

Seminararbeit

STEUERGEHEIMNIS UND BEHÖRDLICHE AMTSHILFE

(StHG, DBG)

vorgelegt von

Giorgio Meier-Mazzucato
Nordallee 11
5000 Aarau

cand. iur.
6. Semester

bei

Prof. Dr. Hugo Casanova
Universität Freiburg i.Ü.

Prof. Dr. Martin Zweifel
Universität Zürich

Oktober 2001

INHALTSVERZEICHNIS

INHALTSVERZEICHNIS	I
LITERATURVERZEICHNIS	II
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	IV
I. EINLEITUNG	1
1. Gesetzesgrundlagen zum Steuergeheimnis und zur Amtshilfe	1
2. Zusammenwirken von Steuergeheimnis und Amtshilfe	2
II. STEUERGEHEIMNIS	3
1. Prinzip des Steuergeheimnisses	3
2. Zur Geheimhaltung verpflichtete Behörden und Personen	5
3. Ausnahmen vom Steuergeheimnis	8
4. Personen, die nicht dem Steuergeheimnis unterstehen	12
5. Schutzobjekt des Steuergeheimnisses	13
6. Umfang des Steuergeheimnisses	14
7. Zeitdauer des Steuergeheimnisses	14
III. AMTSHILFE	15
1. System der Amtshilfe	15
2. Amtshilfe unter den Steuerbehörden	16
3. Amtshilfe anderer Behörden	19
IV. ZUSAMMENFASSUNG	24
ANHANG	1
Bestimmungen der Steuergesetze der Kantone AG, FR und ZH zum Steuergeheimnis und zur Amtshilfe	1

LITERATURVERZEICHNIS

Zitierweise:

Die aufgeführten Werke werden zitiert mit Nachname der Verfasserin oder des Verfassers, Seitenzahl, Artikel oder Paragraph und Note bzw. Ziffer. Sind mehrere Werke derselben Verfasserin oder desselben Verfassers aufgelistet, oder wird von deren Seite ein Zitiervorschlag gemacht, ist eine kennzeichnende Kurzbezeichnung in Klammern beige-fügt.

AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000.

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995.

BAUR JÜRIG/KLÖTI-WEBER MARIANNE/KOCH WALTER/MEIER BERNHARD/URSPRUNG URS, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991.

BILL MARKUS, Die Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren, Bern 1991.

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995 (zit.: BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts).

HASLER CHRISTOPH, Der Austausch von Informationen im Recht des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses, ASA 67, 689-701.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern 1999 (zit.: HÖHN/WALDBURGER, Band II, § N).

KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS R., Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 65-158 BdBSt, 2. Auflage, Basel 1992 (zit.: KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil).

MASSHARDT HEINZ, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985.

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999 (zit.: RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § StG ZH N).

WEBER MARIANNE, Berufsgeheimnis im Steuerrecht und Steuergeheimnis, Zürich 1982.

ZWEIFEL MARTIN, Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren, ASA 61, 417-439.

ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Basel 1997 (zit.: VERFASSER in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. StHG N).

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
aBV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (SR 101), ausser Kraft seit 1. Januar 2000
AHVG	Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) vom 20. Dezember 1946 (SR 831.10)
AHVV	Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV) vom 31. Oktober 1947 (SR 831.101)
Art.	Artikel
aStG AG	Steuergesetz des Kantons Aargau vom 13. Dezember 1983 (SAR 651.100)
BankG	Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG) vom 8. November 1934 (SR 952.0)
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BewG	Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG) vom 16. Dezember 1983 (SR 211.412.41)
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts (amtliche Sammlung)
BGer	Bundesgericht
Botschaft 1983	Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (BBl 1983 III 1)
Bst.	Buchstabe(n)
BStP	Bundesgesetz über die Bundesstrafrechtspflege (BStP) vom 15. Juni 1934 (SR 312.0)
BtG	Beamtengesetz (BtG) vom 30. Juni 1927 (SR 172.221.10)
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101), in Kraft seit 1. Januar 2000
bzw.	beziehungsweise
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11)
d.h.	das heisst

DStG FR	Gesetz über die direkten Kantonssteuern des Kantons Freiburg vom 6. Juni 2000 (SGF 631.1)
E.	Erwägung
Eidg.	Eidgenössisch(e)
EMRK	Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) vom 4. November 1950 (SR 0.101)
f./ff.	und folgende
GVG	Bundesgesetz über den Geschäftsverkehr der Bundesversammlung sowie über die Form, die Bekanntmachung und das Inkrafttreten ihrer Erlasse (Geschäftsverkehrsgesetz, GVG) vom 23. März 1962 (SR 171.11)
hrsg.	herausgegeben
inkl.	inklusive
IRSG	Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG) vom 20. März 1981 (SR 351.1)
KS Nr. 19	Kreisschreiben Nr. 19 der Eidg. Steuerverwaltung vom 7. März 1995 Auskunfts-, Bescheinigungs- und Meldepflicht im DBG
KVG	Bundesgesetz über die Krankenversicherung (KVG) vom 18. März 1994 (SR 832.10)
lit.	litera
LS	Zürcher Loseblattsammlung
m.E.	meines Erachtens
MVG	Bundesgesetz über die Militärversicherung (MVG) vom 19. Juni 1992 (SR 833.1)
MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 2. September 1999 (SR 641.20)
N	Note
Nr.	Nummer
Pra	Die Praxis des Bundesgerichts, Basel
Richtlinien 1992	Richtlinien für das interkantonale Meldewesen, erlassen von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter am 1. Oktober 1992
S.	Seite
s.	siehe

SAR	Systematische Sammlung des Aargauischen Rechts
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) vom 11. April 1889 (SR 281.1)
SGF	Systematische Gesetzessammlung des Kantons Freiburg
sog.	sogenannt(e)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
StE	Der Steuerentscheid, Sammlung aktueller steuerrechtlicher Entscheidungen, Basel
StG	Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG) vom 27. Juni 1973 (SR 641.10)
StG AG	Steuergesetz des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (SAR 651.100)
StG ZH	Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (LS 631.1)
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch (StGB) vom 21. Dezember 1937 (SR 311.0)
StGV ZH	Verordnung zum Steuergesetz des Kantons Zürich vom 1. April 1998 (LS 631.53)
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)
StR	Steuer-Revue, Bern
u.a.	unter anderem
usw.	und so weiter
UVG	Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) vom 20. März 1981 (SR 832.20)
vgl.	vergleiche
VPB	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden, Bern
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG) vom 13. Oktober 1965 (SR 642.21)
VStrR	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) vom 22. März 1974 (SR 313.0)
WPEG	Bundesgesetz über den Wehrpflichtersatz (WPEG) vom 12. Juni 1959 (SR 661)
z.B.	zum Beispiel

ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch (ZGB) vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer(n)
zit.	zitiert

I. EINLEITUNG

1. Gesetzesgrundlagen zum Steuergeheimnis und zur Amtshilfe

Das Steuergeheimnis und die Amtshilfe sind im StHG und im DBG unterschiedlich normiert. Das StHG fasst beide Themen unter der Marginalie "Amtspflichten" in einem Artikel zusammen und das DBG teilt sie detaillierter formuliert unter den Marginalien "Geheimhaltungspflicht", "Amtshilfe unter Steuerbehörden" und "Amtshilfe anderer Behörden" auf drei Artikel auf, wobei alle drei Artikel unter dem Kapitel Amtspflichten eingereicht sind.

- StHG

Art. 39 Amtspflichten

¹ Die mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Personen sind zur Geheimhaltung verpflichtet. Vorbehalten bleibt die Auskunftspflicht, soweit hierfür eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht oder im kantonalen Recht besteht.

² Die Steuerbehörden erteilen einander kostenlos die benötigten Auskünfte und gewähren einander Einsicht in die amtlichen Akten. Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton auf grund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des andern Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung.

³ Die Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden erteilen den mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Behörden auf Ersuchen hin alle Auskünfte, die für die Anwendung dieser Gesetze erforderlich sind. Sie können diese Behörden von sich aus darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist.

- DBG

Art. 110 Geheimhaltungspflicht

¹ Wer mit dem Vollzug dieses Gesetzes betraut ist oder dazu beigezogen wird, muss über Tatsachen, die ihm in Ausübung seines Amtes bekannt werden, und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten verweigern.

² Eine Auskunft ist zulässig, soweit hierfür eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht gegeben ist.

Art. 111 Amtshilfe unter Steuerbehörden

¹ Die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden unterstützen sich gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgabe; sie erteilen den Steuerbehörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden die benötigten Auskünfte kostenlos und gewähren ihnen auf Verlangen Einsicht in amtliche Akten. Die in Anwendung dieser Vorschrift gemeldeten oder festgestellten Tatsachen unterliegen der Geheimhaltung nach Artikel 110.

² Muss bei einer Veranlagung der kantonale Anteil unter mehrere Kantone aufgeteilt werden, so gibt die zuständige Steuerbehörde den beteiligten kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer davon Kenntnis.

Art. 112 Amtshilfe anderer Behörden

¹ Die Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden erteilen den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden auf Ersuchen hin alle erforderlichen Auskünfte. Sie können diese Behörden von sich aus darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist.

² Die gleiche Pflicht zur Amtshilfe haben Organe von Körperschaften und Anstalten, soweit sie Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen.

³ Von der Auskunfts- und Mitteilungspflicht ausgenommen sind die Organe der PTT-Betriebe und der öffentlichen Kreditinstitute für Tatsachen, die einer besonderen, gesetzlich auferlegten Geheimhaltung unterstehen.

Beim StHG handelt es sich um ein Grundsatzgesetz, durch das die Kantone verpflichtet sind, seine verbindlichen Bestimmungen in ihr direkt anwendbares kantonales Steuerrecht zu übertragen (Art. 1 Abs. 1 StHG)¹. Zur Veranschaulichung, wie die kantonalen Gesetzgeber die vom StHG vorgeschriebene Geheimhaltungspflicht und Amtshilfe umgesetzt haben, finden sich die entsprechenden Bestimmungen der Steuergesetze der Kantone Aargau, Freiburg und Zürich im Anhang. In der Folge werden, nebst dem StHG, diese drei kantonalen Steuergesetze in die Betrachtungen miteinbezogen.

2. Zusammenwirken von Steuergeheimnis und Amtshilfe

Steuergeheimnis und Amtshilfe gehören zu den Verfahrensgrundsätzen und werden im DBG, im StHG und in den kantonalen Steuergesetzen zusammenfassend als Amtspflichten bezeichnet.

¹ Botschaft 1983, S. 83.

Beide Amtspflichten bestimmen primär das Verhalten aller am Steuerverfahren beteiligten Behörden und deren Mitglieder, Beamten, Angestellten und Beauftragen², beeinflussen aber auch die Steuerpflichtigen und weitere Personen, alle in wechselseitigem Zusammenwirken, indem das Steuergeheimnis den Steuerpflichtigen, mit dem Ziel, ihre private Geheimsphäre zu schützen, umfassend die Geheimhaltung ihrer persönlichen Daten garantiert und Dritten ihre Bescheinigungs-, Auskunft- und Meldepflicht erleichtert und die Amtshilfe den Behörden, unter Beachtung der Geheimhaltungspflicht, zur Förderung des Steuerverfahrens und zur richtigen und vollständigen Sachverhaltsermittlung, die Erteilung von Auskünften und die Einsicht in Akten ermöglicht.

II. STEURERGEHEIMNIS

1. Prinzip des Steuergeheimnisses

Die Steuerpflichtigen haben im Steuerveranlagungsverfahren weitgehende Mitwirkungspflichten, indem sie alles tun müssen, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Sie sind damit verpflichtet, den Steuerbehörden über ihre persönlichen Verhältnisse schriftlich oder mündlich Auskunft zu erteilen und Bescheinigungen, wie Geschäftsbücher, Belege und weitere Unterlagen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen. Reichen sie diese Bescheinigungen nicht ein, kann die Veranlagungsbehörde sie direkt von Dritten einfordern (Art. 126 Abs. 1 DBG, Art. 42 Abs. 1 StHG, § 182 StG AG, Art. 159 DStG FR, § 135 StG ZH)³.

Diese umfassende Offenbarungspflicht (Deklarations- und Auskunftspflicht) der Steuerpflichtigen verlangt auf der anderen Seite eine entsprechende Geheimhaltungspflicht der mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten oder dazu beigezogenen Personen über die ihnen in Ausübung ihres Amtes oder in den Verhandlungen der Behörden bekannt gewordenen Informationen (Art. 110 DBG, Art. 39 Abs. 1 StHG, § 170 StG AG, Art. 139 DStG FR, § 120 StG ZH)⁴.

² Im Folgenden wird für die Unterteilung Mitglieder, Beamte, Angestellte und Beauftragte, wo nicht ausdrücklich anders formuliert, zusammenfassend der Begriff Mitarbeiter verwendet.

³ KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSt N 1; KS Nr. 19, A. Auskunftspflicht, 3. Auskunftspflicht bzw. Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (Art. 126 Abs. 2 und 3 DBG, Bst. a); ZWEIFEL, ASA 61, 426 ff.

Die Wahrung der Steuergeheimnisse durch die Steuerbehörden ist die wesentliche Grundlage dafür, dass die Steuerpflichtigen ihrerseits bereit sind, über ihre Verhältnisse vollständig und wahrheitsgemäss Auskunft zu erteilen⁵.

Das Steuergeheimnis dient damit primär den Individualinteressen der Steuerpflichtigen, indem es ihre private Geheimsphäre schützt⁶. Ferner erleichtert das Steuergeheimnis Drittperson die Erfüllung ihrer Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflicht und unterstützt so die richtige und umfassende Sachverhaltsermittlung der Steuerbehörden (Art. 127 ff. DBG, Art. 43 ff. StHG, § 183 ff. StG AG, Art. 160 ff. DStG FR, § 136 f. StG ZH)⁷.

Das Steuergeheimnis wird auch als qualifiziertes Amtsgeheimnis bezeichnet⁸. Grundsätzlich sind alle Behörden und ihre Mitarbeiter bereits gestützt auf das für die gesamte Verwaltung geltende Amtsgeheimnis zur Geheimhaltung verpflichtet (s. z.B. Art. 27 BtG)⁹. Das Steuergeheimnis ist deshalb nur insofern qualifiziert gegenüber dem allgemeinen Amtsgeheimnis, als seine Tragweite über dieses hinausgeht, nämlich dort, wo die Steuerpflichtigen wegen ihrer weitreichenden Offenbarungspflicht besonders schutzbedürftig sind¹⁰. Das Steuergeheimnis schützt demnach vor allem die privaten Interessen der Steuerpflichtigen. Unabhängig davon, und darin sind sich Amts- und Steuergeheimnis gleich, braucht es für deren Durchbrechung eine gesetzliche Grundlage¹¹.

⁴ BILL, S. 147; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 2.

⁵ BGer 25. April 1958, ASA 27, 274; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBS N 1.

⁶ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 110 DBG N 4; AGNER/DIGERONIMO/JUNG/STEINMANN, Art. 110 DBG N 4a; WEBER, S. 142; ZWEIFEL, ASA 61, 419.

⁷ ZWEIFEL, ASA 61, 419.

⁸ KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBS N 1; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 3; ZWEIFEL, ASA 61, 419; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 3.

⁹ ASA 31, 145 Einspracheentscheid Eidg. Finanz- und Zolldepartement vom 27. Oktober 1961 betr. die Stempelabgaben, worin das Steuergeheimnis, wie es das StG umschreibt, als sog. qualifiziertes Amtsgeheimnis bezeichnet wird, welches den Regeln von Art. 27 und 28 BtG folgt.

¹⁰ VPB 1984 Nr. 28; WEBER, S. 141; ZWEIFEL, ASA 61, 419, ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 3.

¹¹ VPB 1979 Nr. 53; ZWEIFEL, ASA 61, 419, ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 3.

2. Zur Geheimhaltung verpflichtete Behörden und Personen

Gemäss DBG, StHG und den kantonalen Steuergesetzen ist zur Geheimhaltung verpflichtet, wer mit dem Vollzug dieser Gesetze betraut ist oder dazu beigezogen wird.

Aus den Gesetzesbestimmungen wird deutlich, dass sämtliche Behörden und deren Mitglieder, Beamte, Angestellte und Beauftragte, welche in ihrer amtlichen Funktion bei der Erfüllung einer dem Gemeinwesen zukommenden hoheitlichen Aufgabe mit Daten und Informationen von Steuerpflichtigen in Kontakt kommen, an das Steuergeheimnis gebunden sind¹².

Es sind dies

- einerseits alle Steuerbehörden und ihre Mitarbeiter des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden und
- andererseits auch alle anderen Gerichts- und Verwaltungsbehörden und ihre Mitarbeiter, denen Auskünfte aus Steuerakten erteilt werden müssen oder die Einsicht in die Steuerakten erhalten.

Für die Unterstellung unter das Steuergeheimnis entscheidend ist allein die amtliche Funktion der Mitarbeiter dieser Behörden und nicht ihre rechtliche Beschäftigungsform als Mitglieder, Beamte, öffentlich- oder privatrechtlich Angestellte oder Beauftragte¹³.

An das Steuergeheimnis sind alle Steuerbehörden und ihre Mitarbeiter aller Staatsstufen gebunden. Dies gilt sowohl für die Steuerbehörden, welche die Daten und Informationen der Steuerpflichtigen in einer Primärerhebung feststellen, als auch für jene, die gestützt auf die Amtshilfe unter Steuerbehörden Auskünfte oder Einsicht in amtliche Akten erhalten (Art. 111 Abs. 1 letzter Satz DBG, Art. 39 Abs. 2 StHG, § 171 Abs. 1 StG AG, Art. 141 Abs. 1 letzter Satz DStG FR, § 121 Abs. 1 StG ZH).

¹² AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 110 N 1 f.; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 51 N 14; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSSt N 2; WEBER, S. 146; ZWEIFEL, ASA 61, 420.

¹³ KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSSt N 2; WEBER, S. 145 f.; ZWEIFEL, ASA 61, 420, ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 6.

Das Steuergeheimnis umfasst somit auch den steuerlichen Informationsaustausch im interkantonalen Verhältnis, wenn steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund ihrer Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig sind und die Veranlagungsbehörde des Wohnsitz- bzw. Sitzkantons der Steuerbehörde des andern Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung gibt (Art. 111 Abs. 2 DBG, Art. 39 Abs. 2 StHG, § 171 Abs. 1 StG AG, Art. 141 Abs. 2 DStG FR)¹⁴.

Das StHG enthält wenige Bestimmungen zur Organisation der Steuerbehörden¹⁵. Gemäss Art. 1 Abs. 3 StHG gilt deshalb innerhalb dieses Rahmens das kantonale Recht. Die in den unterschiedlichen kantonalen Steuergesetzen für die einzelnen Steuerbehörden verwendeten Begriffe sind oftmals selbst für die gleichen Instanzen nicht dieselben. So verwendet der Kanton Aargau für das erstinstanzliche Steuergericht den Begriff Steuerrekursgericht (§ 167 StG AG), der Kanton Zürich hingegen denjenigen der Steuerrekurskommission (§ 112 StG ZH). In der folgenden Aufzählung werden deshalb stellvertretend für die verschiedenen kantonalen Begriffe deren höchstens zwei pro kantonale Steuerbehörde genannt.

Im einzelnen handelt es sich insbesondere um folgende an das Steuergeheimnis gebundene Steuerbehörden:

- Beim Bund¹⁶: die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (Art. 102 Abs. 2 DBG); die anderen Abteilungen der Eidg. Steuerverwaltung, z.B. die Hauptabteilung Mehrwertsteuer; das Eidg. Finanzdepartement als Aufsichtsorgan des Bundes über die Steuererhebung (Art. 102 Abs. 1 DBG); das Bundesgericht als Eidg. Beschwerdeinstanz (Art. 102 Abs. 3 DBG); die Eidg. Erlasskommission für die direkte Bundessteuer (Art. 102 Abs. 4 DBG); die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (Art. 104 Abs. 1 DBG); die kantonale Steuerrekurskommission für die direkte Bundessteuer (Art. 104 Abs. 3 DBG).

¹⁴ RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 18; ZWEIFEL, ASA 61, 422, ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 13.

¹⁵ Insbesondere kennt das StHG keine spezielle Regelung der Steuerbehörden wie z.B. die Kantone AG (§ 161 ff. StG AG), FR (Art. 135 ff. DStG FR) und ZH (§ 106 ff. StG ZH).

- In den Kantonen und Gemeinden¹⁷: das Kantonale Finanzdepartement bzw. die Kantonale Finanzdirektion als Aufsichtsorgan hinsichtlich der Amtsführung der Steuerbehörden; das Kantonale Steueramt; die Gemeindesteuerämter; die Steuerkommissionen; die Gemeindeschätzungsbehörden; die Grundsteuerbehörden; die Inventur- bzw. Inventarbehörden; das Steuerrekursgericht bzw. die Steuerrekurskommissionen; das Verwaltungsgericht.

Ebenfalls zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet sind alle Personen, welche als amtlich bestellte Sachverständige beigezogen werden und dabei Auskünfte aus Steuerakten oder Einblick in Steuerakten erhalten (Art. 110 Abs. 1 DBG, Art. 39 Abs. 1 StHG, § 170 Abs. 1 StG AG, Art. 139 Abs. 1 DStG FR, § 120 Abs. 1 StG ZH)¹⁸.

Das Steuergeheimnis umfasst auch alle anderen Gerichts- und Verwaltungsbehörden und ihre Mitarbeiter, denen Auskünfte aus Steuerakten erteilt werden müssen oder die Einsicht in die Steuerakten erhalten sowie weitere Personen, die in ihrer amtlichen Funktion mit Daten und Informationen von Steuerpflichtigen, welche der Geheimhaltung unterliegen, in Kontakt kommen, wie die Mitarbeiter des Amtes für Informatik oder des statistischen Amtes. Zu beachten ist, dass diese nur indirekt mit den der Geheimhaltungspflicht unterstehenden Tatsachen in Berührung kommenden anderen Gerichts- und Verwaltungsbehörden und weiteren Personen schon aufgrund von Art. 320 StGB zur Verschwiegenheit verpflichtet sind¹⁹.

¹⁶ KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSSt N 2; MASSHARDT, Art. 71 BdBSSt N 1 ff.; WEBER, S. 146.

¹⁷ KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSSt N 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 4; WEBER, S. 146.

¹⁸ S. dazu Art. 123 Abs. 2 DBG, § 179 Abs. 2 StG AG, Art. 154 Abs. 2 DStG FR, § 132 Abs. 2 StG ZH, wonach die Steuerbehörden Sachverständige beiziehen können. KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSSt N 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 132 StG ZH N 99 ff.

¹⁹ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 110 DBG N 2; BAUR JÜRIG/KLÖTI-WEBER MARIANNE/KOCH WALTER/MEIER BERNHARD/URSPRUNG URS, § 125 StG AG N 2; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 51 N 14; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSSt N 2; RICH-

3. Ausnahmen vom Steuergeheimnis

Bei den Ausnahmen vom Steuergeheimnis handelt es um jene Gerichts- und Verwaltungsbehörden, denen gestützt auf eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht (Art. 110 Abs. 2 DBG, Art. 39 Abs. 1 StHG) oder im kantonalen Recht (§ 170 Abs. 2 StG AG, Art. 139 Abs. 2 lit. b DStG FR, § 120 Abs. 2 StG ZH) Einsicht in die Steuerakten gewährt wird oder denen Auskünfte aus Steuerakten erteilt werden müssen²⁰.

In diesen Fällen geht die Auskunftspflicht der Steuerbehörden ihrer Geheimhaltungspflicht vor²¹. Sie ist aber nicht unbeschränkt, sondern unterliegt insbesondere den allgemeinen Voraussetzungen der Auskunftspflicht, wie dem Verhältnismässigkeitsprinzip, wonach z.B. die Auskünfte in bezug auf ihren Inhalt verhältnismässig sein und sich auf steuerlich relevante Tatsachen beschränken müssen²².

Zu beachten ist, dass das DBG und das StHG lediglich von einer Auskunftspflicht an die anderen Gerichts- und Verwaltungsbehörden sprechen, einzelne kantonale Steuergesetze hingegen diesen Behörden auch Einsicht in die Steuerakten ermöglichen, so z.B. die Kantone AG und ZH (§ 170 Abs. 2 StG AG, § 120 Abs. 2 StG ZH), nicht aber der Kanton FR (Art. 139 Abs. 2 lit. b DStG FR)²³.

Soweit es sich bei der Akteneinsicht um kantonale Drittbehörden handelt, widerspricht dies nicht dem StHG, da dieses den verbindlichen Rahmen für das Abweichen vom Steuergeheimnis zwischen den Steuerbehörden und ausserkantonalen Drittbehörden festlegt. Die Kantone dürfen deshalb aufgrund von Art. 1. Abs. 3 StHG in ihren kantonalen Gesetzen die Ausnahmen vom Steuergeheimnis in Bezug auf kantonale Drittbehörden erweitern oder einschränken²⁴.

NER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 5; WEBER, S. 146; ZWEIFEL, ASA 61, 420; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 6.

²⁰ AGNER/DIGERONIMO/JUNG/STEINMANN, Art. 110 DBG N 3a; AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 110 DBG N 3; MASSHARDT, Art. 71 BdBSt N 4; RICHTNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 N 5; WEBER, S. 146 und S. 184 ff.; ZWEIFEL, ASA 61, 420.

²¹ BILL, S. 259.

²² BILL, S. 179 ff. und 259; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSt N 11.

²³ Botschaft 1983, S. 130; RICHTNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 21; ZWEIFEL, ASA 61, 421; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 24.

²⁴ BGE 124 I 176 = StR 1998, 532 für die Steuerausweise Kanton ZH; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 51 N 14; RICHTNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 1 und 21; ZWEIFEL, ASA 61, 424; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 10.

Ein Beispiel in diesem Zusammenhang ist die weiterführende Einschränkung der Auskunftspflicht gemäss § 121 Abs. 2 StG ZH für die Notare für ihre Tätigkeit als Urkundspersonen, die Behörden und das Personal der Kantonalbank sowie der Sparkassen und Banken von Gemeinden und die staatlichen Sparkassenkontrolleure.

Bei der gesetzlichen Grundlage muss es sich um ein Gesetz im formellen Sinn handeln²⁵. Für die Ausnahmen von der Geheimhaltungspflicht z.B. gemäss Art. 110 Abs. 2 DBG dürfte mit dem Begriff der gesetzlichen Grundlage ein Bundesgesetz gemäss Art. 4 Abs. 1 GVG gemeint sein²⁶. Im Prinzip müsste m.E. die gesetzliche Grundlage für die Ausnahmen von der Geheimhaltungspflicht mindestens auf der gleichen Rechtsetzungsstufe stehen wie derjenige Erlass, der die Geheimhaltungspflicht vorsieht²⁷.

Konkret bedeutet die gegebene gesetzliche Grundlage zur Auskunftspflicht, dass die Steuerbehörden bestimmten anderen Gerichts- und Verwaltungsbehörden Auskünfte erteilen müssen bzw. können, ohne hierfür vorgängig bei einer übergeordneten, entsprechend legitimierten Stelle (z.B. im Bund das Eidg. Finanzdepartement und in den Kantonen das Finanzdepartement bzw. die Finanzdirektion) eine Ermächtigung einholen zu müssen²⁸. Eindrücklich demonstriert dies z.B. Art. 9 Abs. 3 AHVG, wonach das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und das im Betrieb eingesetzte Eigenkapital von den kantonalen Steuerbehörden ermittelt und den Ausgleichskassen gemeldet wird.

Im Bundesrecht enthalten insbesondere folgende Bundesgesetze eine gesetzliche Grundlage zur Auskunftserteilung:

²⁵ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 51 N 14; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 11; ZWEIFEL, ASA 61, 421, ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 7.

²⁶ HASLER, ASA 67, 692, der gestützt auf Art. 4 GVG in der Fassung vor der 1. Januar 2000 als gesetzliche Grundlage ein Bundesgesetz für notwendig erachtet.

²⁷ BILL, S. 134 ff.; VPB 1979 Nr. 53.

- Direkte Bundessteuer: Art. 111, 116 Abs. 2, 188, 194 Abs. 2 DBG;
- Steuerharmonisierung: Art. 39 Abs. 2 StHG;
- Verrechnungssteuer: Art. 36, 37 und 40 VStG;
- Stempelabgaben: Art. 32, 33 und 37 StG;
- Mehrwertsteuer: Art. 54 und 55 MWSTG;
- Wehrpflichtersatz, Art. 24 WPEG;
- Alters- und Hinterlassenenversicherung: Art. 9 und 93 AHVG sowie Art. 23 und 27 AHVV;
- Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland: Art. 24 BewG;
- Zivilgesetzbuch: Art. 170 ZGB;
- Schuldbetreibung und Konkurs: Art. 91 SchKG;
- Unfallversicherung: Art. 101 UVG;
- Krankenversicherung: Art. 82 KVG;
- Militärversicherung: Art. 92 MVG;
- Bundesstrafrechtspflege: Art. 27 sowie Art. 17 i.V.m. Art. 101 BStP;
- Strafgesetzbuch: Art. 352 StGB;
- Internationale Rechtshilfe in Strafsachen: Art. 3 IRSG;
- Verwaltungsstrafrecht: Art. 19 und 30 VStrR.

Im kantonalen Recht sind es im Sinn einer kleinen Auswahl z.B. folgende Bestimmungen aus kantonalen Steuergesetzen, welche eine Auskunftserteilung oder eine Akteneinsicht vorsehen²⁹:

- § 170 Abs. 3 StG AG: Eine Auskunft der Steuerbehörden an Erbschaftsverwalterinnen und Erbschaftsverwalter sowie an Willensvollstreckerinnen und Willensvollstrecker über die Steuerschulden der Erblasserin oder des Erblassers ist zulässig.

²⁸ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 111 DBG N 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 12 ff.

- § 171 Abs. 2 StG AG: Das Finanzdepartement ist befugt, den Gerichten und Verwaltungsbehörden des Kantons und der Gemeinden Akteneinsicht zu gewähren oder die Steuerbehörden ihnen gegenüber zur Erteilung von Auskünften zu ermächtigen, soweit ein öffentliches Interesse besteht. Das Finanzdepartement hat von dieser Befugnis Gebrauch gemacht und eine allgemeine Weisung erlassen³⁰. Diese allgemeine Weisung stellt eine schriftliche Einwilligung gemäss Art. 320 Ziff. 2 StGB dar, mit der Folge, dass die Steuerbehörden nicht für jeden einzelnen Fall eine eigene Bewilligung einholen müssen. Wird ein Begehren um Akteneinsicht oder Auskunftserteilung von anderen Behörden oder Privaten gestellt, welche nicht in der allgemeinen Weisung des Finanzdepartements aufgeführt sind, entscheidet das Finanzdepartement einzelfallweise³¹.
- Art. 140 DSStG FR: Die Steuerregister können während zwei Monaten im Jahr von allen im Kanton steuerpflichtigen Personen für das Einkommen und Vermögen der im Kanton steuerpflichtigen Personen eingesehen werden³².
- § 122 StG ZH: Die Gemeindesteuerämter stellen Ausweise über das steuerbare Einkommen und Vermögen, den steuerbaren Reingewinn und das steuerbare Kapital aus³³.
- § 255 StG ZH: Die Hauptverhandlung vor Verwaltungsgericht ist grundsätzlich öffentlich. Zur Wahrung wesentlicher öffentlicher oder privater Interessen kann das Verwaltungsgericht von sich aus oder auf Antrag einer Partei die Öffentlichkeit von den Verhandlungen ausschliessen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass gemäss Art. 6 Abs. 1 EMRK der Grundsatz der Öffentlichkeit des Gerichtsverfahrens gilt. Das BGer hat den bezüglich das Verwaltungsverfahren angebrachten Vorbehalt der Schweiz als ungültig erklärt³⁴. Die Hauptverhandlung und die Ver-

²⁹ Wegen der Vielzahl von Möglichkeiten beschränken sich die genannten Beispiele auf Bestimmungen aus den Steuergesetzen der Kantone AG, FR und ZH.

³⁰ Auf meine Anfrage beim Rechtsdienst des Kantonalen Steueramts Aargau wurde mir schriftlich bestätigt, "...dass die Konkretisierung von § 171 Abs. 2 StG AG ihren Niederschlag in den Weisungen 'Steuergeheimnis' des Finanzdepartements des Kantons Aargau vom 30. April 2001 gefunden hat. Die Weisungen sind behördenintern anzuwenden und für Dritte nicht zugänglich".

³¹ Ein analoges System mit genereller Ermächtigung aufgrund einer Verfügung der Finanzdirektion und einzelfallweiser Bewilligung um Auskunftserteilung kennt auch der Kanton Zürich. S. dazu RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 14 ff.

³² Der Kanton Aargau hat die im Steuergesetz vom 13. Dezember 1983 noch vorgesehene Steuerbuchauflage gemäss § 61 aStG AG aufgrund gewandelter Auffassungen im Bereich des Daten- und Persönlichkeitsschutzes nicht in das neue Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 übernommen. S. Totalrevision des Aargauischen Steuergesetzes, Bericht für die Vernehmlassung, S. 103.

³³ BGE 124 I 176 = StR 1998, 532 für die Steuerausweise gemäss § 83 des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951.

³⁴ Pr 84 Nr. 97 = ASA 63, 307 = StR 49, 191 = StE 1994 B 101.8 Nr. 11.

kündigung des Urteils sind deshalb auch für alle Steuergerichtsverfahren grundsätzlich öffentlich³⁵.

4. Personen, die nicht dem Steuergeheimnis unterstehen

Sind alle Behörden und ihre Mitarbeiter, welche mit dem Vollzug der Steuergesetze betraut sind und alle Personen, die dazu beigezogen werden zur Geheimhaltung verpflichtet, heisst das umgekehrt, dass alle anderen Personen, welche nicht im Rahmen einer amtlichen Funktion bei der Erfüllung einer dem Gemeinwesen zukommenden hoheitlichen Aufgabe mit Daten und Informationen von Steuerpflichtigen in Kontakt kommen, nicht dem Steuergeheimnis unterstehen.

Dies trifft z.B. für das Putzpersonal oder andere Angestellte oder Beauftragte der Steuerbehörden, wie behördenexterne Informatiker und Handwerker, die nicht amtlich tätig sind, sondern privatrechtlich ein Werk herstellen oder eine Leistung erbringen und nur zufällig in Berührung mit Daten und Informationen von Steuerpflichtigen kommen, typischerweise zu³⁶. Allenfalls unterstehen solche Personen einem Berufsgeheimnis oder einer vertraglichen Geheimhaltungspflicht.

Klarerweise sind die Steuerpflichtigen selber nicht an das Steuergeheimnis gebunden. Dies ergibt sich aus ihrer Stellung als Geheimnisherren bzw. Verfügungsberechtigte über die aus ihrer Privatsphäre stammenden Steuerdaten und -informationen³⁷. Sie können sich gegenüber allen anderen Personen und allen Behörden und ihren Mitarbeitern jederzeit über ihre steuerlichen Verhältnisse äussern³⁸. Art. 139 Abs. 2 lit. a DStG FR verdeutlicht dies, indem bestimmt wird, dass Auskünfte an Dritte nur dann erteilt werden dürfen, wenn die steuerpflichtige Person den mit dem Vollzug des Steuergesetzes betrauten Behörden und ihren Mitarbeitern eine schriftliche Einwilligung gibt.

³⁵ KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSSt N 2; ZWEIFEL, ASA 61, 421; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 9.

³⁶ WEBER, S. 146.

³⁷ WEBER, S. 17 und 145 ff.

³⁸ WEBER, S. 147.

Ebenfalls nicht an das Steuergeheimnis gebunden sind Angestellte oder Beauftragte der steuerpflichtigen Personen, unabhängig davon, ob sie mit deren Daten und Informationen in Berührung kommen, wie Steuerexperten, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Treuhänder und Banken³⁹.

5. Schutzobjekt des Steuergeheimnisses

Das Steuergeheimnis basiert auf dem materiellen Geheimnisbegriff, wonach ein Steuergeheimnis nur dann vorliegt, wenn materiell auch ein Geheimnis gegeben ist. Demgemäss fallen grundsätzlich alle nicht offenkundigen oder nicht allgemein zugänglichen Tatsachen, ohne dass sie ausdrücklich als geheim bezeichnet werden, unter das Steuergeheimnis⁴⁰.

Nicht entscheidend ist, ob die Tatsachen den dem Steuergeheimnis unterstellten Behörden und ihren Mitarbeitern von den Steuerpflichtigen im Veranlagungs-, Rechtsmittel- oder Steuerstrafverfahren mitgeteilt worden oder ob sie ihnen sonst wie, z.B. von anderen Behörden oder Privaten, in ihrer amtlichen Funktion zur Kenntnis gekommen sind⁴¹.

Sämtliche Verhältnisse der Steuerpflichtigen, der gesamte Inhalt ihrer Steuerakten und alle sie betreffenden Informationen in den Verhandlungen der Behörden unterliegen dem Steuergeheimnis (vgl. Art. 110 Abs. 1 DBG, § 170 Abs. 1 StG AG, Art. 139 Abs. 1 DStG FR, § 120 Abs. 1 StG ZH). Unwesentlich ist, ob die Tatsachen für das Steuerungsverfahren von Bedeutung sind oder nicht. Das Schutzobjekt des Steuergeheimnisses umfasst demgemäss nicht nur die finanziellen, sondern auch alle persönlichen, beruflichen, politischen, gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und weiteren Informationen der Steuerpflichtigen.

³⁹ WEBER, S. 147.

⁴⁰ BGE 114 IV 44 E. 2 S. 46; BILL, S. 147; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSt N 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 N 7; ZWEIFEL, ASA 61, 420; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 4.

6. Umfang des Steuergeheimnisses

Die mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Behörden und ihre Mitarbeiter sowie die von ihnen dazu beigezogenen Personen sind zur Geheimhaltung der Daten und Informationen der Steuerpflichtigen gegenüber allen anderen Gerichts- und Verwaltungsbehörden sowie allen Privaten verpflichtet (explizit Art. 110 Abs. 1 DBG, § 170 Abs. 1 StG AG, Art. 139 Abs. 1 DStG FR und § 120 Abs. 1 StG ZH, nicht explizit hingegen Art. 39 Abs. 1 StHG).

Das Steuergeheimnis gilt damit absolut und kann nur dann durchbrochen werden, wenn hierfür im Bundesrecht oder im kantonalen Recht eine entsprechende gesetzliche Grundlage besteht oder wo eine solche fehlt, die Durchbrechung des Steuergeheimnisses im öffentlichen Interesse geboten ist (nicht explizit bezüglich des öffentlichen Interesses Art. 110 Abs. 2 DBG und Art. 39 Abs. 1 StHG, explizit hingegen § 170 Abs. 2 StG AG, Art. 139 Abs. 2 lit. d DStG FR und § 120 Abs. 2 StG ZH)⁴².

7. Zeitdauer des Steuergeheimnisses

Das Steuergeheimnis ist zeitlich unbefristet (s. auch z.B. Art. 320 Ziff. 1 Abs. 2 StGB zum Amtsgeheimnis und Art. 27 Abs. 2 BtG zur Amtsverschwiegenheit).

Das bedeutet, dass die dem Steuergeheimnis während ihrer amtlichen Funktion unterliegenden Personen auch ausserhalb und nach Beendigung dieser Tätigkeit, z.B. in ihrer Freizeit, bei Stellen- und Berufswechsel oder Pensionierung, nicht von ihrer Geheimhaltungspflicht entbunden sind⁴³.

⁴¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 17; WEBER, S. 148; ZWEIFEL, ASA 61, 420; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 4.

⁴² AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 110 DBG N 4; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSSt N 6 ff.; MASSHARDT, Art. 71 DBG N 7; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 14 f.

⁴³ KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 71 BdBSSt N 4; MASSHARDT, Art. 71 BdBSSt N 1; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 120 StG ZH N 6; WEBER, S. 150.

III. AMTSHILFE

1. System der Amtshilfe

Die behördliche Amtshilfe dient dem richtigen Vollzug der Steuergesetze mit dem Ziel, die Steuerpflichtigen gerecht und ihren tatsächlichen Verhältnissen gemäss zu besteuern⁴⁴.

Angesichts der verschiedenen persönlichen und wirtschaftlichen, teilweise sehr verzweigten Beziehungen der Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Gemeinwesen und Drittpersonen sind die mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Behörden nebst der Deklarations- und Auskunftspflicht der Steuerpflichtigen und der Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflicht Dritter zur vollständigen und richtigen Sachverhaltsermittlung auf ein behördliches Informationswesen angewiesen⁴⁵.

Die behördliche Amtshilfe erfüllt aber auch weitere Zwecke, z.B. indem sie zu einer Rationalisierung des Steuerverfahrens führt, im interkantonalen Verhältnis Doppelbesteuerungen vermeiden hilft und der Bekämpfung der Steuerhinterziehung dient⁴⁶.

Gemäss DBG, StHG und den kantonalen Steuergesetzen ist die Amtshilfe zweigeteilt. Einerseits unterstützen sich die mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Behörden und ihre Mitarbeiter gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgabe, erteilen den Steuerbehörden aller Staatsstufen die benötigten Auskünfte und gewähren ihnen Einsicht in amtliche Akten. Andererseits erteilen die Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden den mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Behörden und ihren Mitarbeitern alle für die Anwendung dieser Gesetze erforderlichen Auskünfte und können diese von sich aus darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist (Art. 111 f. DBG, Art. 39 Abs. 2 und 3 StHG, § 171 StG AG, Art. 141 f. DStG FR, § 121 StG ZH)⁴⁷.

⁴⁴ KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 90 BdBS N 7; Richtlinien 1992, ASA 62, 542; WEBER, S. 162.

⁴⁵ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 111 DBG N 1; BILL, S. 260; Richtlinien 1992, ASA 62, 542.

⁴⁶ WEBER, S. 162.

⁴⁷ HASLER, ASA 67, 694.

2. Amtshilfe unter den Steuerbehörden

Zur Amtshilfe sind gegenseitig die Steuerbehörden aller Staatsstufen verpflichtet, sowohl im Verhältnis zwischen Bund und Kantonen, als auch inter- und innerkantonal⁴⁸. Sie unterstützen sich gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgaben, erteilen kostenlos die benötigten Auskünfte und gewähren Einsicht in amtliche Akten (Art. 111 Abs. 1 DBG, Art. 39 Abs. 2 StHG)⁴⁹.

Die Amtshilfe unter den Steuerbehörden ist eine gesetzlich zulässige Ausnahme vom Steuergeheimnis (Art. 110 Abs. 2 DBG, Art. 39 Abs. 1 StHG), wobei die in diesem Rahmen gemeldeten oder festgestellten Tatsachen wiederum der Geheimhaltungspflicht der mit den Steuergesetzen betrauten Behörden und ihrer Mitarbeiter unterstehen (explizit Art. 111 Abs. 1 letzter Satz DBG, nicht explizit Art. 39 Abs. 2 StHG)⁵⁰.

Die kantonalen Steuergesetze definieren die Amtshilfe unter den Steuerbehörden hingegen nicht identisch:

- Im Kanton AG erteilen gemäss § 171 Abs. 1 StG AG die Steuerbehörden den Steuerbehörden des Bundes und der andern Kantone die benötigten Auskünfte und gewähren ihnen Einsicht in amtliche Akten.
- Im Kanton FR erteilen gemäss Art. 141 Abs. 1 DStG FR die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Steuerbehörden den Steuerbehörden der andern Kantone die benötigten Auskünfte und gewähren ihnen Einsicht in amtliche Akten.
- Im Kanton ZH erteilen gemäss § 121 Abs. 1 StG ZH die Verwaltungsbehörden, Strafuntersuchungsbehörden und Gerichte den Steuerbehörden aus ihren Akten Auskunft.

Es stellt sich bei diesen Unterschieden die Frage, ob alle drei kantonalen Bestimmungen StHG-konform sind.

⁴⁸ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 111 DBG N 1; BILL, S. 246; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 51 N 14; ZWEIFEL, ASA 61, 423; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 17.

⁴⁹ BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, S. 400.

Geht man davon aus, dass Art. 39 Abs. 2 StHG die Steuerbehörden von Bund, Kantonen und Gemeinden zur Erteilung von Auskünften und zur Einsicht in amtliche Akten verpflichtet⁵¹, würden die Bestimmungen zur Amtspflicht unter den Steuerbehörden in den Kantonen FR und ZH nicht dem StHG entsprechen. Diese Ansicht liesse sich mit dem Argument vertreten, dass das StHG mit dem nicht weiter ausgeführten Begriff der Steuerbehörden alle Steuerbehörden aller Staatsstufen inkl. jene des Bundes meint⁵². Die Bestimmung im StG ZH ist insofern nicht StHG-konform, als nur die Erteilung von Auskünften möglich ist⁵³.

Nimmt man hingegen an, Art. 39 Abs. 2 StHG beziehe sich nur auf die Steuerbehörden der Kantone, dann wären die Bestimmungen zur Amtspflicht unter den Steuerbehörden in den Kantonen AG und ZH nicht StHG-konform. Diese Auffassung resultiert einerseits aus dem für das StHG massgebenden Geltungsbereich für die direkten Steuern der Kantone und andererseits aus der Botschaft über die Steuerharmonisierung zur Amtshilfe, wonach Art. 39 Abs. 2 StHG festhält, dass Einsicht in amtliche Akten nur den Steuerbehörden der Kantone, nicht auch Dritten, gewährt werden kann und sich die Auskunftspflicht unter den Steuerbehörden der Kantone nur auf die durch das StHG erfassten Steuern, nicht aber auf weitere Steuern erstrecken kann⁵⁴.

M.E. sprechen die Argumente für die zweite Meinung.

Für das interkantonale Verhältnis sehen das StHG und die kantonalen Steuergesetze ein Meldeverfahren vor, wenn eine steuerpflichtige Person aufgrund ihrer Steuererklärung nicht nur im Wohnsitz- bzw. Sitzkanton, sondern auch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist, indem die Veranlagungsbehörde des Wohnsitz- bzw. Sitzkantons der Steuerbehörde des andern Kantons von der Steuererklärung und von der Veranlagung

⁵⁰ ASA 31, 145 Einspracheentscheid Eidg. Finanz- und Zolldepartement vom 27. Oktober 1961; Hasler, ASA 67, 693.

⁵¹ ZWEIFEL, ASA 61, 423; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 17.

⁵² ZWEIFEL, ASA 61, 423; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 17.

⁵³ S. RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 8, wo auf diese Differenz zwischen dem StG ZH und dem StHG hingewiesen wird.

⁵⁴ Botschaft 1983, S. 130.

Kenntnis gibt (Art. 39 Abs. 2 StHG, § 171 Abs. 1 StG AG, Art. 141 Abs. 2 DStG FR, nicht explizit hingegen § 121 Abs. 1 StG ZH)⁵⁵.

In diesem Zusammenhang sind auch die Richtlinien 1992 zu beachten⁵⁶. Diese Richtlinien sind in ihren Grundsätzen auch unter dem DBG bzw. StHG gültig⁵⁷ und beinhalten einen umfassenden Katalog von Meldungen der Eidg. Steuerverwaltung an die kantonalen Steuerverwaltungen sowie der kantonalen Steuerverwaltungen an andere kantonale Steuerverwaltungen und an die Eidg. Steuerverwaltung. Zudem beschafft gemäss den Richtlinien 1992 die Sektion Meldewesen der Eidg. Steuerverwaltung auf Begehren der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer oder einer kantonalen Steuerverwaltung Unterlagen und Informationen über steuerlich wichtige Tatbestände bei andern eidgenössischen Verwaltungsbehörden und privaten Organisationen.

Eine Meldepflicht für die analoge Situation wie bei den direkten Steuern der Kantone im Fall der interkantonalen Aufteilung des steuerbaren Einkommens einer Person sieht Art. 111 Abs. 2 DBG für die Direkte Bundessteuer vor, indem die zuständige kantonale Steuerbehörde den beteiligten kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer davon Kenntnis gibt, wenn bei einer Veranlagung der kantonale Anteil gemäss Art. 197 DBG unter mehrere Kantone aufgeteilt werden muss.

Das Meldewesen der Steuerbehörden beschränkt sich indes nicht auf die Situationen, wo interkantonale Verhältnisse bei Steuerpflichtigen vorliegen, sondern das DBG, das StHG und die kantonalen Steuergesetze ermöglichen den Steuerbehörden, wie allen anderen Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden, die mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Behörden von sich aus darauf aufmerksam zu machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist (Art. 112 Abs. 1 DBG, Art. 39 Abs. 3 StHG, § 171 Abs. 3 StG AG, Art. 141 Abs. 3 DStG FR)⁵⁸.

⁵⁵ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 111 DBG N 1; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 1; ZWEIFEL, ASA 61, 423; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 17.

⁵⁶ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 111 DBG N 1; BILL, S. 257.

⁵⁷ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 111 DBG N 1; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 401; KS Nr. 19, A. Auskunftspflicht, 1. Auskunftspflicht unter Steuerbehörden im Rahmen der Amtshilfe (Art. 111 DBG).

⁵⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 1; ZWEIFEL, ASA 61, 423; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 17.

Im Kanton ZH ist diesbezüglich die Besonderheit zu beachten, dass die gemäss § 121 Abs. 1 StG ZH auskunftspflichtigen Behörden, und dazu gehören auch die Steuerbehörden, wenn nach den Wahrnehmungen in ihrer amtlichen Tätigkeit die Wahrscheinlichkeit einer unvollständigen Versteuerung besteht, nicht ein Anzeigerecht, sondern eine Anzeigepflicht haben und demgemäss von sich aus den Steuerbehörden Mitteilung machen müssen⁵⁹.

Alle im Rahmen der Amtshilfe erteilten Auskünfte und gemachten Meldungen oder durch Einsicht in Akten festgestellte Tatsachen unterliegen wiederum dem Steuergeheimnis (Art. 111 Abs. 1 DBG, nicht explizit Art. 39 Abs. 1 StHG, Art. 141 DStG FR, nicht explizit § 170 Abs. 1 StG AG und § 120 Abs. 1 StG ZH)⁶⁰.

3. Amtshilfe anderer Behörden

Die Amtshilfe anderer Behörden verpflichtet grundsätzlich alle Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden und ihre Mitarbeiter sowie die Organe von Körperschaften und Anstalten, soweit sie Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen, den mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Behörden und ihren Mitarbeitern auf Ersuchen hin alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen (Art. 112 Abs. 1 und 2 DBG, Art. 39 Abs. 3 StHG, § 171 Abs. 3 StG AG, Art. 142 Abs. 1 und 2 DStG FR, § 121 Abs. 1 StG ZH)⁶¹.

Auskunftspflichtig sind nicht nur alle Verwaltungsbehörden aller Staatsstufen wie z.B. Grundbuchamt, Handelsregisteramt, Einwohnerkontrolle, Fremdenpolizei, Zentralverwaltung des Bundes, Alkoholverwaltung, sondern auch sämtliche Gerichtsbehörden⁶².

⁵⁹ RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 10.

⁶⁰ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 111 DBG N 2; ZWEIFEL, ASA 61, 423; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 17.

⁶¹ BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, S. 400.

⁶² KS Nr. 19, A. Auskunftspflicht, 2. Auskunftspflicht anderer Behörden im Rahmen der Amtshilfe (Art. 112 DBG).

Seit dem 1. Januar 1993 ist die Schweigepflicht der Personen, die mit der Durchführung, mit der Beaufsichtigung und mit der Kontrolle der Durchführung der Alters- und Hinterlassenenversicherung betraut sind, aufgehoben gegenüber den Behörden, die mit dem Vollzug der Steuergesetze betraut sind und die um Auskünfte für die Anwendung dieser Gesetze ersuchen (Art. 50 Abs. 1^{bis} AHVG⁶³). Damit wurde der bis zu dieser Änderung unbefriedigende Zustand geändert, wonach die AHV-Organe gegenüber den Steuerbehörden sich auf das Amtsgeheimnis berufen konnten, während diese zu Meldungen an die AHV-Behörden verpflichtet waren⁶⁴.

Amtshilfe zu leisten haben gemäss Art. 112 Abs. 2 DBG ebenfalls die Organe von Körperschaften und Anstalten, soweit sie Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen, wie die SBB, die PTT, der Nationalfonds⁶⁵. Damit wird verdeutlicht, dass die Amtshilfe alle anderen Behörden und ihre Organe und Mitarbeiter, ungeachtet ihrer rechtlichen Organisation, umfasst⁶⁶. Eine analoge Bestimmung kennt das StHG nicht, wobei es diese für die Amtshilfe der Organe von Körperschaften und Anstalten m.E. nicht braucht, da diese Organe, sofern sie Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen, bereits aufgrund der generellen Bestimmung zur Amtshilfe anderer Behörden miteingeschlossen sind (Art. 39 Abs. 3 StHG)⁶⁷.

Ausnahmen vom Grundsatz der Amtshilfe bedürfen einer gesetzlich geregelten Geheimhaltungspflicht. So nimmt das DBG explizit die Organe der Schweizerischen Post (s. auch Art. 13 Abs. 1 BV Post- und Fernmeldegeheimnis, Art. 321^{ter} StGB Verletzung des Post- und Fernmeldegeheimnisses) und der öffentlichen Kreditinstitute für Tatsachen, die einer besonderen, gesetzlich auferlegten Geheimhaltung unterstehen, von der Auskunftspflicht aus (Art. 112 Abs. 3 DBG). Bei den öffentlichen Kreditinstituten handelt es sich insbesondere um die öffentlichrechtlichen Kantonalban-

⁶³ Eingefügt durch Art. 75 StHG und Art. 203 DBG.

⁶⁴ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 112 DBG N 1; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, S. 401; Botschaft 1983, S. 205; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 90 BdBSt N 20; KS Nr. 19, A. Auskunftspflicht, 2. Auskunftspflicht anderer Behörden im Rahmen der Amtshilfe (Art. 112 DBG); ZWEIFEL, ASA 61, 423; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 20.

⁶⁵ KS Nr. 19, A. Auskunftspflicht, 2. Auskunftspflicht anderer Behörden im Rahmen der Amtshilfe (Art. 112 DBG).

⁶⁶ RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 4; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 18.

ken und Sparkassen und Banken von Gemeinden⁶⁸. Die kantonalen öffentlichrechtlichen Banken wären hingegen auch ohne die Ausnahme von der Auskunftspflicht gemäss Art. 112 Abs. 3 DBG bereits aufgrund des bundesrechtlichen Bankgeheimnisses (Art. 47 BankG) von der Auskunftspflicht gegenüber den Steuerbehörden befreit⁶⁹.

Innerhalb des durch das StHG festgelegten Rahmens können auch die Kantone mit Bezug auf kantonale oder kommunale Drittbehörden die Auskunftspflicht erweitern oder einschränken. Z.B. findet die Auskunftspflicht von Verwaltungsbehörden und Gerichten gemäss § 121 Abs. 2 StG ZH keine Anwendung auf die Notare in ihrer Tätigkeit als Urkundspersonen, die Behörden und das Personal der Kantonalbank sowie der Sparkassen und Banken von Gemeinden und die staatlichen Sparkassenkontrolleure⁷⁰.

Der gegenständliche Umfang der Auskunftspflicht anderer Behörden umfasst alle Auskünfte, welche für die Anwendung der Steuergesetze erforderlich und diesen Behörden in ihrer amtlichen Tätigkeit zur Kenntnis gelangt sind (Art. 112 Abs. 1 DBG, Art. 39 Abs. 3 StHG, Art. 142 Abs. 1 DStG FR, nicht explizit § 171 Abs. 3 StG AG und § 121 Abs. 1 StG ZH)⁷¹. Damit sind alle Daten und Informationen gemeint, welche für die Einschätzung der Steuerpflichtigen in den Veranlagungs-, Rechtsmittel- und Strafverfahren nützlich sein können⁷². Die Auskunftspflicht beschränkt sich aber nicht darauf, sondern schliesst auch alle weiteren Auskünfte mit ein, die für die Anwendung der Steuergesetze erforderlich, mithin im Hinblick auf einen vorliegenden Sachverhalt oder ein gegebenes Vorgehen notwendig sind⁷³.

⁶⁷ Ebenfalls keine explizite Bestimmung für die Amtshilfe der Organe von Körperschaften und Anstalten haben das StG AG und das StG ZH. Hingegen formuliert Art. 142 Abs. 2 DStG FR die Amtshilfe der Organe von Körperschaften und Anstalten wieder ausdrücklich.

⁶⁸ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 112 DBG N 2; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 51 N 26; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 90 BdBSt N 19; MASSHARDT, Art. 90 BdBSt N 2.

⁶⁹ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 51 N 22; RICHTNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 5; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 19.

⁷⁰ RICHTNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 2 und 5; ZWEIFEL, ASA 61, 424; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 19.

⁷¹ AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 112 DBG N 3a; RICHTNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 9; ZWEIFEL, ASA 61, 424; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 21.

⁷² AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 112 DBG N 3; BGer 14. März 1996, ASA 65, 656 = StE 1996 B 92.13 Nr. 3; RICHTNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 9; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 21.

⁷³ AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 112 DBG N 3a; BGE 124 II 58 E. 3e S. 67 f. = StE 1998 B 92.13 Nr. 4 E. 3e; BGer 14. März 1996, ASA 65, 656 E. 5c = StE 1996 B 92.13 Nr. 3 E. 5c.

So handelt es sich z.B. beim Kollokationsplan im Konkursverfahren oder bei einem Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung einer Bank um ein Aktenstück, in welches die Steuerbehörden grundsätzlich Einsicht verlangen können. Einzige Voraussetzung für die das Akteneinsichtsrecht in diesem Zusammenhang ist der konkrete Verdacht, dass das Gesetz nicht richtig angewendet worden ist⁷⁴.

Die Steuerbehörden haben ihr Gesuch um Auskunft nicht weiter zu begründen und die Auskünfte müssen sich nicht auf einen Einzelfall beschränken, sondern können Listen mit z.B. Namen, Adressen, Zahlen usw. enthalten⁷⁵. Nicht nachweisen müssen die Steuerbehörden die Existenz eines konkreten Verdachts gegen bestimmte Steuerpflichtige, was aber nicht bedeutet, dass allgemeine Suchaktionen ohne bestimmtes Ziel (sog. fishing expeditions) zulässig sind; diese bleiben mit den Steuergesetzen unvereinbar⁷⁶.

Hinsichtlich der Frage des Einblicks in die Akten eines Strafverfahrens wird nicht vorausgesetzt, dass die Steuerbehörden die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, bereits nennen können, sondern es genügt, wenn Grund dafür besteht, aus den Akten ersichtliche Dritte einer Steuerwiderhandlung zu verdächtigen. Diese Verdachtsgründe müssen hingegen konkretisiert sein, indem z.B. ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der finanziellen Lage eines Unternehmens und den in Aussicht gestellten bzw. ausbezahlten Erträgen besteht oder ein Unternehmen Aktivitäten entfaltet, die auf Steuerhinterziehungen bei Drittpersonen hinweisen⁷⁷.

Für den im Rahmen der Amtshilfe erfolgten Austausch von Daten und Informationen müssen sowohl die ersuchenden als auch die angefragten Behörden gesetzlich ermächtigt sein und die weitere Verwendung dieser Daten und Informationen muss dem ursprünglichen Zweck ihrer Beschaffung und Bearbeitung entsprechen⁷⁸.

⁷⁴ AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/ STEINMANN, Art. 112 DBG N 3a; BGer 20. November 1998, StE 1999 B 92.13 Nr. 5 E. 2c und 3a.

⁷⁵ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 112 DBG N 3; KS Nr. 19, A. Auskunftspflicht, 1. Auskunftspflicht unter Steuerbehörden im Rahmen der Amtshilfe (Art. 111 DBG).

⁷⁶ AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 112 DBG N 3a; BGer 14. März 1996, ASA 65, 656 E. 5c = StE 1996 B 92.13 Nr. 3 E. 5c; BGE 124 II 58 E. 3e S. 67 f. = StE 1998 B 92.13 Nr. 4 E. 3e; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 90 BdBS N 21.

⁷⁷ AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 112 DBG N 3a; BGE 124 II 58 E. 4b S. 69 = StE 1998 B 92.13 Nr. 4 E. 4b; BGer 14. März 1996, ASA 65, 656 E. 5d = StE 1996 B 92.13 Nr. 3 E. 5d.

⁷⁸ VPB 1984 Nr. 27; WEBER, S. 179; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 21.

Analog wie die Steuerbehörden können die anderen Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden die mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Behörden von sich aus darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist (Art. 112 Abs. 1 DBG, Art. 39 Abs. 3 StHG, § 171 Abs. 3 StG AG, Art. 142 Abs. 1 DStG FR, § 121 Abs. 1 StG ZH).

Diese Möglichkeit des spontanen Informationsaustausches soll u.a. zu einer erweiterten und umfassenderen Zusammenarbeit sämtlicher Drittbehörden mit den Steuerbehörden führen⁷⁹. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang aber, dass es sich um ein Anzeigerecht der Drittbehörden handelt und es demzufolge in deren Ermessen liegt, ob sie von davon Gebrauch machen wollen. Auf das Anzeigerecht unterstützend wirkt sich hingegen aus, dass die Drittbehörden bereits bei der Vermutung einer unvollständigen Veranlagung den Steuerbehörden Meldung erstatten können und es nicht erforderlich ist, dass sie diese an die zuständige Veranlagungsbehörde richten, sondern irgendeine Steuerbehörde, z.B. die Eidg. Steuerverwaltung, auf die vermutete Unvollständigkeit der Veranlagung hinweisen können⁸⁰. Die Vermutung ist bereits dann gegeben, wenn die meldende Behörde aufgrund der ihr vorliegenden Informationen nicht sicher ist, dass die Veranlagung einer Person vollständig ist⁸¹.

Vom Anzeigerecht der Drittbehörden sind insbesondere zwei Abweichungen von Bedeutung:

- Die gemäss Art. 50 Abs. 1^{bis} AHVG gegenüber den Steuerbehörden auf Auskünfte beschränkte Amtshilfe der AHV-Behörden schliesst diese vom Anzeigerecht aus⁸².
- Die Verwaltungs- und Strafuntersuchungsbehörden und die Gerichte des Kantons ZH haben gestützt auf § 121 Abs. 1 StG ZH eine Anzeigepflicht und müssen von sich aus den Steuerbehörden Mitteilung machen, wenn nach Wahrnehmungen in ih-

⁷⁹ BGer 14. März 1996, ASA 65, 656 E. 5a und c = StE 1996 B 92.13 Nr. 3 E. 5a und c; HASLER, ASA 67, 694.

⁸⁰ AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 112 DBG N 4; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 22.

⁸¹ ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 22.

⁸² RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 10; ZWEIFEL in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 39 StHG N 23.

rer amtlichen Tätigkeit die Wahrscheinlichkeit einer unvollständigen Versteuerung besteht⁸³.

IV. ZUSAMMENFASSUNG

Die beiden Harmonisierungsgesetze StHG und DBG bezwecken einerseits horizontal die Vereinheitlichung der kantonalen Steuergesetze durch die Festlegung der Grundsätze hinsichtlich Steuerpflicht, Gegenstand und zeitlicher Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht und andererseits vertikal diese verfassungsmässigen Harmonisierungsgrundsätze ebenfalls auf den Bereich der direkten Bundessteuer zu übertragen (Art 42^{quinquies} aBV, Art. 130 BV)⁸⁴.

DBG und StHG stellen damit auch die beiden zu den Verfahrensgrundsätzen gehörenden Amtspflichten, das Steuergeheimnis und die Amtshilfe, auf eine einheitliche Basis mit dem Ziel, die gesetzeskonforme Verwendung der Daten und Informationen und ihren Fluss über die Grenzen der einzelnen staatlichen Hoheiten und Behörden hinaus insgesamt zu regeln und zu koordinieren.

Innerhalb des Rahmens des StHG bleibt es den Kantonen in Bezug auf kantonale Behörden und Dritte unbenommen, die Bestimmungen zum Steuergeheimnis und zur Amtshilfe zu erweitern oder einzuschränken.

Aarau, 29. Oktober 2001

Giorgio Meier

⁸³ RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar, § 121 StG ZH N 10.

⁸⁴ Botschaft 1983, S. 4.

ANHANG

Bestimmungen der Steuergesetze der Kantone AG, FR und ZH zum Steuergeheimnis und zur Amtshilfe

- StG AG

§ 170 Amtsgeheimnis

¹ Die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten oder beigezogenen Personen müssen über Tatsachen, die ihnen in Ausübung ihres Amtes bekannt werden sowie über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten verweigern.

² Eine Auskunft einschliesslich Gewährung der Akteneinsicht ist zulässig, wenn hierfür eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht oder im aargauischen Recht gegeben ist. Fehlt eine solche Grundlage, ist eine Auskunft nur zulässig, soweit sie im öffentlichen Interesse geboten ist. Über entsprechende Begehren entscheidet das Finanzdepartement.

³ Eine Auskunft ist ferner zulässig an Erbschaftsverwalterinnen oder Erbschaftsverwalter sowie an Willensvollstreckerinnen oder Willensvollstrecker über die Schulden der Erblasserin oder des Erblassers.

§ 171 Amtshilfe

¹ Die Steuerbehörden erteilen den Steuerbehörden des Bundes und der andern Kantone die benötigten Auskünfte kostenlos und gewähren ihnen auf Verlangen Einsicht in amtliche Akten. Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton auf Grund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des andern Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung.

² Das Finanzdepartement ist befugt, den Gerichten und den Verwaltungsbehörden des Kantons und der Gemeinden Akteneinsicht zu gewähren oder die Steuerbehörden ihnen gegenüber zur Erteilung von Auskünften zu ermächtigen, soweit ein öffentliches Interesse besteht. Die gleiche Bewilligung kann für Meldungen an Verwaltungs- und Gerichtsbehörden anderer Kantone erteilt werden, sofern diese Gegenrecht halten und sichergestellt ist, dass das Amtsgeheimnis gewahrt bleibt. Die für die Auskünfte notwendigen Daten können durch ein elektronisches Abrufverfahren zugänglich gemacht werden.

³ Die Veranlagungsbehörden können die Behörden des Bundes und der andern Kantone sowie der Bezirke und Gemeinden um Amtshilfe ersuchen. Diese können die Veranlagungsbehörde von sich aus auf eine vermutete unvollständige Veranlagung aufmerksam machen.

⁴ Der Regierungsrat kann die Gerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichten, den Steuerbehörden von sich aus bestimmte, von ihm bezeichnete Tatsachen kostenlos zu melden.

- DStG FR

Art. 139 Geheimhaltungspflicht

¹ Wer mit dem Vollzug dieses Gesetzes beauftragt ist oder dazu beigezogen wird, muss über Tatsachen, die ihm in Ausübung seines Amtes bekannt werden, und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten verweigern.

² Eine Auskunftserteilung an Dritte ist nur zulässig, wenn hierfür:

- a) die steuerpflichtige Person eine schriftliche Einwilligung erteilt; Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide ihre Einwilligung geben;
- b) eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht oder im kantonalen Recht besteht;
- c) eine Strafbehörde es verlangt;
- d) ein von der Finanzdirektion anerkanntes überwiegendes öffentliches Interesse dies verlangt.

Art. 141 Amtshilfe unter Steuerbehörden

¹ Die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Steuerbehörden unterstützen sich gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgabe. Sie erteilen den Steuerbehörden der andern Kantone kostenlos die benötigten Auskünfte und gewähren ihnen auf Verlangen Einsicht in die amtlichen Akten. Die in Anwendung dieser Vorschrift gemeldeten oder festgestellten Tatsachen unterliegen der Geheimhaltung nach Artikel 139.

² Ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton auf Grund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des andern Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung.

³ Die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden erteilen auf Ersuchen der zuständigen Behörden die für den Vollzug anderer kantonaler Steuerbestimmungen erforderlichen Auskünfte. Sie können ebenfalls von sich aus Mitteilung machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist.

Art. 142 Amtshilfe anderer Behörden

¹ Unter Vorbehalt des Berufsgeheimnisses erteilen die Verwaltungs- und Gerichtsbehörden des Staates und der Gemeinden kostenlos den mit dem Vollzug dieses Gesetzes beauftragten Behörden auf Ersuchen hin alle erforderlichen Auskünfte. Sie können den Steuerbehörden von sich aus Mitteilung machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist.

² Organe von Körperschaften und Anstalten, soweit sie Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen, haben die gleiche Pflicht zur Amtshilfe wie die Behörden nach Absatz 1.

³ Von der Auskunfts- und Mitteilungspflicht ausgenommen sind die Organe der Schweizerischen Post und der öffentlichen Kreditinstitute für Tatsachen, die einer besonderen, gesetzlich auferlegten Geheimhaltung unterstehen.

- StG ZH

§ 120 Amtsgeheimnis

¹ Wer mit dem Vollzug dieses Gesetzes betraut ist oder dazu beigezogen wird, muss über Tatsachen, die ihm in Ausübung seines Amtes bekannt werden, und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten verweigern.

² Eine Auskunft, einschliesslich der Öffnung von Akten, ist zulässig, wenn hierfür eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage im Recht des Bundes oder des Kantons gegeben ist. Fehlt eine solche Grundlage, ist eine Auskunft nur zulässig, soweit sie im öffentlichen Interesse geboten ist. Über entsprechende Begehren entscheidet die Finanzdirektion.

§ 121 Auskunftspflichten von Verwaltungsbehörden und Gerichten

¹ Verwaltungsbehörden, Strafuntersuchungsbehörden und Gerichte haben ungeachtet einer allfälligen Geheimhaltungspflicht den Steuerbehörden auf Verlangen aus ihren Akten Auskunft zu erteilen; sie haben von sich aus den Steuerbehörden Mitteilung zu machen, wenn nach Wahrnehmungen in ihrer amtlichen Tätigkeit die Wahrscheinlichkeit einer unvollständigen Besteuerung besteht.

² Diese Bestimmungen finden keine Anwendung auf die Notare in ihrer Tätigkeit als Urkundspersonen, die Behörden und das Personal der Kantonalbank sowie der Sparkassen und Banken von Gemeinden und die staatlichen Sparkassenkontrollen.