

RÜCKWIRKUNG BEI DER INTERNATIONALEN AMTSHILFE IN STEUERSACHEN

Wird das schweizerische Bankkundengeheimnis bzw. das Recht auf Privatsphäre rückwirkend aufgehoben?

Der Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach Amtshilfebestimmungen Verfahrensrecht darstellen, für welche das Rückwirkungsverbot grundsätzlich nicht gelten soll, kann nicht gefolgt werden. Das Bankkundengeheimnis verdient insbesondere für die Vergangenheit seinen Schutz. Entsprechend ist dem Rückwirkungsverbot bei den neuen OECD-konformen Doppelbesteuerungs- und Steuerinformationsabkommen Beachtung zu schenken.

1. EINLEITUNG

Spätestens seit den Enthüllungen von *Edward Snowden*, des früheren Mitarbeiters des amerikanischen Geheimdiensts NSA (National Security Agency), wissen wir, dass Staaten und Regierungen nicht davor zurückschrecken, Daten über unbescholtene Bürger zu sammeln und zu nutzen. Alarmierend ist, wie wenig Widerstand dieser Entwicklung entgegengebracht wird. Selbst bei der jetzigen Diskussion über den *automatischen Informationsaustausch (AIA)*, dessen baldige Einführung kaum mehr zur Debatte steht, wird der damit verbundene Eingriff in die Privatsphäre und das Recht auf informationelle Selbstbestimmung nahezu kritiklos hingenommen [1]. Der gläserne Mensch bzw. das gläserne Unternehmen wird quasi als selbstverständliche Erscheinung einer global digital vernetzten Welt hingenommen.

Auf dem Weg zum gläsernen Menschen bzw. gläsernen Unternehmen stellt sich die Frage, wie es sich mit Informationen verhält, die zeitlich vor dem erweiterten Informationsaustausch nach Art. 26 *OECD-Musterabkommen (OECD-MA)* oder vor Einführung des AIA generiert und gesammelt wurden. Werden diese Informationen künftig (automatisch) geliefert?

2. VOM BANKKUNDENGEHEIMNIS ZUM AIA

Mit dem Entscheid des Bundesrats vom 13. März 2009, den Standard gemäss Art. 26 OECD-MA bei der Amtshilfe in

Steuersachen zu übernehmen, wurde der erste Schritt zur Aufhebung des Bankkundengeheimnisses – zumindest im internationalen Verhältnis – eingeleitet. Gemäss Art. 26 Abs. 1 erster Satz OECD-MA tauschen die Vertragsstaaten die Informationen aus, die voraussichtlich für die Durchführung des entsprechenden *Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)* oder die Verwaltung und den Vollzug des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung erheblich sind. Mit diesem unter internationalem Druck gefällten Entscheid zog die Schweiz ihren langjährigen Vorbehalt gegenüber Art. 26 OECD-MA zurück, wonach die Schweiz grundsätzlich nur Amtshilfe für die richtige Durchführung der DBA gewährte.

Der Beschluss des Rats der OECD vom 17. Juli 2012, gemäss welchem Amtshilfegesuche auch in der Form von Gruppenanfragen gestellt werden können, führte zu einer weiteren Abschwächung der Amtshilfeanforderungen. Demnach muss der um Amtshilfe ersuchende Staat den Namen oder die Adresse des in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Steuerpflichtigen oder einer Drittperson nicht mehr zwingend nennen [2].

Doch mit Gruppenanfragen im Bereich des internationalen Informationsaustauschs hatte es noch nicht sein Bewenden. Am 14. Juni 2013 erklärte der Bundesrat seine Bereitschaft, mit der OECD aktiv an der Entwicklung des künftigen globalen Standards für den AIA mitzuwirken [3]. Lediglich mit



TOBIAS F. ROHNER,
DR. IUR. HSG,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER,
BILL ISENEGGER
ACKERMANN AG,
ZÜRICH



REBEKKA KELLER,
DR. IUR. HSG, RECHTS-
ANWALTS-
PRAKTIKANTIN,
BILL ISENEGGER
ACKERMANN AG, ZÜRICH

Staaten, die den AIA nicht einführen würden, sollten nach Möglichkeit weiterhin standardisierte Quellensteuerabkommen mit Informationsaustausch auf Anfrage abgeschlossen werden.

3. ZEITLICHER UMFANG DER STEUERAMTSHILFE

3.1 Problemstellung. Mit der Einführung des AIA wird das schweizerische Bankkundengeheimnis zumindest im internationalen Verhältnis definitiv zur Makulatur. Diese Entwicklung dürfte nicht nur Steuerhinterzieher und ihre Gehilfen schmerzen, sondern auch steuererliche Personen, die fürchten, dass ihre Daten in die Hände von kriminellen Organisationen oder korrupten Beamten gelangen und ihre Sicherheit dadurch ernsthaft gefährdet werden könnte. Was auch immer die Motivation ausländischer Bankkunden war, ihre Gelder auf schweizerischen Konten zu platzieren, verdienen sie den Schutz, den das bisher anwendbare schweizerische Recht bot. Dieses kennt auch heute noch das Bankkundengeheimnis, wenn gleich dieses kaum mehr als Bollwerk gegen ausländische Gesuche um Informationsaustausch zu dienen vermag.

Die Amtshilfe, in welcher Form (auf Ersuchen, spontan oder automatisch) sie auch immer geleistet wird, betrifft die verfassungsrechtlich und in der *Europäischen Menschenrechtskonvention* (EMRK) und im UNO-Pakt II [4] garantierte Achtung des Privatlebens (Schutz der Geheim- und Privatsphäre) [5]. Zu der Privatsphäre einer Person gehören auch deren wirtschaftlichen Verhältnisse und damit personenbezogene Bankdaten [6]. Damit kommt dem Bankkundengeheimnis materieller Verfassungsrang zu. Als Einschränkung des Grundrechts auf Schutz der Geheim- und Privatsphäre dürfen Informationen im Rahmen der Amtshilfe nur unter Einhaltung der Voraussetzungen von Art. 36 BV (bzw. Art. 8 EMRK) ins Ausland geliefert werden. Entsprechend ist zu prüfen, ob eine gesetzliche oder staatsvertragliche Grundlage für ein öffentliches Interesse am Eingriff besteht, ob dem Verhältnismässigkeitsprinzip Genüge getan und der Kerngehalt nicht verletzt wird.

Die OECD, der 34 Mitgliedsländer (darunter die USA, Kanada und die meisten europäischen Staaten) angehören, hat sich einen möglichst umfassenden Informationsaustausch zwischen Staaten auf die Fahne geschrieben. Auch die Staats- und Regierungschefs der G20-Staaten haben die Erwartung ausgedrückt, dass der AIA zum weltweiten Standard werden soll [7]. Die Schweiz und ihr international vernetzter Finanzplatz können es sich nicht erlauben, hierbei ein Sonderzüglein zu fahren, denn die Realpolitik verlangt nach internationaler Kooperation. Im Zusammenhang mit der Amtshilfe im Bereich der Finanzmarktaufsicht erwog das Bundesgericht, dass die Globalisierung der Märkte eine umfassende Überwachung und damit eine enge Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörden unabdingbar machen [8]. Das Funktionieren der internationalen Aufsicht gehöre zu den wesentlichen Interessen der Schweiz, weshalb das Bankkundengeheimnis im Allgemeinen gegenüber der Leistung von Amtshilfe zurückzutreten habe [9].

Auch im Steuerbereich hat die Geschichte gezeigt, dass eine verzögerte oder ineffiziente Amtshilfe zu Anklagen

gegen hiesige Banken führen kann. Deutlich vor Augen geführt hat dies der Fall UBS. Dass eine Anklage gegen die UBS oder das Einfrieren von Auslandskonten schweizerischer Banken dramatische Auswirkungen auf den schweizerischen Finanzplatz gehabt hätte, mag wohl niemand ernsthaft zu bezweifeln.

Sollte der AIA zum internationalen Standard werden und die Schweiz diesen wider Erwarten nicht akzeptieren, ist nicht auszuschliessen, dass die Schweiz wieder auf einer grauen Liste erscheint. Entsprechend besteht unzweifelhaft und unbestrittenermassen ein wirtschaftliches und politisches Interesse an einem wirksamen (evtl. automatischen) Informationsaustausch.

3.2 Gesetzliche bzw. staatsvertragliche Grundlage für den rückwirkenden Informationsaustausch

3.2.1 Allgemeines. Einschränkungen von Grundrechten bedürfen einer gesetzlichen bzw. staatsvertraglichen Grundlage (Art. 36 Abs. 1 Satz 1 BV, Art. 8 Abs. 2 EMRK). Damit soll der Rechtssicherheit, namentlich der Berechenbarkeit und Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns, Rechnung getragen und eine rechtsgleiche Rechtsanwendung gewährleistet werden [10]. Der zwischen der Schweiz und anderen Staaten vorgesehene und teilweise bereits implementierte erweiterte Informationsaustausch nach Vorgabe des Art. 26 OECD-MA stützt sich auf Staatsverträge ab. Auch ein allfälliger AIA wird auf der Grundlage von bi- oder multilateralen Staatsverträgen eingeführt werden. Entsprechend besteht für den (evtl. automatischen) Informationsaustausch zwischen der Schweiz und anderen Staaten eine gesetzliche Grundlage im Sinne von Art. 36 Abs. 1 Satz 1 BV bzw. wird eine entsprechende Grundlage noch geschaffen werden.

3.2.2 Vertrauensschutz. Der Vertrauensschutz betont die individualrechtliche Komponente des oben erwähnten Begriffs der Rechtssicherheit [11]. Der Vertrauensschutz hat sowohl Bedeutung in der Rechtsetzung als auch in der Rechtsanwendung. Ausdruck des Vertrauensschutzes in der Rechtsetzung sind beispielsweise gesetzliche Übergangsfristen [12]. Mit ihnen trägt der Gesetzgeber dem Vertrauen des Bürgers in den bisherigen Rechtszustand Rechnung. Revidiert der Gesetzgeber ein Gesetz rückwirkend, handelt er den Erwartungen der Gesetzesadressaten zuwider, denn ein rückwirkendes Gesetz bedeutet geradezu eine Negation des Gesetzesvertrauens; durch einen juristischen Kniff setzt der Gesetzgeber die bisherige Vertrauensgrundlage ausser Kraft und fingiert, in der Vergangenheit habe eine andere Ordnung gegolten [13]. Auch sofort wirkende Gesetzesänderungen zwingen die rechtsanwendenden Behörden, die durch die bisherige Gesetzgebung genährte Erwartung zu enttäuschen. «Der Vertrauenswert der Gesetzgebung steht und fällt mit der Stabilität der Gesetze [14].»

3.2.3 Rückwirkung von Gesetzesänderungen im Allgemeinen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann der Vertrauensschutz Gesetzesänderungen insbesondere dann entgegenstehen, wenn die Änderung gegen das Rückwirkungsverbot

verstösst [15]. Das Bundesgericht unterscheidet hinsichtlich der Rückwirkung von Gesetzesänderungen zwischen der echten und der unechten Rückwirkung und hat für beide Kategorien unterschiedliche Regeln entwickelt [16].

Von einer *echten Rückwirkung* ist die Rede, wenn ein Gesetz bei der Anwendung neuen Rechts an ein Ereignis anknüpft, das sich vor dessen Inkrafttreten ereignet hat und das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm abgeschlossen ist [17]. Eine echte Rückwirkung liegt etwa vor, wenn ein neues Steuergesetz die Steuerpflicht als solche an Tatbestände anknüpft, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegen [18]. Von einer *unechten Rückwirkung* ist dagegen auszugehen, wenn eine Regelung auf offene Dauersachverhalte abstellt, die zwar unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern [19]. Eine Variante der unechten Rückwirkung ist die sogenannte *Rückanknüpfung* [20]. Bei ihr findet das neue Recht nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten Anwendung, stellt aber in einzelnen Belangen auf Sachverhalte ab, die bereits vor dem Inkrafttreten vorlagen [21].

Während nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts die unechte Rückwirkung grundsätzlich zulässig ist, sofern ihr nicht wohlerworbene Rechte bzw. das Prinzip des Vertrauensschutzes entgegenstehen [22], ist die echte Rückwirkung grundsätzlich unzulässig (sog. Rückwirkungsverbot) [23]. Dies ergibt sich auch aus dem Willkürverbot [24]. Eine echte Rückwirkung ist gemäss der Praxis des Bundesgerichts nur ausnahmsweise und unter strengen Voraussetzungen zulässig, namentlich in denjenigen Fällen, in welchen die Rückwirkung ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehen ist oder sich daraus klar ergibt, sie zeitlich mässig ist, keine stossende Rechtsungleichheit verursacht und nicht in wohlerworbene Rechte eingreift [25]. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein [26].

3.2.4 Rückwirkung von Gesetzesänderungen bei der Steueramtshilfe

3.2.4.1 Rechtsnatur der Steueramtshilfe. Unter dem Begriff der Amtshilfe ist die Zusammenarbeit zwischen Verwaltungsbehörden zu verstehen, wobei jeweils von einer internationalen Amtshilfe gesprochen wird, wenn die Hilfe zugunsten einer ausländischen Verwaltungsbehörde erfolgt [27]. Das Bundes- und das Bundesverwaltungsgericht qualifizieren Bestimmungen über die Rechts- und Amtshilfe und die Pflicht von Privaten, von ihnen verlangte Informationen herauszugeben, als Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur und leitet daraus Rechtsfolgen ab, auf die nachfolgend näher einzugehen ist [28].

3.2.4.2 Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zum Rückwirkungsverbot im Bereich der Steueramtshilfe. Im Entscheid A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 hatte sich das Bundesverwaltungsgericht unter anderem mit dem Rückwirkungsverbot im Bereich der Steueramtshilfe auseinandersetzen. Dem Urteil lag der folgende verkürzt wiedergegebene Sachverhalt zugrunde:

Die Schweizerische Eidgenossenschaft und die Vereinigten Staaten von Amerika schlossen am 19. August 2009 ein Abkommen über ein Amtshilfegesuch des *Internal Revenue*

Service (IRS) der USA betreffend die UBS AG ab. In der Folge erliess die Eidg. Steuerverwaltung gestützt auf dieses Abkommen eine Verfügung, in welcher sie im Falle einer UBS-Kundin sämtliche Voraussetzungen als erfüllt betrachtete, um dem IRS Amtshilfe leisten und die entsprechenden Unterlagen edieren zu können [29]. Die betroffene UBS-Kundin focht die Verfügung an. Sie machte unter anderem geltend, es läge ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vor, weil durch den Staatsvertrag offenkundig die gegenseitige Steuerhoheit neu abgegrenzt würde, indem die USA mutmasslich Steuerpflichtige, deren Vermögenswerte in der fraglichen Periode in der Schweiz lagen, nunmehr fiskalisch belasten könnte, was ihnen bisher unter dem DBA-USA 96 nicht möglich gewesen sei [30].

Das Bundesverwaltungsgericht kommt in seinem Urteil zum Schluss, dass das Rückwirkungsverbot bei der Steueramtshilfe keine Geltung habe [31]. Diesem Entscheid liegt die Auffassung zugrunde, dass es sich bei der Amtshilfe um Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur handelt und diese daher sofort und auch rückwirkend auf bereits abgeschlossene Sachverhalte zur Anwendung gelangen können [32]. Der Umstand, dass Verfahrensvorschriften rückwirkend auf bereits abgeschlossene Sachverhalte angewendet werden dürfen, zeigt sich nach Ansicht des Gerichts besonders deutlich im Strafrecht, da dort das Verbot rückwirkender Strafgesetze nur für das materielle, nicht aber auch für das Strafprozessrecht gilt [33]. Gleiches müsse daher, so das Bundesverwaltungsgericht, erst recht auch auf das Verwaltungsverfahrensrecht, insbesondere im Bereich der Rechts- und Amtshilfe, zutreffen [34].

3.2.4.3 Kritik an der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zum Rückwirkungsverbot im Bereich der Steueramtshilfe. Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, wonach im Bereich der Amtshilfe das Rückwirkungsverbot keine Geltung haben soll, ist im Schrifttum teilweise auf Kritik gestossen [35]. So wird etwa zu Recht angeführt, dass zwischen der sofortigen Anwendung von Verfahrensrecht einerseits und dem Verzicht auf ein Rückwirkungsverbot im Verfahrensrecht andererseits zu unterscheiden sei [36]. Die sofortige Anwendung von neuem Verfahrensrecht bedeutet, dass auf laufende Verfahren das neue Prozessrecht sofort angewendet und nicht die altrechtliche Ordnung bis zum Verfahrensabschluss beibehalten wird; dies hat eine unechte Rückwirkung zur Folge, indem es zur Anwendung neuen Verfahrensrechts auf einen zeitlich offenen Dauersachverhalt kommt [37]. Der Grundsatz der sofortigen Anwendbarkeit von Verfahrensrecht beruht im Wesentlichen auf dem Gedanken, dass Verfahrensvorschriften relativ wertneutral sind und sich daher, im Unterschied zum materiellen Recht, nur beschränkt auf die Situation oder das Vertrauensprinzip der Verfahrensbeteiligten auswirkt [38]. Die sofortige Anwendung von neuem Verfahrensrecht scheint denn auch in all jenen Fällen sinnvoll und zweckmässig, in denen mit dem neuen Recht keine grundlegend neue Verfahrensordnung geschaffen wird [39].

Die sofortige Anwendung von neuem Verfahrensrecht kann jedoch neben der erwähnten unechten Rückwirkung auch eine echte Rückwirkung bewirken und zwar dann,

wenn das neue Verfahrensrecht auf ein bereits abgeschlossenes Verfahren angewendet wird [40]. Im Schrifttum wird als Beispiel einer echten Rückwirkung von Verfahrensrecht der Fall genannt, in der eine Eingabe, die unter Einhaltung der altrechtlichen Frist eingereicht wurde, als Fristversäumnis gewertet wird [41]. Zu Recht wird angemerkt, dass ein solches Ergebnis eine unzulässige Rückwirkung im Bereich des Verfahrensrechts darstelle und dem Vertrauensschutz klar zuwiderlaufe [42].

Bei den Amtshilfebestimmungen in Steuersachen handelt es sich indessen nicht um reines Verfahrensrecht mit lediglich verfahrensrechtlichen Wirkungen [43]. Denn die entsprechenden Vorschriften regeln nicht nur das Verfahren des behördlichen Informationsaustauschs, sondern greifen zumindest indirekt in die Rechtsstellung Privater ein und zeitigen damit auch materiell-rechtliche Wirkungen. So können unter Umständen mit der Zulassung einer rückwirkenden Informationsübermittlung die materiellen Strafbarkeitsvoraussetzungen für einen Verfahrensbeschaffenen de facto rückwirkend geändert werden. Hierin zeigt sich, dass die Vorschriften zur Amtshilfe nicht wertneutral sind. Ergänzend ist zu bemerken, dass die Grenze zwischen Verfahrensrecht und materiellem Recht unklar ist, weshalb eine praktikable Abgrenzung schwierig ist [44]. Doch selbst bei einer klaren Abgrenzung darf nicht pauschal behauptet werden, dass das Verfahrensrecht weniger als materielles Recht in die rechtliche Situation eines Betroffenen eingreife und daher das Vertrauensprinzip abgeschwächt sei. Das Verfahrensrecht regelt den Grad und die Qualität des Zugangs zum Rechtssystem und bestimmt folglich den Schutz und die Durchsetzung des materiellen Rechts [45].

Gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts wird ferner eingewendet, dass weder dem Wortlaut von Art. 7 EMRK, auf welchen das Gericht seine Begründung stützt, noch dem Willen des Konventionsgebers entnommen werden könne, dass sich das in Art. 7 EMRK statuierte Rückwirkungsverbot nur auf das materielle Strafrecht beziehen soll [46]. Ausserdem habe der *Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR)* im Urteil, auf welches das Bundesverwaltungsgericht verweist, die Frage der Zulässigkeit einer echten Rückwirkung des Verfahrensrechts ausdrücklich offengelassen [47]. Des Weiteren wird darauf hingewiesen, dass die Dogmatik des strafrechtlichen Rückwirkungsverbots eine spezifisch strafrechtliche sei und sich diese überdies in den vergangenen Jahren gewandelt habe [48]. So würden die Kategorien des materiellen und des prozessualen Rechts im Zusammenhang mit dem strafrechtlichen Rückwirkungsverbot heute kaum mehr eine Rolle spielen; es stehe vielmehr der Begriff der Strafe bzw. der Sanktion sowie das Prinzip der *lex mitior* im Vordergrund [49]. Mit dem Abstellen der Gerichte auf dieses Prinzip werde nunmehr die Wirkung von neuem Recht – hinsichtlich der Grundrechtspositionen der Betroffenen – zum Massstab der Zulässigkeit einer Rückwirkung und nicht die Kategorisierung in materielles Strafrecht und Strafprozessrecht [50].

In der Lehre wird ferner zutreffend darauf hingewiesen, dass die Abkommenspraxis der Schweiz auf dem Gebiet der DBA gerade nicht auf eine Ausnahme vom Grundsatz des

Rückwirkungsverbots hindeutet [51]. Die Schweiz hat seit dem Entscheid des Bundesrats vom 13. März 2009 insgesamt 60 (Stand: 11. Juli 2014) neue oder revidierte DBA und *Tax Information Exchange Agreements (TIEA)* nach OECD-Standard abgeschlossen, wovon bis zu diesem Datum 38 in Kraft getreten sind. Die dem OECD-Standard folgenden Abkommen enthalten mehrheitlich den folgenden annähernd gleichlautenden Wortlaut [52]: «Dieses Abkommen findet Anwendung für Amtshilfesuchen die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Abkommens gestellt werden hinsichtlich der Informationen über Steuerperioden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Kalenderjahres beginnen oder, soweit es keine Steuerperiode gibt, hinsichtlich aller am oder nach dem genannten Tag entstehenden Steuern.» Vereinfachend ausgedrückt darf ein Amtshilfesuch erst nach Inkrafttreten des Abkommens gestellt und es darf lediglich um Informationen ersucht werden, die Steuerperioden nach Inkrafttreten des DBA bzw. TIEA betreffen [53].

Bei wenigen DBA finden die neuen Amtshilfebestimmungen ebenfalls erst auf Amtshilfeersuche Anwendung, die nach Inkrafttreten des Abkommens gestellt werden. Hingegen lassen sie den Austausch bereits für Informationen zu, die sich auf Steuerperioden beziehen, die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung des Protokolls folgenden Jahres beginnen [54] bzw. ab Unterzeichnung des Protokolls [55].

3.2.4.4 Amtshilfesuche betreffend Steuerperioden nach Inkrafttreten eines DBA oder TIEA. Nach der hier vertretenen Meinung gilt das Rückwirkungsverbot auch bei der Steueramtshilfe. Entsprechend ist eine echte Rückwirkung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich unzulässig. Das Rückwirkungsverbot kann aber nicht *tel quel* auf die Steueramtshilfe angewendet werden, denn es geht hier nicht um die Frage, wie ein in der Vergangenheit liegender Sachverhalt rechtlich zu beurteilen ist. Dieser wird gerade nicht rechtlich gewürdigt, sondern nur die Information über den Sachverhalt. Entsprechend ist die Frage zu stellen, ob ein Rechtsunterworfenener im Zeitpunkt seines Handelns und unter dem gegenwärtig anwendbaren Recht damit rechnen muss, dass sein Handeln irgendwann einmal Gegenstand des Informationsaustauschs werden kann. Ist diese Frage zu verneinen, kann lediglich eine echte Rückwirkung sein Vertrauen enttäuschen.

Die Rückwirkungsproblematik nimmt an Komplexität zu, wenn man sich fragt, welches der massgebliche Zeitpunkt der Handlung sein soll, über die Informationen zu liefern sind. Ist auf den Zeitpunkt der Handlung und/oder auf deren Wirkung abzustellen? Nach der hier vertretenen Auffassung sind Informationen über die Wirkung der Handlung eher geeignet, um sie als «voraussichtlich relevant» im Sinne von Art. 26 OECD-MA zu qualifizieren. Folglich ist bei Dauerschuldverhältnissen (z. B. Vermögensverwaltungsmandat) für die Bestimmung der Normzuständigkeit nicht auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern auf den Wirkungseintritt abzustellen. Entsprechend dürfen Informationen über abgeschlossene Lebensvorgänge, d. h. deren

Wirkungen bereits eingetreten sind und welche vor Inkraftsetzung der neuen Amtshilfebestimmung nicht amtshilfefähig waren, grundsätzlich nicht übermittelt werden. Dies gilt etwa für Bankauszüge mit Informationen über Transaktionen, die vor Inkraftsetzung der neuen Amtshilfebestimmung abgewickelt wurden. Ebenso wenig dürfen bspw. Bankvollmachten, die vor Inkraftsetzung der neuen Amtshilfebestimmung widerrufen oder sonst wie ausser Kraft gesetzt wurden, dem ersuchenden Staat zur Kenntnis gebracht werden.

Fraglich ist, wie Sachverhalte zu beurteilen sind, die sich vor Inkraftsetzung der Amtshilfebestimmung ereignet haben, die aber auch nach deren Inkraftsetzung fortbestehen. Als Beispiel sind Kontoeröffnungsunterlagen oder sonstige Vereinbarungen mit der Bank zu nennen, die das Verhältnis Bank-Kunde solange regeln sollen, als dieses noch besteht. Mit Ausnahme weniger Abkommen, auf welche im nachfolgenden Abschnitt 3.2.4.5 vertieft eingegangen wird, können gemäss dem Wortlaut der neuen oder revidierten Amtshilfebestimmungen lediglich Informationen über jene Steuerperioden ersucht werden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Kalenderjahres beginnen oder, soweit es keine Steuerperiode gibt, hinsichtlich aller am oder nach dem genannten Tag entstehenden Steuern. Die Vertragsparteien lassen damit die Amtshilfepflicht bewusst erst ab einem rechtlich definierten Zeitraum nach Inkrafttreten des Abkommens beginnen. Dennoch kann diese Norm nicht dergestalt interpretiert werden, als lediglich Informationen über Vorgänge und Sachverhalte ersucht werden können, die nach Inkrafttreten der Abkommen eingetreten sind. Eine solche Interpretation würde dem im Kommentar zum OECD-MA festgehaltenen Prinzip entgegenstehen, wonach der Informationsaustausch möglichst weit gehen soll [56]. Ausserdem würde eine solche Auslegung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zuwiderlaufen, die bei einem offenen Dauersachverhalt eine Rückanknüpfung grundsätzlich als zulässig betrachtet, sofern nicht wohlverworbene Rechte bzw. der Grundsatz des Vertrauensschutzes entgegenstehen [57]. Dieser Grundsatz könnte dann angerufen werden, wenn ein Rechtsunterworfenener durch eine unvorhersehbare Rechtsänderung in schwerwiegender Weise in seinen gestützt auf die bisherige gesetzliche Regelung getätigten Dispositionen getroffen wird und er keine Möglichkeit hat, sich an die neue Rechtslage anzupassen. Diesfalls hat er unter Umständen einen Anspruch auf eine angemessene Übergangsregelung [58].

Ab dem Bundesratsentscheid vom 13. März 2009 hätten die Rechtsunterworfenenen damit rechnen müssen, dass das Bankkundengeheimnis im internationalen Verhältnis fallen wird. Das erste dem OECD-Standard entsprechende DBA mit der Schweiz war jenes mit den USA. Es wurde am 23. September 2009 unterzeichnet. Entsprechend hätten die Betroffenen die Möglichkeit gehabt, sich an die neue Rechtsentwicklung anzupassen, weshalb sie eine unechte Rückwirkung bzw. Rückanknüpfung zu dulden haben.

3.2.4.5 Amtshilfesuche betreffend Steuerperioden nach Unterzeichnung eines DBA oder TIEA. Einige Steueramts-

hilfebestimmungen [59] lassen den Informationsaustausch für Steuerjahre zu, die nicht erst nach Inkrafttreten, sondern bereits ab einer bestimmten Zeit nach Unterzeichnung des Abkommens beginnen. Eine entsprechende Bestimmung kennt etwa das DBA mit Deutschland [60]. Gemäss diesem darf grundsätzlich auch um Informationen ersucht werden, «(...) die sich auf Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume beziehen, die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung dieses Protokolls folgenden Jahres beginnen». Das besagte Protokoll ist am 27. Oktober 2010 unterzeichnet worden und am 21. Dezember 2011 in Kraft getreten. In Bezug auf den zeitlichen Umfang des Informationsaustauschs bedeutet dies, dass mittels Amtshilfeersuchen ab Inkrafttreten des Protokolls um Informationen ersucht werden darf, die Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume ab dem 1. Januar 2011 betreffen. Damit wird ein Zeitraum von fast einem Jahr erfasst, der vor dem Inkrafttreten des Protokolls liegt. Mithin statuiert das DBA mit Deutschland eine echte Rückwirkung. Sie wäre grundsätzlich unzulässig, es sei denn, dass die Rechtsänderung voraussehbar war [61], sie zeitlich mässig ist, nicht zu stossenden Ungleichheiten führt, einem schutzwürdigen öffentlichen Interesse dient und wohlverworbene Rechte respektiert.

Die neuen oder revidierten OECD-konformen DBA und TIEA werden erst nach deren Unterzeichnung veröffentlicht. Auch die Botschaft hierzu wird erst nach Unterzeichnung ausgearbeitet. Die Gesetzesadressaten können demnach frühestens nach Unterzeichnung der Abkommen Kenntnis von den neuen Bestimmungen erhalten. Die Abkommen – mit Ausnahme des Änderungsprotokolls zum DBA-USA –, welches auch Gesuche um Amtshilfe zulässt, die sich auf Steuerperioden vor Inkrafttreten der neuen Regelung beziehen, sehen zwar eine Übergangsregelung in dem Sinne vor, als um Informationen ersucht werden darf, die sich auf Steuerperioden beziehen, die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden Jahres beginnen. Die Zeitspanne zwischen dem Zeitpunkt, ab welchem ein Rechtsunterworfenener Kenntnis von der neuen Regelung erhält und ab welchem die Steuerperioden zu laufen beginnen, hinsichtlich derer um Informationen ersucht werden darf, kann je nach Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens jedoch sehr kurz ausfallen. So betrug diese Zeitspanne beim DBA mit Deutschland gerade einmal knapp zwei Monate. Innerhalb einer derart kurzen Zeitspanne ist es für eine betroffene Person kaum möglich, sich an die neuen Amtshilfebestimmungen anzupassen. Unter dem Gesichtspunkt der Vorhersehbarkeit gilt es aber zu beachten, dass seit Mai 2008 (UBS-Fall) oder spätestens seit dem Entscheid des Bundesrats vom 13. März 2009 damit zu rechnen war, dass das schweizerische Bankkundengeheimnis im internationalen Verhältnis in seiner bisherigen Ausgestaltung keinen Bestand mehr haben wird. Insofern erscheinen die erwähnten Regelungen zwar problematisch, aber nicht unzulässig, da bereits vor Unterzeichnung der Abkommen die Änderung der Rechtslage absehbar war und die zeitliche Rückwirkung von einem Jahr noch als verhältnismässig angesehen werden kann.

Je nachdem, wieviel Zeit zwischen der Unterzeichnung und dem Inkrafttreten eines Abkommens verstreicht, kann

nicht mehr von einer zeitlich mässigen Rückwirkung gesprochen werden. Diese Problematik stellt sich beim von der Schweiz genehmigten Änderungsprotokoll zum DBA-USA. Dieses wurde bereits am 23. September 2009 unterzeichnet, ist aber noch nicht in Kraft getreten [62]. Mithin besteht eine Rückwirkung von mittlerweile fast fünf Jahren. Die USA verlangte in den Verhandlungen grundsätzlich eine unbeschränkte zeitliche Rückwirkung, was aber seitens der Schweiz aus rechtlichen Gründen abgelehnt wurde [63]. Im Sinne eines Kompromisses legten sich die Vertragsparteien auf das Datum der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls fest [64]. Mithin war die Rückwirkung von den Parteien klar gewollt und stellt demnach keine völkerrechtlich unzulässige Rückwirkung dar [65]. Dieser Standpunkt wurde auch vom Bundes- und Bundesverwaltungsgericht in mehreren Fällen vertreten [66].

Allerdings dürfte eine solch lange echte Rückwirkung den von der Verfassung eng gezogenen zeitlichen Rahmen sprengen [67]. Die Rückwirkung ist trotz der damaligen Voraussehbarkeit der Rechtsänderung und klarer gesetzlicher Anordnung und trotz des Umstands, dass die Steueramtshilfe wohlverworbene Rechte nicht tangiert, nicht mehr zeitlich mässig und daher grundsätzlich verfassungswidrig [68].

4. AUSBLICK

Mit dem Schritt vom Informationsaustausch auf Ersuchen zum AIA wird sich nicht nur das Verfahren ändern, sondern auch der sachliche Umfang der zu übermittelnden Informationen. Der AIA bedingt, dass die Informationen nach einem gemeinsamen Meldestandard beschafft und nach einem gemeinsamen Standard wiederkehrend ausgetauscht werden. Mithin muss der Umfang der zu meldenden Finanzinformationen, der Umfang der zu meldenden Kontoinhaber und der Umfang der meldepflichtigen Finanzinstitute definiert werden. Zusätzlich müssen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, welche den AIA implementieren wollen, gemeinsame bzw. kompatible technische Lösungen für die Meldung und den Austausch von Informationen finden. Das technische Meldeformat (elektronisches Formblatt) muss dergestalt standardisiert sein, dass Informationen möglichst kostengünstig und effizient erfasst, ausgetauscht und verarbeitet werden können [69]. Ein solches technisches Meldeformat wird wohl kaum Raum für den Transfer von individualisierten Dokumenten bieten, denn für die Effizienz ist es entscheidend, dass aufseiten des informationsempfangenden Staates die übertragenen Daten automatisch verarbeitet werden können (Sichtwort: Matching). Vor diesem Hintergrund wird auch nicht mehr die Frage, ob die übermittelten Informationen voraussichtlich relevant sind, zu beantworten sein. Denn alle Informationen, welche gemäss technischem Meldeformat auszutauschen sind, gelten per se als voraussichtlich relevant. Entsprechend muss der ersuchende Staat nicht mehr vor Einreichung eines Informationsersuchens Anhaltspunkte, also spezifische Informationen über einen Steuerzahler, besitzen, um nicht in den Verdacht einer «fishing expedition» zu geraten. Damit erhalten die Vertragsstaaten ein sehr effizientes Mittel zur Bekämpfung der internationalen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung.

Doch so positiv diese Rechtsentwicklung aus der Optik des Fiskus zu werten ist, so zentral ist es auch, dass sich der Bankkunde oder Dritte auf das bis anhin geltende Bankkundengeheimnis bzw. den Schutz der Privatsphäre verlassen darf. Da die Bestimmungen zum AIA wie auch zum Informations-

austausch auf Ersuchen direkt oder indirekt in die Rechtstellung Privater eingreifen und damit auch materiell-rechtliche Wirkungen zeitigen, muss der Grundsatz des Rückwirkungsverbots auch beim AIA Geltung haben. ■

Anmerkungen: 1) Am 13. Februar 2014 veröffentlichte die OECD den «Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information – Common Reporting Standard». Bereits im September 2014 soll der Kommentar hierzu publiziert werden. 2) Für eine kritische Auseinandersetzung mit der Zulassung von Gruppenanfragen vgl. Schweizer Rainer, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zu-rechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber der USA?, Jusletter 27. Februar 2012, Rz. 42 ff. 3) Vgl. EFD, Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2014, S. 30 f., <<http://www.sif.admin.ch/00714/>>, letztmals besucht am 18. Juli 2014. Der sachliche Umfang der automatisch auszutauschenden Informationen hat die OECD bereits definiert. In Anlehnung an die FATCA-Agreements beschränkt sich der von der OECD vorgeschlagene Standard für den AIA auf Finanzinformationen, welche alle Arten von Kapitalerträgen (u. a. Zinsen, Dividenden, Einkünfte aus bestimmten Versicherungsverträgen) aber auch Kontoguthaben und Erlöse aus der Veräusserung von Finanzvermögen umfassen. 4) SR o.103.2. 5) Art. 13 BV, Art. 8 EMRK und Art. 17 UNO-Pakt II über bürgerliche und politische Rechte. 6) BGE 139 II 421, E. 7.1; BGE 137 II 431, E. 2.1.2; vgl. auch Schweizer Rainer, Der Rechtsstaat und die EMRK im Fall der Kunden der UBS AG, AJP 2011, S. 1010; Bonnard Yves/Grisel Guillaume, L'Accord UBS: spécificités, validité, conformité aux droits de l'homme, RDAF II 2010, S. 389; Schaub Martin, Der UBS-Staatsvertrag und die EMRK, AJP 2011, S. 1296 f. 7) Vgl. EFD, Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2014, S. 31, <<http://www.sif.admin.ch/00714/>>, letztmals besucht am 18. Juli 2014. 8) BGE 125 II 83, E. 5. 9) BGE 125 II 83, E. 5. 10) BGE 132 I 58, E. 6.2; BGE 131 II 29, E. 6.5. 11) Weber-Dürler Beatrice, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel 1983, S. 48. 12) Chiariello Elisabeth, Treu und Glauben als Grundrecht nach Art. 9 der schweizerischen Bundesverfassung, Bern 2004, S. 138 f.; BGE 130 I 60, E. 8.1. 13) Weber-Dürler, a. a. O., S. 251, 280. 14) Weber-Dürler, a. a. O., S. 280. 15) BGER vom 21. April 2008, 1C_168/2008, E. 4.3; BGE 130 I 60, E. 8.1. 16) Weber-Dürler, a. a. O., S. 284; BGER vom 16. Dezember 2013, 2C_477/2013, E. 2.4; BGE 138 I 189, E. 3.4. 17) BGER vom 16. Dezember 2013, 2C_477/2013, E. 2.4; BGE 139 I 229, E. 8.2; BGE 138 I 194, E. 3.4. 18) BGER vom 16. Dezember 2013, 2C_477/2013, E. 2.4; BGE 102 Ia 33, E. 3a. 19) BGE 139 I 229, E. 8.2; BGE 138 I 194, E. 3.4; BGE 114 V 150, E. 2a. 20) BVGER vom 4. Februar 2014, 6142/2012, E. 2.2; BVGER vom 2. November 2012, B-2194/2012, E. 10.2.2; BGER vom 18. April 2008, 8C_350/2007, E. 4.4.3. 21) BVGER vom 4. Februar 2014, A-6142/2012, E. 2.2; Häfelin Ulrich/Müller Georg/Uhlmann Felix, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, N 340. 22) BGE 139 I 229, E. 8.2; BGE 133 II 97, E. 4.1; BVGER vom 4. Februar 2014, A-6142/2012, E. 2.2. 23) BVGER vom 5. Dezember 2013, 2C_5520/2012, E. 5.2; BVGER vom 1. Mai 2013, D-5699/2011, E. 3.2.3. 24) Giger Hans, Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bern 2013, Art. 253 OR N 111. 25) BGER vom 16. Dezember 2013, 2C_477/2013, E. 2.4; BGE 138 I 194, E. 3.4. 26) BVGER vom 14. Januar 2014, C-615/2012, E. 5.1.2. 27) Donatsch Andreas/Heimgartner Stefan/Simonek Madeleine, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2011, S. 5;

Schweizer, a. a. O., S. 1009. 28) Vgl. BVGER vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, E. 6.5.2, m.w.H.; BGE 139 II 404, E. 1.1; BGER vom 12. April 2002, E. 2a; BGER vom 6. Februar 2002, 2A.250/2001, E. 3. 29) BVGER vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, Sachverhalt E f. 30) BVGER vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, E. 9.2. 31) BVGER vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, E. 6.5.2. 32) BVGER vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, E. 6.5.2. 33) BVGER vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, E. 6.5.2. 34) BVGER vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, E. 6.5.2. 35) Vgl. etwa Uhlmann Felix/Trümpler Ralph, «Das Rückwirkungsverbot ist im Bereich der Amtshilfe nicht von Bedeutung» – Überlegungen zum Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. Juli 2010 betreffend den UBS-Staatsvertrag, zsr 2011, S. 139 ff.; Kölz Alfred/Häner Isabelle/Bertschi Martin, Verwaltungsverfahren und Verwaltungspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich 2013, N 131, 2074; Rappo Aurélie, Le secret bancaire, les droits de la défense et la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral dans l'affaire UBS, RDAF II 2011, S. 233 ff. 36) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 151. 37) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 151. 38) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 143; vgl. auch Fisch Jill, Retroactivity and Legal Change: An Equilibrium Approach, (1997), Faculty Scholarship, Paper 892, S. 1086 f. 39) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 151. 40) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 151. 41) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 151. 42) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 151. 43) A.M. Waldburger Robert, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, IFF Forum für Steuerrecht, S. 95, 100 f.; Schaub, a. a. O., S. 1297. 44) Vgl. Fisch, a. a. O., S. 1087. 45) Vgl. Fisch, a. a. O., S. 1087. 46) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 146. 47) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 146. 48) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 147. 49) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 147. 50) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 147 f. 51) Uhlmann/Trümpler, a. a. O., S. 147, 148 ff. 52) Vgl. DBA/TIEA mit den folgenden Staaten: Andorra, Argentinien, Australien, Belgien, Bulgarien, China, Tailand, Dänemark, Färöer Inseln, Finnland, Frankreich, Ghana, Griechenland, Grönland, Grossbritannien, Guernsey, Hongkong, Isle of Man, Irland, Jersey, Südkorea, Luxemburg, Malta, Mexiko, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, San Marino, Singapur, Seychellen, Slowenien, Spanien, Tschechien, Türkei, Ungarn, Usbekistan, Vereinigte Arabische Emirate. 53) Dies entspricht auch Art. 28 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR o.111, VRK), wonach völkerrechtliche Verträge nicht rückwirkende Geltung haben, sofern sich keine abweichende Absicht aus dem Vertrag ergibt. 54) Vgl. DBA/TIEA mit den folgenden Staaten: Deutschland, Indien, Kolumbien, Schweden. 55) Vgl. DBA-USA. 56) «The standard of <foreseeable relevance> is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent [...]», OECD Press Release 2012, Update to Article 26 of the OCED Model Tax Convention and its Commentary, N 5, <[http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)>, letztmals besucht am 18. Juli 2014. 57) BGE 133 II 97, E. 4.1. 58) BVGER vom 4. Februar 2014, A-6142/2012, E. 2.2. 59) Vgl. DBA mit Deutschland, Indien, Kolumbien, Schweden. 60) Art. 6 Abs. 2 d) aa) des Protokolls zur Änderung des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und

der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 27. Oktober 2010. 61) BGE 138 I 194, E. 3.4. 62) Diesen Ratifikation scheidete bislang am Widerstand des amerikanischen Senators Rand Paul, weil dieser die Verletzung der Privatsphäre von Amerikanern fürchtet. 63) Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 27. November 2009, BBl 2010 242. 64) Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 27. November 2009, BBl 2010 242. 65) Art. 28 VRK. Eine derartige Rückwirkung lässt der Kommentar zum OECD-MA ausdrücklich zu, sofern die Amtshilfe nach dem Inkrafttreten des Abkommens geleistet wird. Vgl. OECD-Kommentar, Art. 26 N 10.3 letzter Satz; Engelschalk Michael, in: Vogel Klaus/Lehner Moris (Hrsg.), DBA Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Art. 26 Rz. 36; Staringer Claus/Günther Oliver-Christoph, Bankgeheimnis und internationale Amtshilfe in Steuersachen, in: Lang Michael/Schuch Josef/Staringer Claus (Hrsg.), Internationale Amtshilfe in Steuersachen, S. 203 ff., S. 220. 66) BGER vom 6. Februar 2002, 2A.250/2001, E. 3; BVGER vom 20. Juni 2011, A-6874/2010, E. 3.2; BVGER vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, E. 4.4 = ASA 79, S. 893. 67) Eine zeitlich zulässige Rückwirkung dürfte bei etwa einem Jahr liegen. Im BGE 102 Ia 69, E. 3b wurde eine Rückwirkung von «nicht einmal ganz einem Jahr» noch als zulässig erachtet. 68) Die gleiche Problematik stellt sich auch bei der aktuellen eidgenössischen Erbschaftssteuerinitiative (vgl. Giger Hans, Verbot des Rückwirkungsprinzips, NZZ 31. Juli 2011, S. 15). Die Konkurrenz zwischen Verfassungs- und Völkerrecht könnte – ohne vertieft diese Frage abgeklärt zu haben – wie folgt gelöst werden: Völkerrecht geht Landesrecht und damit auch der BV als Teil des Landesrechts vor (Art. 190 BV; Müller Jörg Paul, Wie wird sich das Bundesgericht mit dem Minarettverbot der BV auseinandersetzen?, in: Jusletter 1. März 2010, Rz. 10). Die Schweiz hat sich mit der Ratifikation der Wiener Vertragsrechtskonvention vorbehaltlos zur Regel bekannt, wonach sich ein Staat nicht auf eine Bestimmung seines innerstaatlichen Rechts als Rechtfertigung für die Nichteinhaltung einer völkerrechtlichen Verpflichtung berufen darf (Art. 27 VRK). Hinzu kommt, dass sich beide Vertragsparteien basierend auf dem Grundsatz pacta sunt servanda (Art. 26 VRK) darauf verlassen dürfen, dass das Abkommen umgesetzt wird. Es gilt allerdings zu beachten, dass nicht nur Bestimmungen der BV, sondern auch der EMRK (Art. 8) betroffen sind und der EGMR die Auffassung vertritt, dass sich die Vertragsparteien nicht mit dem Hinweis auf andere völkerrechtliche Verpflichtungen von der Pflicht zur Einhaltung der EMRK entziehen können (vgl. hierzu Schweizer, a. a. O., S. 1014 f.). 69) OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information – Common Reporting Standard, N 17 <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-fur-den-automatischen-informationsaustausch-von-finanzkonten.pdf>>, letztmals besucht am 18. Juli 2014.