abs. 2). Der Hauptgrund dieses Ausschlusses ist, dass das Übereinkommen nur für Verfahren vor Justizbehörden anwendbar ist, währenddem Vollstreckungsmassnahmen in einzelnen Ländern in die Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden fallen.

Das Ziel des Zusatzprotokolls besteht nicht in der Schaffung einer Vollstreckungsvereinbarung, sondern dient dem Informationsaustausch im Zusammenhang mit dem Strafvollzug. Das Zusatzprotokoll erweitert den Anwendungsbereich des Übereinkommens einerseits mit Bezug auf die Zustellung von Dokumenten betreffend die Vollstreckung einer Strafe oder ähnlichen Massnahmen, wie die Eintreibung einer Busse oder die Zahlung von Verfahrenskosten (Art. 3 Bst. a). Andererseits ist gemäss Artikel 3 Buchstabe b Rechtshilfe auch für bestimmte Massnahmen im Hinblick auf die Vollstreckung einer Strafe zulässig (bedingter Strafvollzug, bedingte Entlassung, Verschiebung des Strafantritts, usw.). Mit der Ausdehnung des Anwendungsbereichs soll unter anderem ermöglicht werden, der verurteilten Person, die sich im Ausland befindet, Mitteilungen über den Zeitpunkt des Strafantritts, die Änderung von Weisungen über ihr Verhalten bei einem bedingten Strafvollzug oder über den allfälligen Widerruf einer bedingt aufgeschobenen Strafe zukommen zu lassen.

Gehen die zuzustellenden Urkunden nicht von einer Justizbehörde aus oder werden die Massnahmen nicht von einer Justizbehörde angeordnet, findet die Bestimmung nur Anwendung, wenn die betroffene Vertragspartei diese Behörde als zuständig bezeichnet und eine entsprechende Erklärung zu Artikel 24 des Übereinkommens abgegeben hat.

Für die Schweiz ist diese Regelung nicht neu. Sie entspricht weitgehend den Artikeln 63 Absatz 3 Buchstabe c und 94 Absatz 4 des Rechtshilfegesetzes. Sie findet

⁶⁷ Vorbehalt der Schweiz zu Art. 5 Abs. 1 des Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen (SR **0.351.1**); Art. 3 des Bundesbeschlusses vom 27. Sept. 1966 (AS **1967** 809)

sich teilweise auch in den von der Schweiz mit Österreich⁶⁸, Deutschland⁶⁹, Frankreich⁷⁰ und Italien⁷¹ abgeschlossenen Zusatzverträgen zum Übereinkommen.

Kapitel III - Austausch von Strafnachrichten

Art. 4

Das Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen sieht in Artikel 22 vor, dass sich die Vertragsparteien mindestens einmal jährlich automatisch Strafnachrichten über deren Staatsangehörige mitteilen (d.h. im Strafregister eingetragene Verurteilungen und Massnahmen). Das Zusatzprotokoll ergänzt diese Bestimmung in Artikel 4. Eine Vertragspartei kann neben den automatisch erhaltenen Strafnachrichten weitere Auskünfte, wie beispielsweise Urteilskopien oder Kopien von Massnahmen, oder andere Informationen verlangen, die sich auf einen bestimmten Fall beziehen. Diese Mitteilungen erfolgen nur auf Ersuchen und müssen über die Justizministerien übermittelt werden. Die zusätzlichen Informationen bezwecken, der ersuchenden Vertragspartei den Entscheid zu erleichtern, ob sich im Anschluss an das ausländische Urteil landesinterne Massnahmen aufdrängen.

Diese Regelung ist für die Schweiz nicht neu. Sie deckt sich mit den in Artikel 63 des Rechtshilfegesetzes enthaltenen Grundsätzen und entspricht den Regelungen, welche die Schweiz mit den Nachbarstaaten Österreich⁷², Deutschland⁷³, Frankreich⁷⁴ und Italien⁷⁵ vereinbart hat.

Kapitel IV - Schlussbestimmungen

Die Schlussbestimmungen in Kapitel IV entsprechen denjenigen in anderen Übereinkommen des Europarats. Sie regeln das Verfahren für das Inkrafttreten des Zusatzprotokolls (Art. 5), die Beitrittsmodalitäten (Art. 6), die territoriale Geltung (Art. 7) und die Kündigung (Art. 11). Das Kapitel enthält ferner eine Vorbehaltsklausel (Art. 8), eine Regelung über das Verhältnis des Zusatzprotokolls zu anderen zwischenstaatlichen Rechtshilfevereinbarungen (Art. 9), eine Streitbeilegungsklausel

⁶⁸ Vertrag vom 13. Juni 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Ergänzung des Europäischen Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. April 1959 und die Erleichterung seiner Anwendung (SR **0.351.916.32**; Art. I Abs. 3)

⁶⁹ Vertrag vom 13. Nov. 1969 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Ergänzung des Europäischen Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. April 1959 und die Erleichterung seiner Anwendung (SR **0.351.913.61**; Art. I)

⁷⁰ Vertrag vom 28. Okt. 1996 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik zur Ergänzung des Europäischen Übereinkommens vom 20. April 1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen (SR **0.351.934.92**; Art. I Abs. 2)

⁷¹ Vertrag vom 10. Sept. 1998 zwischen der Schweiz und Italien zur Ergänzung des Europäischen Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. April 1959 und zur Erleichterung seiner Anwendung (SR **0.351.945.41**; Art. II Abs. 2)

⁷² SR **0.351.916.32**; Art. XIV Abs. 2

⁷³ SR **0.351.913.61**; Art. XIII Abs. 2

⁷⁴ SR **0.351.934.92**; Art. XIX Abs. 2

⁷⁵ SR **0.351.945.41**; Art. XXVII

(Art. 10) sowie Notifikationspflichten des Generalsekretariats des Europarats (Art. 12). Diese Bestimmungen geben zu keinen besonderen Bemerkungen Anlass.

4 Auswirkungen

4.1 Auswirkungen auf den Bund und die Kantone

Die vorgeschlagene Öffnung der internationalen Rechtshilfe bei den Fiskaldelikten wird für die zuständigen Behörden des Bundes und der Kantone Mehrarbeit bringen. Ein zusätzlicher Arbeitsanfall ist vor allem im Bereich der akzessorischen Rechtshilfe im Zusammenhang mit ausländischen Verfahren wegen Steuerhinterziehung zu erwarten. Auf dem Gebiet der Auslieferung dürften Steuerbetrugsfälle im Vordergrund stehen. Steuerhinterziehung ist im geltenden Schweizer Recht nicht mit Freiheitsstrafe bedroht und deshalb nur im Zusammenhang mit anderen Delikten auslieferungsfähig. Ausnahmen, in denen eine Auslieferung möglich ist, finden sich zurzeit einzig in bestimmten Bereichen der indirekten Fiskalität mit Bezug auf Hinterziehungsdelikte bei Vorliegen erschwerender Umstände.⁷⁶ Diese Rechtslage könnte sich bei einer Revision des Steuerstrafrechts ändern. Wie hoch der vermutete Mehraufwand sein wird und wie er sich finanziell auf die eidgenössischen und kantonalen Behörden auswirken wird, hängt massgeblich von der Anzahl und der Komplexität der ausländischen Ersuchen sowie von der Dauer der Verfahren in der Schweiz ab. Im jetzigen Zeitpunkt ist dieser Mehraufwand noch nicht abschätzbar und lässt sich nicht genau beziffern.

4.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Die Ausweitung der internationalen Rechtshilfe im Bereich der Fiskaldelikte ist ein wichtiger Meilenstein. Die Schweiz wird vermutlich vermehrt Rechtshilfeersuchen wegen Steuerhinterziehungsverfahren von den Europaratstaaten und den Staaten erhalten, mit denen ein DBA der neuen Generation besteht. Dies dürfte indessen keine massive Schwächung des schweizerischen Werk- und Finanzplatzes zur Folge haben. Die Zusammenarbeit der Justizbehörden bei der Verfolgung der Fiskalkriminalität bildet eine Ergänzung zur Amtshilfe. Wenn die Amtshilfebehörden im Rahmen der neuen Doppelbesteuerungsabkommen bei Steuerhinterziehungsfällen mit dem Ausland zusammenarbeiten können, so ist es folgerichtig, dass den Justizbehörden diese Möglichkeit auch offensteht. Die neue Strategie des Bundesrats dürfte sich für die Schweiz insgesamt neutral auswirken. Kurzfristig mag es bei den ausländischen Kunden der Schweizer Banken zu einer Verunsicherung und zu einem Abfluss der Gelder kommen, was dem Standort Schweiz in gewisser Weise abträglich sein mag. Mittel- und langfristig dürfte die neue Strategie den Finanzsektor festigen. Klare rechtliche Rahmenbedingungen machen die Schweizer Banken zu einem verlässlichen Partner. Dies erhöht die Wettbewerbsfähigkeit und stärkt den Werk- und Finanzplatz unseres Landes. Dadurch gewinnt der Finanzplatz Schweiz an internatio-

⁷⁶ Vgl. z.B. Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20; Art. 97 Abs. 2), Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0; Art. 118 Abs. 3).

naler Bedeutung, womit einem wichtigen Anliegen der schweizerischen Aussenwirtschaftspolitik Rechnung getragen wird.

5 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist in der Botschaft vom 25. Januar 2012⁷⁷ über die Legislaturplanung 2011–2015 angekündigt.

6 Rechtliche Aspekte

6.1 Verfassungsmässigkeit

Die vorgeschlagenen Gesetzesänderungen stützen sich auf Artikel 54 Absatz 1 und 173 Absatz 2 des Bundesverfassung (BV)⁷⁸.

Die Übernahme der Zusatzprotokolle des Europarats im Bereich der Auslieferung (Rückzug des Fiskalvorbehalts) und der Rechtshilfe in Strafsachen (Ratifikation) stützt sich auf Artikel 54 Absatz 1 BV, wonach der Bund für die auswärtigen Angelegenheiten zuständig ist. Der Abschluss völkerrechtlicher Verträge fällt damit in seine Zuständigkeit. Der Bundesrat unterzeichnet die völkerrechtlichen Verträge mit ausländischen Staaten und unterbreitet diese der Bundesversammlung zur Genehmigung (Art. 184 Abs. 2 BV). Der Rückzug eines Vorbehalts zu einem völkerrechtlichen Vertrag kommt einer Vertragsänderung gleich und obliegt der parlamentarischen Genehmigung. Gemäss Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Genehmigung von völkerrechtlichen Verträgen Sache der Bundesversammlung.

6.2 Erlassform

Nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterliegen völkerrechtliche Verträge dem fakultativen Referendum, wenn sie wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Nach Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002⁷⁹ sind unter rechtsetzenden Normen jene Bestimmungen zu verstehen, die in unmittelbar verbindlicher und generell-abstrakter Weise Pflichten auferlegen, Rechte verleihen oder Zuständigkeiten festlegen. Als wichtig gelten Bestimmungen, die auf der Grundlage von Artikel 164 Absatz 1 BV in der Form eines Bundesgesetzes erlassen werden müssten.

Die beiden Zusatzprotokolle des Europarats enthalten wichtige rechtsetzende Bestimmungen. Sie begründen für die Schweiz die Verpflichtung, für fiskalische strafbare Handlungen zusammenzuarbeiten. Der Rückzug des Vorbehalts zu Kapitel I des Zweiten Zusatzprotokolls zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen schafft eine Auslieferungsverpflichtung im Bereich der Fiskaldelikte. Mit der Ratifikation des Zusatzprotokolls zum Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe

⁷⁷ BBl 2012 481, 561 und 614

⁷⁸ SR 101

⁷⁹ SR 172.10

in Strafsachen muss die Schweiz für Fiskaldelikte Rechtshilfe leisten und im Bereich der Strafvollstreckung Zustellungsaufgaben übernehmen. Diese Verpflichtungen haben Auswirkungen auf die Rechte und Pflichten von Einzelpersonen und übertragen den zuständigen Behörden entsprechende Kompetenzen. Die Bestimmungen müssen als wichtig angesehen werden, da sie gemäss Artikel 164 Absatz 1 BV nur in der Form eines Bundesgesetzes erlassen werden könnten, wenn sie auf nationaler Ebene erlassen werden müssten. Der Genehmigungsbeschluss ist deshalb dem fakultativen Referendum nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV zu unterstellen.

6.3 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Die Vorlage hat eine Änderung der gesetzlichen Grundlagen im Bereich der Rechtshilfe in Fiskalsachen zum Ziel, mit der das internationale Rechtshilferecht in Strafsachen an die Amtshilfe in Fiskalsachen angepasst wird. Im Zuge dieser Gesetzesänderung soll die Lücke im Verhältnis zu den Partnern eines DBA der neuen Generation bzw. zu den Vertragsstaaten der einschlägigen Europaratsinstrumente geschlossen werden, die bei der Zusammenarbeit im Fiskalbereich besteht. Mit der Übernahme der Zusatzprotokolle des Europarats zum Auslieferungs- und zum Rechtshilfeübereinkommen richtet die Schweiz ihre Rechtshilfepolitik auf den europäischen Standard aus. Die Vorlage steht damit im Einklang mit dem europäischen Recht. Für Einzelheiten wird auf die Ausführungen unter Ziffer 1.5 verwiesen. Die vorgeschlagene Regelung liegt ebenfalls auf der Linie der über Europa hinausgehenden multilateralen Übereinkommen neueren Datums.⁸⁰

⁸⁰ Siehe etwa das Übereinkommen der Vereinten Nationen vom 15. Nov. 2000 gegen die grenzüberschreitende organisierte Kriminalität (SR **0.311.54**; Art. 18 Abs. 22) oder das Übereinkommen der Vereinten Nationen vom 31. Okt. 2003 gegen Korruption (SR **0.311.56**; Art. 46 Abs. 22).

Geltendes Recht	Vernehmlassungsentwurf
<p>SR 351.1</p> <p>Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG)</p>	<p>SR 351.1</p> <p>Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG)</p> <p>Änderung</p>
<p>Art. 3 Art der Tat</p> <p>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:</p> <p>a. einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil dieses Gesetzes, wenn ein Abgabebetrug Gegenstand des Verfahrens ist;</p> <p>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.</p>	<p>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 Absatz 4.</p> <p>⁴ Es wird entsprochen:</p> <p>a. einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil dieses Gesetzes, wenn ein Abgabebetrug Gegenstand des Verfahrens ist;</p> <p>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;</p> <p>c. einem Ersuchen nach allen Teilen dieses Gesetzes, wenn:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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.
<p>Art. 64 Zwangsmassnahmen</p> <p>¹ Massnahmen nach Artikel 63, welche die Anwendung prozessualen Zwanges erfordern, dürfen nur angeordnet werden, wenn aus der Darstellung des Sachverhalts hervorgeht, dass die im Ausland verfolgte Handlung die objektiven Merkmale eines nach</p>	

<p>schweizerischem Recht strafbaren Tatbestandes aufweist. Sie sind nach schweizerischem Recht durchzuführen.</p>	<p>^{1a} Handelt es sich bei der im Ausland verfolgten Tat um eine Steuerhinterziehung, dürfen Massnahmen nach Absatz 1 angeordnet werden, wenn:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. mit dem ersuchenden Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft ist, das Amtshilfe bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vorsieht; oder b. ein Übereinkommen des Europarats anwendbar ist, das für die verfolgte Tat eine Verpflichtung zur Leistung von Rechtshilfe vorsieht.
<p>Art. 67 Grundsatz der Spezialität</p> <p>¹ Die durch Rechtshilfe erhaltenen Auskünfte und Schriftstücke dürfen im ersuchenden Staat in Verfahren wegen Taten, bei denen Rechtshilfe nicht zulässig ist, weder für Ermittlungen benützt noch als Beweismittel verwendet werden.</p> <p>² Eine weitere Verwendung bedarf der Zustimmung des Bundesamtes. Diese ist nicht nötig:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. wenn die Tat, auf die sich das Ersuchen bezieht, einen anderen Straftatbestand darstellt, für den Rechtshilfe zulässig wäre; oder b. wenn sich das ausländische Strafverfahren gegen andere Personen richtet, die an der strafbaren Handlung teilgenommen haben. 	<p>² Eine weitere Verwendung bedarf der Zustimmung des Bundesamtes. Diese ist nicht nötig:</p> <ul style="list-style-type: none"> c. wenn die Tat, auf die sich das Ersuchen bezieht, eine strafbare Handlung nach Artikel 3 Absatz 4 Buchstabe c darstellt, für die Rechtshilfe zulässig ist; oder d. wenn die Tat, auf die sich das Ersuchen bezieht, eine strafbare Handlung nach Artikel 3 Absatz 4 Buchstabe c Ziffer 1 darstellt, für die das anwendbare Übereinkommen des Europarats Rechtshilfe vorsieht.
	<p><i>Art. 110c (neu)</i> Übergangsbestimmung zur Änderung vom</p> <p>Die Bestimmungen der Änderung vom dieses Gesetzes gelten, wenn die Tat, auf die sich das Ersuchen bezieht, nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes begangen worden ist.</p>

Extension de l'entraide judiciaire en matière fiscale:

- **Modification de la loi du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale**
- **Reprise sans réserve fiscale des Protocoles additionnels du Conseil de l'Europe du 17 mars 1978 aux Conventions européennes d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale (STE 098 et 099)**

Rapport explicatif relatif à l'avant-projet

Condensé

En révisant la loi sur l'entraide pénale internationale, le Conseil fédéral entend supprimer la réserve fiscale vis-à-vis des Etats avec lesquels la Suisse est liée par une convention contre les doubles impositions (nouvelle ou révisée) conforme au modèle de convention de l'OCDE. Parallèlement, il propose de reprendre sans réserve fiscale les deux Protocoles additionnels du Conseil de l'Europe du 17 mars 1978 aux Conventions européennes d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale.

Contexte

Confronté à la crise économique et financière mondiale, le Conseil fédéral a décidé en mars 2009 de reprendre les standards de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE en matière d'assistance administrative internationale et d'étendre à ce titre la coopération aux cas de simple soustraction d'impôt. La mise en œuvre de cette décision passe par l'adaptation ou la conclusion de conventions contre les doubles impositions (CDI).

Il s'ensuit que les demandes d'assistance administrative portant sur des cas de soustraction d'impôt pourront être acceptées par la Suisse tandis que le droit actuel interdit l'entraide judiciaire dans ces mêmes cas. De ce fait, le Conseil fédéral a pris, le 29 mai 2009, la décision de principe d'élargir l'entraide judiciaire internationale en matière pénale sur le même mode que l'assistance administrative, par la voie conventionnelle. Il avait pour objectif d'assurer une coopération internationale cohérente en matière d'infractions fiscales.

Il s'est avéré que dans le domaine de l'entraide judiciaire, la voie bilatérale, trop lente, ne permettrait guère d'atteindre promptement l'objectif escompté. Le Conseil fédéral a donc décidé, le 29 juin 2011, d'adapter les dispositions légales applicables et de reprendre les instruments en la matière du Conseil de l'Europe. Il a chargé le Département fédéral de justice et police de préparer un avant-projet visant à modifier les exceptions prévues en matière fiscale dans la loi sur l'entraide pénale internationale et à reprendre, sans réserve fiscale, deux protocoles additionnels du Conseil de l'Europe du 17 mars 1978, l'un dans le domaine de l'entraide judiciaire en matière pénale, l'autre dans le domaine de l'extradition.

Contenu du projet

Le cœur de l'avant-projet est une modification de la loi sur l'entraide pénale internationale (RS 351.1), visant à supprimer la réserve relative aux infractions fiscales (art. 3, al. 3), à compléter la disposition relative aux mesures de contrainte prévues par le droit de procédure (art. 64) et à modifier la réserve de la spécialité (art. 67). Les nouvelles dispositions légales s'appliqueront en faveur des Etats avec lesquels la Suisse a conclu une CDI de nouvelle génération, c'est-à-dire conforme au modèle de convention de l'OCDE, ou a révisé une CDI existante en ce sens. Elle concernera toutes les formes de coopération internationale en matière pénale: l'extradition, l'entraide judiciaire accessoire, la délégation de la poursuite pénale et la délégation de l'exécution des peines.

La coopération en matière fiscale sera aussi possible avec les Etats parties aux conventions en la matière du Conseil de l'Europe. En conséquence, la révision de

loi s'accompagne du retrait de la réserve fiscale dans le Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition (RS 0.353.12; STE 098) et de la ratification sans réserve fiscale du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (STE 099). En reprenant ces deux protocoles, la Suisse hausse sa politique en matière d'entraide judiciaire au niveau des standards européens.

Tout d'abord, l'ensemble de ces mesures privilégie les Etats qui ont été ouverts à la conclusion d'une CDI de nouvelle génération. Ensuite, la Suisse reprend les standards du Conseil de l'Europe concernant la coopération en cas d'infraction fiscale. L'avant-projet est donc en harmonie avec le droit européen, et s'inscrit dans la droite ligne des conventions multilatérales de l'ONU applicables pour la Suisse.

Table des matières

Condensé	2
1 Présentation du projet	5
1.1 Contexte	5
1.1.1 Nouvelle stratégie dans le domaine fiscal	5
1.1.2 Conséquences sur l'entraide judiciaire en matière pénale	6
1.2 La modification proposée de l'EIMP	6
1.3 Motivation et appréciation de la solution retenue	8
1.4 Solutions examinées	9
1.5 Droit comparé (en particulier droit européen)	10
1.6 Mise en œuvre	11
2 Commentaire de la modification de l'EIMP	12
3 Reprise des protocoles additionnels aux conventions du Conseil de l'Europe	16
3.1 Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition (STE n° 098)	16
3.1.1 Contexte	16
3.1.2 Situation juridique actuelle	16
3.1.3 Retrait de la réserve fiscale	17
3.2 Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (STE n° 099)	18
3.2.1 Contexte	18
3.2.2 Situation juridique actuelle	18
3.2.3 Ratification du protocole additionnel (sans réserve fiscale)	19
3.2.4 Dispositions essentielles du protocole additionnel	21
Titre I - Infractions fiscales	21
Titre II - Entraide judiciaire concernant l'exécution des peines et les mesures analogues	22
Titre III - Communication de renseignements relatifs au casier judiciaire	23
Titre IV - Clauses finales	23
4 Conséquences	23
4.1 Pour la Confédération et les cantons	23
4.2 Pour l'économie	24
5 Relation avec le programme de la législature	24
6 Aspects juridiques	24
6.1 Constitutionnalité	24
6.2 Forme de l'acte	25
6.3 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse	25
Tableau comparatif de la modification de l'EIMP	(Annexe) 27

Rapport

1 Présentation du projet

1.1 Contexte

1.1.1 Nouvelle stratégie dans le domaine fiscal

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé que la Suisse reprendrait les standards en matière d'assistance administrative en matière fiscale que fixe l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE. A l'avenir, l'échange de renseignements à des fins fiscales dans des cas d'espèce, sur la base d'une demande concrète et fondée d'un Etat, serait élargi et l'assistance administrative pourrait aussi être accordée en cas de soustraction d'impôt. Cette décision serait mise en œuvre au travers de nouvelles conventions contre les doubles impositions (CDI) ou de la modification des conventions en vigueur.

Dans un deuxième temps, le 29 mai 2009, le Conseil fédéral a décidé d'étendre l'entraide judiciaire internationale en matière pénale sur le même mode que l'assistance administrative. En droit actuel, l'entraide judiciaire est exclue en cas de soustraction d'impôt. Le rapprochement des deux types de procédure a pour but d'assurer une coopération internationale cohérente en matière fiscale. L'entraide judiciaire devait être développée d'abord dans les traités internationaux puis par une modification de la loi du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale (EIMP)¹. En mettant la priorité sur la voie bilatérale, le Conseil fédéral voulait éviter de tirer le tapis sous les pieds des négociateurs des adaptations de CDI. Toutefois, les Etats étrangers n'ont guère manifesté d'intérêt pour l'ouverture de négociations dans le domaine de l'entraide judiciaire.

Le 12 janvier 2011, constatant que la voie bilatérale ne mènerait pas à des résultats en temps utile, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral de justice et police (DFJP) de lui soumettre, au plus tard en été 2011, une stratégie pour un prompt alignement de l'entraide judiciaire dans le domaine fiscal sur la nouvelle politique en matière d'assistance administrative. Même si plus d'Etats s'étaient montrés intéressés par des négociations, la conclusion de nouveaux traités aurait représenté bien plus de travail et aurait été moins prometteuse que dans le domaine de l'assistance administrative, dans lequel plus de 40 CDI ont déjà été mises aux standards de l'OCDE. Dans le domaine de l'entraide judiciaire, la coopération internationale est largement réglée par des traités multilatéraux, en particulier par les conventions du Conseil de l'Europe. Le réseau des accords bilatéraux est donc plus petit que dans le domaine de l'assistance administrative et comprend surtout des Etats extra-européens.

Le 29 juin 2011, le DFJP a reçu le mandat d'élaborer un avant-projet avant la fin du 1^{er} semestre 2012, portant sur deux points:

1. une modification des bases légales de l'entraide pénale en matière fiscale, obéissant au critère suivant: l'entraide peut être accordée aux Etats avec lesquels la Suisse a conclu une CDI conforme aux standards de l'OCDE et qui est en vigueur;

¹ RS 351.1

2. la ratification du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (STE 099) et le retrait de la réserve faite par la Suisse pour exclure l'application du titre II (infractions fiscales) du Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition (STE 098).

1.1.2 Conséquences sur l'entraide judiciaire en matière pénale

En décidant, en mars 2009, de développer l'échange de renseignements en matière fiscale conformément à l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE, le Conseil fédéral entendait adapter la politique en matière d'assistance administrative aux standards internationaux en vigueur. Avec la crise financière et économique mondiale en toile de fond, il importe que le secret bancaire ne puisse plus servir aux auteurs d'infractions fiscales internationales à dissimuler leurs actes et à échapper à toute poursuite de l'étranger.

La suppression du secret bancaire dans les procédures d'assistance administrative ne sera pas sans effet sur l'entraide internationale en matière pénale, pour des raisons de cohérence. L'EIMP exclut actuellement la coopération en cas d'infraction fiscale (art. 3, al. 3, 1^{re} phrase). La Suisse n'accède pas aux demandes d'entraide 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. Mais elle peut accorder son aide, à certaines conditions, en cas d'escroquerie fiscale (art. 3, al. 3, let. a et b). Cette sévère limitation de l'entraide en matière fiscale repose sur le fait qu'en droit suisse, le secret bancaire constitue un obstacle direct aux investigations du fisc et ne peut être levé qu'en cas d'escroquerie fiscale. Jusqu'à ce jour, la Suisse n'a pas voulu donner aux autorités étrangères de poursuite pénale davantage de possibilités que celles dont disposaient les autorités suisses dans leurs investigations en Suisse². Cependant, une fois aboli le secret bancaire dans les procédures d'assistance administrative, il ne se justifie plus de maintenir la réserve fiscale dans les procédures d'entraide judiciaire internationale.

1.2 La modification proposée de l'EIMP

Ayant pris la décision de principe d'étendre l'assistance administrative à la soustraction d'impôt, le Conseil fédéral veut suivre la même voie pour ce qui est de l'entraide judiciaire. La suppression de la réserve fiscale aura lieu progressivement et l'ouverture dans le domaine de l'entraide judiciaire calquera la démarche de l'extension de l'assistance administrative. Au cœur du dispositif envisagé, une solution que la Suisse peut rapidement mettre en place de son propre chef: la réserve fiscale sera supprimée à l'égard des Etats avec lesquels la Suisse est liée par une CDI de la nouvelle génération, conclue ou révisée de manière à permettre l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale. Elle le

² Directives de l'Office fédéral de la justice *L'entraide judiciaire internationale en matière pénale*, édition 2009, ch. 2.3.1; consultable sous: <http://www.rhf.admin.ch/etc/medialib/data/rhf.Par.0086.File.tmp/wegl-str-f-2009.pdf>

sera aussi vis-à-vis des Etats parties aux instruments en la matière du Conseil de l'Europe³. Deux mesures législatives sont pour cela nécessaires:

- une adaptation de la réserve fiscale dans l'EIMP (art. 3, al. 3);
- la reprise, sans réserve fiscale, de deux protocoles additionnels (STE 098 et STE 099) du Conseil de l'Europe du 17 mars 1978 dans les domaines de l'extradition et de l'entraide judiciaire en matière pénale.

La première phrase de l'art. 3, al. 3, EIMP, dans sa version actuelle, pose comme principe l'exclusion de la coopération avec des autorités de poursuite pénale étrangères en cas d'infraction fiscale. La deuxième phrase prévoit deux exceptions, dans deux domaines d'application distincts:

- La let. a autorise la coopération dans le domaine de l'entraide judiciaire accessoire si l'infraction invoquée est une escroquerie en matière fiscale au sens de l'art. 14, al. 2, de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif⁴. Cette disposition couvre tous les types de taxes, d'impôts et de droits de douane (soit la fiscalité directe et indirecte) et s'applique à l'égard de tous les Etats (*erga omnes*). Il y a escroquerie en matière fiscale, dans ce sens, lorsque le contribuable a trompé le fisc pour lui soustraire des contributions, en lui donnant des indications fausses, falsifiées ou inexactes sur le fond. En particulier, l'astuce doit être prouvée. Une tromperie astucieuse des autorités fiscales ne présuppose cependant pas forcément que des documents aient été falsifiés; d'autres moyens de tromperie sont imaginables. Mais en règle générale, l'auteur y emploie des manœuvres particulières, des artifices ou des constructions mensongères⁵. Il en va autrement de la soustraction d'impôt (qui, en droit actuel, n'ouvre pas la voie de l'entraide judiciaire): il suffit par exemple que la personne concernée fasse une déclaration d'impôt inexacte ou incomplète.
- La let. b autorise la coopération au sens de toutes les parties de la loi si l'infraction invoquée est une escroquerie fiscale qualifiée au sens de l'art. 14, al. 4, de la loi fédérale sur le droit pénal administratif. Ce dernier vise seulement des impôts indirects dans le domaine de l'importation, de l'exportation et du transit de produits. Il a été intégré à la loi en octobre 2008⁶, sur une recommandation du Groupe d'action financière (GAFI).

Nous proposons de créer une nouvelle exception à l'interdiction de coopérer en cas d'infraction fiscale. Comme le poids respectif du principe et de l'exception se trouvera inversé, il s'est avéré utile de scinder en deux l'al. 3 et de le compléter sur le fond⁷.

L'art. 3, al. 4, let. c, en quelques mots

Le nouvel al. 4, let. c, permettra la coopération au sens de toutes les parties de la loi en cas d'infraction fiscale; il amène l'entraide judiciaire, sur ce point, au niveau des standards du Conseil de l'Europe. Il pose cependant une condition: qu'il existe, entre

³ Voir ch. 3

⁴ DPA; RS **313.0**

⁵ Voir ATF 125 II 252, consid. 3b

⁶ RO **2009** 361; FF **2007** 5919

⁷ Voir ch. 2

l'Etat requérant et la Suisse, une CDI en vigueur qui autorise l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale.

1.3 Motivation et appréciation de la solution retenue

La solution que nous proposons pour harmoniser l'entraide judiciaire et l'assistance administrative - compléter l'EIMP et reprendre deux protocoles additionnels du Conseil de l'Europe dans les domaines de l'extradition et de l'entraide judiciaire - repose sur des arguments objectifs⁸. Elle bénéficiera aux Etats avec lesquels la Suisse est liée par une CDI, nouvelle ou révisée, et aux Etats parties aux conventions applicables du Conseil de l'Europe. D'une part, la disposition proposée privilégiera les Etats qui ont été ouverts à la conclusion d'un accord de nouvelle génération; d'autre part, la Suisse aura repris les standards du Conseil de l'Europe concernant la coopération dans le domaine fiscal.

Coopération en cas de soustraction d'impôts directs

Le projet autorisera l'entraide judiciaire en cas de soustraction d'impôts directs. Il n'existe pas aujourd'hui en droit suisse de base légale permettant de prendre des mesures de contrainte pour ces infractions, à l'exception de la soustraction continue de montants importants d'impôt⁹.

La loi du 8 novembre 1934 sur les banques¹⁰ oblige les personnes qui lui sont assujetties à préserver le secret bancaire. Violer ce secret est un délit, passible de manière générale d'une sanction pénale. La divulgation d'informations touchant le secret bancaire n'est pas punissable uniquement si des dispositions fédérales ou cantonales prévoient une obligation de témoigner ou de fournir des renseignements. Dans les procédures portant sur des cas de soustraction d'impôts directs, les obligations de donner des attestations et de fournir des renseignements valent sous réserve des secrets protégés légalement, dont le secret bancaire fait partie. Dans ces procédures, il est donc interdit de donner accès à des informations bancaires, sur la base du droit en vigueur (« secret bancaire fiscal »)¹¹.

Si l'on veut que les autorités suisses puissent à l'avenir transmettre à l'étranger des documents en la matière par la voie de l'entraide judiciaire, il faut créer une nouvelle disposition légale à cet effet¹².

Conséquences pour les intermédiaires financiers suisses

L'extension de l'entraide judiciaire en matière fiscale recèle le risque que les intermédiaires financiers suisses à l'étranger soient plus souvent exposés à des procédures judiciaires pour instigation à une infraction fiscale ou pour complicité. Dans l'ensemble, la situation ne devrait pas changer grand-chose pour ceux d'entre eux

⁸ Voir ch. 3

⁹ Voir la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11, art. 190 ss)

¹⁰ LB; RS 952.0

¹¹ Voir la LIFD (RS 642.11; art. 127, al. 2, en relation avec l'art. 182, al. 3) et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14; art. 43, al. 2, en relation avec l'art. 57^{bis}, al. 3)

¹² Voir ch. 1.6

qui sont impliqués dans une procédure pénale à l'étranger. Notamment, l'interdiction d'extrader des ressortissants suisses qui font l'objet de poursuites continuera de s'appliquer (art. 7 EIMP). Les autres formes de coopération, surtout dans le domaine de l'entraide accessoire, mais aussi dans ceux de la délégation de la poursuite pénale et de l'exécution de décisions pénales étrangères, connaîtront quelques modifications. Selon la législation applicable, la coopération sera possible en cas d'instigation ou de complicité en matière de soustraction d'impôt, comme elle l'est pour les infractions de droit commun¹³. Les intermédiaires financiers suisses pourraient se voir toucher par la modification proposée. En pratique, les conséquences seront toutefois minimales, car même si l'entraide peut être accordée à l'avenir pour une nouvelle catégorie d'infractions, la norme ne sera pas rétroactive. Seuls les actes commis après l'entrée en vigueur de l'extension de la coopération au sens de l'art. 3, al. 4, let. c, en seront affectés¹⁴.

1.4 Solutions examinées

Au stade des travaux préparatoires, plusieurs pistes s'ouvraient:

L'extension à toutes les formes de coopération

La suppression de la réserve fiscale dans l'EIMP pour toutes les formes de coopération (extradition, entraide judiciaire accessoire, délégation de la poursuite pénale et de l'exécution de décisions pénales étrangères) a pour elle l'argument suivant: les infractions fiscales sont traitées comme des infractions de droit commun dans les instruments internationaux les plus récents; elles ne constituent plus un motif de refus de la coopération en matière pénale (solution proposée selon les ch. 1.2 et 1.3). Toute solution divergente pourrait être interprétée par les autres nations comme un manque de détermination, de la part de la Suisse, à lutter activement contre la criminalité fiscale et économique.

L'extension limitée à l'entraide judiciaire accessoire (administration des preuves)

Cette solution n'est objectivement pas défendable, pour le motif que nous venons de citer. De plus, en cas de retrait de la réserve fiscale, les conditions de la coopération internationale demeureront applicables aux quatre formes d'entraide, et plus particulièrement l'exigence de réciprocité et le principe de la double incrimination. Dans le domaine de l'extradition, cela veut dire qu'une personne qui fait l'objet de poursuites pénales ne peut être extradée pour infraction fiscale que si cette infraction est punie d'au moins un an de peine privative de liberté dans l'un et l'autre Etat concerné. Cette condition n'est pas remplie dans le cas d'une soustraction d'impôt. De plus, les citoyens suisses ne peuvent pas être extradés, en vertu de l'interdiction postulée par la Constitution¹⁵.

¹³ Voir par ex. l'art. 177 LIFD (RS 642.11), qui sanctionne l'instigation, la complicité et la participation en matière de soustraction d'impôt

¹⁴ Voir ch. 2

¹⁵ Art. 25, al. 1, de la Constitution (Cst.; RS 101); art. 7 EIMP (RS 351.1)

L'extension limitée aux impôts directs (impôts sur la fortune et le revenu)

Cette solution serait envisageable, car la plupart des conventions qui règlent l'assistance administrative sont exclusivement centrées sur l'impôt direct. Cependant, l'assistance administrative et l'entraide judiciaire ne poursuivent pas les mêmes buts. En matière administrative, la poursuite des infractions fiscales sert en priorité à permettre à l'Etat requérant de percevoir certains impôts. L'entraide judiciaire en matière pénale, elle, vise à sanctionner des comportements criminels. En cas d'acte visant à diminuer des recettes fiscales, la double incrimination ne dépend pas de la nature ou de la dénomination des contributions en question. L'entraide peut être accordée même si le droit suisse ne prévoit pas une contribution équivalente. Le fait que la Suisse ait été jusqu'à présent plus ouverte en matière d'entraide judiciaire pour l'impôt indirect que pour l'impôt direct¹⁶ est aussi un argument contre une limitation de la nouvelle réglementation aux impôts directs.

Le retrait de la réserve fiscale à l'égard de tous les Etats

Si l'on supprimait entièrement la réserve fiscale de l'EIMP, la Suisse devrait accorder l'entraide judiciaire en matière fiscale à l'ensemble des autres Etats. Cette solution n'a pas été prise en considération car elle affaiblirait la position de la Suisse dans la négociation des CDI conformes au modèle de convention de l'OCDE. Elle a souvent pu faire accepter ses points de vue dans les nouveaux dispositifs d'échange de renseignements au titre de l'assistance administrative (par ex. la création d'une clause d'arbitrage ou des améliorations dans l'imposition des dividendes). Il importe donc que le retrait de la réserve fiscale dans l'EIMP bénéficie uniquement aux Etats avec lesquels une CDI de la nouvelle génération est en vigueur. C'est là une démarche délibérée pour mettre en œuvre dans le domaine de l'entraide judiciaire les engagements déjà pris dans le domaine de l'assistance administrative. Il s'agit d'éviter des incohérences dans la position suisse en matière de coopération internationale.

1.5 Droit comparé (en particulier droit européen)

En Europe, les infractions fiscales ont longtemps été exceptées des actes donnant lieu à l'extradition ou à l'entraide judiciaire, de même que les infractions militaires et politiques. Il semblait anormal, à l'époque, que les Etats protègent les recettes fiscales d'un autre Etat. Cette façon de voir s'est modifiée lorsque le domaine fiscal s'est vu de plus en plus touché par la criminalité économique internationale. On s'est aperçu que ce type de criminalité pouvait saper les fondements de l'Etat et qu'il était nécessaire de développer la coopération entre autorités judiciaires en matière de poursuite et de répression des infractions fiscales¹⁷. Le Conseil de l'Europe a donc élaboré plusieurs instruments pour mieux lutter contre les personnes qui éludent l'impôt ou qui se soustraient à l'impôt, dont les Protocoles additionnels de 1978 aux Conventions d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale. Ces instruments

¹⁶ Voir ch. 3.2.3

¹⁷ Voir à ce sujet le message du Conseil fédéral du 31 août 1983 relatif à l'approbation de quatre Protocoles additionnels du Conseil de l'Europe dans le domaine de l'extradition, de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale et de l'information sur le droit étranger (FF 1983 IV 129, ch. 322 et 331)

ont élargi peu à peu la coopération en matière d'infractions fiscales. La suppression des frontières intérieures de l'UE dans les années 1980 a considérablement renforcé la coopération des autorités de poursuite pénale des Etats communautaires et a débouché sur diverses réglementations dans les domaines de l'extradition et de l'entraide pénale. Les normes de l'UE, qui complètent pour une part les conventions du Conseil de l'Europe, prévoient une obligation de coopérer lorsque des infractions fiscales sont concernées¹⁸.

Jusqu'à présent, la Suisse a généralement rejeté l'idée d'une coopération en matière fiscale. L'EIMP ne fait exception qu'en cas d'escroquerie fiscale¹⁹.

Vis-à-vis des Etats membres du Conseil de l'Europe, la coopération en matière fiscale est aujourd'hui pratiquement exclue, puisque la Suisse n'a pas ratifié les Protocoles additionnels aux Conventions d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale, ou y a fait une réserve. Elle ne peut accorder l'entraide accessoire que si la procédure vise une escroquerie fiscale, en application du principe de faveur²⁰. Il n'existe d'obligation expresse de coopérer en cas d'escroquerie fiscale que dans l'accord complémentaire conclu avec l'Italie²¹. Par ailleurs, la Suisse s'est engagée à coopérer avec les Etats membres de l'UE dans le domaine des infractions fiscales dans le cadre et selon les modalités des *accords bilatéraux II*²². Il existe enfin une obligation d'accorder l'entraide judiciaire en matière d'infractions fiscales liées au crime organisé envers les Etats-Unis²³.

1.6 Mise en œuvre

La décision stratégique du Conseil fédéral concernant l'alignement de l'entraide judiciaire internationale sur l'assistance administrative internationale aura pour conséquence que la Suisse pourra aider les autorités étrangères à poursuivre les infractions relevant de la fraude fiscale et de la soustraction d'impôt. Concrètement, cela veut dire en particulier que les autorités suisses pourront donner accès à des informations bancaires à un Etat étranger, dans le cadre d'une procédure d'entraide judiciaire en matière fiscale.

En droit suisse, la fraude fiscale est poursuivie par les autorités ordinaires de poursuite pénale conformément au droit de procédure pénale dans le domaine des impôts directs. Dans le domaine des impôts indirects, c'est soit aux autorités fiscales et douanières de la Confédération qu'il revient de statuer, soit aux tribunaux, si les

¹⁸ Voir ch. 3.1.2 et 3.2.2

¹⁹ Art. 3, al. 3 (RS 351.1)

²⁰ Voir directives de l'Office fédéral de la justice *L'entraide judiciaire internationale en matière pénale*, éd. 2009, ch. 2.3.3 et 2.6.2; consultable à l'adresse <http://www.rhf.admin.ch/etc/medialib/data/rhf.Par.0086.File.tmp/wegl-str-f-2009.pdf>

²¹ Accord du 10 septembre 1998 entre la Suisse et l'Italie en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et d'en faciliter l'application (RS 0.351.945.41), art. II, par. 3

²² Voir le message du Conseil fédéral du 1^{er} octobre 2004 relatif à l'approbation des accords bilatéraux entre la Suisse et l'Union européenne, y compris les actes législatifs relatifs à la transposition des accords («accords bilatéraux II»); FF 2004 5593. Voir aussi les ch. 3.1.2 (extradition) et 3.2.3 (entraide judiciaire)

²³ Traité du 25 mai 1973 entre la Confédération Suisse et les Etats-Unis d'Amérique sur l'entraide judiciaire en matière pénale (RS 0.351.933.6; art. 7, par. 2)

conditions sont remplies pour ordonner une peine privative de liberté ou une mesure entraînant une privation de liberté. Pour la soustraction d'impôt, les règles sont en partie différentes:

- La soustraction d'impôts directs est poursuivie et jugée, en principe, par les autorités fiscales cantonales selon la procédure de taxation ordinaire applicable. Cette procédure ne prévoit pas de mesures de contrainte. Elle ne connaît pas non plus d'obligation de témoigner ou de fournir des renseignements. Lors de la détermination de l'assiette fiscale, les autorités fiscales cantonales peuvent certes prendre des informations auprès de tiers si le contribuable ne les fournit pas, mais elles ne peuvent pas lever les secrets protégés légalement, comme le secret bancaire. L'accès à des informations bancaires leur est donc impossible. Il existe une exception en cas de grave infraction fiscale²⁴. A certaines conditions, et si le cas porte sur un impôt direct, l'Administration fédérale des contributions, d'entente avec l'autorité fiscale cantonale, peut mener une enquête pénale et ordonner des mesures de contrainte.
- Pour ce qui est des impôts indirects, la poursuite et le jugement incombent à l'Administration fédérale des contributions ou à l'Administration fédérale des douanes, selon le cas, sous réserve d'une décision de justice. La procédure est alors régie par la loi fédérale sur le droit pénal administratif, qui prévoit des mesures de contrainte.

Du fait de la reprise des standards internationaux dans les CDI, notamment de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE, les autorités fiscales étrangères concernées ont désormais accès à des données bancaires en Suisse, même en cas de soustraction d'impôt ainsi que pour la taxation. Un tel accès à ces données est interdit aux autorités suisses équivalentes (en raison du secret bancaire fiscal). Le Département fédéral des finances examine actuellement comment mettre fin à cette incohérence.

Le tournant pris en politique internationale concernant l'assistance administrative et les marchés financiers ne sera pas sans impact sur les procédures de l'entraide judiciaire internationale (voir ch. 1.1.2). La nouvelle situation juridique requiert des adaptations de l'EIMP touchant la réserve fiscale et la réserve de la spécialité, d'une part, les mesures de contrainte d'autre part. Des mesures de contrainte pourront être prises même si les demandes d'entraide judiciaire visent une soustraction d'impôts directs (ou indirects) et les banques, par exemple, pourront être contraintes de fournir des renseignements, comme dans les procédures d'assistance administrative.

2 **Commentaire de la modification de l'EIMP**

Art. 3, al. 3 et 4, EIMP (réserve fiscale)

Aujourd'hui, l'EIMP statue à l'art. 3, al. 3, l'exclusion de principe de la coopération en matière d'infraction fiscale. Deux exceptions sont prévues (let. a et b)²⁵.

²⁴ Voir l'art. 190 LIFD (RS **642.11**)

²⁵ Voir ch. 1.2

Pour réaliser l'alignement de l'entraide pénale internationale en matière fiscale sur l'assistance administrative dans ce domaine, tel que l'envisage le Conseil fédéral, ces deux exceptions seront complétées par une troisième. Ainsi, les développements auxquels tend la Suisse pourront être réalisés de manière symétrique, et l'on évitera des incohérences au sein de la coopération internationale, telles que le fait de donner à un Etat requérant, dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, des documents qu'il ne pourrait pas obtenir s'il faisait une demande d'entraide judiciaire.

En conséquence, la coopération sera possible au sens de toutes les parties de l'EIMP, que l'infraction porte sur des impôts directs ou indirects. Il faudra cependant qu'une CDI prévoyant l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale (c'est-à-dire une CDI répondant aux exigences de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE) soit en vigueur avec la Suisse.

Puisque ces conventions permettent l'échange de renseignements, à des fins fiscales, avec les Etats concernés en cas de soustraction d'impôt, il ne se justifie guère de continuer à restreindre l'entraide judiciaire aux cas d'escroquerie fiscale, d'autant plus qu'en droit interne, ce n'est pas uniquement la fraude fiscale qui est punissable, mais aussi la soustraction d'impôt. Si cette dernière ne donne aujourd'hui pas lieu à l'entraide judiciaire, ce n'est pas parce que le principe de double incrimination n'est pas respecté, mais bien en raison d'une décision politique (en matière financière). La soustraction d'impôt est punie d'une amende, en sa qualité d'infraction de nature administrative à la législation fiscale, tandis que la fraude fiscale est une infraction pénale de droit commun, passible d'une amende ou d'une peine privative de liberté. Il est à noter que les conditions auxquelles une demande d'entraide doit être acceptée subsisteront. La demande devra être concrète et fondée. Il sera toujours possible de refuser la demande, sur la base de l'art. 4 EIMP ou d'un accord international, si l'infraction invoquée est d'importance mineure.

Le principe selon lequel les infractions fiscales ne donnent pas lieu à la coopération ne sera pas aboli. Il restera des Etats avec lesquels l'entraide sera restreinte en matière fiscale. Dans le domaine d'application de l'EIMP, ce seront ceux avec lesquels la Suisse n'a pas conclu de nouvelle convention, ni révisé la convention existante. Mais le rapport sera inversé entre ce principe et les exceptions. Il convient donc de restructurer l'article et d'adapter l'al. 3 sur le plan rédactionnel. La deuxième phrase de l'al. 3, c'est-à-dire la norme autorisant la coopération, devient un al. 4, composé des let. a et b actuelles et d'une nouvelle let. c. Les let. a et b ne deviennent pas superflues et ne doivent pas être biffées, car elles n'ont ni le même champ d'application, ni le même destinataire que la nouvelle disposition.

La let. c nomme explicitement les infractions en matière de change comme donnant lieu à l'entraide judiciaire. Cela correspond à la systématique des instruments européens de coopération, qui les comptent parmi les infractions fiscales²⁶. Elles recouvrent les violations de dispositions relatives au change. La mention de ces infractions permet d'assurer que l'extension contrôlée de la coopération fiscale que souhaite le Conseil fédéral est en harmonie avec le standard fixé depuis de longues années par le Conseil de l'Europe. La disposition satisfait donc au principe de l'unité et de la transparence du droit. Les conditions qui s'appliquent à la coopération et que précise l'EIMP demeureront les mêmes qu'aujourd'hui. En particulier, des mesures

²⁶ Voir ch. 3

de contrainte telles que celles que nécessite la production de documents bancaires ne pourront être ordonnées en Suisse que si l'acte qui justifie la demande d'entraide y est également punissable. Si ce n'est pas le cas, les mesures de contrainte ne pourront pas être ordonnées, en raison du principe de la double incrimination, mais d'autres mesures d'entraide resteront possibles, par exemple la notification des actes de procédure.

Art. 64, al. 1a, EIMP (mesures de contrainte)

Pour réaliser l'extension contrôlée de l'entraide judiciaire en matière fiscale que souhaite le Conseil fédéral, il faut créer la base légale qui permettra de mettre en œuvre les mesures de contrainte demandées par la voie de l'entraide judiciaire en cas de soustraction d'un impôt direct.

A l'art. 64, un nouvel al. 1a statuera donc que les mesures d'entraide judiciaire qui impliquent la contrainte prévue par le droit de procédure sont admises lorsque l'acte qui fait l'objet de la demande de l'Etat étranger est une soustraction d'impôt. Il sera par conséquent possible d'accorder l'entraide judiciaire dans les cas de soustraction d'impôts directs lorsque l'entraide nécessitera des mesures de contrainte, comme lorsqu'il s'agit de produire de documents bancaires. Il faudra bien sûr que les faits à la base de la demande soient punissables à la fois en Suisse et dans l'Etat étranger. Deux catégories d'Etats pourront bénéficier de cette disposition: ceux avec qui la Suisse a conclu une CDI qui prévoit l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt²⁷ et les Etats parties aux instruments du Conseil de l'Europe qui prévoient une obligation d'accorder l'entraide en cas de soustraction d'impôts directs, notamment le Protocole additionnel du 17 mars 1978 à la Convention européenne sur l'entraide judiciaire en matière pénale (let. b)²⁸.

Art. 67, al. 2, let. c et d, EIMP (réserve de la spécialité)

Cet article décrit dans quelle mesure l'Etat requérant peut utiliser les informations et les moyens de preuve obtenus de la Suisse par la voie de l'entraide judiciaire. Le principe applicable est que l'utilisation des renseignements obtenus n'est admise que dans les procédures qui visent la poursuite d'une infraction donnant lieu à l'entraide judiciaire.

Dans le cadre de l'extension contrôlée de l'entraide judiciaire en matière fiscale, l'Etat requérant pourra utiliser les informations et les moyens de preuve qu'il aura obtenus en vue de la poursuite de toutes les infractions fiscales si les conditions fixées à l'art. 3, al. 4, let. c, sont remplies.

L'al. 2 actuel de l'art. 67 règle les modalités d'application et prévoit que l'Etat requérant doit demander l'approbation de l'Office fédéral de la justice s'il veut utiliser les informations reçues dans un autre but, c'est-à-dire dans une procédure autre que celle qui avait motivé la demande. Les let. a et b contiennent les exceptions, qui sont les cas où le lien avec la demande initiale est si étroit qu'il se justifie de renoncer à l'approbation de l'office.

²⁷ Voir à ce sujet le nouvel art. 3, al. 4, let. c, EIMP

²⁸ Voir aussi le ch. 3.2

Le projet prévoit de faire de nouvelles exceptions (let. c et d) dans les cas où les faits à l'origine de la demande de l'Etat requérant donnent lieu à l'entraide judiciaire. Concrètement, il s'agit de l'utilisation de documents obtenus par voie d'entraide à des fins de taxation fiscale ou de rappel d'impôt à l'étranger. L'extension de l'assistance administrative arrêtée par le Conseil fédéral implique que l'Etat requis peut utiliser les informations reçues non seulement dans une procédure pénale en matière fiscale mais aussi dans une procédure de rappel d'impôt. Dans ces conditions, il n'est pas justifié, du point de vue du Conseil fédéral, de prévoir une réglementation plus stricte en matière d'entraide judiciaire et notamment d'exiger de l'autorité requérante qu'elle se procure une autorisation spéciale si elle veut utiliser les documents reçus pour poursuivre une infraction fiscale à des fins de taxation ou de rappel d'impôt. Seuls les Etats avec lesquels la Suisse a conclu une CDI de nouvelle génération (let. c) et les Etats parties aux instruments du Conseil de l'Europe qui prévoient une obligation d'accorder l'entraide en cas d'infraction fiscale, notamment le Protocole additionnel du 17 mars 1978 à la Convention européenne sur l'entraide judiciaire en matière pénale, (let. d) pourront utiliser sans cette restriction les documents obtenus par voie d'entraide²⁹.

Art. 110c EIMP (disposition transitoire)

Les adaptations de la loi que propose le Conseil fédéral s'appliqueront aux faits commis après l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions.

Le principe pénal de non-rétroactivité ne s'applique pas au domaine de l'entraide judiciaire internationale, car l'EIMP ne contient pas des normes pénales matérielles mais uniquement des dispositions de procédure. Il s'agit cependant ici de coopération portant sur des faits qui, tout en étant punissables, ne donnent aujourd'hui pas lieu à l'entraide judiciaire. Les clients étrangers des établissements financiers suisses y ont déposé leur fortune en se reposant sur le droit suisse applicable. Il convient de renoncer à la rétroactivité en considération de ces cas. En outre, si les faits commis avant l'entrée en vigueur de ce projet ne peuvent pas être poursuivis pénalement, cela n'exclura pas que les informations obtenues puissent être utilisées à des fins de taxation fiscale en relation avec une période fiscale antérieure.

On s'est demandé s'il fallait lier l'applicabilité des nouvelles normes à un moment précis, antérieur ou postérieur, tel que l'entrée en vigueur de la CDI applicable en l'espèce. Cette idée a toutefois été rejetée. Les règles auraient été différentes pour chaque pays et donc plus complexes tant pour l'autorité chargée d'appliquer le droit que pour le sujet de droit.

²⁹ Voir aussi le ch. 3.2

3 Reprise des protocoles additionnels aux conventions du Conseil de l'Europe

3.1 Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition (STE n° 098)

3.1.1 Contexte

La Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957³⁰, en vigueur pour la Suisse depuis le 20 mars 1967, ne prévoit pas d'obligation d'extrader dans le domaine fiscal. Son art. 5 stipule qu'en cas d'infraction fiscale, l'extradition est accordée seulement s'il en a été ainsi décidé entre parties contractantes. Les infractions fiscales visées sont des violations du droit pénal en matière de taxes et impôts, de droits de douane et de change.

Le Deuxième Protocole additionnel du 17 mars 1978 à la Convention européenne d'extradition³¹ déroge à cette disposition. Son titre II reprend les termes de l'art. 5 de la convention mais en fait une obligation. Les infractions fiscales deviennent un motif d'extradition (art. 2), au même titre que les infractions de droit commun. Les parties contractantes doivent donc accorder l'extradition lorsque l'infraction fiscale punissable selon le droit de l'Etat requérant (soit une violation du droit en matière de taxes et impôts, de douane et de change) est aussi punissable selon le droit de l'Etat requis. Cette norme s'applique qu'il existe ou non une entente à ce sujet entre les deux Etats. Le Protocole additionnel donne cependant aux Etats parties la possibilité de ne pas accepter le Titre II, ou de l'accepter seulement en ce qui concerne certaines infractions ou catégories d'infractions mentionnées à l'art. 2³².

La Suisse a ratifié ce texte le 11 mars 1985, mais en l'assortissant d'une réserve. Comme le statue l'arrêté fédéral du 13 décembre 1984³³, la Suisse a déclaré qu'elle n'appliquerait pas le titre II. Elle a émis cette réserve dès la signature du protocole additionnel.

3.1.2 Situation juridique actuelle

L'EIMP exclut expressément l'extradition pour infraction fiscale à son art. 3, al. 3. A la base de ce principe se trouve l'idée qu'un Etat n'a pas à protéger des recettes fiscales d'un autre Etat. Cependant, ce précepte s'est progressivement assoupli en Europe à mesure que la criminalité des affaires, lorsqu'elle implique d'éluder l'impôt ou de ses soustraire à l'impôt, se révélait propre à mettre en danger sérieusement l'Etat³⁴.

La Suisse a aboli, en faveur des Etats membres de l'UE, l'interdiction d'extrader dans le domaine des impôts indirects au titre de l'association aux accords de Schen-

³⁰ RS 0.353.1

³¹ RS 0.353.12

³² Voir l'art. 9, par. 2, du Protocole additionnel

³³ Art. 1, al. 1, let. b, de l'arrêté fédéral du 13 décembre 1984 (RO 1985 712)

³⁴ Message du Conseil fédéral du 31 août 1983 (FF 1983 IV 129, ch. 322)

gen. La Convention d'application de l'Accord de Schengen (CAAS)³⁵ prévoit l'obligation d'extrader les personnes poursuivies pour infraction en matière de fiscalité indirecte. La Convention d'extradition de l'UE de 1996³⁶, qui devrait être reprise à titre d'acquis de Schengen mais que la Suisse n'est pas encore tenue d'appliquer à l'heure actuelle, aurait les mêmes conséquences pour notre pays. Elle prévoit une extradition obligatoire applicable à tous les types d'infractions fiscales. Les Etats parties ont toutefois la possibilité de déclarer de manière unilatérale qu'ils n'accorderont l'extradition au titre d'une infraction fiscale que pour des faits susceptibles de constituer une infraction en matière d'accises, de taxe à la valeur ajoutée ou de douane - c'est-à-dire d'impôts indirects (art. 6, par. 3). La Suisse a émis une déclaration en ce sens dans la perspective de l'entrée en vigueur de cette convention³⁷. L'extradition demeurera donc exclue en matière d'impôts directs.

L'interdiction d'extrader est aussi assouplie dans le Traité d'extradition entre la Suisse et les Etats-Unis³⁸, qui fait des infractions fiscales un motif facultatif de refus de l'extradition.

3.1.3 Retrait de la réserve fiscale

Le Conseil fédéral veut étendre la coopération en matière d'infractions fiscales dans les relations avec les Etats avec lesquels la Suisse applique une CDI qui répond aux exigences de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE. Il propose une modification en ce sens de l'art. 3, al. 3, EIMP³⁹. Mais dans le droit fil de cette décision, il s'impose d'élargir aussi l'entraide à l'égard des Etats parties au protocole additionnel du Conseil de l'Europe, afin d'atteindre ici aussi le standard international ou européen. Tous n'ont pas conclu avec la Suisse une CDI de nouvelle génération. De plus, le protocole additionnel va au-delà du domaine d'application des CDI, car il s'étend à toutes les dispositions régissant les taxes et impôts, la douane et le change. Au vu de la nouvelle politique de la Suisse concernant les affaires fiscales et de l'évolution du droit en Europe, il n'est plus possible de justifier la restriction qui a eu cours jusqu'à maintenant. Aucun autre Etat partie au protocole additionnel n'a exclu l'extradition pour infraction fiscale⁴⁰. Or il s'impose, au nom des valeurs communes que défendent les membres du Conseil de l'Europe et de l'étroit partenariat qui les lie, d'unifier les règles qui s'appliquent dans le domaine fiscal. Nous proposons donc de retirer la réserve faite par la Suisse au titre II du protocole addi-

³⁵ Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, du 19 juin 1990 (JO L 239 du 22.9.2000, p. 19; art. 63 en relation avec l'art. 50)

³⁶ Convention du 27 septembre 1996 relative à l'extradition entre les États membres de l'Union européenne (JO C 313 du 23.10.1996, p. 12)

³⁷ Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, l'Union européenne et la Communauté européenne sur l'association de la Confédération suisse à la mise en œuvre, à l'application et au développement de l'acquis de Schengen; RS **0.362.31** (déclaration faisant suite au procès-verbal des négociations)

³⁸ Traité d'extradition du 14 novembre 1990 entre la Confédération Suisse et les Etats-Unis d'Amérique (RS **0.353.933.6**; art. 3, par. 3)

³⁹ Voir ch. 2

⁴⁰ Etat des ratifications et déclarations sous: <http://conventions.coe.int/>

tionnel. Cela permettra à la Suisse d'extrader à l'avenir des personnes pour des infractions fiscales punissables d'une peine privative de liberté d'un an au moins.

3.2 Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (STE n° 099)

3.2.1 Contexte

La Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959⁴¹, en vigueur pour la Suisse depuis le 20 mars 1967, donne aux Etats parties la possibilité de refuser l'entraide judiciaire en cas d'infraction fiscale (art. 2, let. a).

Le protocole additionnel du 17 mars 1978 modifie et complète la convention sur plusieurs points. Il supprime la possibilité de refuser l'entraide judiciaire pour les infractions fiscales et étend la coopération dans les domaines de l'exécution des peines et mesures similaires et de la communication réciproque des peines antérieures. A l'exception de l'entraide en matière fiscale, il prévoit des engagements que la Suisse a déjà pris vis-à-vis des Etats voisins⁴².

La Suisse a signé le protocole le 17 novembre 1981 mais en se réservant le droit de n'accepter le titre I, consacré à la coopération en cas d'infraction fiscale, que dans la mesure où l'infraction fiscale constituerait une escroquerie en matière de contributions selon sa propre législation⁴³. La réserve se modelait sur l'art. 3, al. 3, EIMP, que les Chambres fédérales venaient d'approuver au terme de longs débats, le 20 mars 1981.

En août 1983, le Conseil fédéral a soumis au Parlement le protocole additionnel pour approbation, avec la réserve émise lors de la signature⁴⁴. Les Chambres ont refusé la réserve. Le Conseil national a décidé, le 4 juin 1984, d'approuver le protocole à l'exception du titre I. Le Conseil des Etats s'est rallié à cette décision le 24 septembre 1985⁴⁵. Le Conseil fédéral a finalement renoncé à la ratification, pour des raisons politiques, et a décidé de présenter le moment venu un nouveau message de ratification aux Chambres fédérales⁴⁶.

3.2.2 Situation juridique actuelle

Le protocole additionnel a été ratifié par 40 Etats du Conseil de l'Europe. Trois Etats extra-européens y ont adhéré (Israël, Chili, Corée). A part la Suisse, Andorre, la Bosnie et Herzégovine, le Liechtenstein, Malte, Monaco et Saint-Marin n'ont pas ratifié ce texte⁴⁷.

⁴¹ RS 0.351.1

⁴² Voir ch. 3.2.4

⁴³ Etat des ratifications et déclarations sous: <http://conventions.coe.int/>

⁴⁴ Message du Conseil fédéral du 31 août 1983 (FF 1983 IV 129, annexe 1, p. 161)

⁴⁵ BO 1985 N 1794-95; arrêt fédéral du 4 octobre concernant un Protocole additionnel du Conseil de l'Europe dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale (FF 1985 II 1383)

⁴⁶ Décision présidentielle du 30 décembre 1985

⁴⁷ Etat: mars 2012

L'EIMP exclut la coopération en matière fiscale, mais prévoit des exceptions:

- La Suisse peut accorder l'entraide judiciaire accessoire (c'est-à-dire aider à l'administration des preuves) en cas d'escroquerie en matière fiscale, selon l'art. 3, al. 3, let. a. L'ordonnance sur l'entraide pénale internationale (OEIMP)⁴⁸ précise la notion d'escroquerie en matière fiscale et décrit les conditions de la coopération à son art. 24. Il n'est pas possible de rejeter une demande pour le seul motif que le droit suisse n'impose pas le même genre de contributions ou ne contient pas le même type de réglementation en matière de contributions (art. 24, al. 2, OEIMP). Mais une assistance peut être accordée lorsqu'il ressort clairement de la demande que les éléments constitutifs de l'infraction en cause sont réunis d'après le droit suisse⁴⁹.
- En cas d'escroquerie fiscale qualifiée dans le domaine des impôts indirects (importation, exportation et transit de produits), l'art. 3, al. 3, let. b, autorise une coopération pleine et entière avec les autorités judiciaires étrangères.
- Il est possible d'accorder l'entraide en cas d'infraction fiscale si elle vise à décharger la personne poursuivie, en vertu de l'art. 63, al. 5, EIMP.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la Suisse peut appliquer les dispositions relatives à l'escroquerie fiscale même si aucun accord international ne prévoit d'obligation de le faire. Ce qui est déterminant, c'est le fait que le droit suisse soit plus favorable à l'entraide que le droit conventionnel⁵⁰.

Il existe une autre exception en faveur de l'UE. La Suisse a pris des engagements en matière d'entraide judiciaire dans le domaine fiscal dans le cadre des accords bilatéraux II et plus particulièrement de l'accord d'association à Schengen⁵¹ et de l'accord sur la lutte contre la fraude^{52 53}. Elle avait déjà contracté l'obligation d'accorder l'entraide judiciaire en cas d'escroquerie fiscale aux autorités italiennes⁵⁴.

3.2.3 Ratification du protocole additionnel (sans réserve fiscale)

La modification proposée de l'art. 3, al. 4, EIMP consiste à élargir l'entraide judiciaire dans le domaine de la fiscalité directe et indirecte vis-à-vis des Etats avec lesquels une CDI de nouvelle génération est en vigueur⁵⁵ et permet de coopérer avec ces Etats dans les cas touchant le change. Elle va donc plus loin en matière de fiscalité que les accords conclus avec les Etats de l'UE car l'art. 50 CAAS⁵⁶ et l'art. 2 de

⁴⁸ Ordonnance du 24 février 1982 sur l'entraide pénale internationale (Ordonnance sur l'entraide pénale internationale, OEIMP); RS 351.11

⁴⁹ Voir ch. 1.2 (directives : ch. 2.3.3)

⁵⁰ Directives : ch. 2.6.2

⁵¹ RS 0.362.31

⁵² RS 0.351.926.81

⁵³ Voir ch. 3.2.3

⁵⁴ RS 0.351.945.41 (art. II, par. 3)

⁵⁵ Voir ch. 1.1

⁵⁶ Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des Etats de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, du 19 juin 1990 (JO L 239 du 22.9.2000, p. 19)

l'accord sur la lutte contre la fraude restreignent l'obligation d'accorder l'entraide aux impôts indirects. Ce n'est que lorsque le Protocole de 2001 à la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'UE⁵⁷ entrera en vigueur pour la Suisse que l'entraide judiciaire sera en principe étendue aux impôts directs et impliquera la coopération en cas de violation de dispositions en matière de taxes et impôts, de douane et de change⁵⁸. Sur la base d'une solution négociée dans le cadre des négociations relatives à Schengen, la Suisse n'en aurait pas moins la possibilité de refuser des demandes de perquisition et de saisie (de documents bancaires par ex.) portant sur des soustractions d'impôt dans le domaine de la fiscalité directe⁵⁹.

Il convient, dans le cadre de la modification de l'EIMP, que la Suisse étende aussi l'entraide judiciaire en matière fiscale aux États parties au protocole additionnel du Conseil de l'Europe. Les valeurs communes que nous défendons et l'étroit partenariat qui nous lie depuis longtemps aux États membres du Conseil de l'Europe sont une bonne raison pour que la Suisse se conforme au standard de ce dernier et accorde l'entraide judiciaire en cas d'infraction fiscale.

C'est pourquoi le Conseil fédéral propose de ratifier le protocole additionnel, sans réserve relative au titre I (infractions fiscales). Il faut se garder, tout particulièrement, de lier l'entraide judiciaire en matière fiscale à une valeur limite comme dans la CAAS (art. 50, par. 4) et dans l'accord sur la lutte contre la fraude (art. 3). Limiter la coopération à des cas dans lesquels le montant ou la valeur soustraite au fisc atteint un certain seuil serait très mal perçu sur le plan international car aucun État partie au protocole additionnel n'a émis de telle réserve⁶⁰. Le Protocole de 2001 à la convention de l'UE relative à l'entraide judiciaire en matière pénale, qui n'est pas encore entré en vigueur, supprimera la valeur seuil fixée par l'art. 50, al. 4, CAAS pour la coopération⁶¹, et les instruments les plus récents de l'Union européenne en la matière ne prévoient plus non plus de montant limite. Il faut aussi considérer qu'un cas de peu d'importance pour la Suisse peut être apprécié autrement par un État ayant des difficultés économiques. Le simple fait qu'un État dépose une demande d'entraide judiciaire indique en soi l'importance qu'il y attache⁶².

⁵⁷ Protocole du 16 octobre 2001 à la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne (JO C 326 du 21.11.2001, p. 2). Il est entré en vigueur le 5 octobre 2005 pour les huit premiers États membres; par la suite, l'entrée en vigueur dépend de chaque ratification. Il n'est pas encore applicable à la Suisse, non plus que son art. 8, qui fait partie de l'acquis de Schengen.

⁵⁸ L'art. 8 du protocole de 2001 abroge l'art. 50 CAAS

⁵⁹ Art. 51 CAAS en relation avec la déclaration de la Suisse concernant l'entraide judiciaire en matière pénale dans l'acte final de l'accord d'association à Schengen (RS **0.362.31**)

⁶⁰ Ratifications et déclarations sous:

<http://conventions.coe.int/Treaty/Commun/QueVoulezVous.asp?NT=099&CM=1&DF=03/10/2011&CL=GER>

⁶¹ Art. 8, par. 3

⁶² Par ex. ATF 1A.247/2004 du 25 novembre 2004, consid. 2.2 (montant délictueux: 1100 euros; Etat requérant: Estonie)

3.2.4

Dispositions essentielles du protocole additionnel

Le protocole additionnel a été largement commenté dans le premier message du Conseil fédéral proposant sa ratification, daté du 31 août 1983⁶³. Comme ce texte n'est pas disponible sur le site de la Feuille fédérale, nous rappellerons ici l'essentiel des quatre titres. Les intitulés n'existent pas dans le protocole et ont été ajoutés uniquement pour la compréhension du lecteur.

Titre I - Infractions fiscales

Art. 1

La Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale permet aux Etats parties de refuser l'entraide si la demande se rapporte à des infractions considérées par l'Etat requis comme des infractions fiscales (art. 2, let. a). L'art. 1 du protocole additionnel a pour objet de supprimer cette possibilité. Chaque Etat partie peut se réserver le droit, au moment de la signature ou de la ratification du protocole, d'exclure certaines catégories d'infractions (art. 8, par. 2). La notion d'infraction fiscale n'est définie ni dans la convention, ni dans le protocole. A ce sujet, le rapport explicatif se réfère à l'art. 5 de la Convention européenne d'extradition, qui décrit les infractions fiscales comme des infractions « en matière de taxes et impôts, de douane et de change »⁶⁴. Le deuxième protocole additionnel à cette convention reprend d'ailleurs cette formule⁶⁵. L'art. 2, par. 2, du protocole à la convention d'entraide judiciaire livre un autre indice de cette interprétation: une demande d'entraide ne peut pas être rejetée pour le motif que la législation de la partie requise ne contient pas le même type de réglementation en matière de taxes et impôts, de douane et de change que la législation de la partie requérante. D'ailleurs, la clause sur les réserves (art. 8, par. 2, let. a) est formulée de manière similaire à celle du Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition⁶⁶.

Art. 2

Cette disposition décrit à quelles conditions il faut admettre qu'il y a double incrimination lorsqu'une perquisition ou une saisie d'objets est nécessaire pour exécuter une demande d'entraide. Le *par. 1* fixe le principe: si un Etat partie exige la double incrimination de l'infraction motivant la commission rogatoire aux fins de perquisition ou saisie d'objets, cette exigence est considérée comme remplie, en cas d'infraction fiscale, si celle-ci est punissable selon la loi de la partie requérante et correspond à une infraction de même nature selon la loi de la partie requise. Le *par. 2* précise ce principe en interdisant à l'autorité requise de rejeter la demande parce que sa législation n'impose pas le même type de taxes ou impôts, ou ne

⁶³ FF 1983 IV 129, ch. 33

⁶⁴ Rapport explicatif relatif au Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, ch. 12;
<http://conventions.coe.int/Treaty/fr/Reports/Html/099.htm>

⁶⁵ RS 0.351.12; art. 2

⁶⁶ Voir l'art. 9, par. 2, let. b, du Deuxième Protocole à la Convention européenne d'extradition (RS 0.351.12)

contient pas le même type de réglementation en matière de taxes et impôts, de douane et de change que celle de l'Etat requérant.

Cette disposition est importante pour la Suisse en ce sens qu'elle a déclaré, lors de la ratification de la convention, qu'elle soumettait l'exécution d'une commission rogatoire exigeant l'application d'une mesure coercitive quelconque à l'exigence de la double incrimination⁶⁷.

Titre II - Entraide judiciaire concernant l'exécution des peines et les mesures analogues

Art. 3

La Convention d'entraide judiciaire en matière pénale exclut toute entraide relative à l'exécution des décisions pénales (art. 1, par. 2). La raison principale en est qu'elle ne s'applique qu'aux procédures devant les autorités judiciaires et que les mesures d'exécution relèvent dans certains pays de la compétence des autorités administratives.

Le but du protocole additionnel n'est pas de créer un accord sur l'exécution mais de favoriser l'échange d'informations liées à ce domaine. Il élargit le champ d'application de la convention d'une part à la notification des actes visant l'exécution d'une peine ou d'une mesure analogue, telle que le recouvrement d'une amende ou le paiement des frais de procédure (art. 3, let. a), d'autre part à certaines mesures relatives à l'exécution d'une peine (sursis, libération conditionnelle, renvoi du début d'exécution de la peine, etc.; art. 3, let. b). Il s'agit de rendre possible la communication à une personne condamnée se trouvant à l'étranger de renseignements tels que le début de la peine, la modification de règles de conduite en cas de sursis ou la révocation d'une libération conditionnelle.

Si les documents à remettre émanent d'une autorité non judiciaire ou que les mesures aient été ordonnées par une autorité non judiciaire, la disposition ne s'applique que si l'Etat concerné a déclaré, conformément à l'art. 24 de la convention, qu'il considèrerait cette autorité comme une autorité judiciaire.

Cette norme n'est pas une nouveauté pour la Suisse. Elle correspond largement aux art. 63, al. 3, let. c, et 94, al. 4, EIMP. On en trouve aussi à peu près l'équivalent dans les accords complémentaires qu'elle a conclus avec l'Autriche⁶⁸, l'Allemagne⁶⁹, la France⁷⁰ et l'Italie⁷¹.

⁶⁷ Réserve de la Suisse relative à l'art. 5, par. 1, de la Convention d'entraide judiciaire en matière pénale (RS **0.351.1**) ; art. 3 de l'arrêté fédéral du 27 septembre 1966 (RO **1967** 849)

⁶⁸ Accord du 13 juin 1972 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue de compléter la convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et de faciliter son application (RS **0.351.916.32**; art. I, par. 3)

⁶⁹ Accord du 13 novembre 1969 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et de faciliter son application (RS **0.351.913.61**; art. I)

⁷⁰ Accord du 28 octobre 1996 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (RS **0.351.934.92**; art. I, par. 2)

Titre III - Communication de renseignements relatifs au casier judiciaire

Art. 4

La Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale prévoit à l'art. 22 que les parties se communiquent automatiquement, au moins une fois par an, des données pénales relatives à leurs ressortissants (c'est-à-dire les condamnations et les mesures inscrites au casier judiciaire). L'art. 4 du protocole additionnel complète cette disposition en prévoyant la transmission, sur demande, d'une copie de sentence ou d'une mesure postérieure, par exemple, ou d'autres renseignements concernant le cas en question. Ces informations doivent transiter par les ministères de la justice. Le but est de permettre à l'Etat partie requérant de déterminer plus facilement s'il doit ordonner des mesures selon son droit suite au jugement étranger.

Cette règle n'est pas nouvelle pour la Suisse. Elle se recoupe avec les principes de l'art. 63 EIMP et les dispositions convenues avec l'Autriche⁷², l'Allemagne⁷³, la France⁷⁴ et l'Italie⁷⁵.

Titre IV - Clauses finales

Le protocole additionnel a des clauses finales analogues à celles d'autres conventions du Conseil de l'Europe. Elles règlent la procédure d'entrée en vigueur du protocole (art. 5), les modalités d'adhésion (art. 6), le champ d'application territorial (art. 7) et la dénonciation du protocole (art. 11). Ce titre contient en outre une clause sur les réserves (art. 8), une disposition sur les relations entre le protocole additionnel et les conventions d'entraide bilatérales ou multilatérales (art. 9), une clause de règlement des différends (art. 10) et les obligations de notification du Secrétariat général du Conseil de l'Europe (art. 12). Ces dispositions ne donnent lieu à aucun commentaire.

4 Conséquences

4.1 Pour la Confédération et les cantons

L'extension proposée de l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale occasionnera un surcroît de travail aux autorités compétentes de la Confédération et des cantons. Ce sera surtout le cas dans le domaine de l'entraide accessoire en relation avec des procédures étrangères pour soustraction d'impôt. Dans le domaine de l'extradition, c'est la fraude fiscale qui sera au premier plan. En droit suisse, la soustraction d'impôt n'est pas passible d'une peine privative de liberté et ne donne

⁷¹ Accord du 10 septembre 1998 entre la Suisse et l'Italie en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et d'en faciliter l'application (RS 0.351.945.41; art. II, par. 2)

⁷² RS 0.351.916.32; art. XIV, par. 2

⁷³ RS 0.351.913.61; art. XIII, par. 2

⁷⁴ RS 0.351.934.92; art. XIX, par. 2

⁷⁵ RS 0.351.945.41; art. XXVII

donc lieu à extradition que si elle est liée à d'autres infractions. Il n'existe d'exceptions que dans certains domaines de la fiscalité indirecte, en présence de circonstances aggravantes⁷⁶. Cette situation juridique pourrait changer dans le cadre de la révision du droit pénal fiscal. Le coût supplémentaire engendré et ses conséquences financières pour les autorités fédérales et cantonales dépendent du nombre et de la complexité des demandes qui viendront de l'étranger et du temps nécessaire pour les traiter en Suisse; il n'est pas possible d'en faire une estimation à l'heure actuelle.

4.2 Pour l'économie

L'extension de l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale, telle que nous la proposons, est un pas important. La Suisse recevra sans doute davantage de demandes d'entraide judiciaire fondées sur des procédures pour soustraction d'impôt de la part des Etats qui sont membres du Conseil de l'Europe ou qui ont conclu une CDI de nouvelle génération avec la Suisse. Néanmoins, il n'en résultera pas une érosion massive de l'emploi ou de l'attrait financier de la Suisse. La coopération des autorités judiciaires dans le domaine de la délinquance fiscale complète l'assistance que se prêtent les autorités administratives. Si celles-ci peuvent collaborer dans des cas de soustraction d'impôt, en application des nouvelles CDI, il est logique que les autorités judiciaires aient aussi cette possibilité. Les conséquences de la nouvelle stratégie du Conseil fédéral devraient rester globalement neutres pour la Suisse. A court terme, il se peut que les clients étrangers des banques suisses soient désécurisés et retirent leurs capitaux, ce qui pourrait porter préjudice à l'attrait de la Suisse, dans une certaine mesure. Mais à moyen et long terme, le secteur financier se trouvera consolidé. Un cadre juridique clair ne peut que faire des banques suisses des partenaires fiables. Cela accroîtra leur compétitivité et sera un atout à la fois en termes d'emploi et pour le secteur financier. Le rayonnement de la place financière suisse au plan international en sera accru, ce qui répond à un objectif majeur de la politique économique extérieure de la Suisse.

5 Relation avec le programme de la législature

Ce projet est annoncé dans le message du 25 janvier 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015⁷⁷.

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

La modification de loi proposée se fonde sur les art. 54, al. 1, et 173, al. 2, Cst.⁷⁸.

⁷⁶ Cf. par ex. la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS **641.20**; art 97, al. 2) et la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS **631.0**; art. 118, al. 3)

⁷⁷ FF **2012** 349, 428 et 479 s

Le retrait de la réserve fiscale concernant le protocole additionnel du Conseil de l'Europe en matière d'extradition et la ratification de celui relatif à l'entraide judiciaire en matière pénale se fondent sur l'art. 54, al. 1, Cst., qui confère la compétence des affaires étrangères - et donc de conclure des traités internationaux - à la Confédération. Le Conseil fédéral signe les traités internationaux et les soumet à l'approbation de l'Assemblée fédérale (art. 184, al. 2, Cst.). Le retrait d'une réserve relative à un traité est assimilable à une modification de traité et nécessite à ce titre l'approbation du Parlement, dont la compétence à cet égard est fixée à l'art. 166, al. 2, Cst.

6.2 Forme de l'acte

Aux termes de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités internationaux sont soumis au référendum facultatif lorsqu'ils contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales. L'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement⁷⁹ définit les dispositions fixant des règles de droit comme des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Les dispositions importantes sont celles qui doivent être édictées sous forme de loi fédérale, conformément à l'art. 164, al. 1, Cst.

Les deux protocoles additionnels du Conseil de l'Europe qu'il s'agit ici de reprendre contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit. Ils créent l'obligation, pour la Suisse, de coopérer dans des cas d'infraction fiscale. Le retrait de la réserve relative au titre I du Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition entraînera une obligation d'extrader dans des cas d'infraction fiscale. En ratifiant le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, la Suisse s'engagera à accepter les demandes d'entraide motivées par une infraction fiscale et à accomplir des tâches relatives à la notification dans le domaine de l'exécution des peines. Ces engagements auront des conséquences sur les droits et les devoirs des particuliers et conféreront aux autorités concernées les compétences correspondantes. Les dispositions des protocoles doivent en outre être considérées comme importantes: elles devraient être édictées au niveau de la loi si elles étaient transposées en droit interne, conformément à l'art. 164, al. 1, Cst. L'arrêté fédéral portant approbation des protocoles sera donc sujet au référendum au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

6.3 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse

Le projet vise à modifier les dispositions légales relatives à l'entraide judiciaire dans le domaine fiscal de façon à aligner celle-ci sur l'assistance administrative en matière fiscale. Dans le droit fil de cette modification de loi, il s'agit également de combler une lacune de la coopération dans le domaine fiscal vis-à-vis des Etats ayant

⁷⁸ RS 101

⁷⁹ RS 172.10

conclu une CDI de nouvelle génération et des Etats parties aux instruments du Conseil de l'Europe: la reprise de deux protocoles additionnels du Conseil de l'Europe dans les domaines de l'extradition et de l'entraide judiciaire en matière pénale permettra à la Suisse de hausser sa politique en matière d'entraide au niveau du standard européen. Le projet est donc en harmonie avec le droit européen. Pour les détails, nous renvoyons au ch. 1.5. Les règles proposées suivent également la même ligne que les conventions multilatérales les plus récentes conclues dans un contexte non européen⁸⁰.

⁸⁰ Voir par ex. la Convention des Nations Unies du 15 novembre 2000 contre la criminalité transnationale organisée (RS **0.311.54**; art. 18, par. 22) ou la Convention des Nations Unies du 31 octobre 2003 contre la corruption (RS **0.311.56**; art. 46, par. 22)

Droit en vigueur	Avant-projet
<p>RS 351.1</p> <p>Loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (Loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP)</p>	<p>RS 351.1</p> <p>Loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (Loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP)</p> <p>Modification</p>
<p>Art. 3 Nature de l'infraction</p> <p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. 	<p>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. L'al. 4 est réservé.</p> <p>⁴ Il est donné suite:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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; c. à une demande d'entraide au sens de toutes les parties de la présente loi si: <ul style="list-style-type: none"> 1. la procédure vise une infraction en matière de taxes et impôts, de douane et de change, et que 2. une convention contre les doubles impositions qui prévoit l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale est en vigueur avec l'Etat requérant.
<p>Art. 64 Mesures de contrainte</p> <p>¹ Les mesures visées à l'art. 63 et qui impliquent la contrainte prévue par le droit de procédure ne peuvent être ordonnées que si l'état de fait exposé dans la demande correspond aux éléments objectifs d'une infraction</p>	

<p>réprimée par le droit suisse. Elles sont exécutées conformément au droit suisse.</p>	<p>^{1a} Si l'acte poursuivi à l'étranger est une soustraction d'impôt, les mesures visées à l'al. 1 peuvent être ordonnées:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. si une convention contre les doubles impositions qui prévoit l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale est en vigueur avec l'Etat requérant, ou b. si une convention du Conseil de l'Europe qui prévoit une obligation d'accorder l'entraide judiciaire pour l'acte poursuivi s'applique.
<p>Art. 67 Règle de la spécialité</p> <p>¹ Les renseignements et les documents obtenus par voie d'entraide ne peuvent, dans l'Etat requérant, ni être utilisés aux fins d'investigations ni être produits comme moyens de preuve dans une procédure pénale visant une infraction pour laquelle l'entraide est exclue.</p> <p>² Toute autre utilisation est subordonnée à l'approbation de l'office fédéral. Cette approbation n'est pas nécessaire lorsque:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. les faits à l'origine de la demande constituent une autre infraction pour laquelle l'entraide est susceptible d'être accordée, ou b. la procédure pénale étrangère est dirigée contre d'autres personnes ayant participé à la commission de l'infraction. 	<p>² Toute autre utilisation est subordonnée à l'approbation de l'office fédéral. Cette approbation n'est pas nécessaire lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> c. les faits à l'origine de la demande constituent une infraction au sens de l'art. 3, al. 4, let. c, pour laquelle l'entraide est susceptible d'être accordée, ou que d. les faits à l'origine de la demande constituent une infraction au sens de l'art. 3, al. 4, let. c, ch. 1, pour laquelle l'entraide est prévue par la Convention applicable du Conseil de l'Europe.
	<p><i>Art. 110c (nouveau)</i> Disposition transitoire de la modification du</p> <p>Les dispositions de la modification du de la présente loi s'appliquent lorsque les faits à l'origine de la demande ont été commis postérieurement à son entrée en vigueur.</p>