



Universität St. Gallen
Hochschule für Wirtschafts-,
Rechts- und Sozialwissenschaften
sowie Internationale Beziehungen (HSG)

Masterarbeit

**«Panama Papers» - Strafrechtliche und
strafprozessuale Fragen mit besonderem
Augenmerk auf die Grenzen des schweizerischen
Anwaltsgeheimnisses**

vorgelegt bei

Prof. Dr. Marc Forster

vorgelegt von

Zoran Culjak
Eichenstr. 24
9320 Arbon
13-603-576

22. Mai 2018

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	IV
Abkürzungsverzeichnis.....	V
Literaturverzeichnis.....	VII
Medien- und Internetquellenverzeichnis.....	XI
Erlassverzeichnis.....	XV
Materialienverzeichnis.....	XVII
I. Einleitung.....	1
II. Die Offshore-Maschinerie	2
1 Die Panama Papers.....	2
2 Bedeutung und Funktionsweise von Offshore-Konstrukten	3
2.1 Offshore-Finanzplätze (OFCs)	4
2.2 Offshore-Geschäfte.....	5
2.3 Offshore-Konstrukte im Rahmen der Panama Papers.....	7
2.3.1 Das grosse Geschäft mit der Anonymität.....	8
2.3.2 Die Rolle der Intermediäre	10
2.3.3 Mossack Fonsecas Verwicklung in internationale Skandale	12
3 Panama Papers: Brennpunkt Schweiz	15
3.1 Kundschaft aus der Schweiz.....	15
3.2 Schweizer Finanzinstitute	16
3.3 Rechtsanwälte und Anwaltskanzleien	18
III. Relevante Tatbestände im schweizerischen Strafrecht	20
4 Fiskaldelikte betreffend direkte Steuern.....	20
4.1 Steuerhinterziehung	20
4.2 Steuerbetrug	23
4.3 Konkurrenzfragen zu gemeinrechtlichem Betrug und Urkundendelikten.....	25
5 Geldwäscherei Art. 305 ^{bis} StGB	26
6 Aufsichtsrechtliche Bestimmungen im Finanzsektor	29
6.1 Verletzung der Meldepflicht (Art. 37 GwG).....	29
6.2 Mangelnde Sorgfalt bei Finanzgeschäften (Art. 305 ^{ter} Abs. 1 StGB).....	31

IV.	Rechtsfragen zu Schweizer Anwälten und dem Anwaltsgeheimnis	32
7	Das schweizerische Anwaltsgeheimnis	32
7.1	Konzeption und Zweck.....	32
7.2	Anwaltsgeheimnis nach Art. 321 StGB.....	33
7.2.1	Sachlicher Geltungsbereich.....	33
7.2.2	Persönlicher Geltungsbereich	34
7.2.3	Zeitlicher Geltungsbereich	34
7.3	Anwaltsgeheimnis nach Art. 13 BGFA.....	35
7.3.1	Sachlicher Geltungsbereich.....	35
7.3.2	Persönlicher Geltungsbereich	35
7.3.3	Zeitlicher Geltungsbereich	36
7.4	Vermittlung, Gründung und Verwaltung von Offshore-Konstrukten als vom Anwaltsgeheimnis geschützte Tätigkeiten?.....	36
7.4.1	Verwaltung von Offshore-Konstrukten	37
7.4.2	Gründung von Offshore-Konstrukten	38
7.4.3	Vermittlung von Endkunden	39
8	Anwälte und Geldwäschereigesetz im Offshore-Bereich.....	39
8.1	Auswirkungen der Anwendbarkeit des GwG für Anwälte	39
8.2	Zur Anwendbarkeit des GwG bei Verwaltung, Gründung und Vermittlung von Offshore- Konstrukten durch Anwälte	41
8.2.1	Verwaltung von Offshore-Konstrukten	42
8.2.2	Gründung von Offshore-Konstrukten	44
8.2.3	Vermittlung von Endkunden	45
8.3	Ausdehnung des GwG im Sinne des vierten GAFI-Länderberichtes zur Schweiz <i>de lege ferenda?</i>	45
9	Bedeutung des Anwaltsgeheimnisses für Strafverfolgung von Endkunden und Anwälten	47
9.1	Zeugnisverweigerungsrecht.....	48
9.1.1	Wesen und Systematik des Zeugnisverweigerungsrechts	48
9.1.2	Einvernahme von Anwälten als Zeugen	49
9.1.3	Absolutes Zeugnisverweigerungsrecht für Anwältinnen und Anwälte.....	51

9.2	Beschlagnahmeverbot und Editionsverweigerungsrecht	51
9.2.1	Wesen und Systematik der Beschlagnahme	52
9.2.2	Beschlagnahmeverbot.....	52
9.2.3	Editionsverweigerungsrecht	55
9.3	Auswirkungen des Anwaltsgeheimnisses auf Strafverfolgung bei Fiskaldelikten	57
V.	Zusammenfassung	60

Anhang

1.	Verwendete Befragungsunterlagen	I
2.	Übersicht – Vom Anwaltsgeheimnis (nicht) geschützte Tätigkeiten im Offshore-Kontext.....	II
3.	Übersicht – Dem Geldwäschereigesetz (nicht) unterstellte anwaltliche Tätigkeiten im Offshore Kontext	III

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Mossfons Klientel mit Inhaberaktien nach Jurisdiktion	9
Abbildung 2:	Anzahl mit Mossfon kooperierender Intermediäre nach Herkunft	11

Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
AJP	Aktuelle Juristische Praxis
al.	Alinea
a.M.	anderer Meinung
AS	Amtliche Sammlung des Bundesrechts
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
Bd.	Band
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BIP	Bruttoinlandprodukt
BJ	Bundesamt für Justiz
BVI	British Virgin Islands
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
FATF	Financial Action Task Force = Groupe d'action financière
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FINMA	Eidgenössische Finanzmarktaufsicht
Fn.	Fussnote
FSF	Financial Stability Forum
GAFI	Groupe d'action financière = Financial Action Task Force
gl.M.	gleicher Meinung
G.O.	Gaceta Oficial
h.L.	herrschende Lehre
Hrsg.	Herausgeber
i.A.a.	in Anlehnung an
ICIJ	Internationales Netzwerk investigativer Journalisten

Int.	Interpellation
IWF	Internationaler Währungsfonds
KR	Kantonsrat / Kommission für Rechtsfragen
Mo.	Motion
MROS	Meldestelle für Geldwäscherei
m.w.Verw.	mit weiterem(en) Verweis(en)
NR	Nationalrat
Nr.	Nummer
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OFC	Offshore financial centre (dt. Offshore-Finanzplatz)
PANA	Untersuchungsausschuss zur Prüfung von behaupteten Verstößen gegen das Unionsrecht und Missständen bei der Anwendung desselben im Zusammenhang mit Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung
PEP	Politisch exponierte Person
Rz.	Randziffer
S.A.R.	Special administrative region (Hong Kong) (dt. Sonderverwaltungszone)
SAV	Schweizerischer Anwaltsverband
SG	Kanton St.Gallen
SGKB	St.Galler Kantonalbank
sGS	St.Gallische Gesetzessammlung
SHAB	Schweizerisches Handelsamtsblatt (Bern)
SIF	Staatssekretariat für internationale Finanzfragen
SRO SAV /SNV	Selbstregulierungsorganisation des Schweizerischen Anwaltsverbandes und Notarenverbandes
ST	Der Schweizer Treuhänder
SZ	Süddeutsche Zeitung
TJN	Tax Justice Network
ZBJV	Zeitschrift des bernischen Juristenvereins (Bern)
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert

Literaturverzeichnis

- ACKERMANN JÜRIG-BEAT / ZEHNDER STEPHANIE: Geldwäscherei (Art. 305^{bis} StGB), in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Kommentar Kriminelles Vermögen – Kriminelle Organisationen: Einziehung, Kriminelle Organisation, Finanzierung des Terrorismus, Geldwäscherei, Bd. II (Zürich/Basel/Genf 2018) § 11 (zit. ACKERMANN/ZEHNDER, Art. 305^{bis}, Rz.).
- BERNASCONI PAOLO *et al.*: Codice svizzero die procedure penale (CPP) commentario (Zürich 2010) (zit. Commentario CPP-BEARBEITER, Art., Rz.).
- BOHNET FRANÇOIS / MARTENET VINCENT: Droit de la profession d'avocat (Bern 2009) (zit. BOHNET/MARTENET, Rz.).
- BRUNNER ALEXANDER / HENN MATTHIAS-CHRISTOPH / KRIESI KATHRIN: Anwaltsrecht (Zürich 2015) (zit. BRUNNER/HENN/KRIESI, S., Rz.).
- BURCKHARDT PETER / RYSER ROLAND M.: Die erweiterten Beschlagnahmeverbote zum Schutz des Anwaltsgeheimnisses insbesondere im neuen Strafverfahren, AJP 2013, 159 ff.
- CHOWN JOHN F. / KELEN THOMAS F.: Offshore Investment Centres (London 1977).
- DE CAPITANI WERNER: Bundesgesetz zur Bekämpfung der Geldwäscherei im Finanzsektor (Geldwäschereigesetz, GwG) vom 10. Oktober 1997, in: Schmid Niklaus *et al.* (Hrsg.), Kommentar Einziehung, organisiertes Verbrechen, Geldwäscherei, Bd. II (Zürich 2002) § 8 (zit. DE CAPITANI, Art., Rz.).
- DOGGART CAROLINE / SCHÖNWITZ DANIEL: Steuerparadiese und wie man sie nutzt (5. A. Stuttgart 2007).
- DONATSCH ANDREAS *et al.* (Hrsg.): StGB/JStG Kommentar (20. A. Zürich 2018) (zit. KO-StGB-BEARBEITER, Art., Rz.).
- DONATSCH ANDREAS / HANSJAKOB THOMAS / LIEBER VIKTOR (Hrsg.): Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO) (2. A. Zürich/Basel/Genf 2014) (zit. Komm StPO-BEARBEITER, Art., Rz.).
- DONATSCH ANDREAS / SCHWARZENEGGER CHRISTIAN / WOHLERS WOLFGANG: Strafprozessrecht (2. A. Zürich/Basel/Genf 2014).
- DUPUIS MICHEL *et al.* (Hrsg.): Petit commentaire CP (2. A. Basel 2017) (zit. CommCP, Art., Rz.).
- EHRENZELLER BERNHARD / MÜLLER RETO P.: Der Schutz des Anwaltsgeheimnisses unter besonderer Berücksichtigung der Frage des behördlichen Zugriffs auf Unterlagen, in: Eng Andreas *et al.* (Hrsg.), Festgabe Walter Straumann (Solothurn 2013) 263 ff.
- FELLMANN WALTER: Anwaltsrecht (2. A. Bern 2017) (zit. FELLMANN, Rz.).
- FELLMANN WALTER/ ZINDEL GAUDENZ G. (Hrsg.): Kommentar zum Anwaltsgesetz. Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (Anwaltsgesetz, BGFA) (2. A. Zürich 2011) (zit. Komm BGFA-BEARBEITER, Art., Rz.).

- FORSTER MARC: Zwischen Berufs- und Untersuchungsgeheimnis: neueste Praxis zur strafprozessualen Edition von Akten, zur Verwendung des Bankenformulars "R" und zur Zulässigkeit von "Informationssperren" gegenüber Rechtsanwälten – Urteil 1P.32/2005, ZBJV 2005, 529 ff.
- GIANNINI MARIO: Anwaltliche Tätigkeit und Geldwäscherei. Zur Anwendbarkeit des Geldwäschereitätbestandes (Art. 305^{bis} StGB) und des Geldwäschereigesetzes (GwG) auf Rechtsanwälte (Diss. Zürich, Zürich 2006).
- GILLIGAN GEORGE P.: Overview - Markets, Offshore Sovereignty and Onshore Legitimacy, in: Masciandaro Donato (Hrsg.), Global Financial Crime. Terrorism, Money Laundering and Offshore Centres (Ashgate 2004) 7 - 59.
- GOLDSCHMID PETER / MAURER THOMAS / SOLLBERGER JÜRIG (Hrsg.): Kommentierte Textausgabe zur Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO) (Bern 2008).
- GRABER CHRISTOPH K. / OBERHOLZER DOMINIK: Das neue GwG. Gesetzesausgabe mit englischer Übersetzung, Ausführungserlassen und Anmerkungen (3. A. Zürich 2009) (zit. Das neue GwG-BEARBEITER, Art., Rz.).
- HUTZLER DORIS: Geldwäschereigesetz (Art. 6, 9-11a GwG), in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Kommentar Kriminelles Vermögen – Kriminelle Organisationen: Einziehung, Kriminelle Organisation, Finanzierung des Terrorismus, Geldwäscherei, Bd. II (Zürich/Basel/Genf 2018) § 12 (zit. HUTZLER, Art., Rz.).
- JEANNERET YVAN / KUHN ANDRÉ: Précis de procédure pénale (2. A. Bern 2018).
- KONTROLLSTELLE FÜR DIE BEKÄMPFUNG DER GELDWÄSCHEREI:
- Praxis der Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei zu Art. 2 Abs. 3 GwG vom 29. Oktober 2008 (zit. KONTROLLSTELLE, Unterstellungskommentar, Rz.).
 - Zu Fragen der Unterstellung von Angehörigen des Anwalts- und Notarenstandes unter das Geldwäschereigesetz (GwG) sowie der Aufsichtstätigkeit der Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei, Anwaltsrevue 4/1999, 18-23 (zit. KONTROLLSTELLE, Fragen der Unterstellung).
- LOCHER PETER: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. III. Teil Art. 102-222 DBG (Basel 2015) (zit. LOCHER, Art., Rz.).
- MARIANI GIULIA: L'assujettissement à la LBA des activités de conseil des avocats, Jusletter vom 30. Oktober 2017.
- MATTEOTTI RENÉ / BOURQUIN GABRIEL / MANY SELINA: Steuerrisiken mit Offshore-Strukturen für Banken und ihre Mitarbeiter, ASA 2014, 669 ff.
- MERTEN HANS-LOTHAR: Steueroasen. Ausgabe 2015. Die neue Offshore-Welt (Regensburg 2014).
- NIGGLI MARCEL A. / HEER MARIANNE / WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.): Basler Kommentar Schweizerische Strafprozessordnung, Jugendstrafprozessordnung, Art. 1 – 195, Bd. I (2. A. Basel 2014) (zit. BSK StPO-BEARBEITER, Art., Rz.).

NIGGLI MARCEL A. / WIPRÄCHTIGER HANS (Hrsg.):

- Basler Kommentar Strafrecht I, Art. 1-110 StGB, Jugendstrafgesetz (3. A. Basel 2013) (zit. BSK StGB I-BEARBEITER, Art., Rz.).
- Basler Kommentar Strafrecht II, Art. 111-392 StGB (3. A. Basel 2013) (zit. BSK StGB II-BEARBEITER, Art., Rz.).

NOËL YVES / AUBRY GIRARDIN FLORENCE (Hrsg.): Commentaire Romand. Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct (2. A. Basel 2017) (zit. CR LIFD-BEARBEITER, Art., Rz.).

OBERMAYER BASTIAN / OBERMAIER FREDERIK: Panama Papers. Die Geschichte einer weltweiten Enthüllung (2. A., Köln 2016).

OESTERHELT STEFAN: Beihilfe zur Steuerhinterziehung im In- und Ausland, ST 2009, Heft 12, 955 ff.

PIETH MARK: Schweizerisches Strafprozessrecht (2. A. Basel 2012).

REICH MARKUS: Steuerrecht (2. A. Zürich/Basel/Genf 2012).

RICHNER FELIX / FREI WALTER / KAUFMANN STEFAN / MEUTER HANS U.: Handkommentar zum DBG (3. A. Zürich 2016) (zit. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art., Rz.).

RIKLIN FRANZ: StPO Kommentar. Schweizerische Strafprozessordnung mit JStPO, StBOG und weiteren Erlassen (2. A. Zürich 2014) (zit. RIKLIN, Art., Rz.).

RUCKSTUHL NIKLAUS / DITTMANN VOLKER / ARNOLD JÖRG: Strafprozessrecht unter Einschluss der forensischen Psychiatrie und Rechtsmedizin sowie des kriminaltechnischen und naturwissenschaftlichen Gutachtens (Zürich/Basel/Genf 2011).

SCHAUWECKER MARC-ANDRÉ B.: Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei und deren Konsequenzen für Finanzintermediäre (Diss. Basel, Bern 2016).

SCHILLER KASPAR: Schweizerisches Anwaltsrecht. Grundlagen und Kernbereich (Zürich 2009).

SCHWARZ JÖRG:

- Das Anwaltsgeheimnis – Einige Gedanken zur heutigen Rechtslage, in: Fellmann Walter *et al.* (Hrsg.), Schweizerisches Anwaltsrecht (Bern 1998) 107 ff. (zit. SCHWARZ, Anwaltsrecht).
- Sorgfaltspflicht im Anwaltsberuf. Der Anwalt als Finanzintermediär – Pflichten gemäss Geldwäschereigesetz, in: Ehrenzeller Bernhard (Hrsg.), Das Anwaltsrecht nach dem BGFA, Schriftenreihe des Instituts für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis der Universität St.Gallen, Bd. 18 (St.Gallen 2003) 143 ff. (zit. SCHWARZ, Anwalt als Finanzintermediär).

THELESKLAFF DANIEL / WYSS RALPH / ZOLLINGER DAVE / VAN THIEL MARK: Kommentar zu GwG, StGB (Auszug), GwV-FINMA 1 und VSB 08 sowie die einschlägigen Verordnungen und Texte von UNO, Europarat, EU, FATF, Basler Ausschuss und Wolfsberg-Gruppe (2. A. Zürich 2009) (zit. Komm GwG-BEARBEITER, Art., Rz.).

TRECHSEL STEFAN / PIETH MARK (Hrsg.): Schweizerisches Strafgesetzbuch Praxiskommentar (3. A. Zürich 2018) (zit. PraKomm StGB-BEARBEITER, Art., Rz.).

VALTICOS MICHEL / REISER CHRISTIAN M. / CHAPPUIS BENOÎT (Hrsg.): Commentaire Romand. Loi sur les avocats. Commentaire de la loi fédérale sur la libre circulation des avocats (Loi sur les avocats, LLCA) (Basel 2010) (zit. CR LLCA-BEARBEITER, Art., Rz.).

V. KUNZ PETER / JUTZI THOMAS / SCHÄREN SIMON (Hrsg.): Stämpflis Handkommentar zum Geldwäschereigesetz (Bern 2017) (zit. SHK GwG-BEARBEITER, Art., Rz.).

ZOROMÉ AHMED: Concept of Offshore Financial Centers, In Search of an Operational Definition. Working Paper 07/87 (Washington DC 2007).

ZWEIFEL MARTIN / BEUSCH MICHAEL (Hrsg.):

- Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) (3. A. Basel 2017) (zit. KO DBG-BEARBEITER, Art., Rz.).
- Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (3. A. Basel 2017) (zit. KO StHG-BEARBEITER, Art., Rz.).

Medien- und Internetquellenverzeichnis

AARGAUER ZEITUNG: «Genfer Justiz sperrt Konten von Ex-Schatzmeister der spanischen PP», Aargauer Zeitung vom 3. Juli 2013.

CARAS Y CARETAS: «Estafa y lavado de activos. Coimas en Conmebol: Fiscalia pidio la condena de Eugenio Figueredo», Caras y Caretas vom 12. April 2018.

DER BUND:

- ««Das war kollektiv organisierte Steuerhinterziehung»», Der Bund vom 12. Mai 2016.
- «Panama-Papers-Kanzlei am Ende», Der Bund vom 15. März 2018.

FAZ: «Gegen Kautio: Mossack-Fonseca-Gründer sind wieder frei», FAZ vom 23. April 2017.

FINNEWS:

- Deutsche kaufen Panama Papers (2017): <<https://www.finews.ch/news/finanzplatz/28015-panama-papers-bka>> (besucht am 18.1.2018) (zit. FINNEWS-Deutschland).
- Panama-Deals zwischen häuslicher Gewalt und Steueroptimierung (2016): <<https://www.finews.ch/news/banken/22579-panama-morgan-morgan-group-panazur-ubs-steuern-pro-bono>> (besucht am 19.1.2018) (zit. FINNEWS-Panazur).

FINMA: FINMA schliesst "Panama Papers"-Verfahren gegen Gazprombank Schweiz ab. Medienmitteilung vom 1. Februar 2018: <<https://www.finma.ch/de/news/2018/02/2018-0201-mm-gazprombank-schweiz/>> (besucht am 4.4.2018) (zit. FINMA, Medienmitteilung 2018).

FSF: Report of the Working Group on Offshore Centres (2000): <http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_0004b.pdf> (besucht am 25.2.2018).

GAFI:

- Mesures de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. Suisse. Rapport d'évaluation mutuelle (2016): <<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/content/images/mer-suisse-2016.pdf>> (besucht am 2.2.2018) (zit. GAFI 2016).
- Normes Internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération. Les Recommandations du GAFI (2018): <<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Recommandations%20du%20GAFI%202012.pdf>> (besucht am 2.3.2018) (zit. GAFI 2012-2018).
- Transparency And Beneficial Ownership (2014): <<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Guidance-transparency-beneficial-ownership.pdf>> (besucht am 28.2.2018) (zit. GAFI 2014).

ICIJ:

- Former Pakistan PM Nawaz Sharif, Family Members Indicted (2017): <<https://www.icij.org/investigations/panama-papers/former-pakistan-pm-nawaz-sharif-family-members-indicted/>> (besucht am 5.3.2018) (zit. ICIJ-Sharif).
- Offshore Leaks Database: <<https://offshoreleaks.icij.org/>> (besucht am 1.11.2017) (zit. ICIJ-Datenbank).

- The Panama Papers. About the investigation: <<https://www.icij.org/investigations/panama-papers/pages/panama-papers-about-the-investigation/>> (besucht am 19.12.2017) (zit. ICIJ-Panama Papers).
- The Panama Papers. Explore the Panama Papers Key Figures (2017): <<https://www.icij.org/investigations/panama-papers/explore-panama-papers-key-figures/>> (besucht am 22.12.2017) (zit. ICIJ-Key Figures).

IWF:

- Offshore Financial Centers. IMF Background Paper (2000): <<http://www.imf.org/external/np/mae/oshore/2000/eng/back.htm#3>> (besucht am 25.2.2018) (zit. IWF OFCs Paper).
- Offshore Financial Centers. The Role of the IMF (2000): <<http://www.imf.org/external/np/mae/oshore/2000/eng/role.htm>> (besucht am 26.2.2018) (zit. IWF OFCs).

LA PRENSA (Panama City):

- «Fiscal ordeno la detencion preventiva de Jürgen Mossack y Ramon Fonseca Mora», La Prensa vom 10. Februar 2017.
- «Mossack Fonseca cierra oficinas en Panama y otros 40 paises», La Prensa vom 14. März 2018.

LE MATIN DIMANCHE: «Le président, le parrain et les millions», Le Matin Dimanche vom 3. April 2016.

NZZ:

- «Die Geschichte der Panama Papers soll mit Meryl Streep verfilmt werden», NZZ vom 14. Mai 2018.
- «Politische Eruption in Island», NZZ vom 5. April 2016.
- «Untergeordnete Rolle von Schweizer Anwälten», NZZ vom 5. April 2016.

OECD: Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue (1998): <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en> (besucht am 18.5.2018) (zit. OECD 1998).

OXFAM INTERNATIONAL: Tax on the „private“ billions now stashed away in havens enough to end extreme world poverty twice over (2013): <<https://oxf.am/2FLh1YL>> (besucht am 28.2.2018) (zit. OXFAM Press Release 2013).

PANA:

- Arbeitsdokument über die Untersuchung von Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung (PE595.448v01-00) (2016): <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fNONSGML%2bCOMPARL%2bPE-595.448%2b01%2bDOC%2bPDF%2bV0%2f%2fDE>> (besucht am 4.5.2018) (zit. PANA, Arbeitsdokument 2016).
- Bericht über die Untersuchung von Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung (PE604.514v03-00) (2017): <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fNONSGML%2bREPORT%2bA8-2017-0357%2b0%2bDOC%2bPDF%2bV0%2f%2fDE>> (besucht am 4.5.2018) (zit. PANA, Bericht 2017).

- Delegation to Bern (Switzerland) 14-15 September 2017. Mission Report: <<http://www.europarl.europa.eu/committees/en/pana/events-missions.html?id=20170912MIS00321>> (besucht am 7.4.2018) (zit. PANA, Mission Report Switzerland).

PORTAL 180: Piden seis anos de prision para Figueredo, pero los cumpliria en libertad (2018): <https://www.180.com.uy/articulo/72864_piden-seis-anos-de-prision-para-figueredo-pero-los-cumpliria-en-libertad> (besucht am 15. März 2018).

PUBLIC EYE: Swiss Connections in Panama Papers: Bundesrat muss Lücken in Geldwäscherei-Bekämpfung schliessen (2016): <https://www.publiceye.ch/de/medien/medienmitteilung/swiss_connections_in_panama_papers_bundesrat_muss_luecken_in_geldwaescherei_bekae mpfung_schliessen/> (besucht am 1. Mai 2018) (zit. PUBLIC EYE, Medienmitteilung 2016).

SIF: Schweiz mit gutem Resultat bei GAFI Länderprüfung im Bereich Bekämpfung der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung. Medienmitteilung vom 7.12.2016: <<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-64837.html>> (besucht am 20.4.2018) (zit. SIF, Medienmitteilung 2016).

SRF:

- Bund hat 450 mutmassliche «Panama-Profiteure» im Visier (2016): <<https://www.srf.ch/news/schweiz/bund-hat-450-mutmassliche-panama-profiteure-im-visier>> (besucht am 18.1.2018) (zit. SRF-Profiteure).
- Die wichtigsten Fakten zu den «Panama Papers» (2017): <<https://www.srf.ch/news/wirtschaft/die-wichtigsten-fakten-zu-den-panama-papers>> (besucht am 18.1.2018) (zit. SRF-Fakten).
- Reicht Selbstregulierung bei den Anwälten und Treuhändern? (2016): <<https://www.srf.ch/news/wirtschaft/reicht-selbstregulierung-bei-den-anwaelten-und-treuhaendern>> (besucht am 1.5.2018) (zit. SRF-Anwälte/Treuhänder).

SÜDDEUTSCHE ZEITUNG:

- Das Ende einer Skandal-Firma: <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/e547143/>> (besucht am 25.12.2017) (zit. Sz-Mossfon).
- Das sind die Panama Papers: <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56ff9a28a1bb8d3c3495ae13/>> (besucht am 19.12.2017) (zit. Sz-Panama Papers).
- Die Prinzlinge: <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/57050fd1a1bb8d3c3495b7b1/>> (besucht am 17.1.2018) (zit. Sz-Prinzlinge).
- Doppeltes Spiel: <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56effd032f17ab0f205e637c/>> (besucht am 18.1.2018) (zit. Sz-FIFA).
- Goldener Schein: <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/570c9daba1bb8d3c3495ba29/>> (besucht am 17.1.2018) (zit. Sz-Siemens).
- Im Schatten-Kabinett: <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56effdd72f17ab0f205e6387/>> (besucht am 15.1.2018) (zit. Sz-Island).

- Multiple Depression: <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/57067eeca1bb8d3c3495b8bc/>> (besucht am 15.1.2018) (zit. Sz-Lava Jato).
- Putins beste Freunde: <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56eff9f22f17ab0f205e636a/>> (besucht am 17.1.2018) (zit. Sz-Putin).
- Sag niemals nie: <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/5703d45aa1bb8d3c3495b6c6/>> (besucht am 18.1.2018) (zit. Sz-Infantino).

SWR | ARD:

- Erste Durchsuchungen in Deutschland (2017): <<http://www.tagesschau.de/inland/panama-papers-113.html>> (besucht am 17.1.2018) (zit. SWR-Siemens).
- Pakistans Premier stürzt über "Panama Papers" (2017): <<https://www.tagesschau.de/ausland/sharif-103.html>> (besucht am 5.3.2018) (zit. SWR-Sharif).

TAGESANZEIGER:

- «Der dritte Mann», Tagesanzeiger vom 5. April 2016.
- «Die UBS hat für Kunden Hunderte Briefkastenfirmen gekauft», Tagesanzeiger vom 10. April 2016.
- «Schweizer Anwälte helfen bei heiklen Schattengeschäften», Tagesanzeiger vom 6. April 2016.

THE GUARDIAN:

- «Diamond tycoon Beny Steinmetz detained in fraud inquiry», The Guardian vom 14. August 2017.
- «Operation Car Wash: Is this the biggest corruption scandal in history?», The Guardian vom 1. Juni 2017.
- «Panama Papers reveal offshore secrets of China's red nobility», The Guardian vom 6. April 2016.

THE WALL STREET JOURNAL: «Paul Singer's New Target: Mossack Fonseca. Hedge fund NML Capital is suing Panamanian lawfirm», The Wall Street Journal vom 7. Juni 2016.

TJN:

- Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres (2007): <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf> (besucht am 26.2.2018) (zit. TJN 2007).
- The Price Of Offshore Revisited (2012): <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf> (besucht am 28.2.2018) (zit. TJN 2012).

Erlassverzeichnis

Beschluss des Europäischen Parlaments vom 8. Juni 2016 über die Einsetzung, die Zuständigkeiten, die zahlenmässige Zusammensetzung und die Mandatszeit eines Untersuchungsausschusses zur Prüfung von behaupteten Verstössen gegen das Unionsrecht und Missständen bei der Anwendung desselben im Zusammenhang mit Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung (2016/2726(RSO)), ABl. C 86 vom 8.6.2016, S. 155-158 (zit. Beschluss EP 2016).

Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (Obligationenrecht, OR) vom 30. März 1911 (SR 220).

Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) vom 22. März 1974 (SR 313.0).

Bundesgesetz über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung (Geldwäschereigesetz, GwG) vom 10. Oktober 1997 (SR 955.0).

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11).

Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG) vom 22. Juni 2007 (SR 956.1).

Bundesgesetz über die Finanzmarktinfrastrukturen und das Marktverhalten im Effekten- und Derivatehandel (Finanzmarktinfrastrukturgesetz, FinfraG) vom 19. Juni 2015 (SR 958.1).

Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (Anwaltsgesetz, BGFA) vom 23. Juni 2000 (SR 935.61).

Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14).

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 (SR 101).

BVI Business Companies Act, 2004 (No. 16 of 2004) (zit. BCA).

FINMA-Rundschreiben 2011/1 Tätigkeit als Finanzintermediär nach GwG vom 20. Oktober 2010 (zit. FINMA RS 2011/1, Rz.).

Ley 23 de 2015 (de 27 de abril) Que adopta medidas para prevenir el blanqueo de capitales, el financiamiento del terrorismo y el financiamiento de la proliferacion de armas de destruccion masiva, y dicta otras disposiciones (G.O. 27768-B) (zit. Gesetz Nr. 23 von 2015).

Ley 32 de 1927 (de 26 de febrero) Sobre Sociedades Anonimas (G.O. 05067) (zit. Gesetz Nr. 32 von 1927).

Ley 47 de 2013 (de 6 de agosto) Que adopta un regimen de custodia aplicable a las acciones emitidas al portador (G.O. 27346-C) (zit. Gesetz Nr. 47 von 2013).

Organisationsverordnung für das Eidgenössische Departement des Inneren (OVI-EDI) vom 28. Juni 2000 (SR 172.212.1).

Schweizerisches Strafgesetzbuch (StGB) vom 21. Dezember 1937 (SR 311.0).

Schweizerische Strafprozessordnung (Strafprozessordnung, StPO) vom 5. Oktober 2007 (SR 312.0).

Schweizerisches Zivilgesetzbuch (ZGB) vom 10. Dezember 1907 (SR 210).

Steuergesetz (StG) des Kantons St.Gallen vom 9. April 1998 (sGS 811.1) (zit. StG-SG).

Verordnung über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung
(Geldwäschereiverordnung, GwV) vom 11. November 2015 (SR 955.01).

Verordnung über die vollständige Inkraftsetzung des Finanzmarktaufsichtsgesetzes vom 22. Juni 2007
vom 15. Oktober 2008 (AS 2008 5207) (zit. VO-Inkraftsetzung-FINMAG).

Materialienverzeichnis

Botschaft über die Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches (Gesetzgebung über Geldwäscherei und mangelnde Sorgfalt bei Geldgeschäften) vom 12. Juni 1989, BBl 1989 II 1061 ff. (zit. Botsch. StGB).

Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff. (zit. Botsch. Steuerharmonisierung).

Botschaft zum Bundesgesetz über die Anpassung von verfahrensrechtlichen Bestimmungen zum anwaltlichen Berufsgeheimnis vom 26. Oktober 2011, BBl 2011 8181 ff. (zit. Botsch. Anpassung Verfahrensrecht).

Botschaft zum Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (Anwaltsgesetz, BGFA) vom 28. April 1999, BBl 1999 6013 ff. (zit. Botsch. BGFA).

Botschaft zum Bundesgesetz zur Bekämpfung der Geldwäscherei im Finanzsektor (Geldwäschereigesetz, GwG) vom 17. Juni 1996, BBl 1996 III 1101 ff. (zit. Botsch. GwG).

Botschaft zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts vom 21. Dezember 2005, BBl 2006 1085 ff. (zit. Botsch. StPO).

Initiative Sommaruga (NR) (16.433) «Panama Papers. Klare Unterscheidung zwischen Prozessanwältinnen und -anwälten einerseits und Geschäftsanwältinnen und -anwälten andererseits» vom 27. April 2016 (zit. Init. Sommaruga).

Interpellation Hartmann (KR SG) (15.16.37) «Oh wie schön war Panama!» vom 7. Juni 2016 (zit. Int. Hartmann).

Motion Hadorn (NR) (16.3333) «Panama Papers. Zusammenarbeit mit der US-Finanzaufsicht und US-Staatsanwaltschaft» vom 27. April 2016 (zit. Mo. Hadorn).

Motion KR (NR) (09.3362) «Anpassung der Bestimmungen zum anwaltlichen Berufsgeheimnis in den verschiedenen Verfahrensrechten des Bundes» vom 23.04.2009 (zit. Mo. KR-NR).

Vorentwurf vom Juni 2001 zu einer Schweizerischen Strafprozessordnung (zit. VE-StPO-01).

I. Einleitung

Offshore-Leaks. Luxemburg-Leaks. Swiss-Leaks. Panama Papers. Bahamas-Leaks. Malta Files. Paradise Papers. Es scheint, als wolle die Liste solcher Leaks-Skandale kein Ende nehmen. Der Ablauf ist grundsätzlich immer der gleiche: Vertrauliche Informationen von verstrickten Offshore-Konstrukten werden von einem «Whistleblower» entwendet, publik gemacht und empören die breite Öffentlichkeit. Die Empörung rührt nicht von ungefähr, denn mithilfe solcher Offshore-Gebilde können Steuern hinterzogen, schmutzige Gelder gewaschen, oder Organisationen finanziert werden, welche im Wohle der Allgemeinheit besser nicht finanziert werden sollten. So geschehen auch bei den Panama Papers, welche im April 2016 weltweit für Schlagzeilen gesorgt haben. Die mediale Kritik war immens und richtete sich gegen ein bunt gestreutes Spektrum an Akteuren, welche in ganz unterschiedlichen Rollen und Funktionen mit dem Skandal in Verbindung gebracht werden konnten.

Auch Schweizer Medien berichteten über in den Panama Papers-Skandal verwickelte Banken, Unternehmen, Anwälte aber auch über diverse Behörden. Mit Ausnahme der Schweizer Banken waren – verglichen mit anderen Staaten – relativ wenige prominente Persönlichkeiten aus der Schweiz direkt in den Skandal involviert. Dennoch nimmt die Schweiz insgesamt eine zentrale Rolle im Gefüge der Panama Papers ein.

Auslöser des Skandals waren interne Daten der Anwaltskanzlei Mossack Fonseca aus Panama City. Über Jahre hinweg setzte sie verstrickte Offshore-Konstrukte für Klienten aus aller Welt auf und verwaltete diese. Das Besondere an den Panama Papers, verglichen mit den restlichen Leaks, ist ihr gewaltiges Ausmass an geleakten Daten.¹ Auf der ganzen Welt hatte der Skandal ganz unterschiedliche Auswirkungen: Verfahren wurden eingeleitet, Debatten und Diskussionen geführt, Gesetze verschärft und für einige Personen bedeutete der Skandal sogar das Ende ihrer politischen Karriere. Der Panama Papers-Skandal soll nun sogar mit Hollywood-Star Meryl Streep als Hauptrolle auf die Leinwand kommen.²

Im nachfolgenden Teil wird zunächst ausgeführt, was diese Offshore-Maschinerie, wie sie in den zahlreichen Leaks immer wieder zum Vorschein kommt, im Allgemeinen eigentlich ist. Unterschiedliche Offshore-Finanzplätze, deren Wesen und Nutzungsmöglichkeiten werden vorgestellt. Sodann wird aufgezeigt, wie das Offshore-Business – so wie es in den Panama Papers nachweislich abgewickelt wurde – konkret funktioniert. Ganz im Sinne dieser Konkretisierung wird im Anschluss daran der Fokus auf die Schweiz beschränkt. Welche Akteure und Skandale weisen einen Bezug zur Schweiz auf? Im dritten Teil wird sodann der Frage nachgegangen, welche Straftatbestände bei Offshore-Konstrukten à la Panama Papers für verschiedene Schweizer Akteure typischerweise zum Tragen kommen. Der vierte Teil ist ganz dem Anwaltsgeheimnis gewidmet: Bezieht sich der Schutz des Anwaltsgeheimnisses auch auf Schweizer Anwälte bei der Gründung, Vermittlung und Verwaltung solcher Offshore-Strukturen? In welchem Verhältnis steht das Anwaltsgeheimnis mit der Unterstellung von Anwälten unter das Geldwäschereigesetz? Und wie wirkt sich das Anwaltsgeheimnis auf die Strafverfolgung von Anwältinnen und Anwälten sowie deren Klienten aus? Abschliessend werden die wichtigsten Erkenntnisse in einer kurzen Zusammenfassung festgehalten.

¹ PANA, Arbeitsdokument 2016, 2.

² Nzz vom 14. Mai 2018.

II. Die Offshore-Maschinerie

Dieser Teil der Arbeit beinhaltet eine vertiefte Auseinandersetzung mit dem Panama Papers-Skandal. Zunächst wird erläutert, was die Panama Papers überhaupt sind und worum es in diesem Skandal grundsätzlich geht. Danach werden die Offshore-Finanzplätze ins Auge gefasst: Was konstituiert einen Offshore-Finanzplatz und wie kann er genutzt werden? Sodann wird dargelegt, welche Offshore-Konstrukte in den Panama Papers im Allgemeinen zum Vorschein kamen. Schliesslich wird auf die Rolle der Schweiz innerhalb des Panama Papers-Skandals eingegangen. Welche Akteure sind involviert und welche Schlussfolgerungen lassen sich daraus ziehen?

1 Die Panama Papers

Am 3. April 2016 veröffentlichte das Internationale Netzwerk investigativer Journalisten (ICIJ) erstmals seine Ergebnisse aus den internationalen Recherchen zu den Panama Papers. Als Panama Papers wird das weltweit und bislang grösste Datenleck bezeichnet. Es handelt sich dabei um über 2,5 Terabyte an internen Daten aus einer Anwaltskanzlei in Panama City. Diese Daten – etwa 11,5 Millionen Dokumente über rund 214'000 Offshore-Unternehmen in über 200 Ländern und Territorien – beziehen sich im Wesentlichen auf unterschiedlichste Offshore-Konstrukte und Offshore-Geschäfte, welchen eines gemein ist: Sie stehen alle in Verbindung mit der panamaischen Kanzlei Mossack Fonseca («Mossfon») und können dazu benutzt werden, die wahre Identität der Eigentümer von Vermögenswerten geheim zu halten.³ Begonnen hat die Geschichte der Panama Papers mit einer einfachen Nachricht an den Investigativreporter Bastian Obermayer von der Süddeutschen Zeitung: «Hallo. Hier spricht John Doe. Interessiert an Daten? Ich teile gerne.»^{4,5} Nach anfänglichem Misstrauen über die Seriosität und die Motive der Quelle haben sich die ersten Probedaten von John Doe sehr rasch als vertrauenswürdig erwiesen. In der Folge übermittelte John Doe mehr und mehr Daten an Obermayer – sie betreffen den Zeitraum von den 1970er-Jahren bis hin zum Frühjahr 2016.⁶ Für die Bewältigung dieser Unmenge an Daten hat sich das Rechercheteam der Süddeutschen Zeitung an das ICIJ gewendet. In Zusammenarbeit mit dem ICIJ hat sich schliesslich ein stetig wachsendes Netzwerk an Journalisten und anderen Fachexperten entwickelt. Die Mitglieder des Netzwerks konnten die zugespielten Daten auswerten, verifizieren und die Ergebnisse dazu schlussendlich nach rund einem Jahr intensiver Recherche gemeinsam veröffentlichen.

Die Panama Papers haben weltweit für Aufsehen gesorgt und Anlass zu zahlreichen Diskussionen zwischen Menschen unterschiedlichster Länder, Funktionen und Ränge sowie nationalen und internationalen Organisationen verschiedenster Art geführt. Die Brisanz rund um das Thema Panama Papers rührt nicht zuletzt daher, dass im Rahmen der Ermittlungen des ICIJ-Netzwerks gleich mehrere hochrangige Politiker, Staats- und Regierungschefs, aber auch andere weltbekannte Persönlichkeiten mit der Kanzlei Mossack Fonseca in Verbindung gebracht werden konnten.⁷ Einer Kanzlei, die bereits vor Enthüllung der Panama Papers dafür bekannt war, ihre Dienste an verurteilte Drogengrosshändler,

³ ICIJ-Panama Papers; PANA, Arbeitsdokument 2016, 2 f.; Sz-Panama Papers.

⁴ «John Doe» ist das englische Pendant zum im deutschsprachigen Raum verwendeten «Max Mustermann».

⁵ OBERMAYER/OBERMAIER, 7.

⁶ ICIJ-Key Figures; PANA, Arbeitsdokument 2016, 2; Sz-Panama Papers.

⁷ Siehe dazu die Übersicht in ICIJ-Key Figures; ferner PANA, Arbeitsdokument 2016, 2.

mutmassliche Blutdiamantenhändler oder brutale Machthaber und Mörder anzubieten.⁸ Das Unternehmen Mossack Fonseca & Co. hat seinen Hauptsitz in Panama City und wurde 1986 im Rahmen eines Zusammenschlusses zweier Kanzleien von Jürgen Mossack und Ramon Fonseca gegründet.⁹ Bevor die Ergebnisse der Panama Papers-Recherchen veröffentlicht wurden, verfügte das Unternehmen eigenen Angaben zufolge über Zweigniederlassungen in rund 40 Staaten und beschäftigte etwa 600 Mitarbeitende.¹⁰ Wie die Panama Papers gezeigt haben, bestand das Geschäftsmodell von Mossfon im Wesentlichen darin, anonyme Offshore-Konstrukte für seine Kundschaft zu gründen und zu verwalten. Alleine diese Tatsache lässt sich aus moralischer und ethischer Sicht hinterfragen, denn das Bedürfnis nach Anonymität drängt sich in der Regel nur dort auf, wo es etwas zu verbergen gibt. Die Auswertung der Panama Papers hat aber ergeben, dass Mossack Fonseca teilweise sehr genau Bescheid wusste, für welche Zwecke und vor allem, für welche Kunden diese Strukturen gegründet bzw. verwaltet wurden. Mossfon wusste beispielsweise nachweisbar darüber Bescheid, dass es seine Dienstleistungen an Rami Mahklouf – den Cousin und Finanzier des syrischen Diktators Baschar al-Assad – welcher sowohl auf EU- wie US-Sanktionsliste stand, anbot.¹¹ Ebenso war sich Mossfon darüber im Klaren, dass Caro Quintero – Mitbegründer des mexikanischen Guadalajara-Kartells und einer der grossen Drogenbosse – zu seinen Kunden zählte.¹²

Nach Veröffentlichung der Ergebnisse zu den Panama Papers-Recherchen hat sich deshalb für Mossack Fonseca aber auch für die beiden Geschäftsinhaber einiges geändert: Jürgen Mossack und Ramon Fonseca wurden im Februar 2017 wegen des Verdachts auf Geldwäscherei verhaftet und in Untersuchungshaft gesteckt; inzwischen sind sie allerdings wieder auf freiem Fuss.¹³ Mitte März 2018 verkündete Mossfon zudem, dass, aufgrund des Reputationsschadens, welchen die Kanzlei durch die Enthüllung der Panama Papers erlitten hatte, zahlreiche Niederlassungen aufgegeben werden müssten und insgesamt nur noch 50 Mitarbeitende beschäftigt seien. Aufgrund dessen werde Mossack Fonseca per Ende März 2018 seine Geschäftstätigkeiten vollständig einstellen.¹⁴

2 Bedeutung und Funktionsweise von Offshore-Konstrukten

Die Debatte rund um Offshore-Konstrukte ist bereits lange vor der Enthüllung der Panama Papers entfacht und wird auch in Zukunft von Bedeutung sein. Ausserdem betreffen die Panama Papers nicht ausschliesslich Panama, sondern viele weitere Staaten und Territorien. Aus diesen Gründen und für das Verständnis der in den Panama Papers aufgedeckten Offshore-Konstrukte wird in diesem Kapitel zunächst auf die Offshore-Finanzplätze (*Offshore Financial Centre*, OFC) eingegangen. Sodann werden die Offshore-Geschäftspraktiken im Allgemeinen näher betrachtet. Nach Verinnerlichung dieser Grundlagen werden im Anschluss die im Rahmen der Panama Papers aufgedeckten Offshore-Konstrukte diskutiert.

⁸ OBERMAYER/OBERMAIER, 11 f.

⁹ OBERMAYER/OBERMAIER, 37.

¹⁰ Siehe dazu das Communiqué von Mossfon, online abrufbar in: LA PRENSA vom 14. März 2018.

¹¹ OBERMAYER/OBERMAIER, 56 ff.

¹² OBERMAYER/OBERMAIER, 36 f.

¹³ FAZ vom 23. April 2017; LA PRENSA vom 10. Februar 2017.

¹⁴ DER BUND vom 15. März 2018; LA PRENSA vom 14. März 2018.

2.1 Offshore-Finanzplätze (OFCs)

Wörtlich übersetzt bedeutet der englische Ausdruck «offshore» in der deutschen Sprache so viel wie «weg von der Küste». Auch wenn der Wortlaut anderes vermuten lässt, so muss es sich bei Offshore-Finanzplätzen aber nicht zwingend um Orte fernab der Küste handeln. Bestes Beispiel dafür ist die Schweizerische Eidgenossenschaft, welche als eines der traditionsreichsten aller modernen OFCs gilt¹⁵, obwohl sie im Zentrum Europas liegt. Zu den bekanntesten OFCs weltweit zählen beispielsweise: Anguilla, Antigua & Barbuda, Bahamas, Barbados, Bermuda, British Virgin Islands (BVI), Cayman Islands, Cook Islands, Grenada, Nauru, Panama und schliesslich die Schweiz. Doch was macht einen Offshore-Finanzplatz genau aus?

In Praxis und Lehre wurde bislang kein Konsens über eine einheitliche Definition des Begriffs OFC gefunden. Entsprechend wird der Begriff auch äusserst differenziert angewendet.¹⁶ Immerhin lassen sich den diversen Definitionsversuchen drei gemeinsame Merkmale entnehmen, welche als kennzeichnend für ein OFC erachtet werden können:¹⁷

- **Konzentration von Geschäftsaktivitäten mit Nicht-Ortsansässigen:**

OFCs kennzeichnen sich durch eine starke Inanspruchnahme von Finanzdienstleistungen durch in den OFCs nichtansässige Personen. Entsprechend machen die Nettoexporte von Finanzdienstleistungen eines OFC in aller Regel einen bedeutenden Anteil des BIP des betreffenden Staates bzw. der betreffenden Jurisdiktion aus. Jedoch darf auf die Finanzströme alleine nicht abgestellt werden: Zahlreiche OFCs haben sich nämlich hauptsächlich auf die Gründung und Verwaltung von Unternehmen und Trusts spezialisiert, sodass zwar auch dort Finanzflüsse vorhanden sind, jedoch in deutlich geringerem Umfang.

- **Vorteilhafte Rahmenbedingungen**

Als – für OFCs und deren Teilnehmer – vorteilhafte Rahmenbedingungen werden einerseits mangelnde oder nur rudimentäre Überwachungsvorschriften (*inadequate supervision*) und andererseits eine minimale Offenlegung von Informationen (*minimal information disclosure*) bzw. ein hoher Grad an Anonymität genannt. Darunter fallen beispielsweise unangemessene Offenlegungsregeln, minimale Bankenaufsichten, ein fehlender Wille zu Kooperation mit «Onshore»-Überwachungsinstitutionen oder strenge Geheimhaltungsvorschriften (Bankgeheimnisse). Häufig sind OFCs zudem so ausgestaltet, dass die wirtschaftlich Berechtigten von juristischen Personen gegen aussen nicht als solche auftreten müssen. Diese Merkmale lassen OFCs äusserst attraktiv erscheinen: Für die Dienstleistungsanbieter, weil sie ihre Dienste relativ frei und ohne Berücksichtigung von zeit- und kostenintensiven Überwachungsmechanismen anbieten können. Für die Dienstleistungsnachfrager, weil sie dadurch wiederum Zeit und Kosten sparen und ihre Anonymität in der Regel gewahrt wird. Für das globale Finanzsystem stellt diese Intransparenz allerdings ein gewichtiges Risiko dar: Denn je grösser der Anteil an Finanzaktivitäten innerhalb von OFCs ist, desto grösser wird das mit der fehlenden Überwachung einhergehende Risiko von einem Zusammenbruch des Finanzsystems. Die Zusicherung von Anonymität

¹⁵ GILLIGAN, 15; MERTEN, 130 f.

¹⁶ GILLIGAN, 10; IWF OFCs Paper, II. A; PANA, Bericht 2017, Rz. 1.

¹⁷ Vgl. CHOWN/KELLEN, 1 ff.; FSF, Rz. 18 ff.; GILLIGAN, 10 f.; IWF OFCs, Rz. 2 ff.; MERTEN, 130 ff.; PANA, Bericht 2017, Rz. 3; TJN 2007, 4 ff.; ZOROMÉ, 4 ff.

gegenüber Dienstleistungsnachfragern vereinfacht es zudem – oder lädt gerade dazu ein – OFCs als Möglichkeit zur Abwicklung von illegalen Geschäften zu benutzen.¹⁸

- **Vorteilhafte steuerliche Ausgestaltung**

Häufig wird im Zusammenhang mit OFCs auch von «Steuerparadiesen» bzw. «tax havens» gesprochen. OFCs und tax havens liegen thematisch zwar sehr nahe beieinander, trotzdem dürfen die Begriffe nicht als Synonyme verwendet werden. Während für die Identifizierung von tax havens hauptsächlich auf die steuerlich attraktive Ausgestaltung eines Staates oder einer Jurisdiktion abgestellt wird,¹⁹ kennzeichnen sich OFCs im Wesentlichen durch eine starke Inanspruchnahme von Finanzdienstleistungen durch in den OFCs nichtansässige Personen. Weil OFCs in der Regel – zumindest für dort nichtansässige Personen – steuertechnisch relativ günstig ausgestaltet sind (niedrige oder überhaupt keine Besteuerung), werden die meisten tax havens gleichzeitig auch als OFC eingestuft.

Ein weiteres typisches Merkmal von Offshore-Finanzplätzen ist ihre Kleinräumigkeit. Oft handelt es sich dabei um kleine Staaten oder ehemalige britische Kolonien.²⁰ Zudem weisen OFCs regelmässig einen vergleichsweise hohen Anteil an wirtschaftlich inaktiven, aber wohl in den jeweiligen OFCs domizilierten, Unternehmen auf – sog. Briefkastenfirmen oder *shell companies*.²¹ Auf diese beiden Kriterien alleine darf jedoch nicht abgestellt werden, denn OFCs sind keinesfalls homogene Gebilde und können in der individuellen Ausgestaltung jeweils stark variieren.²² Als Hauptakteure von OFCs gelten Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Juristen, Regierungen und Banken.²³ Gerade weil bislang keine einheitliche Definition von OFCs existiert, weichen die Angaben über die bestehenden OFCs teilweise stark voneinander ab und reichen von weltweit 14 bis hin zu 69 OFCs.²⁴ Auch die aktuellsten Schätzwerte über das in OFCs mehr oder weniger versteckt gehaltene Nettovermögen weichen voneinander ab und reichen von 18.5 Billionen US-Dollar²⁵ bis hin zu 32 Billionen US-Dollar.^{26, 27}

2.2 Offshore-Geschäfte

Die Möglichkeiten Offshore-Geschäfte zu tätigen sind äusserst vielfältig. Offshore-Finanzplätze werden dazu sowohl von Privatpersonen als auch von Unternehmen rege genutzt. Die Beweggründe für die Inanspruchnahme eines OFC können stark variieren. Steuerliche Überlegungen nehmen dabei eine essentielle Rolle ein, jedoch fallen noch weitere Motive in Betracht. Die in Kap. 2.1 dargelegten Merkmale von OFCs verdeutlichen, dass die steuerlich vorteilhafte Ausgestaltung eines Finanzzentrums nur eine von mehreren Eigenschaften eines Offshore-Finanzplatzes darstellt. Gerade der Mangel an Transparenz und das Fehlen eines effektiven Informationsaustausches machen OFCs –

¹⁸ Vgl. PANA, Bericht 2017, Rz. 18.

¹⁹ Die OECD erachtet die Voraussetzung *keine oder lediglich nominale Besteuerung* als einzige zwingende Voraussetzung zur Identifikation eines tax havens. Siehe dazu OECD 1998, 22 ff.

²⁰ MERTEN, 130.

²¹ FSF, Rz. 19; IWF OFCs Paper, II. D; PANA, Bericht 2017, Rz. 17.

²² Vgl. DOGGART/SCHÖNWITZ, 69; GILLIGAN, 10 f.

²³ MERTEN, 140 ff.

²⁴ IWF OFCs Paper, II. A.

²⁵ OXFAM Press Release 2013.

²⁶ TJN 2012, 5.

²⁷ PANA geht von einem Volumen zwischen 1 und 21 Billionen US-Dollar aus. PANA, Bericht 2017, Rz. 2.

neben den steuerlichen Vorteilen – auch attraktiv, um unrechtmässig erlangte Vermögenswerte vor den Onshore-Strafverfolgungsbehörden zu verbergen.²⁸ Sind die unrechtmässig erlangten Vermögenswerte einmal offshore versteckt, so werden die daran wirtschaftlich berechtigten früher oder später interessiert sein, sie sauber wieder zu ihnen zurückzuführen. Ein weiteres Motiv für die Inanspruchnahme von OFCs ist mit anderen Worten also die Geldwäscherei und sehr eng damit verbunden auch organisierte Kriminalität oder gar Terrorismusfinanzierung. Daneben können OFCs aber ebenso zur (legalen) Steueroptimierung, als simple Anlagemöglichkeit oder für sonstige Finanzdienstleistungen genutzt werden. Sie dürfen deshalb nicht generell mit kriminellen Handlungen oder Absichten in Verbindung gebracht werden.

Die Art und Weise wie ein Offshore-Finanzplatz genutzt wird, d.h. welche Dienstleistungen konkret in Anspruch genommen werden, hängt einerseits davon ab, ob es sich um eine Privatperson oder eine Unternehmung handelt, andererseits aber auch vom jeweiligen Motiv, welches den Klienten zum going offshore verleitet. Zudem ist die Ausgestaltung des jeweiligen Offshore-Finanzplatzes zu berücksichtigen. Eine umfassende Auseinandersetzung mit allen möglichen Offshore-Geschäften würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Daher folgen einige allgemeine Beispiele von typischen Offshore-Geschäften, gegliedert nach den jeweiligen Motiven für das going offshore:

- **Steuerplanung / Steueroptimierung:**

Eine für Unternehmen beliebte Möglichkeit zur Steueroptimierung ist es, ihre geschäftlichen Aktivitäten über OFCs abzuwickeln, um dadurch ihre Steuerausgaben zu senken. Beispielsweise werden die Verkaufsgüter eines Unternehmens onshore hergestellt, die Rechnungen aus den Verkäufen aber durch eine von dieser beherrschten Offshore-Tochtergesellschaft ausgestellt. Dadurch werden die Einnahmen nämlich zu den vorteilhaften Offshore-Steuerbedingungen besteuert und die i.d.R. höhere Steuerbelastung am Hauptsteuerdomizil umgangen.²⁹ Die Grenze zwischen legaler Steueroptimierung und illegaler Steuerhinterziehung bzw. Steuerbetrug ist in solchen Konstellationen häufig nicht vollständig geklärt.³⁰

- **Vermögensverwaltung / Vermögensschutz**

Wohlhabende Privatpersonen oder Unternehmen aus ökonomisch schwachen Staaten oder aus Staaten mit fragilen Banksystemen können ihr Vermögen in OFCs anlegen, um sich dadurch gegen den Zusammenbruch des heimischen Wirtschafts- oder Finanzsystems abzusichern. Aufgrund der hohen Anonymität in OFCs bietet sich eine Offshore-Vermögensverwaltung ebenso an, wenn den Vermögenswerten am Heimatort eine Pfändung, Beschlagnahme oder Ähnliches droht oder sie am Heimatort allfälligen Haftungsansprüchen Dritter unterliegen könnten.³¹

- **Geldwäscherei / Steuerhinterziehung:**

Privatpersonen und Unternehmen in Staaten mit keinen oder stark eingeschränkten Bankgeheimnissen, welche das Ziel haben, Geldwäscherei oder Steuerhinterziehung zu betreiben, können ihre Vermögenswerte auf einem Bankkonto in einem OFC mit strengem Bankgeheimnis deponieren. Denn die Bank darf die Informationen ihrer Kunden (Name, Saldo etc.) nicht an Dritte

²⁸ Vgl. OECD 1998, 24.

²⁹ FSF, Rz. 21; IWF OFCs Paper, II. A.

³⁰ Vgl. dazu REICH, §6, Rz. 25 ff.

³¹ FSF, Rz. 21; IWF OFCs Paper, II. A.

weitergeben. Weder die Steuer- noch die Strafverfolgungsbehörden in seinem Wohnsitzstaat werden über die Vermögenswerte informiert, solange der Betroffene seine finanziellen Verhältnisse nicht von sich aus offenlegt.³² Gerade die Schweiz galt wegen ihres strengen Bankgeheimnisses sehr lange als äusserst attraktiver Finanzplatz für Ausländer.³³

Die Möglichkeit, Geldwäscherei oder Steuerhinterziehung innerhalb von OFCs zu betreiben, besteht aber nicht ausschliesslich aufgrund von Bankgeheimnissen. Häufig räumen die jeweiligen Rechtsordnungen von OFCs die Möglichkeit ein, dass die tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten (*beneficial owner / ultimate beneficial owner*) eines Unternehmens gegenüber Dritten nicht als solche auftreten. Diese Anonymität des wirtschaftlich Berechtigten wird beispielsweise durch den Einsatz von Inhaberaktien ermöglicht. Auch bei Stiftungen und Trusts bleiben die wahren Eigentumsverhältnisse gegenüber Dritten verborgen. Darüber hinaus gewähren die Rechtsordnungen gewisser OFCs die Inanspruchnahme von sog. *nominees*. Als solche gelten Scheinanteilseigner (*nominee shareholder*) und Scheindirektoren (*nominee directors*), welche gegenüber Dritten als tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte bzw. tatsächliche Direktoren auftreten, in Wirklichkeit aber keine solchen sind.³⁴ Gelingt es dem wahren Eigentümer, seine Identität hinter derartigen Konstrukten zu verbergen, so ist es für ihn ein leichtes, Geldwäscherei, Steuerbetrug oder sonstige illegale Geschäfte abzuwickeln. Denn auch wenn er seine Vermögenswerte bei einer Bank anlegt, welche über kein oder ein stark eingeschränktes Bankgeheimnis verfügt, so wird die Bank mit grosser Wahrscheinlichkeit nie erfahren, wem das entsprechende Vermögen tatsächlich zusteht.

Es liegt auf der Hand, dass OFCs zum Abschluss zahlreicher weiterer Geschäfte genutzt werden. Viele davon bewegen sich eng an der Grenze zur Illegalität oder überschreiten diese. Wie bereits angesprochen, gelangt ein relativ hoher Anteil aller weltweiten Finanzströme in irgendeiner Form in Kontakt mit OFCs. In Kombination mit rudimentären Überwachungsmöglichkeiten von Offshore-Finanzinstitutionen, zumindest fragwürdigen Intentionen von Offshore-Klienten und nicht zuletzt auch der Finanzkrise 2008, wird auf internationaler Ebene mit Tatendrang versucht, diese Missstände zu beseitigen. IWF, OECD, GAFI, TJN und viele weitere internationale Organisationen versuchen dabei hauptsächlich die fehlende Transparenz zu beseitigen und die Überwachungsmöglichkeiten von Offshore-Finanzinstituten zu verbessern.³⁵

2.3 Offshore-Konstrukte im Rahmen der Panama Papers

Wie bereits erwähnt, drehen sich die Panama Papers im Wesentlichen um die Geschäftstätigkeiten von Mossack Fonseca. Die bisherigen Ausführungen haben verdeutlicht, dass Mossack anonyme Offshore-Konstrukte für seine Kunden gegründet und verwaltet hat. Dieses Kapitel soll nun genauer aufzeigen, welche Offshore-Konstrukte im Rahmen der Panama Papers aufgedeckt wurden und welche Akteure dabei mitgewirkt haben.

³² Vgl. FSF, Rz. 21.

³³ MERTEN, 180.

³⁴ Vgl. dazu GAFI 2014, 3 ff.; ferner FSF, Rz. 21; IWF OFCs Paper, II. A.

³⁵ Vgl. dazu beispielsweise das BEPS-Projekt der OECD; die GAFI-Empfehlungen 24 und 25 über die Transparenzpflichten zu den wirtschaftlich Berechtigten in GAFI 2012-2018, das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1) und die multilaterale Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (SR 0.653.1).

2.3.1 Das grosse Geschäft mit der Anonymität

Naheliegenderweise bedingt der Verkauf eines anonymen Rechtsgebildes zunächst die Erschaffung eines solchen. Wie die Panama Papers zeigen, lief der Prozess der Vermittlung solcher Strukturen durch Mossack Fonseca in der Regel nach dem folgenden Schema ab:³⁶

1. Ein Endkunde wendet sich an eine Bank, einen Anwalt oder an einen Vermögensverwalter und schildert seine Situation.
2. Bank, Anwalt oder Vermögensverwalter empfehlen ein anonymes Offshore-Unternehmen. Ist der Kunde damit einverstanden, so wendet er sich entweder selber an Mossfon, oder aber Bank, Anwalt bzw. Vermögensverwalter übernehmen dies für ihn.
3. Mossack Fonseca gründet ein neues Unternehmen. Allenfalls stellt Mossfon ein bereits bestehendes Rechtsgebilde zur Verfügung. Wahrscheinlich wird es sich um eine AG auf den British Virgin Islands oder in Panama handeln.
4. Als Geschäftsführer dieser Unternehmen setzt Mossfon Direktoren ein. Tatsächlich handelt es sich dabei um Scheindirektoren und die faktische Geschäftsführung obliegt dem Endkunden.
5. Es folgt die Eröffnung eines Bankkontos für das neu gegründete Unternehmen. Für die dazu erforderlichen Formalitäten sind die Direktorinnen zuständig.
6. Nach erfolgreicher Eröffnung des Bankkontos erhält der Endkunde und wirtschaftlich Berechtigte eine Vollmacht und kann gestützt darauf beliebige Finanztransaktionen mit dem neuen Konto vornehmen.

Es handelt sich bei diesem Schema um das grundlegende Geschäftsmodell von Mossack Fonseca. Selbstverständlich bot Mossfon noch viele weitere Dienstleistungen für seine Klienten an. Zudem beschränkt sich der Tätigkeitsbereich von Mossfon nicht nur auf die Unternehmen im eigentlichen Sinne, sondern umfasst auch Stiftungen, Trusts etc.

Die Verwendung des Begriffs der Anonymität verlangt in diesem Kontext nach Präzisierung. Zunächst muss festgehalten werden, dass so etwas wie absolute Anonymität nicht existiert. Jedes Individuum hinterlässt stets irgendwelche Spuren, welche zurückverfolgt werden können. Weiter muss unterschieden werden: Einerseits stellt sich die Frage, wer anonym ist, und andererseits die Frage, gegenüber wem diese Person anonym ist. Wenn nun im Rahmen der Panama Papers von anonymen Unternehmen und Rechtsgebilden die Rede ist, so bezieht sich die Anonymität nicht auf das Konstrukt an sich, sondern auf die dahinter verborgenen Personen. Ihre Identität soll sich nicht in Verbindungen zum betreffenden Rechtsgebilde und insbesondere mit den damit abgewickelten Geschäften bringen lassen. An dieser Stelle kommen nun Offshore-Kanzleien wie Mossack Fonseca ins Spiel. Doch wie gelang es Mossfon eigentlich, die wahren Drahtzieher hinter den Rechtskonstrukten geheim zu halten? Insbesondere zwei Vorgehensweisen von Mossack Fonseca wurden durch die Panama Papers wieder und wieder bestätigt. Ein besonders geeignetes Mittel, um unerkannt Geschäfte und Finanztransaktionen vornehmen zu können, ist der Einsatz von Aktiengesellschaften in Kombination mit Inhaberaktien. Denn mit dem rechtsgültigen Erwerb der Inhaberaktien wird der Käufer automatisch zum Eigentümer der Aktiengesellschaft, ohne dass dies – abgesehen von einem schriftlichen Kaufvertrag – irgendwo dokumentiert wird. Es verwundert daher nicht, dass Mossack Fonseca im Rahmen seiner Geschäftstätigkeiten vordergründig diejenigen Jurisdiktionen in Anspruch

³⁶ Vgl. OBERMAYER/OBERMAIER, 21 f.; Sz-Mossfon.

genommen hat, in welchen Inhaberaktien zulässig waren. Am häufigsten operierte Mossfon gemäss ICIJ auf den BVI und in Panama.³⁷ In beiden Jurisdiktionen ist die Inanspruchnahme von Inhaberaktien gesetzlich vorgesehen.³⁸ So konnte Mossfon für seine Kunden problemlos neue Aktiengesellschaften gründen, deren Aktienkapital aus Inhaberaktien bestand, und für diese Aktiengesellschaften ein Bankkonto eröffnen, ohne dass je jemand erfahren würde, wer in Wirklichkeit dahintersteckt. Neben den Inhaberaktien bediente sich Mossfon einer weiteren Möglichkeit um seine Endkunden hinter Offshore-Vehikeln zu verbergen, nämlich dem Vortäuschen falscher Tatsachen mittels sog. Nominees. Wie in Kap. 2.2 angedeutet, wird der Begriff Nominee u.a. herangezogen, wenn sich eine Person fälschlicherweise als Vertreter oder Eigentümer eines Unternehmens ausgibt, obwohl sie in Wirklichkeit kein solcher ist. Das Prinzip ist relativ simpel: Ein Endkunde möchte anonym Geschäfte und Transaktionen abwickeln. Mossfon eröffnet ein Unternehmen mit Bankkonto auf den Namen eines Nominees, welcher von Mossfon selbst angestellt ist. Mittels Vertrag zwischen Mossfon und Endkunde wird sichergestellt, dass der Nominee nur im Rahmen der Anweisungen des Endkunden für das Unternehmen tätig werden darf. Allenfalls wird der Endkunde mit einer Vollmacht für das Bankkonto ausgestattet, sodass er auch persönlich über die Vermögenswerte verfügen kann.

Auf internationalen Druck hin verschärften sowohl Panama als auch die BVI ihr Gesellschafts- und Finanzmarktrecht: Inhaberaktien sind zwar auch heute noch gesetzlich vorgesehen, jedoch wurde in beiden Jurisdiktionen ein System eingeführt, welches Inhaberaktionäre zur Deponierung der Aktien bei einer Aufbewahrungsstelle verpflichtet.³⁹ Damit die Aufbewahrungsstelle die Aktien annehmen darf, sind die Aktionäre ferner verpflichtet, ihre Identität ihnen gegenüber offenzulegen.⁴⁰

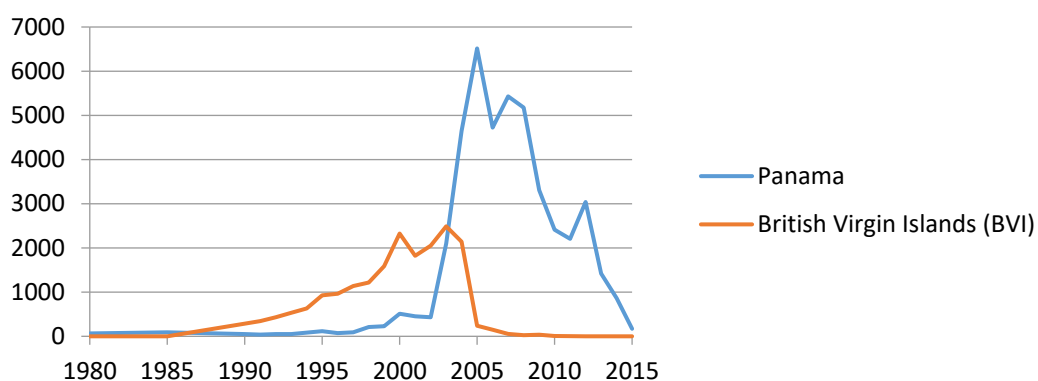


Abbildung 1: Mossfons Klientel mit Inhaberaktien nach Jurisdiktion.⁴¹

Wie Abbildung 1 zeigt, beisst sich diese Neuerung aber mit Mossfons bisherigem Geschäftsmodell. Als das neue System für Inhaberaktien im Jahr 2004 auf den BVI verabschiedet wurde, verlagerte Mossfon so gut wie alle Kunden, welche über Inhaberaktien verfügten, nach Panama. Allerdings konnte Mossack Fonseca seinen Kunden auch in Panama nicht viel länger Anonymität mittels Inhaberaktien verschaffen, denn in Panama trat das Gesetz für das neue System 2013 in Kraft. Nach einer

³⁷ ICIJ-Key Figures; vgl. auch PANA, Bericht 2017, 8, N.

³⁸ Art. 28 des Gesetzes Nr. 32 von 1927 bzw. Art. 38 i.V.m. Art. 9 Abs. 2 Business Companies Act (BCA).

³⁹ Art. 69 ff. BCA; Art. 4 f. des Gesetzes Nr. 47 von 2013.

⁴⁰ Art. 71 BCA; Art. 8 f. des Gesetzes Nr. 47 von 2013.

⁴¹ Quelle: selbst erstellt i.A.a. ICIJ-Key Figures.

Übergangsfrist von zwei Jahren gehört das Geschäft mit den Inhaberaktien nun auch in Panama der Vergangenheit an.⁴²

Neben den Neuerungen für Inhaberaktionäre wurden zusätzlich zahlreiche Due-Diligence-Massnahmen eingeführt, welche u.a. zur Identifizierung von wirtschaftlich Berechtigten verpflichten.⁴³ In Panama beispielsweise dürfen Akteure, welche diese Due-Diligence-Massnahmen anwenden müssen, keine Geschäftsbeziehungen zu Rechtskonstrukten unterhalten, solange die Massnahmen nicht durchgeführt wurden.⁴⁴ Diverse Institutionen sind zudem verpflichtet, Kunden oder Vorgänge bei einer zuständigen Behörde zu melden, sofern sich ihnen ein Verdacht auf Geldwäscherei, Terrorismusfinanzierung oder sonstige illegale Geschäfte offenbart.⁴⁵ Die angesprochenen Gesetzesänderungen und Massnahmen sind darauf ausgerichtet, Geldwäscherei und sonstige illegale Aktivitäten einzudämmen und zu mehr Transparenz beizutragen. Für Mossack Fonseca haben sich diese Änderungen nachteilig ausgewirkt. Die Vermittlung anonymer Strukturen ist dadurch wesentlich schwieriger geworden und mit mehr Aufwand und Risiko verbunden. Dass Mossack seine Aktivitäten im Jahr 2018 vollständig eingestellt hat, lässt sich folglich nicht bloss auf den Reputationsschaden durch die Panama Papers zurückführen. Wie ICIJ berichtet, ist Mossacks Geschäft nämlich bereits seit 2005 rückläufig. Die Anzahl neu gegründeter Unternehmen hat seither permanent abgenommen, die Anzahl von Unternehmensschliessungen demgegenüber rapide zugenommen. Im Kontext der Panama Papers muss schliesslich noch darauf hingewiesen werden, dass die soeben angesprochenen Gesetzesänderungen erst vor kurzer Zeit erfolgten und nur in Panama und auf den BVI zur Anwendung gelangen. In anderen Jurisdiktionen sind Mossacks Geschäfte auch aktuell noch durchführbar. Zudem sind die neuen Vorgaben einerseits nicht perfekt und können Schwachstellen und Schlupflöcher enthalten und müssen andererseits von den Behörden auch korrekt angewendet werden, damit sie wirksam sind.

2.3.2 Die Rolle der Intermediäre

Mossack beschreibt sich selbst als eine Art Grosshändler, der die Einzelhändler mit Firmen beliefert. Unter Einzelhändlern sind in diesem Sinne diejenigen Intermediäre gemeint, welche in direktem Kontakt mit Mossacks Endkunden stehen. Gemäss eigenen Angaben arbeitete Mossack nie direkt mit Endkunden, sondern immer nur mit den Vermittlern, wie Rechtsanwälten, Vermögensverwaltern oder Banken zusammen. Wie die Panama Papers zeigen, entspricht dies allerdings nicht der Wahrheit: Mossack arbeitete zwar sehr oft mit Vermittlern, jedoch auch nachweisbar direkt mit seinen Endkunden zusammen.⁴⁶ Dennoch nehmen Vermittler eine sehr zentrale Rolle bei den Panama Papers ein – insbesondere die Banken. So haben weltweit über 500 Banken fast 15'600 Briefkastenfirmen mithilfe von Mossack Fonseca gründen lassen.⁴⁷ Nach Veröffentlichung der Panama Papers steht zudem fest, dass viele Banken routinemässig und systematisch bei der Steuerhinterziehung geholfen und dazu die Dienste von Offshore-Kanzleien wie Mossack Fonseca in Anspruch genommen haben.⁴⁸

⁴² Art. 28 des Gesetzes Nr. 47 von 2013.

⁴³ So z.B. in Art. 28 Ziff. 2 und 3 des Gesetzes Nr. 23 von 2015.

⁴⁴ Vgl. Art. 36 des Gesetzes Nr. 23 von 2015.

⁴⁵ Art. 54 des Gesetzes Nr. 23 von 2015.

⁴⁶ OBERMAYER/OBERMAIER, 49; 159 ff.

⁴⁷ ICIJ-Key Figures.

⁴⁸ OBERMAYER/OBERMAIER, 45, 258.

Aber auch Anwälte bzw. Anwaltskanzleien sowie Vermögensverwalter haben ihre Klienten an Mossfon verwiesen. In Bezug auf Anwälte und Vermögensverwalter liefern die Publikationen des ICIJ keine genauen Daten über das Ausmass der Vermittlungen. Immerhin wurde bekannt, dass Mossfon mit mehr als 14'000 Intermediären aus aller Welt zusammengearbeitet hat, um Unternehmen, Stiftungen und Trusts für seine Klienten zu gründen. Nachfolgende Abbildung gibt Aufschluss über die Kooperation zwischen Mossfon und den Vermittlern, gegliedert nach dem Sitz der Vermittler:

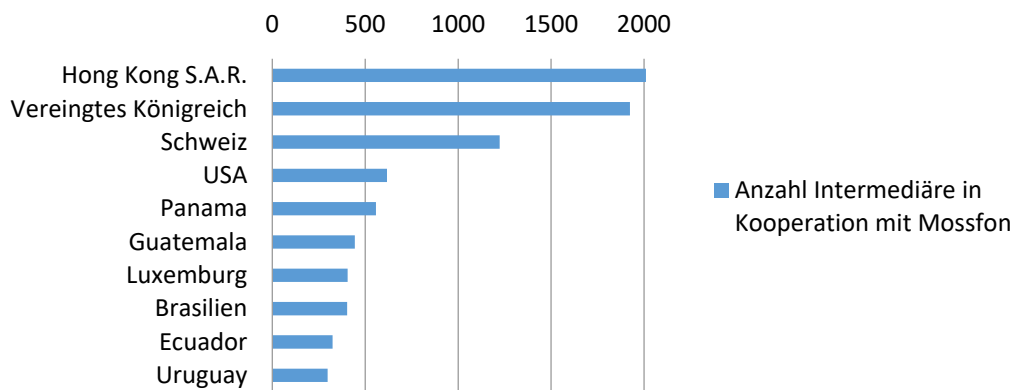


Abbildung 2: Anzahl mit Mossfon kooperierender Intermediäre nach Herkunft⁴⁹

Diese Zahlen machen deutlich, dass die Vermittler in bedeutendem Ausmass zu den Geschäftsaktivitäten von Mossack Fonseca beigetragen haben. Die Tatsache, dass die Vermittler in der Regel in direktem Kontakt zu Mossfons jeweiligen Endkunden standen – die Identität des Endkunden folglich kennen müssten – und trotzdem dazu bereit waren, die Geschäftsbeziehungen mit den Endkunden einzugehen, stösst auf Unverständnis, zumal publik wurde, für welche Kunden Mossfon teilweise tätig war. Gerade Banken sind doch in aller Regel zu Sorgfaltspflichten (*Customer Due Diligence*) und scharfen Meldevorschriften verpflichtet und müssen allfällige Verdachtsmomente bei den zuständigen Behörden und Institutionen melden. Je nach Tätigkeitsbereich und Jurisdiktion bestehen solche Sorgfaltspflichten oder Meldevorschriften gar auch für Anwälte und diverse Beratungsdienstleister.⁵⁰ Die Kritik an den Vermittlern ist allerdings insofern zu relativieren, als dass die eigentlichen Auftraggeber bzw. die faktischen Kunden ihrerseits bereits Dritte damit beauftragen können, einen Vermittler aufzusuchen und dem Vermittler lediglich die eigene Identität preiszugeben, nicht aber diejenige des tatsächlichen Auftraggebers. Die Beratungsdienstleistung für das Vermögen des tatsächlichen Kunden wird damit von einem Dritten in Anspruch genommen und so die Anonymität des tatsächlichen Kunden sichergestellt. Dadurch wird der Intermediär allenfalls trotz der ihm zumutbaren Sorgfaltmassnahmen nicht in der Lage sein, den wahren Auftraggeber zu identifizieren und in die Geschäftsbeziehung mit dem Dritten einwilligen.

Bei der Auswertung der Panama Papers sind als Intermediäre vor allem Banken ins Visier des ICIJ geraten – europäische Banken um genau zu sein. Zu den Banken, welche am meisten Offshore-Unternehmen für ihre Klienten über Mossack Fonseca vermittelten, zählen vier Schweizer Banken, zwei englische Banken und jeweils eine luxemburgische, eine isländische und eine französische Bank.⁵¹ Eindrucksvoll sind vor allem die Einblicke in die Tätigkeiten der Deutschen Bank. Sie war in den internen

⁴⁹ Quelle: selbst erstellt i.A.a. ICIJ-Key Figures.

⁵⁰ Siehe dazu GAFI 2012-2018, Empfehlung 22 i.V.m. Empfehlung 10 sowie Empfehlung 23. Zu den Schweizer Anwälten siehe hinten, Kap. 8.

⁵¹ ICIJ-Key Figures.

Mossfon Unterlagen unter elf verschiedenen Vermittlerprofilen hinterlegt, elf Niederlassungen der Deutschen Bank unterhielten demnach Geschäftsbeziehungen zu Mossfon. Dass die Deutsche Bank ein für Mossfon äußerst wichtiger Kunde war, zeigt sich auch in den ihr von Mossfon exklusiv eingeräumten Sonderprivilegien: Die Bevollmächtigung des Endkunden eines Mossfon-Unternehmens erfolgt normalerweise mittels Vollmacht, welche von den Scheindirektoren angefertigt wird. Um die Vollmacht vollständig ausfüllen zu können, benötigen die Scheindirektoren den Namen des Endkunden. Für die Deutsche Bank-Kunden machte Mossfon allerdings eine Ausnahme. Die Scheindirektoren fertigten Blankovollmachten an und übermittelten diese an die Deutsche Bank. Dadurch konnte der Kunde seinen Name selber in das Dokument eintragen und seine Identität somit vor den Scheindirektoren und Mossfon weiterhin geheim halten.⁵² OBERMAYER/OBERMAIER liefern zahlreiche weitere Einblicke zu diesem interessanten Bereich. Die Rolle der Vermittler wird auch im weiteren Verlauf dieser Arbeit thematisiert.

2.3.3 Mossack Fonecas Verwicklung in internationale Skandale

Nachdem soeben erörtert wurde, wie anonyme Offshore-Konstrukte durch Mossfon gegründet und vermittelt werden, soll nun aufgezeigt werden, wozu diese Konstrukte schlussendlich benutzt wurden. Betrachten wir nun einige der bekanntesten und brisantesten Aufdeckungen der Panama Papers, mit welchen Mossfon in Verbindung gebracht werden konnte, etwas genauer:

Das Firmennetzwerk der Kirchners⁵³

Cristina und Nestor Kirchner, beides ehemalige Präsidenten von Argentinien, wurde vorgeworfen, rund 65 Millionen Dollar argentinischer Staatsgelder veruntreut zu haben. Abgewickelt worden sei das Ganze über ein undurchsichtiges Netz von 123 Briefkastenfirmen, welche allesamt von Mossfons Kanzlei in Nevada gegründet wurden. Nachdem das Land 2001 einem Staatsbankrott unterlag, kaufte Paul Singer über seinen NML Capital Ltd. Fonds argentinische Staatsanleihen zu vergünstigten Konditionen. Argentinien bot im Rahmen eines Schuldenschnitts an, sämtliche Staatsanleihen zu einem Nennwert von 30% zurückzukaufen. Fast alle Gläubiger willigten ein, nicht jedoch der NML Fonds. Er fordert die Offenlegung des Firmennetzwerks der Kirchners um damit an das veruntreute Vermögen zu gelangen. Zu diesem Zwecke klagte NML in den USA, Mossack Fonseca sei dazu verpflichtet, alle Unterlagen zu den 123 Briefkastenfirmen offenzulegen und wegen Behinderung der Justiz zu sanktionieren. Der Fall scheint noch nicht abgeschlossen zu sein. In einem anderen Fall aus Nevada wurde Mossfon jedoch mit einer Sanktion von 10'000 US Dollar belastet: Nachdem die Mossfon-Kanzlei in Nevada über 1000 Rechtskonstrukte erschaffen hatte, versäumte sie es, über aktuelle Kontaktdaten ihrer Kunden zu verfügen, was gegen die dortigen Vorgaben verstößt.

Der Simandou-Deal⁵⁴

Das Simandou-Gebirge liegt im Hinterland von Guinea und ist aufgrund seines Bestandes aus Eisenerz äußerst wertvoll. Dementsprechend wertvoll sind auch die Schürfrechte, welche den Inhaber ermächtigen dieses Erz abzubauen. Während rund zehn Jahren war das brasilianische Unternehmen Rio Tinto im Besitz der Simandou-Schürfrechte. 2008 änderte sich dies allerdings, als die guineischen Behörden Rio Tinto die Erlaubnis entzogen und die Schürfrechte stattdessen an ein Unternehmen vergaben, welches mit dem Abbau von Eisenerz bislang noch nichts zu tun hatte. Fortan war die Beny

⁵² OBERMAYER/OBERMAIER, 260.

⁵³ OBERMAYER/OBERMAIER, 10 f.; THE WALL STREET JOURNAL vom 7. Juni 2016.

⁵⁴ OBERMAYER/OBERMAIER, 216-222; THE GUARDIAN vom 14. August 2017.

Steinmetz Group Resources (BSGR) im Besitz der Simandou-Schürfrechte, ein undurchsichtiges Firmengeflecht, welches von einem der reichsten Männer der Welt geleitet wird: Beny Steinmetz. Das obskure an diesem Deal war, dass die BSGR für die Schürfrechte offenbar so gut wie nichts bezahlen musste, sich im Gegenzug aber bereit erklärte, in das Eisenerzfeld zu investieren und eine Eisenbahnlinie zu bauen. Rund ein Jahr nach dem Deal verkaufte die BSGR die Hälfte seiner Simandou-Unternehmung für ganze 2.5 Milliarden US-Dollar. Kurze Zeit nachdem der guineische Diktator Lansana Conté die Konzession an die BSGR übertragen hatte, kam die Vermutung auf, dass der Deal aufgrund von Bestechung durch die BSGR zustande kam. Konkret wird davon ausgegangen, dass Frédéric Cilins, ein Strohmann von Beny Steinmetz, eine beträchtliche Summe an Mamadie Touré – eine der vier Ehefrauen Lansana Contés – überwiesen hatte und dadurch die Übertragung der Schürfrechte an BSGR erwirkte. An dieser Stelle kommt nun Mossack Fonseca ins Spiel. Denn die Vereinbarung zwischen Mamadie Touré und Frédéric Cilins wurde über mehrere Offshore-Firmen abgewickelt, welche von Mossfon gegründet und verwaltet wurden. Gegen die BSGR und Beny Steinmetz persönlich wurden bereits einige Ermittlungen eingeleitet, zuletzt wurde er im August 2017 in Israel wegen des Verdachts auf Bestechung und Geldwäscherei festgenommen.

Islands ehemaliger Premierminister⁵⁵

Wie bereits angedeutet, lieferten die Panama Papers den Nachweis, dass der ehemalige isländische Premierminister Sigmundur David Gunnlaugsson in Verbindung mit Mossack Fonseca stand. 2007 gründete Mossfon die Aktiengesellschaft Wintris Inc. auf den BVI, als Aktionäre wurden Gunnlaugsson sowie seine Partnerin und heutige Ehefrau Anna Sigurlaug Palsdottir eingetragen. Das eingebrachte Vermögen beläuft sich auf ca. 3.6 Millionen Euro. Obwohl die Wintris Inc. bzw. die darauf registrierten Vermögenswerte bei den isländischen Steuerbehörden korrekt angemeldet waren, wurde der Fall Gunnlaugsson zum Politikum. Denn die in die Wintris Inc. eingebrachten Vermögenswerte bestanden aus Anleihen dreier Banken, welche im Zuge der isländischen Finanzkrise von 2008 kollabiert waren. Als Premierminister und Indefence-Mitstreiter setzte sich Gunnlaugsson nun einerseits für die Interessen aller Gläubiger der drei kollabierten Banken ein. Da er aber selber Gläubiger war, befand er sich eindeutig in einem Interessenkonflikt, welchen er – so wirft man ihm vor – vorgängig hätte offenlegen müssen. Der Skandal führte letztlich zum Rücktritt Gunnlaugssons.

Lava-Jato-Skandal⁵⁶

Mossack Fonseca war in den wohl grössten Korruptionsskandal Lateinamerikas verwickelt, in den Fall Lava Jato. Es handelt sich dabei um ein Tausend-Teile-Puzzle der Korruption innerhalb eines Rahmens von brasilianischen Politikern, Unternehmern und Prominenten. Im Mittelpunkt steht dabei Brasiliens halbstaatlicher Ölkonzern Petrobras und der Baukonzern Odebrecht. Es geht um systematische Schmiergeldzahlungen in Höhe von ca. 1,5 Milliarden Euro, um Betrug, Bestechung und Geldwäscherei. Dies alles konnte u.a. durch von Mossack Fonseca zur Verfügung gestellten Offshore-Konstrukten vollzogen werden: Mindestens 107 Unternehmen wurde von Mossfon an Personen vermittelt, gegen die im Zuge von Lava Jato ermittelt wurde. Der Fall Lava Jato hat sich nicht nur negativ auf die Kanzlei Mossack Fonseca ausgewirkt, er hatte vor allem persönliche Konsequenzen für die beiden Gründer – Ramon Fonseca und Jürgen Mossack – zur Folge. Denn die bereits erwähnte Inhaftierung der beiden

⁵⁵ Nzz vom 5. April 2016; Sz-Island.

⁵⁶ Sz-Lava Jato; THE GUARDIAN vom 1. Juni 2017.

im Februar 2017 erfolgte gestützt auf den Verdacht der Geldwäscherei im Zusammenhang mit dem Fall Lava Jato. Daneben wurden mehrere Mitarbeiter des brasilianischen Büros von Mossfon verhaftet.

Pakistans ehemaliger Premierminister.⁵⁷

Im Zuge der Panama Papers-Recherchen stiessen die Journalisten auch auf den ehemaligen pakistanischen Premierminister Nawaz Sharif. In den Dokumenten tauchte zwar nicht sein eigener Name, jedoch der seiner Kinder auf. Über Offshore-Firmen erwarben die Sharifs luxuriöse Immobilien im Vereinigten Königreich. Auch im Falle der Sharifs wurden die Offshore-Konstrukte von Mossack Fonseca verwaltet. Nachdem die pakistanischen Behörden davon in Kenntnis gesetzt wurden, leiteten diese aufgrund des Verdachts auf Geldwäscherei und Korruption die erforderlichen Untersuchungen gegen Sharif ein. Der Oberste Gerichtshof Pakistans kam zum Schluss, Sharif sei «nicht mehr qualifiziert ein ehrenwertes Mitglied des Parlaments zu sein», weil seine Vermögenswerte nicht mit seinen offengelegten Einkünften übereinstimmten. Es erklärte ihn daraufhin für von seinem Amt abgesetzt.

Putins mysteriöser Freund.⁵⁸

Für besonderes Aufsehen haben die Ergebnisse aus den Panama Papers-Recherchen zum Präsidenten der Russischen Föderation gesorgt, und dies obwohl sein Name nie direkt in den Dokumenten auftaucht. Hingegen erscheint der Name einer seiner wohl engsten Freunde gleich mehrere Male. Es handelt sich dabei um Sergej Roldugin, einen bekannten Künstler, Cellisten und ehemaligen Direktor des Sankt Petersburger Konservatoriums. Putin und Roldugin kennen sich seit den Siebzigerjahren, ausserdem ist Roldugin Taufpate von Wladimir Putins ältester Tochter Maria. Über sich selbst erzählte Roldugin in einem Interview der New York Times, er sei weder Geschäftsmann noch Millionär. In den Panama Papers sind hingegen zahlreiche Unternehmen und Transaktionen enthalten, welche das Gegenteil nahelegen. Wie die Dokumente beweisen ist Roldugin nämlich Eigentümer bzw. Miteigentümer gleich dreier Offshore-Unternehmen. Über diese wurden gemäss Unterlagen mittels rückdatierter Aktiengeschäfte und dubiosen Beratungshonoraren oder Entschädigungen hunderte Millionen von US-Dollar in die Offshore-Welt eingeführt – oder eher, aus Russland herausgeführt. Ob es sich dabei um das Vermögen des Präsidenten handelt, ist unklar. Schon lange wird vermutet, dass sich Putins Vermögen auf dutzende Milliarden Dollar beläuft, konkrete Beweise wurden bislang allerdings nicht publiziert. Der Umstand, dass Putin ein milliardenschwerer Politiker ist, wäre an sich ja auch nichts Besonderes. Jedoch würde sich rasch die Frage aufdrängen, wie er zu einem solchen Reichtum gekommen ist, verdient er doch offiziellen Angaben zu Folge nicht aussergewöhnlich viel Geld in seinem Amt als Präsident. Einmal mehr würde sich der Verdacht aufdrängen, ein Politiker missbrauche seine Macht durch Korruption, Bestechung etc., um sich dadurch die eigenen Taschen zu füllen. Fest steht jedenfalls, dass keine dieser Vermutungen bewiesen werden konnten, auch nicht mithilfe der Panama Papers. Bewiesen wurde aber, dass ein sehr enger Freund Putins mit Millionen operiert, obwohl er selbst, so sagt er, gar keine Millionen habe. Verwaltet wurde Roldugins Firmennetzwerk von Mossack Fonseca. Ebenso wurden zwei weitere Unternehmen, welche in enger Geschäftsbeziehung zu Roldugins Firmen standen, von Mossfon verwaltet. Mossack Fonseca wusste darüber Bescheid, dass es sich beim Endkunden um Sergej Roldugin handelt – eine Kopie von Roldugins originalem Reisepass ist in den Mossfon-E-mails enthalten. Wie Jürgen Mossack persönlich feststellte,

⁵⁷ ICIJ-Sharif; SWR-Sharif.

⁵⁸ LE MATIN DIMANCHE vom 3. April 2016; Sz-Putin.

handle es sich bei den betreffenden Transaktionen um Gelder «zweifelhafter Herkunft und ebenso zweifelhafter Bestimmung», dennoch wollte Mossfon die Geschäfte mit Roldugin nicht einstellen.

Neben den nun kurz erläuterten Fällen gibt es eine Reihe weiterer Skandale, in welche Mossack Fonseca verwickelt ist. Sie reichen vom Offshore-Imperium des Geheimagenten Werner Mauss, die schwarzen Kassen ehemaliger Siemens Manager über Mossfons bereits angesprochene Beziehung zu Baschar al-Assads nahem Bekannten- und Familienkreis, bis hin zu den offshore gehaltenen Reichtümern der chinesischen Elite. Auch der ehemalige Premierminister des Vereinigten Königreichs, David Cameron, taucht u.a. darin auf. Nähere Informationen dazu sind jeweils auf der Website der Süddeutschen Zeitung⁵⁹ bzw. auf jener des ICIJ.⁶⁰ abrufbar.

3 Panama Papers: Brennpunkt Schweiz

Aufgrund des gewaltigen Ausmasses der Panama Papers fällt es schwer, einen Überblick über sämtliche Skandale, Ermittlungen und die involvierten Akteure, Staaten und Jurisdiktionen zu bewahren. Bei genauerer Betrachtung kann allerdings festgestellt werden, dass die Dokumente auffallend oft irgendwelche Bezüge zur Schweiz aufweisen. Über 2'000 Adressen aus der Schweiz sind in den Papieren enthalten⁶¹ und selbst innerhalb von Mossack FONSECAS oberster Führungsriege sind Spuren zur Schweiz vorhanden: Der Schweizer Christoph Zollinger war Juniorpartner und eine der treibenden Kräfte von Mossfon.⁶² In den Papieren tauchen aber auch viele Schweizer Endkunden, Finanzinstitute und Rechtsanwälte bzw. Anwaltskanzleien auf.⁶³ Gegen einige dieser Akteure wurden nach der Veröffentlichung der Panama Papers-Recherchen strafrechtliche Ermittlungen in der Schweiz eingeleitet. Innerhalb der EU wurde zudem der Untersuchungsausschuss PANA gebildet, um den Panama Papers-Skandal innerhalb Europas näher zu untersuchen, wobei auch die Schweiz ins Auge gefasst wurde.⁶⁴ Es folgt nun eine kurze Vorstellung der in der Schweiz betroffenen Akteure und Ermittlungen.

3.1 Kundschaft aus der Schweiz

Über Schweizer Endkunden, jene Personen also, welche die Dienste von Vermittlern und Mossfon in Anspruch genommen haben, wurde im Zuge des Panama Papers-Skandals vergleichsweise wenig berichtet. Die Ursache dafür liegt wohl nicht darin, dass es keine Schweizer Endkunden gäbe. Die Suche nach Rechtskonstrukten mit Verbindungen zur Schweiz in der ICIJ-Datenbank liefert über 37'000 Treffer. Wie die ESTV feststellte, können rund 450 Personen und Unternehmen aus der Schweiz mit Offshore-Strukturen aus den Panama Papers in Verbindung gebracht werden, bei denen die Hinterziehung von Steuern zumindest im Bereich des Möglichen liegt. Die Daten der betreffenden Personen wurden von der ESTV an die Kantone zur näheren Untersuchung weitergeleitet.⁶⁵

⁵⁹ <<http://panamapapers.sueddeutsche.de/>>.

⁶⁰ <<https://www.icij.org/investigations/panama-papers/>>.

⁶¹ ICIJ-Datenbank.

⁶² OBERMAYER/OBERMAIER, 193-197; TAGESANZEIGER vom 5. April 2016.

⁶³ Vgl. dazu Abbildung 2 in Kap. 2.3.2.

⁶⁴ Beschluss EP 2016; PANA, Mission Report Switzerland.

⁶⁵ SRF-Profitere.

Ob mit den jeweiligen Offshore-Strukturen auch sonstige strafbare Handlungen wie z.B. Geldwäscherei getätigt wurden, ist bislang nicht öffentlich publiziert worden. Die Staatsanwaltschaften der Kantone Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, St.Gallen, Wallis und Zürich gaben auf Anfrage allerdings bekannt, dass bei ihnen keine Strafverfahren im Zusammenhang mit den Panama Papers bekannt seien. Gleiches gilt auch für die Bundesanwaltschaft. Sie führt aus, dass bei ihr bislang kein hinreichend konkreter Tatverdacht vorgelegen habe um ein Strafverfahren in diesem Sinne zu eröffnen. Medial verbreitete Informationen seien nicht geeignet einen solchen zu begründen, denn die Herkunft medial verbreiteter Informationen müsse nachvollziehbar legal sein. Das Bundesamt für Justiz verweist mit Blick auf allfällige Rechtshilfeverfahren betreffend die Panama Papers auf das Akteneinsichtsrecht nach dem Rechtshilfegesetz⁶⁶ und kann die Anfrage entsprechend nicht beantworten. Unbeantwortet blieben die Anfragen bei den Staatsanwaltschaften der Kantone Genf und Zug. Auch eine Anfrage bei der Meldestelle für Geldwäscherei (MROS), ob bei ihr Verdachtsmeldungen eingegangen wären, welche sich auf die Panama Papers-Recherchen zurückführen lassen, blieb mit Verweis auf das Amtsgeheimnis unbeantwortet. Jedoch seien sich die Finanzintermediäre ihres Auftrages bewusst, was sich in der stark zunehmenden Anzahl erstatteter Verdachtsmeldungen niedergeschlagen habe.⁶⁷

Im Gegensatz zu anderen Ländern wurden bislang keine Fälle publiziert, bei welchen Schweizer Politiker oder sonstige Prominente Personen aus der Schweiz als Endkunden in den Panama Papers auftauchen. Dagegen tauchen in den Dokumenten wie bereits erwähnt viele Unternehmen mit Bezug zur Schweiz auf. Jedoch befinden sich auch darunter keine besonders bekannten Namen. Allenfalls ist in diesem Kontext die FIFA zu erwähnen, welche ihren Sitz in Zürich hat. Genauer geht es um mehrere Mitarbeiter der FIFA: Juan Pedro Damiani, ehemaliges Mitglied der FIFA-Ethikkommission, und Eugenio Figueredo, ehemaliger Vizepräsident des FIFA-Exekutivkomitees. Über Offshore-Konstrukte, die von Damiani bzw. seiner Anwaltskanzlei und Mossfon gegründet und verwaltet wurden, sollen Bestechungsgelder geflossen sein. Einer der Empfänger solcher Bestechungsgelder war Eugenio Figueredo. Dieser wurde – nachdem er und sechs weitere FIFA-Funktionäre im Mai 2015 von der Schweizer Polizei in Zürich verhaftet wurden – nach Uruguay ausgeliefert. Das dortige Strafverfahren wegen Betrugs und Geldwäscherei ist gemäss uruguayischen Medienberichten noch nicht abgeschlossen.⁶⁸ Gegen Juan Pedro Damiani wurde ein FIFA-internes Untersuchungsverfahren eingeleitet. Angaben zum Ausgang des Verfahrens wurden noch keine gemacht.⁶⁹ Neben Figueredo und Damiani taucht auch der Name eines weiteren FIFA-Mannes in den Papieren auf: Es ist Gianni Infantino, Präsident der FIFA und ehemaliger Generalsekretär der UEFA. Auch ihm wurden Verstrickungen in dubiose Offshore-Geschäfte vorgeworfen. Ein Verfahren gegen Infantino wurde allerdings nicht eingeleitet.⁷⁰

3.2 Schweizer Finanzinstitute

Unter den zehn Banken, welche für ihre Kunden am meisten Offshore-Firmen bei Mossfon beantragt hatten, sind gleich zwei Schweizer Banken vertreten: Die HSBC Private Bank (Suisse) SA mit Sitz in Genf

⁶⁶ Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG) vom 20. März 1981 (SR 351.1).

⁶⁷ Siehe dazu auch PANA, Mission Report Switzerland, 8.

⁶⁸ CARAS Y CARETAS vom 12. April 2018; PORTAL 180.

⁶⁹ Vgl. zum FIFA-Fall: SZ-FIFA.

⁷⁰ Siehe dazu SZ-Infantino.

sowie die UBS Switzerland AG mit Sitz in Zürich. In dieser Vermittlerrolle sind auch weitere Banken wie Credit Suisse und J. Safra Sarasin anzuführen, allerdings wurden ihre Vermittlungsdienstleistungen nicht in der Schweiz, sondern in den Zweigniederlassungen im Ausland erbracht.⁷¹ Auch die St.Galler Kantonalbank (SGKB) wurde in 14 Fällen als Vermittlerin von Offshore-Konstrukten identifiziert.⁷² Group CEO der UBS, Sergio P. Ermotti, und Tidjane Thiam als CEO der Credit Suisse wurden gar vom PANA Untersuchungsausschuss der EU zur Stellungnahme vorgeladen, beide verweigerten jedoch an der Anhörung teilzunehmen.⁷³

Wie die Panama Papers zeigen, sind Schweizer Banken allerdings nicht nur als Vermittler tätig geworden. Für Mossfons Endkunden wurden nämlich zahlreiche Bankkonten bei Schweizer Banken eröffnet:

Der ehemalige CEO von Siemens Mexiko, Hans-Joachim Kohlsdorf, war einer jener Männer, welche von den deutschen Strafverfolgungsbehörden im Zuge des Siemens-Schmiergeldskandals von 2006 als Verwalter der berüchtigten schwarzen Kassen identifiziert wurde. Siemens-Gelder wurden heimlich aus dem Betrieb in die schwarzen Kassen geschleust, sodass sie anonym für Schmiergeldzahlungen und als Bestechungsgelder genutzt werden konnten. Wie aus den Panama Papers hervorgeht, hat Kohlsdorf einen Teil dieser schwarzen Kassen nicht nur verwaltet, sondern sich auch persönlich daraus bereichert. Abgewickelt wurde dies u.a. über anonyme Firmen, welche wiederum von Mossfon verwaltet wurden. Die Finanztransaktionen erfolgten über Bankkonten bei der Schweizer Filiale der Privatbank Berenberg und der UBS. Derzeit sind keine Informationen bekannt, welche darauf hinweisen, dass gegen Hans-Joachim Kohlsdorf auch in der Schweiz ermittelt wird. In Deutschland hat Siemens indessen Starfanzeige gegen Kohlsdorf wegen des Verdachts der Veruntreuung gestellt.⁷⁴

Als eine von mindestens acht sog. Prinzlingen taucht auch Li Xiaolin in den Panama Papers auf. Sie ist die Tochter des ehemaligen chinesischen Premierministers Li Peng, der die Studentenproteste 1989 auf dem Platz des Himmlischen Friedens in Peking gewaltsam niederschlagen liess. Über zwei von Mossfon verwalteten Offshore-Firmen unterhielt Li Xiaolin gleich mehrere Bankkonten in der Schweiz. Diese wurden von UBS, Mirelis InvesTrust SA⁷⁵ und HSBC zur Verfügung gestellt. Gegen eines der beiden Unternehmen auf den BVI eröffneten die dortigen Behörden ein Verfahren wegen des Verdachts auf Geldwäscherei. Ob auch in der Schweiz ein derartiges Verfahren gegen Li Xiaolin eingeleitet wurde, ist nicht bekannt.⁷⁶

Auch der bereits erwähnten Sergej Roldugin, einer der besten Freunde Putins, hat seine Offshore-Geschäftsaktivitäten über ein Schweizer Bankkonto abgewickelt. Im Mai 2014 hat er gemäss

⁷¹ Vgl. zum Ganzen ICIJ-Key Figures.

⁷² Siehe dazu die schriftliche Antwort der Regierung (SG) vom 30. August 2016 zur Int. Hartmann.

⁷³ Einladungs- und Absageschreiben abrufbar unter <<http://www.europarl.europa.eu/committees/en/pana/publications.html?tab=Official%20letters>>.

⁷⁴ Zum Fall Siemens siehe OBERMAYER/OBERMAIER, 148-158; SWR-Siemens; SZ-Siemens.

⁷⁵ In den Publikationen der Süddeutschen Zeitung wird verwirrenderweise von einer «Miles Investrust SA» berichtet. Die korrekte Firma lautete allerdings «Mirelis InvesTrust SA». Nach einer Firmenänderung wurde sie zu «Mirelis Holding SA» umbenannt und gehört inzwischen zur Hyposwiss Private Bank Genève SA. Siehe dazu Ziff. 21 des Handelsregisterauszugs der Mirelis Holding AG, abrufbar unter <<https://www.zefix.ch/de/search/entity/welcome>> sowie SHAB Nr. 62, Jahrgang 133, abrufbar unter <<https://www.zefix.ch/de/search/shab/list?publicationNumber=2073357>>.

⁷⁶ Zum Fall Li Xiaolin siehe SZ-Prinzlinge; THE GUARDIAN vom 6. April 2016.

Süddeutscher Zeitung ein Bankkonto bei der Schweizer Gazprombank in Zürich eröffnet. Die Frage der Bank nach persönlichen Beziehungen zu VIPs oder PEPs verneinte Roldugin, obwohl dies nachweislich gelogen war.⁷⁷

Die soeben erwähnten Konten sind nur ein kleiner Ausschnitt aller Schweizer Bankkonten, welche in den Panama Papers erscheinen. Dass Schweizer Banken eine äusserst bedeutende Rolle in den Panama Papers einnehmen, blieb selbstverständlich auch den Schweizer Behörden nicht verborgen. Die FINMA hat nach der Veröffentlichung der Panama Papers-Recherchen bei mehr als 30 Schweizer Banken Abklärungen betreffend ihren Umgang mit den Geldwäschereivorschriften vorgenommen; bei rund 20 Banken erfolgten vertiefte Abklärungen. Die ersten Ergebnisse wurden nun veröffentlicht: Die Schweizer Gazprombank – jene Bank also, bei welcher Sergej Roldugin Kunde war – hat schwerwiegend gegen die Sorgfaltspflichten des Geldwäschereigesetzes verstossen. Aufgrund dessen verbietet ihr die FINMA bis auf Weiteres, neue Privatkunden aufzunehmen.⁷⁸ Mit grosser Wahrscheinlichkeit ist die Gazprombank nicht der einzige Finanzdienstleister in der Schweiz, der gegen Sorgfaltspflichten verstossen hat. Fast gar keine Angaben macht die FINMA über die restlichen untersuchten Banken. Nach den obigen Ausführungen ist stark davon auszugehen, dass auch die UBS, Credit Suisse und die HSBC unter ihnen befinden. Die FINMA liess lediglich verlauten, dass sie, wo notwendig, Massnahmen zur Verbesserung des Geldwäschereidispositivs verlangte. Neben den Untersuchungsverfahren der FINMA sind keine straf- oder steuerrechtlichen Verfahren gegen Schweizer Banken auf Grundlage der Panama Papers in der Schweiz bekannt. Jedoch ist davon auszugehen, dass im Ausland einige Untersuchungen betreffend Schweizer Banken im Gange sind.⁷⁹ Insbesondere in Deutschland⁸⁰ und den USA⁸¹ werden derartige Verfahren vermutet.

3.3 Rechtsanwälte und Anwaltskanzleien

Über die Bedeutung von Schweizer Advokaten und Anwaltskanzleien innerhalb des Panama Papers-Skandals scheinen sich die Geister zu scheiden. Wo die NZZ von einer untergeordneten Rolle der Schweizer Anwälte berichtet, wird im Tagesanzeiger von vielen Schweizer Advokaten geschrieben, die bei heiklen Schattengeschäften mitwirkten.⁸² In die Schlagzeilen geriet insbesondere die Kanzlei Dietrich, Baumgartner & Partner Rechtsanwälte aus Zürich. Sie war es nämlich, die bei den Geschäften von Sergej Roldugins Offshore-Konstrukten eine bedeutende Rolle einnahm. Die Kanzlei wurde offenbar zwischengeschaltet um davon abzulenken, dass Roldugins Briefkastenfirmen von Mitarbeitern der Bank Rossija verwaltet und bestellt wurden – Mitarbeiter einer Bank, die auf der US-Sanktionsliste aufgeführt ist.⁸³ Würde publik, dass Roldugins Firmen mit Akteuren zu tun hat, welche auf der US-Sanktionsliste aufgeführt sind, so wäre mit verschärften Kontrollen zu rechnen. Zudem wäre die Eröffnung von Bankkonten wohl kaum möglich. An dieser Stelle kommt die Zürcher Anwaltskanzlei ins Spiel: Anstelle der Bank Rossija-Mitarbeiter traten gegenüber Mossfon die Anwälte von Dietrich

⁷⁷ Sz-Putin.

⁷⁸ Siehe dazu FINMA, Medienmitteilung 2018.

⁷⁹ Vgl. SRF-Fakten, «Ist der Skandal abgeschlossen?».

⁸⁰ Siehe FINews-Deutschland.

⁸¹ Dazu Mo. Hadorn.

⁸² NZZ vom 5. April 2016 bzw. TAGESANZEIGER vom 6. April 2016.

⁸³ Siehe dazu die «BANK ROSSIYA» im Programm UKRAINE-EO13661 der US-Sanktionsliste SDN (Stand vom 6. April 2018), einsehbar unter <<https://home.treasury.gov/>>.

Baumgartner & Partner als Verwalter von Roldugins Firmen in Erscheinung. Instruiert wurde die Zürcher Kanzlei allerdings von den Bankmitarbeitern in Russland.⁸⁴ Neben der Kanzlei Dietrich Baumgartner & Partner Rechtsanwälte erscheint in der ICIJ-Datenbank eine ganze Reihe weiterer Kanzleien, Treuhänder und Rechtsanwälte, darunter einige der grössten und renommiertesten Anwaltskanzleien der Schweiz. Auch die MMG Panazur Ltd. S.A. zählt dazu, eine auf die Gründung von Aktiengesellschaften panamaischen Rechts spezialisierte Kanzlei aus Zürich.⁸⁵ Gemäss Medienberichten soll sie hunderte Briefkastenfirmen aus Panama an die UBS verkauft haben, welche diese wiederum an ihre Kunden veräusserte.⁸⁶ Zudem werden in einem bereits zitierten Artikel des Tagesanzeigers sechs Anwälte und Treuhänder aus der Schweiz genannt, vier davon aus dem Kanton Genf.⁸⁷ Sie sind u.a. in dubiose Geschäfte mit folgenden Personen verwickelt:

- Khlubuse Clive Zuma, Neffe des ehemaligen Präsidenten Südafrikas, Jacob Zuma
- Li Xiaolin, Tochter des ehemaligen chinesischen Premierministers Li Peng
- Davit Kezeashvili, ehemaliger Verteidigungsminister Georgiens
- Francisco Correa, Geschäftsmann und Hauptangeklagter in der spanischen «Gürtel-Affäre»
- John Bredenkamp, Geschäftsmann im Tabak-, Waffen und Diamantengeschäft und wegen Verdachts auf Unterstützung des Mugabe-Regimes auf der US-Sanktionsliste.⁸⁸

Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass Schweizer Anwälte sehr wohl eine bedeutende Rolle im Panama Papers-Skandal einnehmen. Dies lässt sich nicht nur anhand der Anzahl der involvierten Rechtsanwälte, Treuhänder und Kanzleien feststellen. Auch die Art von Geschäften und die Gruppe der Personen, welche von ihnen betreut wurden, lassen nämlich darauf schliessen. Die in diesem Kapitel erwähnten Beispiele dubioser Geschäfte und Kunden der Schweizer Anwälte würden eigentlich vermuten lassen, dass die Schweizer Strafverfolgungsbehörden entsprechende Ermittlungen eingeleitet haben – Ermittlungen bezogen auf die Anwälte, und nicht nur auf die Endkunden. Tatsächlich scheint dies aber nicht der Fall zu sein. Gestützt auf die Panama Papers sind keine strafrechtlichen Ermittlungen gegen Anwälte in der Schweiz bekannt. Hingegen wurde bereits vor Veröffentlichung der Panama Papers-Recherchen gegen den in die soeben erwähnte Gürtel-Affäre involvierten Treuhänder aus der Schweiz, Luis Barcenas, sowohl in Spanien als auch in der Schweiz ermittelt.⁸⁹ Zudem hat die Selbstregulierungsorganisation des Schweizerischen Anwaltsverbandes und des Schweizerischen Notarenverbandes (SRO SAV/SNV) nach Veröffentlichung der Panama Papers-Recherchen bekannt gegeben, dass die Überprüfung von in den Panama Papers erscheinenden Schweizer Anwälten, welche der Organisation angeschlossen seien, im Gange wäre.⁹⁰

⁸⁴ OBERMAYER/OBERMAIER, 24-27; Sz-Putin, «Die Kanzlei»; ferner TAGESANZEIGER vom 6. April 2016.

⁸⁵ Vgl. dazu den Handelsregisterauszug, abrufbar unter <<https://www.zefix.ch/de/search/entity/welcome>>.

⁸⁶ FINNEWS-Panazur; TAGESANZEIGER vom 10. April 2016.

⁸⁷ TAGESANZEIGER vom 6. April 2016.

⁸⁸ Siehe dazu «BREDENKAMP John» im Programm ZIMBABWE der US Sanktionsliste SDN (Stand vom 6. April 2018), einsehbar unter <<https://home.treasury.gov/>>.

⁸⁹ AARGAUER ZEITUNG vom 3. Juli 2013.

⁹⁰ NZZ vom 5. April 2016.

III. Relevante Tatbestände im schweizerischen Strafrecht

Die Ausführungen im zweiten Teil dieser Arbeiten haben einerseits verdeutlicht, was Offshore-Finanzplätze sind und wie bzw. wozu sie im Allgemeinen genutzt werden. Andererseits wurde anhand konkreter Beispiele aus den Panama Papers dargelegt, wie in der Praxis vorgegangen wird, um innerhalb bestimmter OFCs zu agieren. Zudem wurden die wesentlichen Bezüge der Panama Papers zur Schweiz offengelegt. Dabei konnte festgestellt werden, dass eine Vielzahl von Schweizer Akteuren in OFCs tätig ist. Wie bereits an früherer Stelle angedeutet, bestehen durchaus legitime Gründe, um auf OFCs zurückzugreifen. Angesichts der Tatsache, dass ein bedeutender Anteil aller Offshore-Geschäfte aber mit illegalen Handlungen einhergeht, setzt sich die Arbeit im Folgenden damit auseinander, welche Handlungen im Offshore-Bereich nach dem schweizerischen Strafrecht verboten sind und sanktioniert werden können. Die relevanten, d.h. die typischerweise in Frage kommenden Straftatbestände für Offshore-Geschäfte werden daher für die jeweiligen Gruppen von Akteuren dargelegt.

4 Fiskaldelikte betreffend direkte Steuern

Ob es nun die Paradise Papers, die Panama Papers, die Swiss-Leaks oder die Offshore-Leaks sind –wann immer auf internationaler Ebene ein derartiges Leck an die Öffentlichkeit dringt, wird über das Thema Steuern heftig debattiert. Es sind dabei weniger die Steuern als solche, welche zur Diskussion anregen; es sind die Subjekte, deren Mittel und Wege, welchen es scheinbar wieder und wieder gelingt den Fiskus um beachtliche Steuereinnahmen zu bringen. In diesem Sinne folgen nun die wesentlichen Ausführungen zum schweizerischen Steuerstrafrecht betreffend direkte Steuern im Hinblick auf das Offshore-Business, wie es in den Panama Papers zum Ausdruck kam. Weil eng damit verbunden, wird zugleich auch der Themenbereich des Betrugs sowie der Urkundendelikte des gemeinen Strafrechts beleuchtet.

4.1 Steuerhinterziehung

Die Steuerhinterziehung ist in Art. 175 ff. DBG für die direkten Bundessteuern und in Art. 56 ff. StHG für die Kantons- und Gemeindesteuern verankert. Sie lässt sich in drei Übertretungstatbestände unterteilen⁹¹, wovon im Offshore-Kontext insbesondere der Anwendungsbereich der *Steuerverkürzung* (auch «Steuerhinterziehung i.e.S.») von Relevanz ist. Der Steuerhinterziehung macht sich demnach strafbar, «wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist».⁹² Der Zweck hinter diesen Regelungen, und damit das geschützte Rechtsgut, liegt im Schutz des Steueranspruchs und des Vermögens des Gemeinwesens.⁹³ Damit das Vorgehen einer Person als Steuerverkürzung gewürdigt werden kann, muss deren Verhalten dazu führen, dass eine Veranlagung vollständig unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung sich als unvollständig erweist. In beiden Fällen resultiert dem Gemeinwesen ein Steuerausfall. Daraus sind drei *objektive* Tatbestandsmerkmale

⁹¹ Steuerverkürzung, Quellensteuergefährdung und Bezugsverkürzung; KO DBG-SIEBER/MALLA, Art. 175, Rz. 1 ff.

⁹² Art. 175 Abs. 1 al. 1 DBG; Art. 56 Abs. 1 al. 1 StHG.

⁹³ Botsch. Steuerharmonisierung, 138; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 175, Rz. 5 m.w.Verw.

abzuleiten:⁹⁴ a) bestimmtes Täterverhalten, b) Steuerausfall beim Gemeinwesen und c) Kausalzusammenhang⁹⁵ zwischen Täterverhalten und Steuerausfall.

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist als echtes Sonderdelikt ausgestaltet: Als Täter kommt somit ausschliesslich der Steuerpflichtige selbst bzw. die in seine verfahrensrechtliche Stellung eintretenden Erben in Frage.⁹⁶ Mittäter kann es damit keine geben.⁹⁷, hingegen ist die Teilnahme an der Steuerhinterziehung nicht ausgeschlossen, wird sie doch ausdrücklich mit Busse bedroht.⁹⁸ In *subjektiver* Hinsicht ist unerheblich, ob der Täter vorsätzlich oder fahrlässig handelt. Zudem muss erwähnt werden, dass gemäss Art. 181 DBG bzw. Art. 57 StHG die Steuerhinterziehung auch von juristischen Personen begangen werden kann, auch hierbei entweder in der Form als Haupttäter oder als Teilnehmer. Die Steuerverkürzung als Variante der Steuerhinterziehung gilt als Erfolgsdelikt. Eine vollendete Steuerverkürzung liegt demnach erst vor, wenn der Taterfolg, nämlich der Steuerausfall beim Gemeinwesen, eingetreten ist.⁹⁹ Ist der Erfolg nicht eingetreten, so hat sich der Steuerpflichtige allenfalls trotzdem wegen versuchter Steuerhinterziehung strafbar gemacht.¹⁰⁰

Im Zusammenhang mit den Panama Papers wurde bereits auf die 450 identifizierten Endkunden aus der Schweiz eingegangen. Ob sich deren Verhalten unter den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung subsumieren lässt, hängt vom individuellen Einzelfall ab. Es liegt jedoch auf der Hand, dass das Halten von Vermögenswerten in OFCs unter Zuhilfenahme von Offshore-Konstrukten nicht per se als «bestimmtes Täterverhalten» gewertet werden darf. Zudem muss berücksichtigt werden, dass die jeweiligen Vermögenswerte der Endkunden allenfalls in der Veranlagung korrekt ausgewiesen sind. Somit tritt der Taterfolg der Steuerverkürzung gar nicht erst ein. Massgeblicher Anknüpfungspunkt der Verhaltensbeurteilung von Endkunden ist daher stets die Steuererklärung des Steuerpflichtigen. Bei Endkunden, welche unter Zuhilfenahme von Offshore-Konstrukten die Tatbestände der Steuerhinterziehung erfüllen, werden die zuständigen Steuerbehörden bei vollendeter Tat ein Nachsteuer-¹⁰¹ und Steuerübertretungsverfahren¹⁰² einleiten. Beim Versuch wird lediglich Letzteres eingeleitet.

Nicht nur für die Endkunden, sondern auch für die übrigen Akteure innerhalb des Offshore-Business kann der Tatbestand der Steuerhinterziehung, zumindest theoretisch, relevant sein. Zwar verunmöglicht der Tatbestand der Steuerverkürzung als echtes Sonderdelikt für sie eine Begehung als Haupt- oder Mittäter. Als Teilnehmer können allerdings auch sie in illegaler Weise an der Steuerhinterziehung mitwirken.¹⁰³ Natürliche Personen können sich gemäss Art. 177 Abs. 1 DBG bzw.

⁹⁴ LOCHER, Art. 175, Rz. 9; CR LIFD-SANSONETTI/HOSTETTLER, Art. 175, Rz. 7 ff.; vgl. auch KO StHG-SIEBER/MALLA, Art. 56, Rz. 6 ff.

⁹⁵ Umstritten ist die Frage, ob ein natürlicher oder ein adäquater Kausalzusammenhang vorliegen muss. Vgl. dazu LOCHER, Art. 175, Rz. 15 f.; KO DBG-SIEBER/MALLA, Art. 175, Rz. 24.

⁹⁶ RICHNER/WALTER/KAUFMANN/MEUTER, Art. 175, Rz. 26; KO DBG-SIEBER/MALLA, Art. 175, Rz. 4; DIES. in KO StHG, Art. 56, Rz. 4.

⁹⁷ Zum diesbezüglichen Meinungsstreit siehe LOCHER, Art. 177, Rz. 2, 7 ff.

⁹⁸ Art. 177 und Art. 181 Abs. 2 DBG; Art. 56 Abs. 3 und Art. 57 Abs. 2 StHG.

⁹⁹ CR LIFD-SANSONETTI/HOSTETTLER, Art. 175, Rz. 5; KO StHG-SIEBER/MALLA, Art. 56, Rz. 1.

¹⁰⁰ Art. 176 Abs. 1 und Art. 181 Abs. 1 DBG; Art. 56 Abs. 2 und Art. 57 Abs. 1 StHG.

¹⁰¹ Art. 153 DBG; Art. 53 StHG.

¹⁰² Art. 183 DBG; Art. 57a StHG.

¹⁰³ Art. 177 DBG und Art. 56 Abs. 3 StHG für natürliche, Art. 181 Abs. 2 DBG und Art. 57 Abs. 2 StHG für juristische Personen.

Art. 56 Abs. 3 StHG als Teilnehmer strafbar machen, sofern es um eine Hinterziehung schweizerischer Steuern geht; ausländische Steuern sind indes nicht von ihrem Anwendungsbereich erfasst.¹⁰⁴ Zusätzlich muss der Taterfolg des Haupttäters bzw. des Endkunden eingetreten sein und der Teilnehmer muss vorsätzlich einen kausalen Tatbeitrag zur Steuerhinterziehung leisten, ohne welchen sich der Sachverhalt anders abgespielt hätte. Die Hilfeleistung muss die Erfolgchancen der tatbestandserfüllenden Handlung zwar erhöhen, nicht erforderlich ist jedoch, dass es ohne die Hilfeleistung gar nicht erst zur Tat gekommen wäre.¹⁰⁵ Gleiches gilt grundsätzlich auch für die juristischen Personen, denn gestützt auf Art. 181 Abs. 2 i.V.m. Art. 177 Abs. 1 DBG bzw. Art. 57 Abs. 2 i.V.m. 56 Abs. 3 StHG werden auch sie als mögliche Teilnehmer von Steuerhinterziehungen bei Dritten genannt. Dies gilt allerdings nur in jenen Fällen, in welchen die Teilnahmehandlungen im Rahmen ihres Geschäftsbereichs vorgenommen wurden. Trifft dies zu, so ist u.U. sowohl die juristische Person als auch die natürliche Person, welche die Hilfeleistung vollzogen hat, sanktionierbar.¹⁰⁶ Für Teilnahmehandlungen ausserhalb dieses Geschäftsbereichs sind die natürlichen Personen, welche diese ausgeführt haben, persönlich und direkt gestützt auf Art. 177 Abs. 1 DBG bzw. Art. 56 Abs. 3 StHG sanktionierbar. Besteht nun der Verdacht, ein Finanzinstitut, eine Anwaltskanzlei oder ein Treuhandbüro könnte bei der Steuerhinterziehung eines Endkunden mitgewirkt haben, so muss zunächst geprüft werden, ob die Teilnahmehandlung zum regulären Geschäftsbereich gezählt werden darf. Trifft dies nicht zu, so fällt die juristische Person von vornherein als Teilnehmerin ausser Betracht. Noch nicht geklärt ist die Frage, ob unter den «juristischen Personen», entgegen dem Wortlaut, auch Kommandit- und Kollektivgesellschaften als strafbare Teilnehmer erfasst sind.¹⁰⁷ Wie LOCHER zutreffend ausführt, darf das kriminalpolitische Bedürfnis, Unternehmen strafrechtlich zur Verantwortung zu ziehen, nicht von der Rechtsform bzw. seiner Stellung als selbstständiges Steuersubjekt abhängig gemacht werden.¹⁰⁸ Insofern darf es für die Frage der Strafbarkeit keinen Unterschied machen, ob beispielsweise eine Anwaltskanzlei im Rechtskleid der Kommanditgesellschaft, folglich ohne eigene Rechtspersönlichkeit, oder in Form einer Aktiengesellschaft als juristische Person tätig wird.

Ob sich Anwälte, Banken oder Treuhänder im Zusammenhang mit ihren Offshore-Kunden der Teilnahme der Steuerhinterziehung strafbar machen, hängt in erster Linie von ihren konkreten Handlungen ab. Bei ausschliesslicher Vermittlung von Endkunden an Offshore-Provider wie Mossack Fonseca dürfte der Tatbeitrag regelmässig nicht als Teilnahme am Hauptdelikt qualifiziert werden. Will beispielsweise Vermittlerin A dem Endkunden keinen Offshore-Provider empfehlen, so findet der Endkunde problemlos auch im Internet oder bei Vermittlerin B einen Provider. Ohne die Vermittlung von Akteur A hätte der Endkunde folglich trotzdem eine Steuerhinterziehung begangen. Im Gegensatz dazu wäre die gezielte Beratungsdienstleistung, die Bestellung von Offshore-Konstrukten beim Provider und weitere Dienstleistungen von in der Schweiz tätigen Banken, Treuhändern und Anwaltskanzleien zu Recht als Teilnahmehandlung zu werten, sofern der jeweilige Dienstleister weiss oder annehmen muss, der Endkunde bezwecke damit die Hinterziehung von Steuern.¹⁰⁹

¹⁰⁴ OESTERHELT, 956; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, VB zu Art. 174-195, Rz. 2.

¹⁰⁵ BGE 120 IV 265 E. 2c. aa.; BGE 129 IV 124 E. 3.2.

¹⁰⁶ Art. 181 Abs. 2 und 3 DBG bzw. Art. 57 Abs. 1 und 2 StHG.

¹⁰⁷ Vgl. Art. 49 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG.

¹⁰⁸ Siehe dazu LOCHER, Art. 181, Rz. 20.

¹⁰⁹ Vgl. MATTEOTTI/BOURQUIN/MANY, 682 f.

Interessanterweise wäre theoretisch auch an eine Strafbarkeit von Mossack Fonseca und der von ihr herangezogenen Scheindirektoren in der Schweiz zu denken. Denn auch eine im Ausland tätige und niedergelassene Person, welche sich bei der Hinterziehung schweizerischer Steuern engagiert, kann sich als Teilnehmer i.S.v. Art. 177 DBG bzw. Art. 56 Abs. 3 StHG strafbar machen.¹¹⁰

4.2 Steuerbetrug

Auch der Tatbestand des Steuerbetruges ist in der Offshore-Welt von Bedeutung. Des Steuerbetruges macht sich u.a. strafbar, «wer zum Zweck einer Steuerhinterziehung [...] gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden [...] und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht».¹¹¹ Trotz der engen Verknüpfung zwischen den Tatbeständen der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs unterscheiden sich die beiden Normen teilweise stark. Letztere ist bei den Tätigkeitsdelikten einzustufen, dies im Gegensatz zur Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt. Als *objektive* Tatbestandsmerkmale sind anzuführen: a) die Verwendung unechter oder unwahrer Urkunden b) zum Zweck der Steuerhinterziehung. Der objektive Tatbestand gilt als erfüllt, wenn der Täter zum Zwecke der Steuerhinterziehung von unwahren oder unechten Urkunden Gebrauch macht, ein eingetretener Steuerausfall beim Gemeinwesen wird folglich nicht vorausgesetzt.¹¹² Weiter erfordert der *subjektive* Tatbestand zumindest Eventualvorsatz bezüglich der Steuerhinterziehungsabsicht – eine gesonderte Absicht zur Täuschung der Steuerbehörden ist aber nicht notwendig.¹¹³ Sodann gilt der Steuerbetrug nicht als echtes Sonderdelikt, sondern gehört zu den gemeinen Delikten.¹¹⁴ Als Haupttäter fallen somit nicht nur die Steuerpflichtigen selbst, sondern auch deren gesetzliche oder vertragliche Vertreter in Betracht. Anders als bei der Steuerhinterziehung waren bislang die juristischen Personen allerdings als Täter ausgeschlossen. Fest steht jedenfalls, dass sich immerhin die Organe, bzw. die natürlichen Personen, welche das Unternehmen tatsächlich leiten, sowie die vertraglichen Vertreter des Unternehmens strafbar machen können.¹¹⁵ Im Zusammenhang mit den Urkunden kann grundsätzlich auf den Urkundenbegriff des gemeinen Strafrechts in Art. 110 Abs. 4 StGB verwiesen werden.¹¹⁶ Allerdings wurden in Art. 186 Abs. 1 DBG zusätzlich die Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen und Lohnabrechnungen als Beispiele von Urkunden eingefügt.

Im Vergleich zum Straftatbestand der Steuerhinterziehung dürfte jener des Steuerbetruges im Kontext von Offshore-Konstrukten eine bedeutend geringere Rolle einnehmen. Offshore-Endkunden werden sich zum Zwecke der Steuerhinterziehung in der Regel nicht dazu veranlasst sehen, Urkunden zu verfälschen. Vielmehr werden sie versuchen allfällige Urkunden, welche Rückschlüsse über die wahren Eigentumsverhältnisse zulassen, von Beginn an vor den Steuerbehörden geheim zu halten. Diese

¹¹⁰ LOCHER, Art. 177, Rz. 14; OESTERHELT, 959.

¹¹¹ Art. 186 Abs. 1 DBG; vgl. Art. 59 Abs. 1 StHG. Der Wortlaut in Art. 59 Abs. 1 StHG weicht zwar teilweise von jenem in Art. 186 Abs. 1 DBG ab, jedoch wird in der h.L. davon ausgegangen, dass durch die Steuerbetrugstatbestände beider Gesetze dieselben Verhaltensweisen erfasst werden sollen, siehe dazu KO DBG-DONATSCH/ABO YOUSSEF, Art. 186, Rz. 2.

¹¹² LOCHER, Art. 186, Rz. 6.

¹¹³ LOCHER, Art. 186, Rz. 17; CR LIFD-SANSONETTI/HOSTETTLER, Art. 186, Rz. 39.

¹¹⁴ Gl.A. KO DBG-DONATSCH/ABO YOUSSEF, Art. 186, Rz. 8; LOCHER, Art. 186, Rz. 19; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 186, Rz. 52; CR LIFD-SANSONETTI/HOSTETTLER, Art. 186, Rz. 9; a.M. OESTERHELT, 956.

¹¹⁵ LOCHER, Art. 186, Rz. 19 m.w.Verw.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 186, Rz. 56 ff.

¹¹⁶ Vgl. KO StHG-DONATSCH/ABO YOUSSEF, Art. 186, Rz. 10.

Handlung lässt sich ihrem Wesen nach indessen nicht dem Steuerbetrug, sondern der Steuerhinterziehung zuordnen. Trotzdem sind Konstellationen denkbar, in welchen die Endkunden zum Steuerbetrug neigen mögen. Beispielhaft ist hierzu die Konstellation zu nennen, in welcher der Steuerpflichtige seine Involviertheit in Offshore-Konstrukte gegenüber den Steuerbehörden offengelegt hat, er aber – zum Zwecke der Steuerhinterziehung – Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen und Erfolgsrechnungen inhaltlich unrichtig bei den Behörden einreicht.¹¹⁷

Auch für die weiteren Akteure, namentlich Finanzinstitute, Anwaltskanzleien und Treuhänder, dürfte sich die Frage nach dem Steuerbetrug gelegentlich stellen. Wie erwähnt, fallen grundsätzlich auch die jeweiligen Mitarbeiter dieser Akteure persönlich als Haupttäter des Steuerbetruges in Betracht. Eine Strafbarkeit dieser Akteure als Haupttäter des Steuerbetrugs ist in der Praxis allerdings sehr unwahrscheinlich bzw. nur in Ausnahmefällen vorstellbar.¹¹⁸ Anders als bei der Steuerhinterziehung ist beim Steuerbetrug weder im DBG noch im StHG eine Bestimmung verankert, welche auch die Teilnahme am Steuerbetrug sanktioniert. Aufgrund von Art. 333 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 f. StGB ist die Teilnahme aber auch im Falle des Steuerbetrugs strafbar. Weil es beim Steuerbetrug im Unterschied zur Steuerhinterziehung um die Verwendung von Urkunden geht, ist insbesondere auf die Banken als Offshore-Akteure hinzuweisen. Denn von ihnen, bzw. ihren Angestellten, ausgefertigte Bescheinigungen (z.B. Bankauszüge) können regelmässig als Urkunden gewertet werden.¹¹⁹ Für die Gehilfenschaft zum Steuerbetrug ist nicht erforderlich, dass der Gehilfe selbst in Steuerhinterziehungsabsicht tätig wird,¹²⁰ zusätzlich genügt für eine Teilnahmehandlung i.S.v. Art. 24 f. StGB bereits Eventualvorsatz. Gemäss MATTEOTTI/BOURQUIN/MANY führe dies u.a. dazu, dass sich Bankangestellte vergleichsweise schnell der Gehilfenschaft zum Steuerbetrug strafbar machen. Dies sei namentlich der Fall, wenn sie Finanztransaktionen für ihre Endkunden vornehmen, obwohl ihnen bekannt ist, dass diese Transaktionen korrekterweise in Urkunden wie Geschäftsbüchern oder Bilanzen in der Schweiz erscheinen müssten, sie vom Endkunden aber darin nicht ausgewiesen werden.¹²¹ Im Hinblick auf die Anwälte und Treuhänder stellt sich dagegen auch die Frage der Teilnahme am Steuerbetrug im Normalfall nicht. Regelmässig dürften die von ihnen ausgestellten Dokumente nämlich nicht als Urkunden i.S.v. Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. Art. 59 Abs. 1 StHG gewertet werden. Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass nicht nur bei der Steuerhinterziehung, sondern auch beim Steuerbetrug auch im Ausland agierende Täter und Teilnehmer nach schweizerischem Recht sanktioniert werden können, sofern dabei die Hinterziehung von schweizerischen Steuern betroffen ist.¹²²

Zur Konkurrenzfrage zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung kann kurz und knapp gesagt werden, dass die beiden Tatbestände gemäss Art. 186 Abs. 2 DBG bzw. Art. 59 Abs. 2 StHG in echter

¹¹⁷ Vgl. MATTEOTTI/BOURQUIN/MANY, 675.

¹¹⁸ Im Rahmen der Panama Papers wurden beispielsweise keine Fälle von bewusstem und systematischem Ausstellen falscher Urkunden und Bescheinigungen durch Bankmitarbeiter, Anwälte oder Treuhänder bekannt. Publik wurde indessen, dass Mossfon bzw. von ihr eingesetzte Scheindirektoren für einen Kunden Aktiengeschäfte rückdatieren liess und damit aufgrund von Kursschwankungen buchhalterisch fiktive Gewinne entstehen konnten (siehe Sz-Putin).

¹¹⁹ Vgl. MATTEOTTI/BOURQUIN/MANY, 684 ff.

¹²⁰ LOCHER, Art. 186, Rz. 21.

¹²¹ MATTEOTTI/BOURQUIN/MANY, 685 f.

¹²² RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 186, Rz. 59.

Konkurrenz stehen. Wer also beide Tatbestände erfüllt, wird auch für beide Delikte sanktioniert.¹²³ Zudem besteht auch zwischen der Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung und jener des Steuerbetrugs ein echtes Konkurrenzverhältnis.¹²⁴

4.3 Konkurrenzfragen zu gemeinrechtlichem Betrug und Urkundendelikten

Obwohl Urkundendelikte und der Tatbestand des Betrugs dogmatisch nicht bei den Fiskaldelikten, sondern als gemeinrechtliche Delikte im Hauptstrafrecht angesiedelt sind, besteht zwischen ihnen ein untrennbarer Konnex – auch im Anwendungsbereich von Offshore-Strukturen. Bei all diesen Delikten liegt der gemeinsame Nenner darin, dass eine Person zur Erreichung ihrer Ziele versucht Tatsachen zu verheimlichen und dazu unwahre Angaben macht. Insofern werden nun kurz die wichtigsten Konkurrenzfragen kurz beleuchtet.

Im Verhältnis zwischen Steuerbetrug und den gemeinrechtlichen Urkundendelikten in den Art. 251-257 StGB, lässt sich die Konkurrenzfrage nur beantworten, wenn erstellt ist, ob der Täter die betreffenden Urkunden ausschliesslich zum Zwecke der Steuerhinterziehung einsetzen will, oder er deren Verwendung auch im nicht-fiskalischen Bereich zumindest in Kauf nimmt. Wird eine nicht-fiskalische Verwendung vom Täter nicht in Kauf genommen, so geht der Steuerbetrug als *lex specialis* vor. Ansonsten stehen die Tatbestände allerdings in echter Konkurrenz zueinander. Verwendet der Täter beispielsweise inhaltlich unrichtige Handelsbilanzen einer Aktiengesellschaft, so kann vermutet werden, er habe eine nicht-fiskalische Verwendung in Kauf genommen.¹²⁵ Anders würde dies wahrscheinlich im Falle der Ausstellung fiktiver Rechnungen beurteilt werden. Beachtet werden muss ferner, dass der Urkundenbegriff des gemeinen Strafrechts und jener des Steuerstrafrechts nicht identisch sein müssen. Ein Dokument kann daher zwar nach Art. 186 Abs. 1 DBG bzw. Art. 59 Abs. 1 StHG als Urkunde in Frage kommen, für den Tatbestand eines gemeinrechtlichen Urkundendelikts hingegen ausser Betracht fallen.

Etwas differenziert sieht das Konkurrenzverhältnis zwischen dem Steuerbetrug und dem gemeinrechtlichen Betrug in Art. 146 StGB aus. Erfüllt ein Täter beide Straftatbestände, so geht jener des Steuerbetruges grundsätzlich als *lex specialis* vor.¹²⁶ Eine Besonderheit ist im Offshore-Kontext noch hervorzuheben: In Kap. 4.1 wurde festgehalten, dass die Steuerdelikte nur anwendbar sind, sofern sich die Hinterziehung auf schweizerische Steuern bezieht. Vor dem Hintergrund der *lex specialis*-Regelung stellt sich nun die Frage, ob und nach welchem Tatbestand sich ein Täter strafbar macht, wenn er sowohl den Tatbestand des Steuerbetruges als auch jenen des gemeinrechtlichen Betruges erfüllt, er jedoch ausschliesslich ausländische Steuern hinterzogen hat. Kann er in diesem Fall gestützt auf Art. 146 StGB belangt werden, obwohl der Tatbestand des Steuerbetrugs eigentlich Vorrang genießt? Das Bundesgericht führte dazu aus, dass der strengere Tatbestand des gemeinrechtlichen Betruges auch dann hinter der steuerrechtlichen Norm zurücktrete, wenn das für

¹²³ Art. 186 Abs. 2 DBG; Art. 59 Abs. 2 StHG.

¹²⁴ MATTEOTTI/BOURQUIN/MANY, 680; vgl. auch LOCHER, Art. 186, Rz. 33.

¹²⁵ BGE 122 IV 25 E. 3a, 3c; 133 IV 303 E. 4.6 f.; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 186, Rz. 15; CR LIFD-SANSONETTI/HOSTETTLER, Art. 186, Rz. 48 f.

¹²⁶ BGE 110 IV 24 E. 2d; KO StHG-DONATSCH/ABO YOUSSEF, Art. 59, Rz. 50; LOCHER, Art. 186, Rz. 27.

die Fiskaldelikte zuständige Recht nicht anwendbar sei.¹²⁷ Übertragen auf Offshore-Endkunden folgt daraus, dass sie bei Steuerhinterziehung ausländischer Steuern in der Schweiz nicht sanktioniert werden können. Sinngemäss können sich auch in der Schweiz tätige Banken, Treuhandbüros und Anwaltskanzleien, bzw. deren Angestellte, nicht als Haupttäter oder Teilnehmer des (Steuer-)Betrugs strafbar machen, sofern keine Schweizer Steuern hinterzogen wurden. Dasselbe Prinzip gelangt im Übrigen auch für das Verhältnis von Steuerdelikten mit Urkundendelikten zur Anwendung.¹²⁸ Hingegen können sich die betreffenden Akteure im Ausland, je nach Ausgestaltung des ausländischen Rechts, sehr wohl strafbar machen.¹²⁹

5 Geldwäscherei Art. 305^{bis} StGB

Mit der Inanspruchnahme von OFCs wird häufig bezweckt, Rückschlüsse bestimmter Vermögenswerte zu einer Person oder zu einer bestimmten Handlung zu verunmöglichen. Neben Steuerdelikten sind solche Verschleierungshandlungen ihrem Wesen nach insbesondere auf ihre Vereinbarkeit mit Bestimmungen zur Bekämpfung der Geldwäscherei kritisch zu hinterfragen. Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB macht sich der Geldwäscherei strafbar, «wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln, die, wie er weiss oder annehmen muss, aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen herrühren». Der objektive Tatbestand knüpft an zwei unterschiedliche Handlungen an. Es geht einerseits um die Vereitelungshandlung (Nachtat) und andererseits um Vermögenswerte, welche aus einem Verbrechen oder qualifizierten Steuervergehen herrühren (Vortat). Als Quellen bzw. Vortaten unrechtmässig erlangter Vermögenswerte kann im Kontext der Panama Papers auf die Straftatbestände der Veruntreuung, des Betrugs, des Betäubungsmittelhandels sowie des Sich bestechen Lassens, aufmerksam gemacht werden. Von Interesse ist vorliegend allerdings nicht die Vortat, sondern vielmehr die Nachtat. Kann die Verwendung von Offshore-Strukturen als Handlung gewertet werden, welche geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln?

Betreffend den *objektiven* Tatbestand stellt sich zunächst die Frage, wer sich als Täter überhaupt der Geldwäscherei strafbar machen kann. Die simple Antwort: Als Täter kommt grundsätzlich jedermann in Frage.¹³⁰ Eine natürliche Person kann somit einerseits für Verbrechen bestraft werden, durch welche sie sich bereichert hat, und andererseits auch deswegen, weil sie Herkunftsermittlung, Einziehung und Auffindung der aus diesen Verbrechen stammenden Vermögenswerte vereitelt. Der Vortäter kann mit anderen Worten also auch sein eigener Geldwäscher sein.^{131, 132} Weil jedermann als Täter in Frage kommt, ist der Tatbestand der Geldwäscherei grundsätzlich auch für Bankangestellte, Anwälte und Endkunden von Bedeutung. Gemäss Art. 102 Abs. 2 und 4 StGB können zudem auch juristische Personen, Unternehmen und Einzelfirmen konkurrierend gegenüber natürlichen Personen

¹²⁷ BGE 110 IV 25 E. 2d.

¹²⁸ BGE 108 IV 180 E. 3c.

¹²⁹ Vgl. zum Ganzen OESTERHELT, 958 f.

¹³⁰ ACKERMANN/ZEHNDER, Art. 305^{bis}, Rz. 105; BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 1; PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 7.

¹³¹ BGE 120 IV 324; 122 IV 217; 124 IV 276; 126 IV 255.

¹³² Einige Autoren befürworten hingegen eine Erstreckung der Selbstbegünstigungsausnahme von Art. 305 StGB; vgl. dazu BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 2 m.w.Verw.

haften, wenn eine Geldwäschereihandlung im Rahmen des Unternehmenszwecks und in Ausübung geschäftlicher Verrichtung erfolgt ist. Damit fallen sie allerdings nicht auch als taugliche Täter der Geldwäscherei in Betracht.¹³³ Als strafbares Verhalten nennt Art. 305^{bis} Ziff. 1 StGB Handlungen, die geeignet sind die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten zu vereiteln. Dem Wortlaut nach sind daher drei Vereitelungshandlungen erfasst: Ermittlungs-, Auffindungs- und Einziehungsverweigerung. Die Rechtsprechung und ein Teil der Lehre gehen indessen davon aus, dass der Geldwäschereitatbestand, jedenfalls seit Inkrafttreten des neuen Einziehungsrechts i.S.v. Art. 69 ff. StGB, ausschliesslich als Tatbestand der Einziehungsverweigerung zu verstehen sei. Der Auffindungs- und Ermittlungsvereitelung kann damit keine selbstständige Bedeutung mehr zukommen.¹³⁴ Der Tatbestand ist als abstraktes Gefährdungsdelikt ausgestaltet; weder der Eintritt der Vereitelung selbst noch der Nachweis einer konkreten Vereitelungsgefahr wird somit vorausgesetzt.¹³⁵ Damit geht jedoch ein sehr umfassender Anwendungsbereich des Tatbestandes einher, welchen die Lehre auf Handlungen beschränken will, welche *typischerweise* geeignet sind die Einziehung zu vereiteln. In diesem Sinne wurden verschiedene Fallgruppen von möglichen Tathandlungen entwickelt.¹³⁶ Im Offshore-Kontext ist diesbezüglich vor allem relevant, dass das Schaffen von persönlicher Distanz mittels dazwischenschieben von Intermediären – insbesondere Sitzgesellschaften und Berufsgeheimnisträger wie Anwälte – als typischerweise gefährlich gilt. Zweifelsfrei sei die Eignung immer auch dann zu bejahen, wenn über die Identität des wirtschaftlich Berechtigten – insbesondere durch den Einsatz von Strohleuten bzw. Nominees – falsche Angaben gemacht werden.¹³⁷ Als wichtige Indizien, welche auf Geldwäscherei hindeuten, wurden vom Bundesgericht zudem auch Konstrukte genannt, welche eine Vielzahl von Offshore-Gesellschaften sowie auf deren Namen eröffnete Bankkonten enthalten.¹³⁸ Tatbestandsmässig sind zudem auch Fälle, in welchen der sog. *paper trail*, die Papierspur des Geldes also, unterbrochen wird. Dies ist insbesondere für Banken von Relevanz, gilt doch die Ausbezahlung von deliktischen Geldern an die Endkunden gerade als solche Unterbrechung.¹³⁹

In *subjektiver* Hinsicht handelt es sich bei Art. 305^{bis} StGB um ein Vorsatzdelikt, wobei auch der *dolus eventualis* miterfasst ist. Eventualvorsatz genügt bezüglich aller objektiven Tatbestandsmerkmale. Demnach muss dem Täter mindestens bewusst sein, dass die Vermögenswerte aus einer schwerwiegenden Vortat stammen könnten (sog. Parallelwertung in der Laiensphäre). Zusätzlich muss aber auch für die Tathandlung der Nachtat, der Einziehungsverweigerung also, zumindest eventualvorsätzlich gehandelt worden sein.¹⁴⁰ Weil das Offshore-Geschäft im Normalfall grenzüberschreitend ausgeübt wird, stellt sich schliesslich noch die Frage, ob auch Auslandstaten vom Geldwäschereitatbestand erfasst sind. Es gilt in diesem Zusammenhang wiederum zu unterscheiden

¹³³ Vgl. dazu BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 4 ff.; zur Unternehmensstrafbarkeit im Allgemeinen BSK StGB I-NIGGLI/GFELLER, Art. 102, Rz. 7 ff.

¹³⁴ BGE 126 IV 255 E. 3a; 129 IV 244 E. 3.3; ACKERMANN/ZEHNDER, Art. 305^{bis}, Rz. 390 ff.; GIANNINI, 75; BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 37; wohl auch PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 15 f.; a.M.: CommCP, Art. 305^{bis}, Rz. 28.

¹³⁵ ACKERMANN/ZEHNDER, Art. 305^{bis}, Rz. 107; CommCP, Art. 305^{bis}, Rz. 6, 28; KO-StGB-ISENRING, Art. 305^{bis}, Rz. 5.

¹³⁶ Vgl. dazu Botsch. StGB, 1083 f.

¹³⁷ BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 40, 48.

¹³⁸ BGer 6P.125/2005 vom 23.1.2006, E. 2.2.

¹³⁹ BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 51; PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 18.

¹⁴⁰ Vgl. zum Ganzen KO-StGB-ISENRING, Art. 305^{bis}, Rz. 20 f.; PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 21. Zur «Parallelwertung in der Laiensphäre» siehe BGE 138 IV 130 E. 3.2.1.

zwischen Vor- und Nachtat. Gemäss Art. 305^{bis} Ziff. 3 StGB wird der Täter auch bestraft, wenn die «Haupttat» im Ausland begangen wurde und diese auch am Begehungsort strafbar ist. Unter dem unglücklich verwendeten Begriff der Haupttat ist diejenige Tat zu verstehen, welche hier als Vortat bezeichnet wurde. Soweit diese Vortaten im Ausland begangen wurden und sowohl im Ausland wie auch in der Schweiz strafbar sind, kommen sie grundsätzlich als taugliche Vortaten nach schweizerischem Recht in Frage.¹⁴¹ Im Gegensatz dazu muss die Nachtat bzw. die Geldwäscherei als solche nicht auch im Ausland strafbar sein. Sie muss allerdings in der Schweiz ausgeführt worden sein, da die Strafverfolgung in der Schweiz ansonsten – zumindest bei Fehlen staatsvertraglicher Vereinbarungen – ausgeschlossen ist.¹⁴² Im Zusammenhang mit der Transferierung von Vermögenswerten aus der Schweiz in das Ausland sei zudem erwähnt, dass dies in allen Fällen als geeignete Massnahme zur Einziehungsverweigerung betrachtet wird.¹⁴³

Übertragen auf die Panama Papers kann somit festgestellt werden, dass sich das Geschäftsmodell von Mossack Fonseca seinem Wesenskern nach eindeutig unter diese Handlungen und somit unter den objektiven Tatbestand der Geldwäscherei subsumieren lässt. Wird die Geldwäscherei für den Endkunden bejaht, so führt dies aber nicht zwingend auch zur Strafbarkeit der Bank oder des Anwalts, welche im Auftrag des Endkunden tätig wurden. Die einzelnen Handlungen der jeweiligen Akteure müssen stets im Kontext des gesamten Tatablaufs betrachtet und beurteilt werden. In subjektiver Hinsicht dürften sich im Hinblick auf die Endkunden keine Probleme ergeben, stellt sich doch bei ihnen die Frage des (Eventual-)Vorsatzes regelmässig nicht. Haben sie die Vortat nämlich selbst begangen und die daraus gewonnenen Vermögenswerte über verschachtelte Offshore-Gebilde auf verschiedene Bankkonten überwiesen, so haben sie zweifelsohne zumindest in Kauf genommen, dass den zuständigen Behörden eine Einziehung dieser Werte verwehrt bleibt. Weniger klar dürfte sich die Rechtslage bei Banken und Anwälten präsentieren. Möglicherweise sind sie zudem dem GWG unterstellt und gestützt darauf verpflichtet, den wirtschaftlich Berechtigten sowie Art und Zweck der Geschäftsbeziehungen zu identifizieren.¹⁴⁴ Je nachdem wie das Ergebnis dieser Überprüfung ausfällt, wirkt sich dies auf die Beurteilung ihres Verhaltens bezüglich des subjektiven Tatbestandes der Geldwäscherei aus. Schliesslich sei noch erwähnt, dass Geldwäscherei auch in den Teilnahmeformen der Gehilfenschaft sowie der Anstiftung begangen werden kann.¹⁴⁵ Weil dem Tatbestand der Geldwäscherei selbst aber bereits ein derart umfassender Anwendungsbereich inne ist, bleibt gerade für die Gehilfenschaft nur noch wenig Raum.¹⁴⁶

¹⁴¹ BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 67; PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 28; zum Prinzip der abstrakten bzw. konkreten beidseitigen Strafbarkeit siehe SCHAUWECKER, 44 f.

¹⁴² BGE 137 IV 33; PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 28.

¹⁴³ GIANNINI, 79; BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 49; ferner KO-StGB-ISENRING, Art. 305^{bis}, Rz. 18.

¹⁴⁴ Siehe dazu sogleich, Kap. 6.

¹⁴⁵ Art. 24 f. StGB.

¹⁴⁶ PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{bis}, Rz. 31.

6 Aufsichtsrechtliche Bestimmungen im Finanzsektor

Weil der Finanzsektor besonders attraktiv für die Geldwäscherei ist, wurden in diesem Bereich besondere Bestimmungen eingeführt, welche u.a. darauf abzielen die Geldwäscherei zu bekämpfen. Die Teilnehmer des Finanzsektors, namentlich die Finanzintermediäre, sind bei der Verrichtung ihrer geschäftlichen Tätigkeit verpflichtet, besondere Sorgfaltspflichten einzuhalten. Neben privatrechtlichen Vereinbarungen ist in diesem Kontext insbesondere auf die Sorgfaltspflichten und die Meldepflicht aus dem Geldwäschereigesetz hinzuweisen. Finanzintermediäre sind u.a. verpflichtet, ihre Vertragspartner zu identifizieren und die wirtschaftlich berechtigten Personen festzustellen.¹⁴⁷ Zudem müssen sie bei begründetem Verdacht auf bestimmte Straftaten und Handlungen durch ihre Vertragspartner, eine Meldung bei der Meldestelle für Geldwäscherei (MROS) erstatten (Meldepflicht).¹⁴⁸ Von Interesse sind vorliegend aber diejenigen Bestimmungen, welche die Verletzung dieser Sorgfalts- und Meldepflichten sanktionieren. Dies ist einerseits Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB, welcher bei der Verletzung von Sorgfaltspflichten Anwendung findet und andererseits Art. 37 GwG, welcher die Konsequenzen bei Verletzung der Meldepflicht regelt. Beide Bestimmungen werden dogmatisch zum Finanzaufsichtsrecht gezählt.¹⁴⁹ Obwohl Schweizer Banken als klassische Finanzintermediäre an diese Pflichten gebunden sind, haben die Recherchen der Panama Papers den Verdacht nahegelegt, dass sie sich oft nicht daran gehalten haben. Aus diesem Grund werden die beiden Tatbestände hinsichtlich ihrer Relevanz für Finanzintermediäre näher beleuchtet.

6.1 Verletzung der Meldepflicht (Art. 37 GwG)

Gemäss Art. 37 GwG macht sich strafbar, wer vorsätzlich (Abs. 1) oder fahrlässig (Abs. 2) die Meldepflicht nach Art. 9 GwG verletzt. Bei Art. 37 GwG handelt es sich um ein echtes Sonderdelikt; als Täter fallen ausschliesslich meldepflichtige natürliche Personen in Betracht. Juristische Personen scheiden hingegen als taugliche Täter aus.¹⁵⁰ Meldepflichtig sind alle Finanzintermediäre, welche dem Geldwäschereigesetz gemäss Art. 2 Abs. 2 und 3 GwG unterstehen. Bei Verletzung der Meldepflicht durch eine Bank als juristische Person kommt folglich nicht die Bank selbst, wohl aber die für die Meldung zuständigen natürlichen Bankmitarbeitenden als Täter in Frage.¹⁵¹ Würde die Ermittlung der strafbaren natürlichen Person Untersuchungsmassnahmen bedingen, welche im Hinblick auf die verwirkte Strafe unverhältnismässig wären, so kann die Bank selbst im Rahmen der subsidiären Ausfallhaftung nach Art. 49 FINMAG für die Bezahlung der verwirkten Bussen in Anspruch genommen werden.¹⁵² Der Tatbestand ist in *objektiver* Hinsicht als echtes Unterlassungsdelikt ausgestaltet.¹⁵³ Wird die Meldung nicht bei der MROS, sondern bei einer Strafverfolgungsbehörde erstattet, so gilt dies nicht als Unterlassung.¹⁵⁴ In *subjektiver* Hinsicht lässt sich der Tatbestand, wie bereits erwähnt, sowohl vorsätzlich als auch fahrlässig begehen. Bei vorsätzlicher Unterlassung droht eine Busse bis zu 500'000 Franken, bei fahrlässiger Unterlassung bis zu 150'000 Franken. Vorsätzlich wird die

¹⁴⁷ Art. 3 ff. GwG.

¹⁴⁸ Art. 9 GwG.

¹⁴⁹ Vgl. dazu KO-StGB-ISENRING, Art. 305^{ter}, Rz. 2; BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{ter}, Rz. 4.

¹⁵⁰ Das neue GwG-GRABER, Art. 37, Rz. 3; SHK GwG-HILF, Art. 37, Rz. 6; Komm GwG-ZOLLINGER, Art. 37, Rz. 2.

¹⁵¹ Art. 50 Abs. 1 FINMAG i.V.m. Art. 6 VStrR.

¹⁵² SHK GwG-HILF, Art. 37, Rz. 14 ff.

¹⁵³ SHK GwG-HILF, Art. 37, Rz. 21.

¹⁵⁴ Das neue GwG-GRABER, Art. 37, Rz. 4.

Meldepflichtverletzung begangen, wenn die meldepflichtige Person weiss, dass ihr ein meldepflichtiger Sachverhalt vorliegt, sich aber dazu entscheidet, keine Meldung bei der Meldestelle zu erstatten. Dolus eventualis genügt bereits für eine Verurteilung als vorsätzliche Unterlassung. Eventualvorsatz liegt vor, wenn die meldepflichtige Person bewusst in Kauf nimmt, dass allenfalls deliktische Vermögenswerte in Frage stehen, eine entsprechende Meldung aber unterlässt.¹⁵⁵ Demgegenüber wird Fahrlässigkeit bejaht, wenn die meldepflichtige Person bei Anwendung pflichtgemässer Sorgfalt hätte erkennen können, dass ein meldepflichtiger Sachverhalt i.S.v. Art. 9 GwG vorliegt, sich aber dazu entschied, keine Meldung zu erstatten.¹⁵⁶

Es liegt auf der Hand, dass eine Meldepflicht nur verletzt werden kann, wenn eine solche überhaupt existiert. Die in Art. 9 GwG verankerte Meldepflicht sieht dazu u.a. folgendes vor:

Art. 9 Meldepflicht

- ¹ Ein Finanzintermediär muss der Meldestelle für Geldwäscherei nach Artikel 23 (Meldestelle) unverzüglich Meldung erstatten, wenn er:
- a. weiss oder den begründeten Verdacht hat, dass die in die Geschäftsbeziehung involvierten Vermögenswerte:
 1. im Zusammenhang mit einer strafbaren Handlung nach Artikel 260^{ter} Ziffer 1 oder 305^{bis} StGB stehen,
 2. aus einem Verbrechen oder aus einem qualifizierten Steuervergehen nach Artikel 305^{bis} Ziffer 1^{bis} StGB herrühren,
 3. der Verfügungsmacht einer kriminellen Organisation unterliegen, oder
 4. der Terrorismusfinanzierung (Art. 260^{quingies} Abs. 1 StGB) dienen;
 - b. Verhandlungen zur Aufnahme einer Geschäftsbeziehung wegen eines begründeten Verdachts nach Buchstabe a abbricht;
 - c. aufgrund der nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe d durchgeführten Abklärungen weiss oder Grund zur Annahme hat, dass die von der FINMA, der Eidgenössischen Spielbankenkommission oder einer Selbstregulierungsorganisation weitergeleiteten Daten einer Person oder Organisation den Daten eines Vertragspartners, einer wirtschaftlich berechtigten oder einer zeichnungsberechtigten Person einer Geschäftsbeziehung oder einer Transaktion entsprechen.

Demnach sind die tauglichen Täter u.a. zu einer Meldung bei der Meldestelle verpflichtet, wenn sie entweder wissen oder begründeten Verdacht haben, dass es sich bei den Vermögenswerten ihres Vertragspartners um solche verbrecherischen Ursprungs handelt. Schwierigkeiten dürften sich regelmässig bei der Frage ergeben, unter welchen Voraussetzungen ein begründeter Verdacht vorliegt. Ausgangspunkt eines solchen Verdachts bilden i.d.R. die besonderen Abklärungen i.S.v. Art. 6 GwG. Auch Medienberichte oder Zeitungsartikel können einen solchen Verdacht entstehen lassen.¹⁵⁷ Ein Verdacht gilt jedenfalls dann als begründet und verpflichtet damit zur Meldung, wenn er auf einem konkreten Hinweis oder mehreren Anhaltspunkten beruht, die einen verbrecherischen Ursprung der Vermögenswerte befürchten lassen.¹⁵⁸ Viel mehr allgemeingültige Aussagen lassen sich dazu nicht machen; massgeblich sind stets die konkreten Umstände des Einzelfalles. Bezogen auf den Offshore-Bereich kann festgehalten werden, dass Kunden mit Bezügen zu klassischen Offshore-Konstrukten und OFCs wohl in der Regel einen Verdacht auf Vermögenswerte verbrecherischer Herkunft entstehen lassen können. Ob sich dieser allerdings erhärtet, hängt wie gesagt vom Einzelfall ab. Erhärtet sich der Verdacht allerdings zu einem begründeten Verdacht, so hat der jeweilige Finanzintermediär die Meldung *unverzüglich* vorzunehmen. Denn eine verspätete Meldung begründet eine tatbestandsmässige Verletzung der Meldepflicht i.S.v. Art. 37 GwG. Der Zeitpunkt, ab wann eine

¹⁵⁵ HUTZLER, Art. 9, Rz. 147; Komm GwG-ZOLLINGER, Art. 37, Rz. 2.

¹⁵⁶ SHK GwG-HILF, Art. 37, Rz. 32 ff.; HUTZLER, Art. 9, Rz. 148.

¹⁵⁷ HUTZLER, Art. 9, Rz. 35; Komm GwG-THELESKLAUF, Art. 9, Rz. 9.

¹⁵⁸ Botsch. GwG, 1130.

Meldung verspätet erfolgt, hängt vom Einzelfall ab und ist darüber hinaus von einem gewissen Ermessensspielraum geprägt.¹⁵⁹

6.2 Mangelnde Sorgfalt bei Finanzgeschäften (Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB)

Wegen mangelnder Sorgfalt bei Finanzgeschäften macht sich gemäss Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB strafbar, «wer berufsmässig fremde Vermögenswerte annimmt, aufbewahrt, anlegen oder übertragen hilft und es unterlässt, mit der nach den Umständen gebotenen Sorgfalt die Identität des wirtschaftlich Berechtigten festzustellen». Wie bei der Verletzung der Meldepflicht nach Art. 37 GwG, handelt sich auch bei Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB um ein echtes Sonderdelikt.¹⁶⁰ Als Täter kommen die im Finanzsektor tätigen natürlichen Personen i.S.v. Art. 2 Abs. 2 und 3 GwG in Frage.¹⁶¹ Wie bei der Verletzung der Meldepflicht, können auch juristische Personen subsidiär wegen mangelnder Sorgfalt bei Finanzgeschäften sanktioniert werden. Allerdings erfolgt eine solche nicht gestützt auf Art. 49 FINMAG, sondern direkt gestützt auf Art. 102 Abs. 1 StGB.

Die *objektiven* Tatbestandsmerkmale bestehen aus einem tauglichen Täter i.S.v. Art. 2 Abs. 2 und 3 GwG und der Tathandlung. Umstritten ist bereits die Frage, ob für die eigentliche Tathandlung bereits ausreichend ist, wenn es der Finanzintermediär unterlässt, die Identität des wirtschaftlich Berechtigten mit den nach den Umständen gebotenen Sorgfalt festzustellen oder, ob der Finanzintermediär daneben auch noch Geschäftsbeziehungen zum Vertragspartner aufnehmen muss, mitunter also Vermögenswerte annehmen, aufbewahren, anlegen oder übertragen helfen muss. Je nachdem wie die Antwort ausfällt, wird es sich bei Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB um ein Unterlassungs- oder ein Tätigkeitsdelikt handeln. Die Frage ist jedoch kaum von praktischer Bedeutung.¹⁶² Im Normalfall handelt es sich beim Vertragspartner und dem wirtschaftlich Berechtigten um ein und dieselbe Person. Sind sie allerdings nicht identisch, so ist der Finanzintermediär verpflichtet, neben dem Vertragspartner auch den wirtschaftlich Berechtigten zu identifizieren.¹⁶³ Das Element der Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten überwiegt gegenüber dem Element des «Tätigwerdens mit der nach den Umständen gebotenen Sorgfalt». Das bedeutet, dass ein Finanzintermediär, welchem zwar fehlendes Bemühen bei der Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten vorgeworfen werden kann, welchem es aber dennoch gelungen ist, diesen korrekt zu identifizieren, nicht gestützt auf Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB sanktioniert werden kann.¹⁶⁴ Gleiches muss jedoch gelten, wenn der betreffende Intermediär alle ihm zumutbaren Massnahmen getroffen hat, um den wirtschaftlich Berechtigten zu identifizieren, ihm dies aber trotz allem nicht gelungen ist.

In *subjektiver* Hinsicht wird Vorsatz des Täters vorausgesetzt, *dolus eventualis* genügt bereits. Der Täter muss sich bewusst sein, dass er seine Pflicht, den Geschäftspartner zu identifizieren, verletzt.

¹⁵⁹ SHK GwG-HILF, Art. 37, Rz. 23.

¹⁶⁰ CommCP, Art. 305^{ter}, Rz. 4; PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{ter}, Rz. 2.

¹⁶¹ Botsch. StGB, 1088; KO-StGB-ISENRING, Art. 305^{ter}, Rz. 2f; BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{ter}, Rz. 9.

¹⁶² BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{ter}, Rz. 16.

¹⁶³ Art. 3 f. GwG; Botsch. StGB, 1089; BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{ter}, Rz. 19.

¹⁶⁴ Sog. *materieller Identifikationsbegriff*, siehe dazu BGE 129 IV 329 E. 2.5 ff.; BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{ter}, Rz. 25 ff.

Irrelevant ist dabei die Frage, ob der zur Identifizierung verpflichtete annimmt, die Vermögenswerte des Vertragspartners seien legal oder illegal erworben worden.¹⁶⁵

IV. Rechtsfragen zu Schweizer Anwälten und dem Anwaltsgeheimnis

Nach Veröffentlichung der Panama Papers-Recherchen rückten Anwälte in den Medien, aber auch auf politischer Ebene, ins Zentrum der Kritik. Bemängelt wurde einerseits, dass das Geldwäschereigesetz nicht auch auf Anwälte anwendbar sei. Dies ermögliche es Anwälten, heikle Schattengeschäfte für dubiose, z.T. gar ins Visier der Strafverfolgungsbehörden gerückte Klienten, abzuwickeln. Andererseits komme noch dazu, dass das Anwaltsgeheimnis sowohl den Anwälten als auch den Endkunden selbst als Schutz vor der Strafverfolgung diene.¹⁶⁶ Im Folgenden werden diese Aspekte näher beleuchtet. Dazu wird zunächst auf das Anwaltsgeheimnis eingegangen. Dabei wird das Anwaltsgeheimnis der Schweiz im Allgemeinen erläutert und aufgezeigt, ob auch die Gründung und Verwaltung von Offshore-Konstrukten durch Schweizer Anwälte davon erfasst ist. Sodann folgen Ausführungen zu Anwälten und dem Geldwäschereigesetz. Dabei wird u.a. der Frage nachgegangen, in welchen Fällen das GwG auch auf Anwälte anwendbar ist. Abschliessend wird noch aufgezeigt, wie sich das Anwaltsgeheimnis tatsächlich auf die Strafverfolgung auswirkt und was dies im Offshore-Kontext für Anwälte und Endkunden im Einzelnen bedeutet.

7 Das schweizerische Anwaltsgeheimnis

Das Anwaltsgeheimnis in der Schweiz wird in unterschiedlichen Bestimmungen verschiedener Rechtsbereiche zum Ausdruck gebracht. Zunächst wird daher auf die Konzeption und den Zweck des Anwaltsgeheimnisses näher eingegangen. Sodann wird auf die Geltungsbereiche derjenigen Bestimmungen näher eingegangen, welche schweizweit für sämtliche Anwälte zur Anwendung gelangen, unabhängig von den Regelungen des Kantons, in welchem sie tätig sind und ob sie einer besonderen Organisation wie dem SAV angeschlossen sind. Im Anschluss wird untersucht, ob die Gründung und Verwaltung von Offshore-Konstrukten unter den Schutz des Anwaltsgeheimnisses fallen oder nicht.

7.1 Konzeption und Zweck

Das Anwaltsgeheimnis bildet eines von mehreren in der schweizerischen Rechtsordnung verankerten Berufsgeheimnissen. Das Vertrauensverhältnis zwischen Anwalt und Klient wird in der Schweiz in mehrfacher Hinsicht geschützt: Strafrechtlich gestützt auf Art. 321 StGB, berufsrechtlich gestützt auf Art. 13 BGFA und standesrechtlich nach Art. 15 der Schweizerischen Standesregeln.¹⁶⁷ Darüber hinaus wird es auch – zumindest indirekt – im Rahmen des Schutzes der Privatsphäre nach Art. 13 Abs. 1 BV

¹⁶⁵ PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{ter}, Rz. 15; ferner CommCP, Art. 305^{ter}, Rz. 25; KO-StGB-ISENRING, Art. 305^{ter}, Rz. 10.

¹⁶⁶ DER BUND vom 12. Mai 2016; Init. Sommaruga; PUBLIC EYE, Medienmitteilung 2016; SRF-Anwälte/Treuhänder; TAGESANZEIGER vom 6. April 2016.

¹⁶⁷ Abrufbar unter <<https://www.sav-fsa.ch/de/anwaltsrecht/berufsregeln-national.html>>.

verfassungsrechtlich garantiert. Indirekt wird es weiter auch durch das Privatrecht geschützt: Einerseits nach Art. 398 Abs. 2 OR, welcher den Rechtsanwalt als Auftragnehmer zur Wahrung der Interessen des Klienten verpflichtet und andererseits auch nach Art. 28 Abs. 1 ZGB, welcher den Rechtsanwalt zum Schutz von Informationen aus der Geheimsphäre seiner Klienten verpflichtet.¹⁶⁸ Schliesslich ist noch auf die kantonalen Bestimmungen über das Anwaltsgeheimnis hinzuweisen. Mit der Vielfältigkeit von Quellen des anwaltlichen Berufsgeheimnisses gehen auch unterschiedliche Ziele und Schutzbereiche einher.¹⁶⁹ Beim Ständesrecht rückt der Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen Anwalt und Klient in den Vordergrund. Beim Berufsrecht steht hingegen das öffentliche Interesse an der Geheimhaltung im Zentrum. Auftrags- und Strafrecht bezwecken demgegenüber vor allem den Schutz der Klienten vor der Verletzung der Geheimhaltungspflichten. Auch wenn die Motive jeweils geringfügig variieren, so steht fest, dass sich die Klientschaft unabhängig vom Rechtsgebiet stets vollkommen auf die Diskretion ihrer Anwälte verlassen können muss. Trifft dies nämlich nicht zu, so besteht die Gefahr, dass der Klient gegenüber dem Anwalt nicht sämtliche Tatsachen wahrheitsgemäss offenlegt. Dem Anwalt ist es in solchen Fällen regelmässig nicht möglich, den Klienten adäquat zu vertreten bzw. zu beraten oder die von ihm geforderten Dienstleistungen angemessen auszuführen.¹⁷⁰ U.u. würde sich ein Rechtsuchender ohne Verlass auf das Berufsgeheimnis der Anwälte gar nicht erst an einen Anwalt wenden. Insofern kann das Anwaltsgeheimnis auch als notwendige Voraussetzung für den Zugang zum Recht bzw. zur Justiz betrachtet werden.¹⁷¹

7.2 Anwaltsgeheimnis nach Art. 321 StGB

Wegen Verletzung des Berufsgeheimnisses i.S.v. 321 Ziff. 1 StGB machen sich u.a. Rechtsanwälte und deren Hilfspersonen strafbar, die ein Geheimnis offenbaren, das ihnen infolge ihres Berufs anvertraut worden ist oder das sie in dessen Ausübung wahrgenommen haben. Eine Bestrafung kann allerdings nur auf Antrag erfolgen, womit vordergründig dem Geheimhaltungsinteresse des Einzelnen (relativer Geheimnisschutz) Rechnung getragen wird, und nicht dem öffentlichen Interesse an der Geheimhaltung (absoluter Geheimnisschutz).¹⁷²

7.2.1 Sachlicher Geltungsbereich

Strafrechtlich geschützt ist das Offenbaren eines fremden Geheimnisses. Als Geheimnis gilt jede Tatsache, die nur einem beschränkten Personenkreis bekannt ist und an deren Geheimhaltung für den Geheimnisherrn ein berechtigtes Interesse besteht, das er gewahrt wissen will.¹⁷³ Neben dem Vorliegen eines Geheimnisses wird folglich auch ein berechtigtes Geheimhaltungsinteresse des Klienten vorausgesetzt. Als berechtigt gilt grundsätzlich jedes subjektive Interesse des Geheimnisherrn; es wird allerdings verlangt, dass dieser Geheimhaltungswille auch für den Anwalt erkennbar ist, was entweder ausdrücklich oder konkludent erfolgen kann.¹⁷⁴

¹⁶⁸ BOHNET/MARTENET, Rz. 1789 ff.; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 5 ff.

¹⁶⁹ Vgl. dazu FELLMANN, Rz. 534 m.w.Verw.

¹⁷⁰ BOHNET/MARTENET, Rz. 1805.

¹⁷¹ DIES., Rz. 1819.

¹⁷² FELLMANN, Rz. 540 f.

¹⁷³ FELLMANN, Rz. 542; BSK StGB II-OBERHOLZER, Art. 321, Rz. 14.

¹⁷⁴ FELLMANN, Rz. 543 f.

Dem sachlichen Geltungsbereich des Anwaltsgeheimnisses i.S.v. Art. 321 Ziff. 1 StGB unterliegen sodann nur jene Geheimnisse, welche dem Anwalt im Rahmen seiner sog. *berufsspezifischen Tätigkeit* anvertraut wurden bzw. welche er in deren Ausübung wahrgenommen hat. Informationen, welche ihm im Rahmen seines Privatlebens oder ausserhalb seiner berufsspezifischen Tätigkeit, der sog. *akzessorischen Tätigkeit*¹⁷⁵, bekannt bzw. anvertraut wurden, sind vom Anwaltsgeheimnis nicht mehr umfassend geschützt.¹⁷⁶ Eine akzessorische Tätigkeit liegt vor, wenn eine bestimmte Beziehung zum Anwaltsberuf fehlt, und die Tätigkeit sich im Kaufmännischen, Geschäftlichen erschöpft.¹⁷⁷ Einige Autoren stellen für die Unterscheidung zwischen berufsspezifischer und akzessorischer Tätigkeit auf das Kriterium des Zugangs des Klienten zum Recht ab. Bezieht sich die anwaltliche Tätigkeit nicht darauf, den Zugang des Klienten zum Recht sicherzustellen, so handelt es sich demnach nicht um eine berufsspezifische Tätigkeit.¹⁷⁸ Als berufsspezifische anwaltliche Tätigkeiten gelten beispielsweise die juristische Beratung, das Verfassen juristischer Schriften sowie die Unterstützung und Vertretung von Klienten vor Behörden und Gerichten.¹⁷⁹ Klassischerweise und zweifelsohne untersteht stets auch der im Anwaltsmonopol – ob kantonale oder bundesrechtlich – tätige Anwalt dem Anwaltsgeheimnis.¹⁸⁰ Als akzessorische Tätigkeiten können demgegenüber die Ausübung von Verwaltungs- und (reinen) Vermögensverwaltungsmandaten, Beratungsaufträge ohne rechtliche Inhalte, Treuhand oder Revisionsmandate, oder die Tätigkeiten als Finanzintermediär genannt werden.¹⁸¹

7.2.2 Persönlicher Geltungsbereich

Der Wortlaut von Art. 321 Ziff. 1 StGB unterstellt Anwälte sowie deren Hilfspersonen dem Anwaltsgeheimnis. Als Anwälte gelten die Inhaber eines kantonalen oder ausländischen Anwaltspatents.¹⁸² Vom persönlichen Geltungsbereich von Art. 321 StGB sind die Unternehmensjuristen allerdings ausgeschlossen.¹⁸³ Als Hilfspersonen kommen zudem diejenigen Personen in Frage, die bei der Berufstätigkeit eines Anwaltes in der Weise mitwirken, dass sie von den dabei wahrgenommenen Tatsachen ebenfalls Kenntnis erhalten. Sowohl Sekretärinnen als auch Praktikanten, Buchhalterinnen oder Assistenten können beispielsweise dem Anwaltsgeheimnis unterstehen.¹⁸⁴

7.2.3 Zeitlicher Geltungsbereich

Die Pflicht für Anwältinnen und Anwälte zur Wahrung geheimer Tatsachen beginnt mit deren Kenntnisnahme. Nach Beendigung des Mandats bleibt sie weiterhin bestehen; es spielt dabei keine

¹⁷⁵ Die Begriffe «eigentliche», «anwaltliche» und «traditionelle» Tätigkeit werden als Synonyme zum hier verwendeten Ausdruck der «berufsspezifischen» Tätigkeit, die Begriffe «uneigentliche», «geschäftliche» oder «nicht berufsspezifische» als Synonyme zur hier gebrauchten «akzessorischen» Tätigkeit verwendet.

¹⁷⁶ BOHNET/MARTENET, Rz. 1817 ff.; Botsch. BGFA, 6055; BRUNNER/HENN/KRIESI, 25, Rz. 46 ff.; FELLMANN, Rz. 548 ff.; GIANNINI, Rz. 240 ff.; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 114 ff.; BSK StGB II-OBERHOLZER, Art. 321, Rz. 15 ff.; PraKomm StGB-TRECHSEL/VEST, Art. 321, Rz. 21.

¹⁷⁷ Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 128; SCHILLER, Rz. 329.

¹⁷⁸ BRUNNER/HENN/KRIESI, 25, Rz. 48; SCHILLER, Rz. 330 ff.

¹⁷⁹ BGE 135 III 410 E. 3.3; FELLMANN, Rz. 549 f.; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 121.

¹⁸⁰ BOHNET/MARTENET, Rz. 1818; Botsch. BGFA, 6055; SCHWARZ, Anwaltsrecht, 111.

¹⁸¹ Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 122 m.w.Verw.

¹⁸² BSK StGB II-OBERHOLZER, Art. 321, Rz. 6; PraKomm StGB-TRECHSEL/VEST, Art. 321, Rz. 5.

¹⁸³ FELLMANN, Rz. 554; PraKomm StGB-TRECHSEL/VEST, Art. 321, Rz. 5.

¹⁸⁴ BSK StGB II-OBERHOLZER, Art. 321, Rz. 10; PraKomm StGB-TRECHSEL/VEST, Art. 321, Rz. 5.

Rolle, auf welche Art die Beendigung eingeleitet wurde. Auch bei Tod des Klienten oder Berufsaufgabe des Anwalts bleibt das Berufsgeheimnis für letzteren weiterhin bestehen.¹⁸⁵

7.3 Anwaltsgeheimnis nach Art. 13 BGFA

Berufsrechtlich wird das Anwaltsgeheimnis in Art. 13 BGFA geschützt. Demnach unterstehen Anwälte zeitlich unbegrenzt und gegenüber jedermann dem Berufsgeheimnis über alles, was ihnen infolge ihres Berufes von ihrer Klientschaft anvertraut worden ist (Abs. 1). Sie haben auch für die Wahrung des Berufsgeheimnisses durch ihre Hilfspersonen zu sorgen (Abs. 2).

7.3.1 Sachlicher Geltungsbereich

Der Begriff des Berufsgeheimnisses stimmt im Wesentlichen mit jenem aus Art. 321 StGB überein: Vorliegen muss dazu sowohl ein Geheimnis, d.h. eine Tatsache, die nur einem beschränkten Personenkreis bekannt ist sowie ein berechtigtes Geheimhaltungsinteresse des Klienten. Zusätzlich muss dessen Wille zur Geheimhaltung in irgendeiner Form für den Anwalt erkennbar sein.¹⁸⁶ Das Anwaltsgeheimnis i.S.v. Art. 13 BGFA auferlegt den Anwälten eine Schweigepflicht und eine Geheimhaltungspflicht. Die Schweigepflicht verbietet dem Anwalt die aktive, aus eigenem Antrieb erfolgende Bekanntgabe geheimer Informationen. Demgegenüber verpflichtet die Geheimhaltungspflicht zur Schaffung einer Infrastruktur bzw. einer sicheren Atmosphäre, welche die geheimen Informationen vor Zugang unberechtigter Dritter schützt.¹⁸⁷ Im Gegensatz zu Art. 321 StGB umfasst der Wortlaut von Art. 13 BGFA lediglich die dem Anwalt «anvertrauten» Informationen, nicht jedoch diejenigen, welche er im Rahmen der Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit wahrgenommen hat. Tatsächlich sind aber auch letztere vom Geltungsbereich dieser berufsrechtlichen Norm erfasst.¹⁸⁸

Wie auch bei Art. 321 StGB erstreckt sich der Schutz des Anwaltsgeheimnisses auch unter dem Anwaltsgesetz nur auf Informationen, welche dem Anwalt infolge seines Berufes anvertraut wurden, bzw. welche er bei dessen Ausübung wahrgenommen hat. Geschützt sind folglich nur jene Geheimnisse, welche dem Anwalt im Rahmen seiner *berufsspezifischen* Tätigkeit bekannt wurden, nicht jedoch solche im Rahmen seiner *akzessorischen* Tätigkeit. Sinnvollerweise werden in der Literatur unter Art. 13 BGFA dieselben anwaltlichen Tätigkeiten als berufsspezifisch bzw. akzessorisch gewertet, wie unter Art. 321 StGB.¹⁸⁹ Daher sind die sachlichen Geltungsbereiche von Art. 321 StGB und Art. 13 BGFA im Wesentlichen identisch.¹⁹⁰

7.3.2 Persönlicher Geltungsbereich

Der persönliche Geltungsbereich von Art. 13 BGFA ist enger als jener von Art. 321 StGB. Das berufsrechtlich geschützte Anwaltsgeheimnis gilt für diejenigen Anwältinnen und Anwälte, welche dem Anwaltsgesetz unterstellt sind. Gemäss Art. 2 Abs. 1 BGFA sind dies Personen, welche «über ein Anwaltspatent verfügen und in der Schweiz im Rahmen des Anwaltsmonopols Parteien vor Gerichtsbehörden vertreten». Neben diesen forensisch tätigen Anwälten sind aber auch die beratend

¹⁸⁵ BOHNET/MARTENET, Rz. 1845; FELLMANN, Rz. 557.

¹⁸⁶ FELLMANN, Rz. 614.

¹⁸⁷ Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 75 ff.; SCHILLER, Rz. 530 ff.

¹⁸⁸ FELLMANN, Rz. 615.; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 97 ff.; SCHILLER, Rz. 448.

¹⁸⁹ Vgl. Botsch. BGFA, 6055; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 120 ff.; ferner FELLMANN, Rz. 616.

¹⁹⁰ Vgl. BRUNNER/HENN/KRIESI, 193, Rz. 30 ff.; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 85; ferner SCHILLER, Rz. 397 ff.

tätigen Anwälte vom Geltungsbereich des Anwaltsgesetzes und damit vom Anwaltsgeheimnis i.S.v. Art. 13 BGFA erfasst, sofern sie in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind.¹⁹¹ Gemäss Art. 13 Abs. 2 BGFA haben Anwältinnen und Anwälte für die Wahrung des Berufsgeheimnisses durch ihre Hilfspersonen zu sorgen. Im Gegensatz zu Art. 321 StGB unterstehen die Hilfspersonen des Anwalts aber nicht selbstständig dem Berufsgeheimnis des Anwaltsgesetzes, und können folglich auch nicht gestützt darauf sanktioniert werden.¹⁹² Unternehmensjuristen sind vom persönlichen Geltungsbereich des Berufsgeheimnisses nach Anwaltsgesetz ausgenommen.¹⁹³

7.3.3 Zeitlicher Geltungsbereich

Die anwaltliche Schweigepflicht beginnt, wie auch bei Art. 321 StGB, mit der Wahrnehmung von vertraulichen Klienteninformationen. Die Pflicht, die erforderlichen Vorkehrungen zur Einhaltung der Geheimhaltungspflicht zu treffen, beginnt dagegen bereits mit der Aufnahme der Anwaltstätigkeit.¹⁹⁴ Das Berufsgeheimnis gilt gemäss Art. 13 Abs. 1 BGFA zeitlich unbegrenzt. Auch in berufsrechtlicher Hinsicht bleibt sie nach Beendigung des Mandats weiter bestehen, wobei die Art der Beendigung keine Rolle spielt.¹⁹⁵

7.4 Vermittlung, Gründung und Verwaltung von Offshore-Konstrukten als vom Anwaltsgeheimnis geschützte Tätigkeiten?

Nach dem Gesagten stellt sich nun die Frage, ob die Vermittlung, Gründung und Verwaltung von Offshore-Strukturen durch Schweizer Anwälte tatsächlich unter das Anwaltsgeheimnis fallen. Wie bereits dargelegt, können nur jene Sachverhalte unter das Anwaltsgeheimnis fallen, welche sich im Bereich der berufsspezifischen anwaltlichen Tätigkeit bewegen. Weil sich die sachlichen Geltungsbereiche von Art. 321 StGB und Art. 13 BGFA grundsätzlich decken, gilt dies sowohl für das berufsrechtliche wie auch für das strafrechtlich geschützte Anwaltsgeheimnis. Hinsichtlich der Qualifikation als berufsspezifische bzw. akzessorische Tätigkeit können sich jedoch heikle Abgrenzungsfragen stellen. Diese Abgrenzungsschwierigkeiten rühren nicht zuletzt daher, dass keine verbindliche Definition des Anwaltsberufes und der damit einhergehenden Tätigkeiten vorliegt.¹⁹⁶ Eine starre Definition erweist sich indessen auch nicht als zweckmässig, ist die anwaltliche Tätigkeit doch einem zeitlichen und politischen Wandel unterworfen und kann je nach Mandat und Rechtsgebiet stark variieren.¹⁹⁷ Das Bundesgericht stellt für die Abgrenzung zwischen berufsspezifischer und akzessorischer Tätigkeit in erster Linie darauf ab, ob das kaufmännische Element der Tätigkeit des Anwalts derart überwiegt, dass diese nicht mehr als anwaltliche betrachtet werden kann.¹⁹⁸ In der Literatur wird hingegen teilweise die Meinung vertreten, der Zugang des Klienten zum Recht sei als Abgrenzungskriterium massgebend. Bezieht sich die anwaltliche Tätigkeit

¹⁹¹ Botsch. BGFA, 6043 f.; FELLMANN, Rz. 617; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 26; SCHILLER, Rz. 322, 415.

¹⁹² FELLMANN, Rz. 622; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 49; SCHILLER, Rz. 508.

¹⁹³ SCHILLER, Rz. 412.

¹⁹⁴ FELLMANN, Rz. 624; SCHILLER, Rz. 419.

¹⁹⁵ FELLMANN, Rz. 625; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 207.

¹⁹⁶ Siehe dazu den Definitionsversuch in SCHWARZ, Anwaltsrecht, 111.

¹⁹⁷ Vgl. BRUNNER/HENN/KRIESI, 26, Rz. 50.

¹⁹⁸ BGE 112 Ib 606 E. b; 114 III 105 E. 3a; 115 Ia 197 E. 3d.bb; 120 Ib 112 E. 4; vgl. auch Botsch. BGFA, 6055. Kritisch dazu CR LLCA-MAURER/GROSS, Art. 13, Rz. 150; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 119.

nicht darauf, diesen Zugang sicherzustellen, so handle es sich nicht um eine berufsspezifische Tätigkeit.¹⁹⁹ Die Frage, ob und auf welche Informationen im Einzelnen sich das Anwaltsgeheimnis bezieht, sorgt insbesondere in Konstellationen für Schwierigkeiten, in welchen der Anwalt für seinen Klienten mehrere Handlungen vornimmt, welche teilweise eher als berufsspezifisch und teilweise als akzessorisch zu qualifizieren sind. Zu denken ist etwa an eine – an sich für den Anwalt atypische – Vermögensverwaltung, welche aber im Rahmen einer Güterausscheidung oder einer Erbteilung ausgeführt wird.²⁰⁰ Auch die treuhänderische Kontoeröffnung kann beispielsweise als Begleittätigkeit im Hinblick auf den Vollzug einer anwaltlich betreuten Transaktion erfolgen.²⁰¹ In solchen Konstellationen ist auf eine isolierte Betrachtung einzelner Teile der anwaltlichen Tätigkeiten innerhalb seines Mandates zu verzichten. Massgebend ist vielmehr die gesamtheitliche Betrachtung ein und desselben Mandates mit allen damit einhergehenden Tätigkeiten des Anwalts.²⁰² Überwiegen in dieser Gesamtbetrachtung die nicht anwaltstypischen Aspekte – fehlt mitunter der Bezug zum Anwaltsberuf als solchem – so muss daraus die Konsequenz gezogen werden, dass sich das Berufsgeheimnis auf dieses Mandat nicht erstrecken kann. Die Qualifizierung der Tätigkeiten des Anwaltes als berufsspezifische oder akzessorische darf nicht schematisch, sondern hat stets unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles zu erfolgen.²⁰³ Im Hinblick auf die anwaltlichen Tätigkeiten der Gründung, Verwaltung und Vermittlung von Offshore-Konstrukten an Endkunden gilt es nun, die Tätigkeiten im Einzelnen darauf hin zu untersuchen, ob sie als berufsspezifische oder akzessorische Tätigkeiten zu qualifizieren sind.

7.4.1 Verwaltung von Offshore-Konstrukten

Im Hinblick auf die Verwaltung von Offshore-Konstrukten ist auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts hinzuweisen, wonach die Verwaltungsrats-tätigkeit als solche keine berufsspezifische anwaltliche Tätigkeit darstellt.²⁰⁴ Ein Schweizer Anwalt, welcher für seinen Klienten als Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft in einem OFC tätig wird, kann sich in der Folge für diese Tätigkeit nicht auf das Anwaltsgeheimnis berufen. Der angeführte Entscheid bezieht sich lediglich auf die Verwaltungsrats-tätigkeit bei einer Aktiengesellschaft. Nicht thematisiert wurde hingegen die Verwaltung weiterer Unternehmensformen, insb. auch ausländischer Unternehmen. In der Botschaft zum BGFA wird jedoch erläutert, dass wirtschaftliche Tätigkeiten von Anwältinnen und Anwälten, wie beispielsweise die Verwaltung von Gesellschaften, welche auch von Vermögensverwaltern und Treuhändern ausgeübt werden können, nicht vom Anwaltsgeheimnis geschützt seien.²⁰⁵ Insofern ist davon auszugehen, dass es keine Rolle spielt, ob ein Anwalt als Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft nach Schweizer Recht, oder aber als (Schein)Direktor eines ausländischen Unternehmens fungiert. In beiden Fällen findet das Anwaltsgeheimnis auf diese Tätigkeiten keine Anwendung, sofern das

¹⁹⁹ BOHNET/MARTENET, Rz. 1819; BRUNNER/HENN/KRIESI, 25, Rz. 48; SCHILLER, Rz. 330, wobei sich die Ausführungen jeweils auf die Anwendbarkeit der Berufsregeln des BGFA und nicht auch explizit auf das Berufsgeheimnis nach Art. 321 StGB beziehen.

²⁰⁰ BGE 112 Ib 606 E. c.

²⁰¹ BOHNET/MARTENET, Rz. 1823; Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 124.

²⁰² Komm BGFA-NATER/ZINDEL, Art. 13, Rz. 125.

²⁰³ BGE 112 Ib 606 E. c; 114 III 105 E. 3a.

²⁰⁴ BGE 115 Ia 197 E 3d.cc.

²⁰⁵ Botsch. BGFA, 6055.

kaufmännische Element dabei überwiegt.²⁰⁶ Damit lässt sich aber nicht pauschal bestimmen, ob die Verwaltung von Offshore-Konstrukten unter das Anwaltsgeheimnis fällt oder nicht. Massgebend sind stets die konkreten Umstände des Einzelfalls. Denkbar ist beispielsweise, dass ein Anwalt im Rahmen seiner Verwaltungstätigkeit unter das Anwaltsgeheimnis fällt, weil er sich mit juristischen Fragestellungen auseinandersetzen muss und/oder rechtsberatend für das von ihm verwaltete Unternehmen tätig wird. Im Offshore-Bereich dürfte dies jedoch nicht die Regel sein, insbesondere dann nicht, wenn es sich dabei um die Verwaltung von Briefkastenfirmen bzw. Sitzgesellschaften handelt. Höchstrichterlich wurde jedenfalls eine akzessorische Tätigkeit angenommen, wenn der Anwalt ein Verwaltungsratsmandat kleidet und das kaufmännische Element dabei derart überwiegt, dass die Tätigkeit des Anwalts nicht mehr als eine anwaltliche betrachtet werden kann.²⁰⁷

7.4.2 Gründung von Offshore-Konstrukten

Keine Anhaltspunkte liefert die Rechtsprechung bezüglich der Qualifikation von Unternehmensgründungen durch Anwälte als berufsspezifische bzw. akzessorische Tätigkeit. Die Unternehmensgründung wird in der Praxis häufig von Treuhandgesellschaften aber durchaus auch von Anwälten angeboten.²⁰⁸ Die von Anwälten erbrachten Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Gründung von Offshore-Konstrukten können im Einzelnen etwa Folgendes umfassen:²⁰⁹ Untersuchung und Auswahl der für den Klienten angemessenen Rechtsform, Redaktion der Statuten bzw. des Gesellschaftervertrags, Bestimmung der Organe oder Eintragung im Handelsregister.

Damit wird verdeutlicht, dass die anwaltliche Tätigkeit im Zuge einer Gesellschaftsgründung in der Regel auch Aspekte einer Rechtsberatung beinhaltet. Dies gilt insbesondere für die Auswahl der Rechtsform sowie der Bestimmung der Organe. Die Rechtsberatung wird gemäss h.L. zu den berufsspezifischen anwaltlichen Tätigkeiten gezählt²¹⁰, weshalb die Gesellschaftsgründung in solchen Fällen, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung, ebenfalls als berufsspezifisch zu qualifizieren ist.²¹¹ In Konstellationen, in welchen der Anwalt aber auf eine Rechtsberatung verzichtet und vom Klienten ausschliesslich für die Abwicklung der Formalitäten beauftragt wird, muss von einer akzessorischen Tätigkeit ausgegangen werden. Diese Schlussfolgerung drängt sich namentlich in Fällen auf, in welchen sich der Klient bereits eigenständig für eine Rechtsform sowie die wesentlichen Inhalte eines Gesellschaftervertrages bzw. der Statuten entschieden hat und dem Anwalt Angaben über die Besetzung der Organfunktionen der Gesellschaft macht. Irrelevant ist dabei, ob der Anwalt die Gründung eigenständig vollzieht oder ob er das Unternehmen bei einem Drittanbieter – wie z.B. Mossack Fonseca – bestellt. In solchen Fällen überwiegt das kaufmännische Element nämlich zweifelsohne und ein hinreichender Konnex zum Anwaltsberuf muss ebenfalls verneint werden. Nach der hier vertretenen Ansicht kann sich das Anwaltsgeheimnis folglich nicht auf diese Tätigkeiten

²⁰⁶ Vgl. auch SCHILLER, Rz. 349, 352; SCHWARZ, Anwaltsrecht, 112.

²⁰⁷ BGE 112 Ib 606 E. b; 114 III 105 E. 3a; 115 Ia 197 E. 3bb.

²⁰⁸ Vgl. CR LLCA-MAURER/GROSS, Art. 13, Rz. 152.

²⁰⁹ MARIANI, Rz. 40.

²¹⁰ Siehe dazu vorne, Kap. 7.2.1.

²¹¹ SCHILLER, Rz. 338; zur generellen Qualifikation von Gesellschaftsgründungen als berufsspezifische anwaltliche Tätigkeit siehe CR LLC-MAURER/GROSS, Art. 13, Rz. 152; zur generellen Qualifikation von Offshore-Gesellschaftsgründungen als akzessorische Tätigkeiten siehe SCHWARZ, Anwaltsrecht, 112.

erstrecken. Dies gilt insbesondere, wenn derselbe Anwalt nach Vollzug der Gründung auch noch eine Funktion als Verwaltungsrat bzw. Direktor in besagtem Unternehmen einnimmt.

7.4.3 Vermittlung von Endkunden

Etwas eindeutiger dürfte sich die Rechtslage im Falle der Vermittlung des Endkunden an Grossanbieter wie Mossfon präsentieren. Die Vermittlungstätigkeit fällt zweifelsohne nicht in den Bereich der berufsspezifischen Tätigkeiten eines Anwalts. Ein Bezug zum Anwaltsberuf ist in dieser Konstellation nicht vorhanden. Daraus folgt, dass diejenigen Informationen, welche der Klient im Zuge des Kontaktes zum Schweizer Anwalt an diesen preisgibt, vom Anwaltsgeheimnis nicht geschützt sein können, sofern die einzige Handlung des Anwalts darin besteht, den Kunden an einen Drittanbieter zu vermitteln. In der Praxis wird die Situation, in welcher sich ein Klient bei seinem Rechtsanwalt ausschliesslich nach einem Grosshändler wie Mossfon erkundigt, den Anwalt aber nicht weiter in seine Vorhaben einweiht oder ihn um Ratschläge bittet, wohl eher selten auftreten. Viel wahrscheinlicher wird er zunächst den Anwalt in seine Vorhaben einweihen und ihn schliesslich darum bitten, die notwendigen Massnahmen – entweder selbst oder durch einen Drittanbieter – einzuleiten. Äussert sich der Anwalt zum Vorhaben des Klienten und erteilt ihm juristische Ratschläge wie z.B. über die Wahl der Unternehmensform und deren Vor- und Nachteile, so liegt – wie bei der Unternehmensgründung – auch in diesen Fällen eine Rechtsberatung vor, welche vom Anwaltsgeheimnis geschützt ist.²¹² Wird der Anwalt hingegen nicht rechtsberatend aktiv, so liegt keine berufsspezifische Tätigkeit vor.

8 Anwälte und Geldwäschereigesetz im Offshore-Bereich

Die Ausführungen dieses Kapitels handeln im Wesentlichen davon, welche Konsequenzen es für Anwälte nach sich zieht, wenn sie unter den Anwendungsbereich des Geldwäschereigesetzes fallen und in welchen Konstellationen dies tatsächlich zutrifft. Insbesondere soll dargelegt werden, ob die erwähnten Tätigkeiten von Schweizer Anwälten im Rahmen der Panama Papers – namentlich Vermittlung, Gründung und Verwaltung von Offshore-Konstrukten – in den Anwendungsbereich des Geldwäschereigesetzes fallen oder nicht. Eine besondere, näher auszuführende Rolle nimmt in diesem Kontext das Berufsgeheimnis der Anwältinnen und Anwälte ein. Nach den Ausführungen über die Anwendbarkeit des Geldwäschereigesetzes auf Anwälte wird schliesslich auf eine Ausweitung des Geltungsbereichs des GwG im Hinblick auf Anwälte *de lege ferenda* eingegangen. Die GAFI kam in ihrem vierten Länderbericht von 2016 nämlich insgesamt zu einem positiven Ergebnis bezüglich der Einhaltung der 40 GAFI-Empfehlungen.²¹³ durch die Schweiz, empfahl ihr jedoch u.a., dem GwG auch die Anwälte zu unterstellen, sofern sie sich im Bereich der Gründung von Gesellschaften, juristischen Personen und sonstige Rechtskonstrukten betätigen.²¹⁴

8.1 Auswirkungen der Anwendbarkeit des GwG für Anwälte

Das Geldwäschereigesetz dient der Bekämpfung der Geldwäscherei, der Terrorismusfinanzierung sowie der Sicherstellung der Sorgfalt bei Finanzgeschäften (Art. 1 GwG). Es beschränkt sich vorerst auf den Finanzsektor, weil sich dieser als besonders attraktiv für die Geldwäscherei erweist.²¹⁵ Für alle

²¹² Vgl. MARIANI, Rz. 40.

²¹³ GAFI 2012-2018, 11 ff.

²¹⁴ GAFI 2016, 102, Empfehlung vier.

²¹⁵ Botsch. GwG, 1115 f.

jene Akteure, welche in den Geltungsbereich des GwG fallen, kommen alle damit verbundenen Rechte und Pflichten zum Tragen:

- Auf die Sorgfaltspflichten sowie die Meldepflicht des GwG wurde bereits in Kapitel 6 näher eingegangen, dort jedoch vor allem mit dem Fokus auf die Banken als klassische Finanzintermediäre. Sofern Anwälte in den Anwendungsbereich des Geldwäschereigesetzes fallen, gelten diese Pflichten allerdings auch für sie. Damit sind auch sie verpflichtet, die Identität ihrer Klienten zu ermitteln (Art. 3 GwG). Handelt es sich beim Klienten nicht auch um den wirtschaftlich Berechtigten, so sind die Anwälte darüber hinaus verpflichtet, auch Letztere zu identifizieren (Art. 4 GwG). Entstehen im Laufe der Geschäftsbeziehungen Zweifel über die Identität von Vertragspartner bzw. Klient oder wirtschaftlich Berechtigtem, so hat die Identifizierung erneut zu erfolgen (Art. 5 Abs. 1 GwG).
- Ebenfalls verpflichtet das GwG dazu, Art und Zweck der vom Klienten gewünschten Geschäftsbeziehung zu identifizieren (Art. 6 Abs. 1 GwG). Besondere Abklärungen i.S.v. Art. 6 Abs. 2 GwG müssen zudem u.a. vorgenommen werden bei ungewöhnlichen Transaktionen oder bei Geschäftsbeziehungen und Transaktionen mit erhöhtem Risiko. Ein erhöhtes Risiko gilt insbesondere bei Auslandskunden im Rahmen der grenzüberschreitenden Finanzdienstleistungen (Offshore-Geschäfte) sowie bei ausländischen PEPs.²¹⁶
- Auch für Anwältinnen und Anwälte gilt im Finanzsektor eine Dokumentationspflicht (Art. 7 GwG). Gestützt darauf müssen sie über die von ihnen getätigten Transaktionen und Abklärungen Belege führen (Abs. 1). Nach Abschluss der Geschäftsbeziehung oder nach Beendigung der Transaktion sind die Belege für weitere zehn Jahre aufzubewahren (Abs. 3).
- Auch auf die Meldepflicht i.S.v. Art. 9 GwG wurde bereits eingegangen. Grundsätzlich sind Finanzintermediäre gestützt darauf verpflichtet, bei begründetem Verdacht oder bei Kenntnis über Geldwäschereifälle, eine Meldung bei der MROS zu erstatten. Eine Besonderheit für Anwälte wird allerdings in Abs. 2 dieser Bestimmung statuiert: Nicht unter die Meldepflicht fallen Anwältinnen und Anwälte sowie Notarinnen und Notare, soweit ihre Tätigkeit dem Berufsgeheimnis nach Art. 321 StGB untersteht. Agiert ein Anwalt hingegen ausserhalb des Berufsgeheimnisses bzw. im akzessorischen Bereich, und erstattet eine Meldung bei der MROS, so muss er zusätzlich auch die ihm anvertrauten Vermögenswerte des betreffenden Klienten sperren (Art. 10 GwG).
- Zu erwähnen ist schliesslich die Anschlusspflicht für Anwälte i.S.v. Art. 14 Abs. 3 GwG. Demnach müssen sich diese einer Selbstregulierungsorganisation (SRO) anschliessen. Die SRO ist sodann zuständig für die Überwachung der Einhaltung der Pflichten aus dem Geldwäschereigesetz durch die ihr unterstellten Anwältinnen und Anwälte.²¹⁷ Die SRO selbst wiederum wird von der FINMA beaufsichtigt.^{218, 219}

²¹⁶ Art. 6 Abs. 3 GwG; SHK GwG-BASSE, Art. 6, Rz. 5 ff.

²¹⁷ Art. 12 Bst. c Ziff. 1 GwG.

²¹⁸ Art. 18 Abs. 1 Bst. b GwG.

²¹⁹ Die FINMA hat ihre Tätigkeit mit Inkrafttreten des FINMAG am 1. Januar 2009 aufgenommen und gleich drei Vorgängerbehörden abgelöst: Die Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei (Kst GwG), die Eidgenössische Bankenkommission (EBK) und das Bundesamt für Privatversicherungen (BPV), vgl. Art. 58 Abs.

Das Verlangen auch Anwälte dem GwG zu unterstellen, lässt sich nachvollziehen. Wie in den Panama Papers zum Ausdruck kam, besteht nicht nur für Banken, sondern auch für Anwälte ein erhöhtes Risiko, ihre Dienstleistungen an Klienten anzubieten, welche diese Dienste zu illegalen Zwecken – insbesondere Fiskaldelikte und Geldwäscherei – nutzen wollen. Mit einer Unterstellung der Anwälte unter das Geldwäschereigesetz wären diese zumindest verpflichtet, ihre Klienten bzw. die wirtschaftlich Berechtigten zu identifizieren. Mit der Identifizierung an sich kann der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung aber nicht entgegengewirkt werden. Das Geldwäschereigesetz sieht aus diesem Grund die erwähnte Meldepflicht vor. Bei der Meldestelle eingegangene Verdachtsmeldungen werden von dieser geprüft. Führt die Überprüfung zum begründeten Verdacht auf das Vorliegen eines Straftatbestandes i.S.v. Art. 23 Abs. 4 GwG, so hat die Meldestelle unverzüglich Anzeige bei der zuständigen Strafverfolgungsbehörde zu erstatten. Jedoch gilt für Anwältinnen und Anwälte die erwähnte Ausnahme von der Meldepflicht, sofern ihre Tätigkeit dem Berufsgeheimnis nach Art. 321 StGB unterliegt. Auch wenn Anwälte folglich in den Anwendungsbereich des Geldwäschereigesetzes fallen und über die kriminellen Absichten ihrer Klienten Bescheid wissen, so besteht für sie – bei geltendem Anwaltsgeheimnis – keine Pflicht, dies bei der MROS zu melden und damit zur Strafverfolgung ihrer Klienten beizutragen.²²⁰

8.2 Zur Anwendbarkeit des GwG bei Verwaltung, Gründung und Vermittlung von Offshore-Konstrukten durch Anwälte

Wie bereits angedeutet, ist der Geltungsbereich des Geldwäschereigesetzes in Art. 2 GwG geregelt. Er lässt sich in drei Teilbereiche unterteilen: (i) Finanzintermediäre im engeren Sinn (Abs. 2), (ii) Finanzintermediäre im weiteren Sinn (Abs. 3) sowie (iii) Händlerinnen und Händler (Abs. 1 Bst. b).²²¹ Als Händlerinnen und Händler i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Bst. b GwG fallen die Anwälte grundsätzlich ausser Betracht, fällt doch der gewerbliche Güterhandel nicht in den Aufgabenbereich des klassischen Anwalts. Ebenso scheiden sie als Finanzintermediäre i.e.S. ausser Betracht, denn in der abschliessenden Aufzählung von Abs. 2 werden wohl Banken, Effekthändler oder Versicherungseinrichtungen genannt, nicht jedoch Anwältinnen und Anwälte. Hingegen können Anwälte sehr wohl als Finanzintermediäre im weiteren Sinn auf dem Finanzmarkt auftreten. Dazu müssen sie aber «berufsmässig fremde Vermögenswerte annehmen oder aufbewahren oder helfen, sie anzulegen oder zu übertragen».²²² Es muss also m.a.W. eine finanzintermediäre Tätigkeit von Anwälten erbracht werden, damit sie überhaupt in den Geltungsbereich des GwG fallen. In Art. 2 Abs. 3 Bst. a-g GwG werden sodann einige Tätigkeiten beispielhaft genannt, welche in den Geltungsbereich

1 FINMAG i.V.m. VO-Inkraftsetzung-FINMAG. Sofern nachfolgend von der Kontrollstelle die Rede ist, wird damit auf die Vorgängerbehörde der FINMA verwiesen.

²²⁰ Auch vom Melderecht i.S.v. Art. 305^{ter} Abs. 2 StGB können sie in solchen Fällen keinen Gebrauch machen, weil sie bei geltendem Berufsgeheimnis nicht in den Täterkreis von Art. 305^{bis} Abs. 1 StGB bzw. in den Anwendungsbereich des GwG fallen. Daraus leitet sich folgendes Dilemma ab: Weil kein Melderecht gestützt auf Art. 305^{ter} Abs. 2 StGB besteht kann der Anwalt entweder die Geschäftsbeziehungen zum Klienten aufrecht erhalten oder ihm die Vermögenswerte retournieren. In beiden Fällen setzt er sich der Gefahr aus, sich der Beihilfe zur Geldwäscherei strafbar zu machen. Siehe dazu Das neue GwG-GRABER, Art. 9, Rz. 23; ferner PraKomm StGB-TRECHSEL/PIETH, Art. 305^{ter}, Rz. 18.

²²¹ SHK GwG-SCHÄREN, Art. 2, Rz. 5.

²²² Art. 2 Abs. 3 GwG. Zum Verhältnis zum Täterkreis von Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB siehe BSK StGB II-PIETH, Art. 305^{ter}, Rz. 9.

des Geldwäschereigesetzes fallen: Vermögensverwaltung, Anlageberatung, das Kreditgeschäft und noch weitere Tätigkeiten fallen darunter.

Auch für Anwälte kann sich die Frage stellen, ob sie als Finanzintermediäre tätig sind. Gerade im Rahmen ihrer forensischen Tätigkeit werden sie sich damit begegnet sehen, mit den finanziellen Mitteln ihrer Klienten zu operieren. Beispielsweise bei der Entgegennahme von Geldern zur Weiterleitung als Gerichtskostenvorschüsse, beim Einkassieren von Parteientschädigungen oder Forderungen für den Klienten, die durch Verhandlung oder gerichtlich erkämpft wurden.²²³ Demzufolge wären Anwälte regelmässig auch als Finanzintermediäre im weiteren Sinne einzustufen. Nach h.L. und Praxis der FINMA, wird von der Ausnahme von der Meldepflicht für Anwältinnen und Anwälte in Art. 9 Abs. 2 GwG, welche im vom Berufsgeheimnis geschützten Tätigkeitsbereich zur Anwendung gelangt, Folgendes abgeleitet: Nicht nur die Meldepflicht, sondern auch alle im GwG verankerten Sorgfaltspflichten gelangen für Anwälte nicht zur Anwendung, sofern sie in ihrem vom Berufsgeheimnis geschützten Tätigkeitsbereich i.S.v. Art. 321 StGB agieren.²²⁴ Nur auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass das Anwaltsgeheimnis nicht ausgehöhlt wird. Sofern Anwälte folglich eine Tätigkeit ausüben, welche zwar in den Geltungsbereich des Geldwäschereigesetzes fällt, die jedoch gleichzeitig vom Anwaltsgeheimnis geschützt ist, unterstehen sie nicht dem GwG. Nachfolgend gilt es daher zu untersuchen, ob und in welchen Konstellationen die Gründung, Verwaltung und Vermittlung von Offshore-Strukturen durch Anwälte unter den Anwendungsbereich des Geldwäschereigesetzes fallen.

8.2.1 Verwaltung von Offshore-Konstrukten

Auf die Verwaltung von Offshore-Konstrukten durch Anwälte wurde bereits im Rahmen des Anwaltsgeheimnisses eingegangen.²²⁵ Anwältinnen und Anwälte können die Verwaltung solcher Gebilde als Verwaltungsratsmitglieder ausüben, je nach Rechtsform kommen aber auch andere Bezeichnungen für diese Verwaltungstätigkeit in Frage. Im Kontext panamaischer Offshore-Strukturen ist beispielsweise auf die Begriffe der Direktoren (*directores*) und Schatzmeister (*tesoreros*) hinzuweisen. In dieser Verwaltungsfunktion wird ihnen typischerweise die Qualität eines Organes der Gesellschaft beigemessen.²²⁶ Gemäss Rundschreiben der FINMA gilt die Organtätigkeit an sich grundsätzlich nicht als finanzintermediäre Tätigkeit und fällt somit nicht in den Geltungsbereich des Geldwäschereigesetzes. Das gilt selbst dann, wenn mit dieser Organfunktion die Verwaltung von Vermögenswerten einhergeht. Denn sofern die Organpersonen Vermögenswerte verwalten, handelt es sich dabei um das Vermögen der Gesellschaft, deren Organe sie sind. Es wird m.a.W. kein fremdes Vermögen verwaltet, was aber gemäss Art. 2 Abs. 3 GwG Voraussetzung für eine Unterstellung wäre.²²⁷

²²³ SCHWARZ, Anwalt als Finanzintermediär, 154.

²²⁴ FINMA-RS 2011/1, Rz. 114; GIANNINI, 241 f. m.w.Verw.; Das neue GwG-GRABER, Art. 9, Rz. 23; SHK GwG-LUCHSINGER, Art. 9, Rz. 86; MARIANI, Rz. 17; SCHWARZ, Anwalt als Finanzintermediär, 154; Komm GwG-THELESKLAFF, Art. 9, Rz. 18.

²²⁵ Vorne, Kap. 7.4.1.

²²⁶ Die FINMA geht von einem weiten Organbegriff aus. Als Organ kommen alle Personen in Frage, welche tatsächlich die Funktion von Organen erfüllen – neben den formellen und materiellen Organen also auch die faktischen Organe. Dazu FINMA-RS 2011/1, Rz. 101; vgl. auch BGE 114 V 213.

²²⁷ FINMA-RS 2011/1, Rz. 100.

Es gibt indessen eine Ausnahme von diesem Grundsatz, bei deren Vorliegen das jeweilige Organ dennoch als Finanzintermediär qualifiziert wird und somit in den Anwendungsbereich des GwG fällt. Die Ausnahme kommt zum Zuge, sofern die Organperson, bzw. der Anwalt, im Rahmen seiner Organfunktion das Vermögen einer Gesellschaft verwaltet, die Vermögensverwaltung allerdings fiduziarisch, d.h. auf Anweisung des an der Gesellschaft wirtschaftlich Berechtigten erfolgt (sog. «Durchgriff»)²²⁸. Trifft dies zu, so ist der betreffende Anwalt als Finanzintermediär tätig. Diese Ausnahme gilt allerdings nur, sofern es sich bei der Gesellschaft um eine *Sitzgesellschaft* handelt. Als Sitzgesellschaften gelten «juristische Personen, Gesellschaften, Anstalten, Stiftungen, Trusts, Treuhandunternehmungen und ähnliche Verbindungen, die kein Handels-, Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben»²²⁹. Im Gegensatz zu den operativen Gesellschaften, welche ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, handelt es sich bei Sitzgesellschaften im Allgemeinen um Finanzvehikel, welche der Verwaltung des Vermögens des daran wirtschaftlich Berechtigten dienen.²³⁰ Betroffen sind damit grundsätzlich gerade solche Offshore-Gebilde, wie sie im Rahmen der Panama Papers-Recherchen zum Vorschein kamen: Gesellschaften, Stiftungen und Trusts, welche sich die Endkunden aneignen, um damit ihre privaten Vermögenswerte anonymisiert und offshore verwalten zu können. Für das Offshore-Business von Relevanz dürfte vor allem auch die Regel sein, wonach ein Anwalt als Trustee dem GwG unterstellt sein kann, sofern er in oder von der Schweiz aus Trusts verwaltet. Irrelevant ist dabei, wo sich das Vermögen befindet und nach welcher Rechtsordnung der Trust errichtet wurde.²³¹ Hinsichtlich der Verwaltung von komplexen und undurchsichtigen Offshore-Konstrukten durch Anwälte, wie sie beispielsweise von den Kirchners, Sergej Roldugin, Beny Steinmetz oder auch im Lava-Jato-Skandal verwendet wurden²³², ist zudem Folgendes zu beachten. Organtätigkeiten von klassischen Holdinggesellschaften zählen zwar grundsätzlich nicht als finanzintermediäre Tätigkeiten i.S.v. Art. 2 Abs. 3 GwG. Allerdings gilt dies nur, wenn die Holdinggesellschaft ihre Leitungs- und Kontrollmöglichkeiten auch tatsächlich ausübt und es sich bei der von ihr gehaltenen Gesellschaften und Rechtskonstrukten nicht um Sitzgesellschaften handelt.²³³ Schliesslich sei noch darauf hingewiesen, dass auch Immobiliengesellschaften als Sitzgesellschaften qualifiziert werden, wenn sich ihr einziger oder dominierender Vermögenswert aus Liegenschaften zusammensetzt und diese nicht von ihr selbst verwaltet werden.

Das soeben Ausgeführte bezieht sich nur auf Sachverhalte, bei welchen der Anwalt in einer Organfunktion die Vermögenswerte der Gesellschaft fiduziarisch, d.h. auf Anweisung des an der Gesellschaft wirtschaftlich Berechtigten, verwaltet. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass eine finanzintermediäre Tätigkeit auch dann vorliegt, wenn der als Verwalter tätige Anwalt neben seinem Verwaltungsrathonorar, bzw. dem Honorar, welches ihm aus der «Geschäftskasse» für seine Verwaltungstätigkeit ausbezahlt wird, zusätzlich noch eine Vergütung vom wirtschaftlich Berechtigten erhält. Ebenso muss auf eine finanzintermediäre Tätigkeit geschlossen werden, wenn es sich um eine Gesellschaft ausländischen Rechts handelt, bei welcher die Grenze zwischen dem Gesellschaftsvermögen und demjenigen des wirtschaftlich Berechtigten nicht deutlich gezogen

²²⁸ Art. 6 Abs. 1 Bst. d GwV; FINMA-RS 2011/1, Rz. 100; KONTROLLSTELLE, Fragen der Unterstellung, 20.

²²⁹ Art. 6 Abs. 2 GwV.

²³⁰ FINMA-RS 2011/1, Rz. 102.

²³¹ FINMA-RS 2011/1, Rz. 106; vgl. ferner CR LLCA-MAURER/GROSS, Art. 13, Rz. 200.

²³² Siehe dazu vorne, Kap. 2.3.3.

²³³ FINMA-RS 2011/1, Rz. 108.

werden kann.²³⁴ In beiden Fällen besteht ein gewisses Abhängigkeitsverhältnis zwischen der Vermögensverwaltung und dem wirtschaftlich Berechtigten, weshalb die treuhänderische Komponente zu Recht berücksichtigt wird.²³⁵

Sind die genannten Voraussetzungen erfüllt – ist ein Anwalt im Rahmen der Verwaltung einer Offshore-Gesellschaft folglich als Finanzintermediär tätig – so muss geprüft werden, ob seine Tätigkeit dem Berufsgeheimnis unterstellt ist oder nicht. Trifft dies zu, so gelangen die Vorschriften des Geldwäschereigesetzes für ihn nämlich dennoch nicht zur Anwendung. Wie in Kapitel 7.4.1 dargelegt wurde, gelangt das Anwaltsgeheimnis bei der Verwaltung von Gesellschaften in aller Regel aber nicht zur Anwendung. Liegt demnach ein Auftragsverhältnis zwischen Anwalt und Endkunde vor, bei welchem die Vermögensverwaltung durch den Anwalt treuhänderische Züge im Sinne der obigen Ausführungen aufweist, so dürfte das Anwaltsgeheimnis einer Unterstellung dieses Verhältnisses unter das Geldwäschereigesetz folglich nicht im Wege stehen.

8.2.2 Gründung von Offshore-Konstrukten

Die bloße Errichtung von Offshore-Strukturen kann keine finanzintermediäre Tätigkeit darstellen, welche dem Geldwäschereigesetz unterstellt wäre.²³⁶ Im Rahmen einer Gesellschaftsgründung betätigt sich ein Anwalt aber namentlich dann als Finanzintermediär, wenn er in den Zahlungsverkehr eingreift oder Aktien mit Effektenqualität selber aufbewahrt.²³⁷ Eine finanzintermediäre Tätigkeit liegt gemäss Rundschreiben der FINMA insbesondere dann vor, wenn er das Gründungskapital des Klienten an eine Bank bzw. einen Notar weiterleitet.²³⁸ In Kapitel 7.4.2 wurde indessen dargelegt, dass die Gründung von Gesellschaften in aller Regel dem Berufsgeheimnis unterliegt, weil der Anwalt bzw. die Anwältin damit verbunden rechtsberatend tätig wird. Fraglich ist nun, ob das gesamte Mandat der Gesellschaftsgründung aufgrund des damit einhergehenden Anwaltsgeheimnisses i.V.m. der Praxis der FINMA, dem Geldwäschereigesetz nicht unterstellt ist, oder ob eine einzelne finanzintermediäre Tätigkeit innerhalb dieses Gründungsmandates dazu führt, dass der Anwalt die Sorgfalts- und Meldepflichten des GwG einhalten und sich einer SRO anschliessen muss.

Für sich alleine stellt die Weiterleitung des Gründungskapitals oder das Aufbewahren von Aktien zwar keine berufsspezifische anwaltliche Tätigkeit dar. Im Gesamtkontext einer Gesellschaftsgründung müsste dies aber als Teil eines Anwaltsmandates betrachtet werden, welches in seiner Gesamtheit dem Berufsgeheimnis unterliegt. Konsequenterweise muss die Ausnahme von der Meldepflicht in Art. 9 Abs. 2 GwG somit dazu führen, dass Anwälte im Zuge einer vom Berufsgeheimnis geschützten Gesellschaftsgründung auch dann nicht an die Sorgfaltspflichten des GwG gebunden sind, wenn sie dabei eine finanzintermediäre Tätigkeit vollziehen.²³⁹ Massgeblich sind aber stets die konkreten Umstände des Einzelfalles. Wird anhand der Gesamtbetrachtung des Gründungsmandates die Konsequenz gezogen, dass das kaufmännische Element stark überwiegt und das Anwaltsgeheimnis somit nicht zur Anwendung gelangt, so folgt daraus, dass der Anwalt für die damit einhergehende finanzintermediäre Tätigkeit dem Geldwäschereigesetz unterstellt ist.

²³⁴ DE CAPITANI, Art. 2, Rz. 139 f.; KONTROLLSTELLE, Fragen der Unterstellung, 20.

²³⁵ DE CAPITANI, Art. 2, Rz. 140.

²³⁶ DE CAPITANI, Art. 2, Rz. 145; KONTROLLSTELLE, Fragen der Unterstellung, 23.

²³⁷ FINMA-RS 2011/1, Rz. 122; vgl. auch Art. 6 Abs. 1 Bst. c GwV i.V.m. Art. 2 Abs. 3 GwG.

²³⁸ FINMA-RS 2011/1, Rz. 122; vgl. auch Art. 4 Abs. 1 Bst. a GwV i.V.m. Art. 2 Abs. 3 Bst. b GwG.

²³⁹ KONTROLLSTELLE, Unterstellungskommentar, Rz. 313; gl.M. wohl SCHWARZ, Anwalt als Finanzintermediär, 154.

Hinterfragen lässt sich indes, unter welchen Umständen das Aufbewahren von Aktien durch Anwälte noch Bestandteil einer vom Berufsgeheimnis geschützten Gesellschaftsgründung bildet. Sinnvoll ist es dabei u.a. auf die Dauer des Aufbewahrens abzustellen. Erfolgt die Aufbewahrung lediglich vorübergehend und ausschliesslich zum Zwecke der Übergabe an den Klienten nach vollendeter Gesellschaftsgründung, so müssen die obigen Ausführungen ebenfalls zutreffen: Die Aufbewahrung gilt als Teil einer insgesamt vom Anwaltsgeheimnis geschützten Tätigkeit, weshalb die Meldepflicht sowie die Sorgfaltspflichten des GwG für den Anwalt nicht zur Anwendung gelangen. Bleiben die Aktien aber auch nach abgeschlossenem Gründungsakt weiter im Besitz des Anwaltes, so muss auf ein eigenständiges Anwaltsmandat i.S. einer eigenständigen Vermögensverwaltung geschlossen werden, welche als akzessorische Tätigkeit nicht vom Anwaltsgeheimnis geschützt ist.²⁴⁰ Das Geldwäschereigesetz findet in solchen Konstellation folglich Anwendung.

8.2.3 Vermittlung von Endkunden

Mit der blossen Vermittlung eines Klienten an einen Offshore-Anbieter wie Mossack Fonseca durch eine Anwältin bzw. einen Anwalt erfolgt keine finanzintermediäre Tätigkeit i.S.v. Art. 2 Abs. 3 GwG. Es fehlt in solchen Konstellationen jeglicher Konnex zwischen einer fiduziarischen Finanzbetätigung zwischen Anwalt und Klienten. Aufgrund dessen stellt sich die Frage einer Unterstellung des Anwaltes unter das GwG hierbei nicht, unabhängig davon, ob das Vermittlungsgespräch vom Anwaltsgeheimnis geschützt ist, oder nicht.²⁴¹

8.3 Ausdehnung des GwG im Sinne des vierten GAFI-Länderberichtes zur Schweiz *de lege ferenda*?

Die Groupe d'action financière (GAFI) ist eine zwischenstaatliche Organisation mit dem Ziel der Ausarbeitung und effizienten Umsetzung von Rahmenbedingungen in ihren Mitgliedstaaten, welche auf die Bekämpfung von Geldwäscherei, Terrorismusfinanzierung und sonstige Handlungen, welche das internationale Finanzsystem gefährden, ausgerichtet sind. Die GAFI hat im Zuge dessen eine Reihe von Empfehlungen – 40 um genau zu sein – entwickelt, welche als internationaler Standard im Bereich der Bekämpfung der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung gelten.²⁴² Damit die Empfehlungen von den Mitgliedstaaten auch tatsächlich und vor allem wirksam umgesetzt werden, überprüft die GAFI die nationalen Umsetzungsbestrebungen periodisch. Die Ergebnisse der Überprüfung werden jeweils in einem Länderbericht (*rapport d'évaluation mutuelle*) publiziert. Im vierten GAFI-Länderbericht zur Schweiz hat diese insgesamt gut abgeschnitten.²⁴³

Dennoch empfahl die GAFI, das schweizerische Dispositiv zur Bekämpfung der Geldwäscherei dahingehend anzupassen, dass auch Anwälte dem GwG unterstellt werden, sofern sie sich im Bereich der Gründung von Gesellschaften, juristischen Personen und sonstige Rechtskonstrukten betätigen.²⁴⁴ Unter welchen Voraussetzungen Anwälte *de lege lata* in den Anwendungsbereich des Geldwäschereigesetzes fallen, sofern sie sich bei der Gründung von Gesellschaften, juristischen

²⁴⁰ Vgl. BGE 112 Ib 606 E. c.

²⁴¹ Vgl. vorne, Kap. 7.4.3.

²⁴² Vgl. zum Ganzen GAFI 2012-2018, 8, 11 ff.

²⁴³ Siehe GAFI 2016, 255 ff.; SIF, Medienmitteilung 2016.

²⁴⁴ GAFI 2016, 102, Empfehlung vier.

Personen und weiteren Rechtskonstrukten betätigen, wurde soeben in Kapitel 8.2.2 ausgeführt. Verlangt wird dazu, dass die Anwältin oder der Anwalt entweder in den Zahlungsverkehr eingreift oder Aktien mit Effektenqualität selber aufbewahrt. In diesen Fällen unterstehen die Anwälte ohnehin bereits dem Geldwäschereigesetz. Die Empfehlung der GAFI zielt nun darauf ab, den Anwendungsbereich des Geldwäschereigesetzes auch auf die restlichen, d.h. die nicht finanziellen Tätigkeiten von Anwälten auszuweiten, sofern dabei Handlungen im Zusammenhang mit einer Gesellschaftsgründung betroffen sind. Diese Ausdehnung des GwG sei insbesondere im Hinblick auf Gesellschaften bzw. Rechtskonstrukte notwendig, welche in unkooperativen Staaten und Territorien niedergelassen wären.²⁴⁵

Eine generelle Unterstellung solcher anwaltlicher Tätigkeiten unter das Geldwäschereigesetz hält GIULIA MARIANI indessen nicht für zweckmässig. Im Gegensatz zur GAFI spricht sie sich zwar ebenfalls für eine Ausweitung des Geltungsbereichs des Geldwäschereigesetzes aus, knüpft für die Umsetzung allerdings an einen risikobasierteren Ansatz an: Bei der Errichtung von juristischen Personen nach schweizerischem Recht dränge sich eine Unterstellung der nicht finanziellen Tätigkeiten der Anwälte unter das GwG nicht auf. Denn für eine Gesellschaftsgründung oder für die Errichtung einer Stiftung müssen die präzise umschriebenen Vorschriften des ZGB und OR beachtet werden. Für börsennotierte Gesellschaften wird die Transparenz über die wirtschaftlich Berechtigten zudem im Rahmen des Finanzmarktinfrastrukturgesetzes (FinfraG) sichergestellt. Mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière²⁴⁶ wurde auch eine Meldepflicht für Aktionäre an nicht börsennotierten Gesellschaften eingeführt (Art. 697i und Art. 697j OR). Daraus liesse sich ableiten, dass die bestehenden Vorschriften im Hinblick auf die Gründung von Gesellschaften nach schweizerischem Recht bereits zur Transparenz über die wirtschaftlich Berechtigten beitragen und damit auch das Risiko von Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung senken. Das Gleiche gelte sinngemäss auch für Stiftungen, zumal diese von der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht (ESA) überwacht werden.²⁴⁷ Eine Unterstellung der Anwälte unter das Geldwäschereigesetz in solchen Konstellationen liefere folglich keinen Mehrwert im Vergleich zur aktuellen Rechtslage.²⁴⁸ Anders verhalte sich die Situation allerdings bei Sitzgesellschaften, welche nach Massgabe ausländischen Rechts errichtet wurden. Sitzgesellschaften seien häufig in OFCs domiziliert, welche über keine wirksamen Geldwäschereibekämpfungsregulatorien verfügen.²⁴⁹ Mit dem damit einhergehenden Mangel an Transparenz bezüglich der tatsächlichen Eigentümer von Sitzgesellschaften ist regelmässig auch von einem erhöhten Risiko zur Geldwäscherei oder Terrorismusfinanzierung auszugehen. Aufgrund dessen stelle sich die Frage einer Unterstellung von Anwälten unter das Geldwäschereigesetz in solchen Fällen durchaus.²⁵⁰

Der Auffassung von MARIANI ist grundsätzlich zuzustimmen; das Risiko von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung dürfte bei nach ausländischem Recht errichteten Sitzgesellschaften in OFCs um einiges höher liegen als dies bei operativen und nach schweizerischem Recht errichteten Gesellschaften der Fall ist. Eine Unterstellung der Anwälte ausschliesslich für Gründungstätigkeiten im

²⁴⁵ GAFI 2016, 106, Rz. 293.

²⁴⁶ AS 2015 1389.

²⁴⁷ Siehe Art. 3 Abs. 2 Bst. a OV-EDI.

²⁴⁸ MARIANI, Rz. 44 ff.

²⁴⁹ DIES., Rz. 47.

²⁵⁰ DIES., Rz. 51.

Zusammenhang mit Sitzgesellschaften würde sich zudem sehr gut mit der bereits bestehenden Praxis der FINMA vereinbaren lassen, nach welcher die Organtätigkeit für Sitzgesellschaften bereits in den Anwendungsbereich des Geldwäschereigesetzes fällt.²⁵¹ Zwar würde eine Unterstellung dieser nichtfinanziellen Tätigkeiten betreffend Gesellschaftsgründungen für den jeweiligen Anwalt zu höheren Compliance-Kosten führen²⁵², gleichzeitig würde daraus allerdings ein bedeutender Mehrwert für die Bekämpfung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung resultieren.

Die Überprüfung der Einhaltung der Sorgfaltspflichten sowie der Meldepflicht aus dem GwG durch die jeweiligen Anwälte würde sinnvollerweise von den SRO durchgeführt, bei welchen sich die Anwältinnen und Anwälte angeschlossen haben.²⁵³ Mit einer derartigen Extension des GwG wäre aber dringend auch eine Klarstellung des Gesetzgebers bezüglich des Schutzbereichs des Anwaltsgeheimnisses erforderlich. Schon lange wird die «dornenreiche» Unterscheidung zwischen berufsspezifischer und akzessorischer Tätigkeit in der Rechtsprechung des Bundesgerichts kritisiert.²⁵⁴ Dabei handelt es sich doch um eine Frage von grosser Tragweite. Nach der aktuellen Rechtslage herrscht auch für Schweizer Anwälte, welche sich im Offshore-Bereich betätigen, eine unbefriedigende Rechtsunsicherheit. Gewissheit darüber, ob die von ihnen wahrgenommenen Mandate dem Berufsgeheimnis unterstehen, haben sie unter der geltenden Rechtslage schlichtweg nicht. Dementsprechend unklar ist für sie auch, ob sie dem Geldwäschereigesetz unterstehen oder nicht. Erstaten sie bei verdächtigen Klienten oder Transaktionen eine Meldung bei der MROS, so riskieren sie die Verletzung ihres Berufsgeheimnisses. Unterlassen sie eine Meldung, so besteht die Gefahr, sich der Beihilfe zur Geldwäscherei oder anderen Delikten strafbar zu machen.²⁵⁵ Mit einer Konkretisierung des Gesetzgebers über den Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses könnte dieser Rechtsunsicherheit entgegengewirkt und zu einer wirksameren Bekämpfung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung beigetragen werden.

9 Bedeutung des Anwaltsgeheimnisses für Strafverfolgung von Endkunden und Anwälten

Zu Beginn des dritten Teils dieser Arbeit wurde auf die mediale Kritik über das Anwaltsgeheimnis in Bezug auf die Recherchen aus den Panama Papers hingewiesen. Bereits erörtert wurde, was das Anwaltsgeheimnis im Allgemeinen ist und in welchen Offshore-Konstellationen es zur Anwendung gelangt. Die Folgenden Ausführungen sollen aufzeigen, inwiefern sich das Anwaltsgeheimnis auf die Strafverfolgung des Endkunden bzw. auf jene des Anwaltes selbst auswirkt. Fakt ist, dass das Anwaltsgeheimnis nicht nur materiell-rechtlich verankert ist, sondern auch strafprozessuale Berücksichtigung findet. Damit das Berufsgeheimnis der Anwältinnen und Anwälte auch wirksam umgesetzt werden kann und seines Zweckes nicht beraubt wird, ist dies auch erforderlich. Folgende Ausführungen verdeutlichen unter welchen Umständen und Voraussetzungen die vom

²⁵¹ Vgl. dazu vorne, Kap. 8.2.1.

²⁵² MARIANI, Rz. 67.

²⁵³ Vgl. MARIANI, Rz. 58 ff.

²⁵⁴ DE CAPITANI, Art. 9, Rz. 78.

²⁵⁵ Siehe dazu vorne, Fn. 220.

Anwaltsgeheimnis geschützten Informationen auch vor dem Zugang der Straf- und Steuerbehörden geschützt sind.

9.1 Zeugnisverweigerungsrecht

Zeugenaussagen können eine bedeutende Beweisquelle innerhalb eines Strafverfahrens darstellen. Die grundlegenden gesetzlichen Bestimmungen zu den Zeuginnen und Zeugen sind in den Art. 162-177 StPO geregelt. In diesem Kontext kann unter bestimmten Voraussetzungen auch das Anwaltsgeheimnis einen bedeutenden Einfluss auf das Strafverfahren ausüben. Wie und unter welchen Voraussetzungen sich dies für Anwälte und deren Klienten im Offshore-Bereich auswirken kann, wird sogleich dargelegt.

9.1.1 Wesen und Systematik des Zeugnisverweigerungsrechts

Gegenüber den Strafverfolgungsbehörden sind grundsätzlich nur die Zeuginnen und Zeugen zu einer Aussage verpflichtet (*Zeugnispflicht*), eine Ausnahme besteht allerdings bei Vorliegen eines Zeugnisverweigerungsrechts.²⁵⁶ Ein solches existiert u.a. dann, wenn es sich beim Zeugen um einen Berufsgeheimnisträger i.S.v. Art. 171 Abs. 1 StPO handelt.²⁵⁷ Für den Klienten eines Anwalts, welcher im Rahmen seiner Offshore-Tätigkeiten eine Straftat begangen hat und sich nun als Beschuldigter in einem Strafprozess zu verteidigen hat, kann sich dies durchaus positiv auswirken. Wird nämlich der Anwalt als Zeuge vorgeladen, so kann, bzw. muss er aufgrund seines Berufsgeheimnisses unter gewissen Voraussetzungen eine Zeugenaussage verweigern, obwohl er an und für sich etwas zur Aufklärung der Straftat beitragen könnte. Das Anwaltsgeheimnis kann sich somit aus Sicht des Beschuldigten positiv auf das Strafverfahren auswirken.²⁵⁸ Für Auskunftspersonen und die Beschuldigten sieht die Strafprozessordnung – mit Ausnahme der Privatklägerschaft²⁵⁹ – grundsätzlich keine Aussagepflicht vor.²⁶⁰ Sie sind insofern ohnehin nicht zur Aussage verpflichtet, weshalb das Anwaltsgeheimnis in diesem Kontext auch keine Relevanz für das Strafverfahren hat. Daraus folgt, dass sich das Zeugnisverweigerungsrecht grundsätzlich nicht auch vorteilhaft für den Anwalt selbst, in einem gegen ihn eingeleiteten Strafverfahren, auswirken kann. Denn wird er selbst einer Straftat beschuldigt, so wird er gar nicht erst als Zeuge einvernommen und ist somit ohnehin nicht an die Zeugnis- bzw. Aussagepflicht gebunden (*nemo tenetur se ipsum accusare*).²⁶¹

Wird der Anwalt nun tatsächlich als Zeuge im Strafprozess seines Klienten vorgeladen, so hat er grundsätzlich nicht nur das Recht, sondern primär die Pflicht, die Aussage zu verweigern, sofern die

²⁵⁶ Art. 163 Abs. 2 StPO.

²⁵⁷ Mit Ausnahme der Revisoren und der Studierenden deckt sich der Geltungsbereich grundsätzlich mit jenem in Art. 321 StGB; vgl. Commentario CPP-GALLIANI/MARCELLINI, Art. 171, Rz. 2; GOLDSCHMID/MAURER/SOLLBERGER, 162; BSK StPO-VEST/HORBER, Art. 171, Rz. 6.

²⁵⁸ Negativ wirkt sich das vom Anwaltsgeheimnis hergeleitete Zeugnisverweigerungsrecht für den beschuldigten Klienten i.d.R. nicht aus. Wären nämlich Geheimnisse betroffen, welche im Hinblick auf einen Freispruch des Klienten förderlich wären, so könnte dieser den Anwalt nämlich von seiner Geheimhaltungspflicht entbinden (Art. 321 Abs. 2 StGB). Entscheidet sich der Anwalt in der Folge dafür, ein Zeugnis abzulegen (vgl. Art. 171 Abs. 4 StPO i.V.m. Art. 13 Abs. 1 BGFA), so muss er die Informationen wahrheitsgemäss offenlegen.

²⁵⁹ Art. 180 Abs. 2 StPO.

²⁶⁰ Art. 180 Abs. 1 StPO i.V.m. Art. 178 Bst. b-g StPO; Art. 158 Abs. 1 Bst. b StPO.

²⁶¹ Dazu sogleich, Kap. 9.1.2.

betreffende Information vom Berufsgeheimnis geschützt ist.²⁶² In welchen Fällen das Berufsgeheimnis für Anwältinnen und Anwälte zur Anwendung gelangt, wurde bereits eingehend diskutiert: Erfasst sind ausschliesslich Geheimnisse, welche dem Anwalt im Rahmen seiner berufsspezifischen Tätigkeit bekannt wurden. Wie inzwischen feststehen dürfte, lässt sich gerade auch bei Anwälten im Offshore-Gewerbe nicht immer eindeutig bestimmen, ob von einer berufsspezifischen oder eher von einer akzessorischen anwaltlichen Tätigkeit ausgegangen werden muss. Ist eine klare Abgrenzung indessen nicht bzw. nicht ohne Weiteres möglich, so kann sich der Anwalt nach Ansicht des Bundesgerichts zumindest nicht generell und von vornherein auf sein strafprozessuales Zeugnisverweigerungsrecht berufen. In solchen Fällen ist vorgängig abzuklären, ob tatsächlich von einer vom Anwaltsgeheimnis erfassten Tätigkeit ausgegangen werden muss, oder nicht.²⁶³ Im Vorverfahren wird diese Abklärung durch die einvernehmende Behörde erfolgen, nach Anklageerhebung hingegen durch das mit der Strafsache befasste Gericht.²⁶⁴ In Extremfällen, in welchen eine klare Unterscheidung zwischen berufsspezifischer und akzessorischer Tätigkeit nicht erfolgen kann, muss dem Anwalt aber dennoch ein Zeugnisverweigerungsrecht über den gesamten Tätigkeitsbereich zugestanden werden.²⁶⁵ Ist der als Zeuge geladene Anwalt mit dem Entscheid der einvernehmenden Behörde bzw. des Gerichtes nicht einverstanden, so kann er diesen bei der Beschwerdeinstanz überprüfen lassen. Bis zum Entscheid der Beschwerdeinstanz kann er sein behauptetes Zeugnisverweigerungsrecht vorerst ausüben (Art. 174 Abs. 2 und 3 StPO).

9.1.2 Einvernahme von Anwälten als Zeugen

Weil das Zeugnisverweigerungsrecht immer nur zur Anwendung gelangen kann, wenn tatsächlich auch ein Zeuge i.S.v. Art. 162 ff. StPO einvernommen wird, gilt es zunächst festzuhalten, in welchen Fällen der Anwalt des Beschuldigten Klienten überhaupt als Zeuge vorgeladen wird. Gemäss Art. 162 StPO trifft dies zu, sofern der Anwalt (i) in der Sache nicht selber beteiligt ist, (ii) der Aufklärung dienende Aussagen machen kann und (iii) nicht Auskunftsperson ist. Damit steht bereits fest, dass das Anwaltsgeheimnis zwar zu einem Zeugnisverweigerungsrecht führen kann, sich dies jedoch lediglich zu Gunsten des beschuldigten Klienten auswirken kann, nicht auch zu Gunsten des Anwaltes selbst. Wird er selbst nämlich verdächtigt, im gleichen Sachzusammenhang eine Straftat begangen zu haben, so wird er i.d.R. gar nicht erst als Zeuge befragt und ist folglich ohnehin nicht zur Aussage verpflichtet.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob ein Anwalt auch dann als in der *gleichen Sache* beschuldigt gelten kann, wenn er des Verstosses eines Straftatbestandes beschuldigt wird, welcher nicht identisch ist mit demjenigen, welchen die Strafbehörden seinem Klienten zur Last legen. Es gilt m.a.W. zu prüfen, ob ein Anwalt als Zeuge in einem Strafprozess gegen seinen Klienten auftreten kann, wenn er im Zuge seines Anwaltsmandates zwar nicht dasselbe, jedoch ein im Zusammenhang mit der Straftat des Klienten stehendes Delikt mutmasslich begangen hat. Als Beispiel ist die Situation zu erwähnen, bei welcher der Klient wegen Geldwäschereverdachts (Art. 305^{bis} StGB) beschuldigt wird, gleichzeitig aber Ermittlungen gegen den Anwalt wegen des Verdachts auf mangelnde Sorgfalt bei Finanzgeschäften (Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB) oder wegen der Verletzung der Meldepflicht (Art. 37 GwG) im Gange sind.

²⁶² Komm StPO-DONATSCH, Art. 171, Rz. 4; DONATSCH/SCHWARZENEGGER/WOHLERS, 154; JEANNERET/KUHN, Rz. 12035; RIKLIN, Art. 171, Rz. 2; BSK StPO-VEST/HORBER, Art. 171, Rz. 5.

²⁶³ Vgl. BGE 115 Ia 197; Komm StPO-DONATSCH, Art. 171, Rz. 13.

²⁶⁴ Art. 174 Abs. 1 StPO.

²⁶⁵ Komm StPO-DONATSCH, Art. 171, Rz. 3, 13.

Gemäss Wortlaut von Art. 162 StPO wird der Begriff des Zeugen als «eine an der Begehung einer Straftat nicht beteiligte Person» definiert. Daraus geht indessen nicht hervor, ob es sich um die identische Straftat handeln muss, welche der beschuldigten Person zur Last gelegt wird. Weder in der Botschaft noch im Zuge der parlamentarischen Beratung zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts wurden dazu konkretisierende Angaben gemacht.²⁶⁶ Jedoch setzt Art. 162 StPO ebenfalls voraus, dass die als Zeuge einzuvernehmende Person keine Auskunftsperson ist. Und als Auskunftsperson sind explizit diejenigen Personen einzuvernehmen, welche «in einem anderen Verfahren wegen einer Tat, die mit der abzuklärenden Straftat in Zusammenhang steht», beschuldigt sind.²⁶⁷ Ob und wann ein derartiger Zusammenhang besteht, hängt vom Einzelfall ab. In der Botschaft zur Strafprozessordnung ist von «konnexen Straftaten» die Rede. Dies sei etwa der Fall bei Hehlerei oder Geldwäscherei.²⁶⁸ Im erwähnten Beispiel, in welchem der Klient der Geldwäscherei und sein Anwalt der mangelnden Sorgfalt bei Finanzgeschäften bzw. der Verletzung der Meldepflicht beschuldigt werden, muss der Anwalt folglich – im Strafverfahren des Klienten – als Auskunftsperson einvernommen werden. Zumindest muss dies immer dann gelten, wenn die konkrete Geldwäschereihandlung des Klienten gerade dadurch ermöglicht wurde, dass der Anwalt seine Meldepflicht bzw. seine Sorgfaltspflichten nach dem Geldwäschereigesetz verletzt hat. In seinem eigenen Strafverfahren wird der Anwalt demgegenüber als beschuldigte Person auftreten, weshalb sich die Frage des Zeugnisverweigerungsrechts dabei nicht stellt. Für die Tatbestände nach Art. 305^{ter} Abs.1 StGB bzw. Art. 37 GwG ist die Frage des Zeugnisverweigerungsrechts gestützt auf ein Berufsgeheimnis ohnehin ohne Belang, weil die beiden Tatbestände ja gerade nur zur Anwendung gelangen, wenn sich der Anwalt ausserhalb seiner berufsspezifischen Tätigkeit bewegt und somit dem Anwaltsgeheimnis gar nicht untersteht.

Werden Anwalt und Klient beide derselben Straftat beschuldigt – im Offshore-Bereich dürfte dies lediglich bei der Geldwäscherei in Frage kommen.²⁶⁹ – so können sich gelegentlich schwierige Abgrenzungsfragen bezüglich der Beteiligungsform (Mittäter, Anstifter, Gehilfe) des Anwaltes stellen. In solchen Fällen lässt sich bereits die Frage, ob der Anwalt als Auskunftsperson, als Beschuldigter oder doch als Zeuge zu behandeln sei, nicht leicht beantworten. Bei unklarerer Belastungssituation sowie bei nicht dringendem Tatverdacht wird in der Lehre zwar zur Einvernahme als Auskunftsperson tendiert.²⁷⁰ Jedoch muss den Untersuchungs- und Gerichtsorganen für die Frage, in welcher Form eine Person einvernommen werden soll, ein gewisser Ermessensspielraum zugestanden werden.²⁷¹ Sollte dennoch die Situation eintreten, dass ein Anwalt, welcher derselben Straftat verdächtigt wird wie sein Klient, in dessen Strafverfahren als Zeuge einvernommen wird, so kann er sich nicht auf ein Zeugnisverweigerungsrecht aufgrund seines Berufsgeheimnisses stützen.²⁷² Das Interesse an der

²⁶⁶ Vgl. Botsch. StPO, 1196 ff.

²⁶⁷ Art. 178 Bst. f StPO.

²⁶⁸ Botsch. StPO, 1209, Buchstabe f.

²⁶⁹ Von den in Kap. 4-6 identifizierten relevanten Tatbeständen, scheiden Art. 305^{ter} Abs. 1 StGB und Art. 37 GwG schon aus, weil die Offshore-Klienten grundsätzlich nicht als taugliche Täter gelten können. Weiter wäre auch an Urkundendelikte und Betrug zu denken. Im Vergleich zur Geldwäscherei und den Fiskaldelikten dürften diese im Offshore-Kontext allerdings eine untergeordnete Rolle einnehmen. Zu den Fiskaldelikten siehe sogleich, Kap. 9.3.

²⁷⁰ BSK StPO-BÄHLER, Art. 162, Rz. 13; GOLDSCHMID/MAURER/SOLLBERGER, 169; JEANNERET/KUHN, Rz. 12014.

²⁷¹ BSK StPO-BÄHLER, Art. 162, Rz. 11 m.w.Verw.

²⁷² Komm StPO-DONATSCH, Art. 171, Rz. 6; JEANNERET/KUHN, Rz. 12035; BSK StPO-VEST/HORBER, Art. 171, Rz. 4b; ferner CR LLCA-MAURER/GROSS, Art. 13, Rz. 255.

Strafverfolgung überwiegt in solchen Fällen gegenüber jenem an der Wahrung des Berufsgeheimnisses, zudem soll für seine eigenen Verfehlungen niemand ein Privileg aufgrund eines Berufsgeheimnisses beanspruchen können.²⁷³

9.1.3 Absolutes Zeugnisverweigerungsrecht für Anwältinnen und Anwälte

Wird ein Geheimnis tatsächlich vom Berufsgeheimnis geschützt, so entbindet dies den Anwalt von seiner Zeugnisspflicht – vorausgesetzt natürlich, er ist in der gleichen Sache nicht selber beteiligt. Er braucht bzw. darf keine Aussagen bezüglich jener Informationen deponieren, welche vom Anwaltsgeheimnis geschützt sind. Entschliesst er sich aber dennoch auszusagen, so muss das Gesagte auch der Wahrheit entsprechen, denn an die Wahrheitspflicht ist er weiterhin gebunden.²⁷⁴ Das Zeugnisverweigerungsrecht aufgrund eines Berufsgeheimnisses gilt aber im Allgemeinen nicht absolut. Zur Aussage verpflichtet sind gemäss Art. 171 Abs. 2 StPO nämlich jene Geheimnisträger, welche einer Anzeigepflicht unterliegen (Bst. a) sowie jene, welche gemäss Art. 321 Ziff. 2 StGB von der Geheimnisherrin oder der zuständigen Stelle, von der Geheimnisspflicht entbunden worden sind (Bst. b).²⁷⁵ Relativiert wird diese Aussagepflicht sogleich in Art. 171 Abs. 3 StPO, wonach die Strafbehörden das Berufsgeheimnis dennoch zu beachten haben, wenn der Geheimnisträger glaubhaft macht, dass das Geheimhaltungsinteresse der Geheimnisherrin gegenüber dem Interesse an der Wahrheitsfindung überwiegt. Für Anwältinnen und Anwälte sind die Absätze 2 und 3 indes nicht von Bedeutung. Denn der Vorbehalt des Anwaltsgesetzes in Art. 171 Abs. 4 StPO führt, verbunden mit Art. 13 Abs. 1 BGFA dazu, dass Anwälte selbst im Falle einer Entbindung vom Anwaltsgeheimnis durch die Geheimnisherrin nicht zur Zeugenaussage verpflichtet sind.²⁷⁶ Auch stellt sich für sie die Frage nicht, ob sie aufgrund einer Anzeigepflicht zur Zeugenaussage verpflichtet sind. Denn bundesrechtlich liegt die wohl einzige «Anzeigepflicht», welche für Anwältinnen und Anwälte relevant wäre, in der Meldepflicht nach Art. 9 GwG.²⁷⁷ In dessen Abs. 2 ist jedoch gerade vorgesehen, dass die Meldepflicht im vom Anwaltsgeheimnis erfassten Bereich nicht zur Anwendung gelangt. Entsprechend fällt auch eine Zeugnisspflicht i.S.v. Art. 171 Abs. 2 Bst. a StPO für Anwältinnen und Anwälte ausser Betracht.²⁷⁸

9.2 Beschlagnahmeverbot und Editionsverweigerungsrecht

Die Beschlagnahme stellt eine strafprozessuale Zwangsmassnahme dar und wird in den Art. 263 ff. StPO geregelt. Wie auch bei der Zeugnispflicht, kann das Anwaltsgeheimnis im Zusammenhang mit der Beschlagnahme einen wesentlichen Einfluss auf das Strafverfahren ausüben. Wie und unter welchen Voraussetzungen sich dies für Anwälte und deren Klienten im Offshore-Bereich auswirken kann, wird sogleich dargelegt.

²⁷³ BGE 101 Ia 10 E. 5a; 102 IV 210 E. 4a; 106 IV 413 E. 7c; 125 I 46 E. 6.

²⁷⁴ RUCKSTUHL/DITTMANN/ARNOLD, Rz. 456.

²⁷⁵ Als zuständige Stelle gilt die Aufsichtsbehörde über den entsprechenden Berufsstand, vgl. GOLDSCHMID/MAURER/SOLLBERGER, 163. Im Falle von Anwältinnen und Anwälten sind dies die kantonalen Aufsichtsbehörden i.S.v. Art. 14 BGFA, vgl. BSK StPO-VEST/HORBER, Art. 171, Rz. 11.

²⁷⁶ Komm StPO-DONATSCH, Art. 171, Rz. 51 ff.; DONATSCH/SCHWARZENEGGER/WOHLERS, 154; GOLDSCHMID/MAURER/SOLLBERGER, 163; JEANNERET/KUHN, Rz. 12039; PIETH, 177; RICKLIN, Art. 171, Rz. 6; RUCKSTUHL/DITTMANN/ARNOLD, Rz. 471; vgl. aber Botsch. StPO, 1203 f.

²⁷⁷ Vgl. EHRENZELLER/MÜLLER, 282. Als Anzeigepflichten im Sinne des Gesetzes gelten überdies auch kantonalrechtliche Anzeigepflichten; Komm StPO-DONATSCH, Art. 171, Rz. 35; RIKLIN, Art. 171, Rz. 4.

²⁷⁸ Ebenso JEANNERET/KUHN, Rz. 12038.

9.2.1 Wesen und Systematik der Beschlagnahme

Generell dient die Beschlagnahme der vorläufigen Sicherstellung von Gegenständen und Vermögenswerten, die eventuell im Verlauf des Strafprozesses Verwendung finden.²⁷⁹ Es gilt aber verschiedene Arten der Beschlagnahme zu unterscheiden, welche jeweils unterschiedliche prozessuale Ziele anstreben.²⁸⁰ Beschlagnahmt werden können gemäss Art. 263 Abs. 1 StPO Gegenstände und Vermögenswerte einer beschuldigten Person oder einer Drittperson, wenn die Gegenstände und Vermögenswerte voraussichtlich:

- als Beweismittel gebraucht werden (Bst. a; *Beweismittelbeschlagnahme*)
- zur Sicherstellung von Verfahrenskosten, Geldstrafen, Bussen und Entschädigungen gebraucht werden (Bst. b; *Deckungsbeschlagnahme*)
- den Geschädigten zurückzugeben sind (Bst. c; *Restitutionsbeschlagnahme*)
- oder einzuziehen sind (Bst. d; *Einziehungsbeschlagnahme*)

Mit einer Beschlagnahme wird stets auch in die Grundrechte des Eigentümers bzw. des Inhabers der zu beschlagnahmenden Gegenstände oder Vermögenswerte eingegriffen.²⁸¹ Im Sinne des Verhältnismässigkeitsprinzips (Art. 5 Abs. 2 BV bzw. Art. 36 Abs. 3 BV) ist für die Durchführung einer Beschlagnahme im Sinne der Strafprozessordnung ein zweistufiges prozessuales Vorgehen vorgesehen.²⁸² Grundsätzlich unterstehen die Inhaber der zu beschlagnahmenden Gegenstände und Vermögenswerte einer Herausgabepflicht (auch *Editionspflicht*, Art. 256 Abs. 1 StPO). Erst wenn die Herausgabe dieser Gegenstände und Vermögenswerte verweigert wurde, dürfen sie zwangsweise, d.h. mittels anderer Zwangsmassnahmen beschlagnahmt werden (Art. 265 Abs. 4 StPO).²⁸³

Das Anwaltsgeheimnis kann sich im Rahmen einer Beschlagnahme nun in zweifacher Hinsicht auswirken. Einerseits kann es dazu führen, dass bestimmte Gegenstände und Unterlagen gar nicht erst beschlagnahmt werden dürfen (*Beschlagnahmeverbot*). Andererseits kann es für den dem Anwaltsgeheimnis unterstehenden Anwalt aber auch dazu führen, dass er von der Herausgabepflicht ausgenommen bleibt (*Editionsverweigerungsrecht*).

9.2.2 Beschlagnahmeverbot

Ein Beschlagnahmeverbot besteht gemäss Art. 264 Abs. 1 Bst. c StPO auf Gegenstände und Unterlagen aus dem Verkehr des Beschuldigten mit Personen, welche nach Art. 170 ff. StPO das Zeugnis verweigern können und im gleichen Sachzusammenhang nicht selber beschuldigt sind. Das Verbot gilt gemäss Wortlaut unabhängig davon, wo sich die Gegenstände und Unterlagen befinden und zu welchem Zeitpunkt sie geschaffen worden sind. Ohne dieses Beschlagnahmeverbot würde der Sinn und Zweck des Zeugnisverweigerungsrechts und letztlich auch des Anwaltsgeheimnisses geradezu unterlaufen: Was der dem Berufsgeheimnis unterstehende Anwalt nicht im Rahmen seiner Befragung als Zeuge offenlegt, könnten die Strafverfolgungsbehörden über den Umweg der Beschlagnahme

²⁷⁹ Komm StPO-HEIMGARTNER, Art. 263, Rz. 1.

²⁸⁰ Vgl. dazu BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 263, Rz. 9 ff.; Komm StPO-HEIMGARTNER, Art. 263, Rz. 7 ff.; JEANNERET/KUHN, Rz. 14067 ff.

²⁸¹ Art. 196 StPO. Tangiert wird unter Umständen beispielsweise der Schutz der Privatsphäre (Art. 13 BV) oder die Eigentumsgarantie (Art. 26 Abs. 1 BV).

²⁸² DONATSCH/SCHWARZENEGGER/WOHLERS, 222; RUCKSTUHL/DITTMANN/ARNOLD, Rz. 807.

²⁸³ Die Herausgabe an sich stellt bereits eine Zwangsmassnahme dar. Dazu RIKLIN, Art. 265, Rz. 2.

dennoch in Erfahrung bringen. Insofern kann das Beschlagnahmeverbot i.S.v. Art. 264 Abs. 1 Bst. c StPO als Ergänzung des Zeugnisverweigerungsrechts hinsichtlich sachlicher Informationsträger betrachtet werden.²⁸⁴ Übertragen auf den Offshore-Bereich kann das Beschlagnahmeverbot somit immer nur zur Anwendung gelangen, wenn der Klient des Anwalts als beschuldigte Person i.S.v. Art. 111 Abs. 1 StPO behandelt wird und der Anwalt im gleichen Sachzusammenhang nicht selber beschuldigt wird. Als in der Sache selber beschuldigt gilt der Anwalt unabhängig davon, ob er sich als mutmasslicher Täter, Mittäter oder als Teilnehmer im gleichen Sachzusammenhang beteiligt hat.²⁸⁵ Es ist stark davon auszugehen, dass sich die Anforderungen an den erwähnten Sachzusammenhang inhaltlich mit jenen aus Art. 178 Bst. f. StPO decken.^{286, 287} Von praktischer Relevanz ist die Frage im Zusammenhang mit der Beschlagnahme aber ohnehin nicht. Wenn nämlich sowohl der Anwalt als auch sein Klient wegen des Verdachts auf Geldwäscherei beschuldigt werden, liegt zweifelsfrei ein gleicher Sachzusammenhang vor. Das Beschlagnahmeverbot gilt in solchen Konstellationen daher nicht. Dies führt letztendlich dazu, dass die beschlagnahmten Gegenstände und Unterlagen sowohl als Beweismittel gegen den Klienten wie auch gegen den Anwalt verwertet werden dürfen.²⁸⁸

In Situationen, in welchen der Klient wegen Geldwäscherei, sein Anwalt aber wegen Verletzung einer Bestimmung aus dem Finanzaufsichtsrecht beschuldigt wird, wäre zwar von einem gleichen Sachzusammenhang auszugehen. Jedoch würde sich hierbei die Frage des Beschlagnahmeverbots überhaupt nicht stellen. Denn wie bereits erörtert, gelangen die finanzaufsichtsrechtlichen Bestimmungen für den Anwalt bloss zur Anwendung, wenn dieser eine nicht berufsspezifische Tätigkeit ausübt und somit ausserhalb des Anwaltsgeheimnisses operiert. Ohne Anwaltsgeheimnis besteht indessen auch kein Zeugnisverweigerungsrecht nach Art. 171 StPO und somit entfällt auch das Beschlagnahmeverbot i.S.v. Art. 264 Abs. 1 Bst. c StPO.

Hinterfragen lässt sich, ob besondere Regelungen gelten sollen, wenn der im gleichen Sachzusammenhang beschuldigte Anwalt, gleichzeitig auch die Rolle des Verteidigers für seinen Offshore-Klienten einnimmt. Denn für Unterlagen aus dem Verkehr des Beschuldigten mit seiner Verteidigung gilt ebenfalls ein Beschlagnahmeverbot (Art. 264 Abs. 1 Bst. a StPO). Weil die Beschlagnahmeverbote unabhängig vom Zeitpunkt, in welchem sie geschaffen wurden, gültig sind, würden auch diejenigen Unterlagen unter das Beschlagnahmeverbot fallen, welche im Rahmen des Offshore-Mandatsverhältnisses zu Stande gekommen sind – mitunter also Unterlagen bezüglich der Gründung, Verwaltung oder Vermittlung von Offshore-Konstrukten durch den Anwalt für seinen Klienten.²⁸⁹ Das Bundesgericht hat – ohne sich explizit mit diesem Thema auseinanderzusetzen – festgehalten, dass das Beschlagnahmeverbot für Unterlagen aus dem Verkehr des Beschuldigten mit seiner Verteidigung absolut gelte.²⁹⁰ BOMMER/GOLDSCHMID führen dazu zutreffend aus, dass in einer

²⁸⁴ Komm StPO-HEIMGARTNER, Art. 264, Rz. 7; JEANNERET/KUHN, Rz. 14074.

²⁸⁵ BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 264, Rz. 23; Komm StPO-HEIMGARTNER, Art. 264, Rz. 10.

²⁸⁶ Zu Art. 178 Bst. f. StPO siehe vorne, Kap. 9.1.2.

²⁸⁷ In der Botschaft finden sich dazu keine Ausführungen, vgl. Botsch. StPO, 1245 f. In BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 264, Rz. 35 werden jedoch dieselben Kriterien angeführt, wie sie in Botsch. StPO im Zusammenhang mit Art. 178 Bst. f. StPO herangezogen wurden. Es wird zudem darauf hingewiesen, dass der notwendige Sachzusammenhang eng zu verstehen sei, DIES., a.a.O.; BURCKHARDT/RYSER, 162.

²⁸⁸ BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 264, Rz. 34.

²⁸⁹ BURCKHARDT/RYSER, 163 f.

²⁹⁰ BGer 1B _27/2012 vom 27. Juni 2012 E. 6.1 f. sowie BGer 1B_397/2012 vom 10. Oktober 2012 E. 6.1 f.; vgl. ferner BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 264, Rz. 21; BURCKHARDT/RYSER, Fn. 20.

derartigen Konstellation der Grundsatz dieser Absolutheit durchbrochen werde.²⁹¹ Im erwähnten Fall könne gerade kein Beschlagnahmeverbot gelten. Einerseits käme das zwar nicht ausdrücklich in Art. 264 StPO zum Ausdruck, jedoch wäre dies im ersten Vorentwurf zur Strafprozessordnung bereits so vorgesehen gewesen.²⁹² Die Bestimmung im Vorentwurf wurde zwar nur modifiziert in die verabschiedete Strafprozessordnung überführt, angesichts mangelnder Hinweise in den Materialien müsse dieses Prinzip aber auch für den verabschiedeten Art. 264 Abs. 1 Bst. a StPO gelten. Zudem ist u.a. auch das Zeugnisverweigerungsrecht nicht in absoluter Weise anwendbar. Im gleichgelagerten Fall nämlich, in welchem der Anwalt selbst in der Sache beschuldigt wird, kann ihm kein Zeugnisverweigerungsrecht zugestanden werden.²⁹³ Der Argumentation von BOMMER/GOLDSCHMID ist zuzustimmen. Letztlich wird dem beschuldigten Klienten damit auch ein Anreiz gesetzt, seine Verteidigung anhand objektiver Kriterien auszusuchen, und nicht bloss – geleitet von der Hoffnung auf ein Beschlagnahmeverbot – seinen (ehemaligen) Offshore-Anwalt mit der Verteidigung zu beauftragen. Ob auch das Bundesgericht dieser Auffassung folgt, bleibt jedoch abzuwarten.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass im Rahmen der Beschlagnahmeverbote i.S.v. Art. 264 Abs. 1 StPO von unterschiedlichen Beschlagnahmeobjekten die Rede ist. Gemäss Bst. a werden lediglich *Unterlagen*, gemäss Bst. c werden aber sowohl *Gegenstände* wie auch Unterlagen unter das Beschlagnahmeverbot gestellt. Entgegen dem Wortlaut umfasst das Verbot jedoch in beiden Fällen sowohl Unterlagen als auch Gegenstände. Die unterschiedlichen Terminologien dürften sich auf ein gesetzgeberisches Versehen zurückführen lassen.²⁹⁴

Zum Verfahren hinsichtlich der Unterlagen und Gegenständen, von welchen der Anwalt oder sein Klient behaupten, sie unterstünden einem Beschlagnahmeverbot, gelangen gemäss Art. 265 Abs. 3 StPO die Regeln über die Siegelung (Art. 248 StPO) zur Anwendung. Die Behauptung, es läge ein Beschlagnahmeverbot vor, muss nach Art. 265 Abs. 3 StPO von einer *berechtigten* Person vorgenommen werden. Nach Art. 248 Abs. 1 StPO sind demgegenüber nur die Inhaberinnen und Inhaber der zu beschlagnahmenden Objekte zur Behauptung bzw. zum Siegelungsgesuch berechtigt. Das Bundesgericht hat das Verhältnis dieser unterschiedlichen Termini klargestellt und kam dabei zum Schluss, dass nicht nur die Inhaber, sondern auch weitere Personen, namentlich auch Zeugnisverweigerungsberechtigte, eine Siegelung verlangen können.²⁹⁵ Im Offshore-Kontext kann also neben dem Offshore-Endkunden auch der in seinem Strafverfahren als Zeuge oder Auskunftsperson einvernommene Anwalt die Siegelung beantragen. Im Anschluss daran werden die zu beschlagnahmenden Unterlagen und Gegenstände zunächst versiegelt und dürfen von den Strafbehörden weder eingesehen noch verwendet werden. Nur wenn die Strafbehörde innerhalb der 20-tägigen Frist ein Entsigelungsgesuch stellt (Abs. 2) und das zuständige Gericht (Abs. 3) einer Entsigelung zustimmt, können die versiegelten Gegenstände eingesehen und verwertet werden.

²⁹¹ BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 264, Rz. 22.

²⁹² Art. 274 Abs. 1 VE-StPO-01. Eine Beschlagnahme wäre hierbei allerdings nur möglich, wenn sich die Unterlagen bei der Verteidigung und nicht beim Beschuldigten befinden. Im neuen Art. 264 StPO wird demgegenüber nicht mehr danach unterschieden, wo sich die Unterlagen befinden.

²⁹³ Vorne, Kap. 9.1.2.

²⁹⁴ BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 264, Rz. 28; BURCKHARDT/RYSER, Fn. 8.

²⁹⁵ BGE 140 IV 28 E. 4.3.4; gl.M. BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 264, Rz. 58; BURCKHARDT/RYSER, 165; JEANNERET/KUHN, Rz. 14026a; Komm StPO-KELLER, Art. 248, Rz. 5 ff.

9.2.3 Editionsverweigerungsrecht

Wie bereits angedeutet, kann das Anwaltsgeheimnis auch dazu führen, dass ein Anwalt nicht unter die Editionsspflicht i.S.v. Art. 265 Abs. 1 StPO fällt. Im Unterschied zum Beschlagnahmeverbot, welches bei Anwälten ausschliesslich Unterlagen und Gegenstände betrifft, unterliegen der Editionsspflicht alle Gegenstände und Vermögenswerte, welche beschlagnahmt werden sollen. Ein Editionsverweigerungsrecht steht einem Anwalt immer dann zu, wenn er zu einem Aussage- oder einem Zeugnisverweigerungsrecht berechtigt ist.²⁹⁶ Daraus ergibt sich, dass sich ein Anwalt, welcher im Strafverfahren seines Offshore-Klienten als Auskunftsperson einvernommen wird, stets auf ein Editionsverweigerungsrecht berufen kann. In diesem Fall steht ihm nämlich das Aussageverweigerungsrecht nach Art. 180 Abs. 1 StPO zu. Wird er allerdings als Zeuge einvernommen, so steht ihm ein Editionsverweigerungsrecht bloss zu, sofern das Mandat dem Anwaltsgeheimnis untersteht und er sich somit auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen kann. Lediglich in dieser Rolle führt das Anwaltsgeheimnis folglich zu einer Sonderbehandlung. Ein Editionsverweigerungsrecht steht immer auch der beschuldigten Person zu (*nemo tenetur*-Grundsatz). Die Beschuldigten werden in Art. 265 Abs. 2 Bst. a StPO ausdrücklich von der Editionsspflicht befreit.

In der Praxis hat das Editionsverweigerungsrecht bloss eine geringe Bedeutung. Kann sich der Anwalt nämlich auf ein Zeugnisverweigerungsrecht nach Art. 171 StPO berufen, so stehen die zu beschlagnahmenden Gegenstände und Unterlagen ohnehin unter dem Beschlagnahmeverbot.²⁹⁷ Zudem wird eine Beschlagnahme unabhängig von der Bereitschaft bzw. Kooperationswilligkeit einer Person, bzw. eines Anwalts durchgeführt. Das Editionsverweigerungsrecht befreit nämlich lediglich von der Pflicht, die zu beschlagnahmenden Gegenstände und Vermögenswerte *aktiv* herauszugeben. Dennoch kann – sofern kein Beschlagnahmeverbot vorliegt – eine Beschlagnahme mittels anderer Zwangsmassnahmen durchgeführt werden, welche vom Editionsverweigerungsberechtigten geduldet werden müssen.²⁹⁸ Das Editionsverweigerungsrecht führt für den Berechtigten lediglich dazu, dass er die aktive Herausgabe von Gegenständen und Vermögenswerten verweigern darf, ohne sich der Gefahr auszusetzen, eine Ordnungsbusse bzw. eine Busse nach Art. 292 StGB bezahlen zu müssen.²⁹⁹

Anders als beim Beschlagnahmeverbot, liefert Art. 265 StPO keinen Hinweis darauf, wie das Editionsverweigerungsrecht prozessual geltend gemacht werden kann. Es stellt sich daher die Frage, wie der beschuldigte Klient, bzw. dessen Anwalt, als Inhaber von zu beschlagnahmenden Vermögenswerten und Gegenständen auf ein allfälliges Editionsverweigerungsrecht aufmerksam zu machen hat, bzw. wie das Vorliegen eines solchen überhaupt von den Strafbehörden überprüft wird. Grundsätzlich sind die Strafbehörden – entgegen dem Wortlaut von Art. 265 Abs. 3 StPO – nicht bloss berechtigt, sondern verpflichtet, eine Beschlagnahme primär durch Aufforderung zur Herausgabe des Inhabers von zu beschlagnahmenden Gegenständen und Vermögenswerten zu vollziehen.³⁰⁰ Die Aufforderung erfolgt durch die sog. *Editionsverfügung*.³⁰¹ Gemäss Art. 265 Abs. 3 StPO sind allerdings nur Editionspflichtige zur Herausgabe aufzufordern, nicht auch Editionsverweigerungsrechte.

²⁹⁶ Art. 265 Abs. 2 Bst. b StPO.

²⁹⁷ Art. 264 Abs. 1 Bst. c StPO.

²⁹⁸ Vgl. BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 265, Rz. 8; PIETH, 138; RUCKSTUHL/DITTMANN/ARNOLD, Rz. 809.

²⁹⁹ Vgl. Art. 265 Abs. 3 StPO.

³⁰⁰ Eine Verpflichtung kann jedoch nur bestehen, sofern eine Editionsaufforderung nicht den Zweck der Massnahme, bzw. die Beschlagnahme vereiteln würde. BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 265, Rz. 16.

³⁰¹ Auch «Herausgabeverfügung», «Editions»- oder «Herausgabebefehl».

Jedoch wissen die Strafbehörden in aller Regel gerade nicht, ob eine Inhaberin von zu beschlagnahmenden Gegenständen und Vermögenswerten zur Editionsverweigerung berechtigt ist, und ob sie damit zur Edition aufgefordert werden darf bzw. muss.³⁰² Eine vorgängige Abklärung über das Vorliegen eines Editionsverweigerungsrechts durch die Strafbehörde wäre die Konsequenz. Dieser impraktikablen Konsequenz kann damit begegnet werden, dass, unabhängig vom Adressaten, eine Editionsverfügung ausgestellt wird. Bestehen jedoch Anhaltspunkte, dass der Adressat über ein mögliches Editionsverweigerungsrecht verfügen könnte, so muss in der Editionsverfügung auf ein allfälliges Editionsverweigerungsrecht hingewiesen werden.³⁰³ Zudem ist innerhalb der Editionsverfügung von einer Sanktionsandrohung i.S.v. Art. 265 Abs. 3 StPO abzusehen, wenn Sicherheit darüber besteht, dass der Adressat zur Editionsverweigerung berechtigt ist.³⁰⁴ Diese Herangehensweise dürfte sich jedoch nur beim Beschuldigten selbst aufdrängen.

Ist der Adressat einer Editionsverfügung der Ansicht, er unterstehe nicht der Editionsspflicht, so kann er nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts keine Beschwerde i.S.v. Art. 393 ff. StPO gegen die Editionsverfügung einleiten. In diesen Fällen wird er die Herausgabe schlicht verweigern müssen – ungeachtet der Sanktionsandrohungen nach Art. 265 Abs. 3 StPO – und ein Siegelungsverfahren nach Art. 248 StPO verlangen müssen.³⁰⁵ Wird ihm im Anschluss an diese Verweigerung eine Sanktion auferlegt, so kann er diese – bei auf Art. 292 StGB gestützten Sanktionen – mittels Beschwerde anfechten und dabei vorbringen, ihm habe ein Editionsverweigerungsrecht zugestanden. Im Falle von Ordnungsbussen kann das Editionsverweigerungsrecht hingegen im Ordnungsbussenverfahren geltend gemacht werden (Art. 64 Abs. 2 StPO).³⁰⁶

Hervorzuheben ist schliesslich noch, dass das Editionsverweigerungsrecht für einen in einer Sache selbst beschuldigten Anwalt explizit zur Anwendung gelangt. Er darf nicht verpflichtet sein, aktiv an der Beschlagnahme von Gegenständen und Vermögenswerten mitwirken zu müssen. Dadurch wäre er nämlich u.U. verpflichtet, die Strafbehörden bei der Beschaffung von Beweismitteln zu unterstützen, welche diese gegen ihn verwenden könnten. Dies ganz im Unterschied zum Beschlagnahmeverbot. Dieses greift nur, wenn der Anwalt in einer Sache nicht selber beschuldigt wird.

³⁰² Im Sinne des Verhältnismässigkeitsprinzips ist auch eine Aufforderungspflicht zur Herausgabe bei Editionsverweigerungsberechtigten zu befürworten. Zumindest sofern dadurch der Zweck der Beschlagnahme nicht vereitelt wird (vgl. Art. 265 Abs. 3 StPO). Auch den nicht unter die Herausgabepflicht fallenden Personen soll vorgängig die Möglichkeit zur freiwilligen Herausgabe gewährt werden. Vgl. dazu BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 265, Rz. 16.

³⁰³ Soweit sich das Editionsverweigerungsrecht in einem Beschlagnahmeverbot fortsetzt, führt ein unterbliebener Hinweis auf das Editionsverweigerungsrecht zu einem Beweisverwertungsverbot, ausser die mit der Beschlagnahme erlangten Beweise sind zur Aufklärung einer schweren Straftat unerlässlich. Siehe dazu BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 265, Rz. 24; ferner Komm StPO-HEIMGARTNER, Art. 265, Rz. 10.

³⁰⁴ Insbesondere bei Anwälten ist zudem Zurückhaltung bei der Auferlegung von Informationsverboten (Art. 73 Abs. 2 StPO) geboten. Wird ihm – gegebenenfalls gar unter Strafandrohung – verboten, seinen Klienten über eine (geplante) Beschlagnahme zu informieren, so befindet sich der Anwalt in einem heiklen Interessenkonflikt, was u.U. einen Vertrauensverlust seines Klienten zur Folge haben kann. Vgl. dazu FORSTER, 532 ff.

³⁰⁵ BGer 1B_136/2012 vom 25. September 2012 E. 3.2 m.w.Verw.

³⁰⁶ BSK StPO-BOMMER/GOLDSCHMID, Art. 265, Rz. 29b f.

9.3 Auswirkungen des Anwaltsgeheimnisses auf Strafverfolgung bei Fiskaldelikten

Abschliessend ist noch darauf einzugehen, inwiefern sich das Anwaltsgeheimnis auf die Strafverfolgung im Bereich der Fiskaldelikte auswirkt. Wie bereits zum Ausdruck kam, fallen sowohl Anwälte als auch ihre Offshore-Klienten typischerweise als Täter, Mittäter oder Teilnehmer von Fiskaldelikten in Betracht. Die Ausführungen zum Zeugnis- und Editionsverweigerungsrecht bzw. zum Beschlagnahmeverbot lassen sich aber nicht auch ohne Weiteres auch auf die Fiskaldelikte übertragen. Denn die vorangehenden Ausführungen gelten nur im Anwendungsbereich der Strafprozessordnung. Daher gilt es nun zu prüfen, ob und inwiefern diese auch bei der Strafverfolgung von Steuerdelikten zur Anwendung gelangt, bzw. ob sich das Anwaltsgeheimnis anderweitig auf die Strafverfolgung von Fiskaldelikten auswirken kann.

Das Verfahren wegen Steuerbetrugs betreffend die direkten Bundessteuern (Art. 186 Abs. 1 DBG) wird von den dazu zuständigen kantonalen Behörden geführt und richtet sich nach den Vorschriften der Strafprozessordnung (Art. 188 Abs. 1 und 2 DBG). Bei den zuständigen Behörden handelt es sich um die ordentliche Strafverfolgungsbehörde desjenigen Kantons, dessen Verwaltung die Veranlagung für die direkte Bundessteuer getroffen hat oder hätte treffen müssen.³⁰⁷ Damit sind die obigen Ausführungen zum Zeugnisverweigerungsrecht, dem Beschlagnahmeverbot sowie dem Editionsverweigerungsrecht auch in diesem Verfahren anwendbar.

Das Verfahren wegen Steuerhinterziehung im Bereich direkter Bundessteuern (Art. 175 ff. DBG) unterscheidet sich wesentlich gegenüber jenem, welches bei Steuerbetrug i.S.v. Art. 186 DBG zur Anwendung gelangt. Es handelt sich hierbei nämlich um ein Steuerübertretungsverfahren für welches i.d.R. eine kantonale Amtsstelle zuständig ist.³⁰⁸ Dabei gelangen die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren des Steuerverfahrensrechts sinngemäss zur Anwendung (Art. 182 Abs. 3 DBG). Ob sich eine sinngemässe Anwendung dieser Vorschriften anbietet, ist durch Auslegung zu ermitteln und hängt massgeblich davon ab, ob sich die steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften mit dem kriminalrechtlichen Charakter der Steuerstrafen vereinbaren lassen.³⁰⁹ Auch wenn sich Strafverfahren und Steuerübertretungsverfahren hinsichtlich anwendbarer Verfahrensgrundsätze ähneln³¹⁰, so bestehen doch wesentliche Unterschiede bezüglich der anwendbaren Untersuchungsmittel. Im Veranlagungsverfahren, somit sinngemäss auch im Steuerübertretungsverfahren, beschränken sich die zulässigen Untersuchungsmittel grundsätzlich auf den Beizug von Sachverständigen, die Durchführung von Augenscheinen und die Einsichtnahme in Geschäftsbücher, Belege und Urkunden. Zudem können Auskünfte und Bescheinigungen vom Beschuldigten bzw. Bescheinigungen von Dritten im Steuerübertretungsverfahren verwendet werden.³¹¹ Zwangsmassnahmen oder eine Zeugnispflicht sind im Gegensatz zum Strafverfahren

³⁰⁷ KO DBG-DONATSCH/ABO YOUSSEF, Art. 188, Rz. 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 188, Rz. 6.

³⁰⁸ Vgl. bereits den Wortlaut in Art. 182 Abs. 1 DBG; ferner RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 182, Rz. 7; KO DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182, Rz. 1.

³⁰⁹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 182, Rz. 2; KO DBG-SIEBER/MALLA, Vor Art. 182-183, Rz. 2.

³¹⁰ In beiden Fällen gelangen beispielsweise die Offizial- und Untersuchungsmaxime zur Anwendung. Entsprechend kann auch im Steuerübertretungsverfahren keine Mitwirkungspflicht des der Steuerhinterziehung Verdächtigten bestehen. Vgl. dazu LOCHER, Art. 182, Rz. 13 f.; REICH, §26, Rz. 23 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 182, Rz. 46 ff., 88 ff., 117 ff.; KO DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182, Rz. 43 ff.

³¹¹ Vgl. Art. 123 Abs. 2 sowie Art. 126 f. DBG.

grundsätzlich keine vorgesehen.³¹² Insofern stellt sich hierbei auch nicht die Frage nach einem Zeugnisverweigerungsrecht oder einem Beschlagnahmeverbot.

Jedoch wird in Art. 127 Abs. 1 DBG eine Bescheinigungspflicht Dritter gegenüber dem Steuerpflichtigen statuiert, namentlich für Arbeitgeber (Bst. a), Gläubiger und Schuldner (Bst. b), Versicherer (Bst. c), Treuhänder, Vermögensverwalter, Pfandgläubiger, Beauftragte etc. (Bst. d) sowie für Personen, die mit dem Steuerpflichtigen Geschäfte tätigen oder getätigt haben (Bst. e). Der Steuerpflichtige muss diese Bescheinigungen, nach Erhalt von der bescheinigungspflichtigen Person, an die Veranlagungsbehörde übermitteln. Weigert er sich, so hat die Veranlagungsbehörde das Recht, nach erfolgloser Mahnung und unter Vorbehalt des gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses, die Bescheinigung direkt beim Dritten einzufordern (Art. 127 Abs. 2 DBG). Diese Bescheinigungspflicht lässt sich gewissermassen als steuer(straf)prozessuales Pendant zur strafprozessualen Editionsspflicht nach Art. 265 Abs. 1 StPO betrachten. Im Rahmen eines Steuerhinterziehungsverfahrens kann die Bescheinigung allerdings nicht unter Zuhilfenahme von Zwangsmassnahmen eingang in die Untersuchung finden. Es stellt sich nun die Frage, inwiefern Anwälte im Offshore-Bereich über Informationen verfügen, welche der Bescheinigungspflicht i.S.v. Art. 127 DBG unterstehen. Zum einen ist hierzu die Forderung des Anwalts gegenüber seinem Endkunden für das Anwaltsmandat bzw. die Vergütung des Anwalts zu nennen.³¹³ Überraschenderweise untersteht die Bescheinigung über die Höhe der Forderung regelmässig dem Anwaltsgeheimnis, denn die Tatsache, bzw. der Umstand, dass überhaupt eine vertragliche Beziehung zwischen Anwalt und Steuerpflichtigem besteht, wird bereits vom Anwaltsgeheimnis geschützt.³¹⁴ Daneben sind auch die Informationen über Vermögenswerte sowie deren Erträge anzuführen, welche der Anwalt für seinen Klienten in Besitz oder in Verwaltung hat oder hatte.³¹⁵ Auch sie unterstehen explizit der Bescheinigungspflicht und müssen, sofern nicht vom Anwaltsgeheimnis geschützt, vom Anwalt gegenüber der für die Untersuchung der Steuerhinterziehung zuständigen Behörde herausgegeben werden. Unter diese Vermögenswerte muss insbesondere das Gründungskapital fallen, welches im Zuge einer Gesellschaftsgründung vorübergehend an den Anwalt zur Weiterleitung auf das Gesellschaftskonto transferiert wurde. Ferner ist davon auszugehen, dass auch das Gesellschaftskapital von Sitzgesellschaften unter diese Bescheinigungspflicht fällt. Denn typischerweise handelt es sich bei diesem Gesellschaftskapital um das private Vermögen des Steuerpflichtigen. Sofern der Anwalt folglich eine Verwaltungstätigkeit in einer solchen Sitzgesellschaft innehat, untersteht er der Bescheinigungspflicht i.S.v. Art. 127 Abs. 1 Bst. d DBG. Das Anwaltsgeheimnis findet in solchen Fällen zudem grundsätzlich keine Anwendung und steht der Bescheinigungspflicht folglich nicht entgegen.³¹⁶

Es gilt schliesslich darauf hinzuweisen, dass – im Bereich der direkten Bundessteuern – bei begründetem Verdacht auf eine schwere Steuerwiderhandlungen eine besondere Untersuchung durch die ESTV durchgeführt werden kann (Art. 190 Abs. 1 DBG).³¹⁷ In solchen Fällen richtet sich das

³¹² RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 182, Rz. 98; KO DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182, Rz. 25.

³¹³ Vgl. Art. 127 Abs. 1 Bst. b DBG.

³¹⁴ Komm StPO-DONATSCH, Art. 171, Rz. 1; JEANNERET/KUHN, Rz. 12036.

³¹⁵ Vgl. Art. 127 Abs. 1 Bst. d DBG.

³¹⁶ Zu den Sitzgesellschaften siehe vorne, Kap. 8.2.1.

³¹⁷ Als *schwere* Steuerwiderhandlungen gelten insb. die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge und die Steuervergehen; Art. 191 Abs. 2 VStrR. Zu den einzelnen Voraussetzungen siehe KO DBG-DONATSCH/ABO YOUSSEF, Art. 190, Rz. 8 ff.; LOCHER, Art. 190, Rz. 11 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 190, Rz. 1 ff.

Verfahren nach den Artikeln 19-50 VStrR.³¹⁸ In diesen Bestimmungen ist sowohl eine Zeugnispflicht (Art. 41 VStrR) als auch die Zwangsmassnahme der Beschlagnahme (Art. 46 f. VStrR) vorgesehen. Betreffend die Zeugnispflicht wird in Art. 41 Abs. 2 VStrR u.a. auf eine sinngemässe Anwendbarkeit des Zeugnisverweigerungsrechts im Sinne der Art. 168 ff. StPO verwiesen. Einem Beschlagnahmeverbot unterstehen zudem gemäss Art. 46 Abs. 3 VStrR – in Abweichung von Art. 264 Abs. 1 StPO – «Gegenstände und Unterlagen aus dem Verkehr einer Person mit ihrem Anwalt [...], sofern dieser nach dem Anwaltsgesetz [...] zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt ist und im gleichen Sachzusammenhang nicht selber beschuldigt ist». Wie dargelegt wurde, kann sich das Beschlagnahmeverbot i.S.v. Art. 264 Abs. 1 StPO nicht auf Unterlagen und Gegenstände aus dem Verkehr des beschuldigten Klienten mit seinem Offshore-Anwalt und gleichzeitigem Verteidiger beziehen, sofern letzterer im gleichen Sachzusammenhang selber beschuldigt ist. Gleiches muss auch für das Beschlagnahmeverbot nach dem Verwaltungsstrafrecht gelten. Denn einerseits wird darin nicht ausdrücklich erwähnt, dass das Beschlagnahmeverbot ungeachtet des Zeitpunktes, in welchem die Gegenstände und Unterlagen geschaffen wurden gültig ist. Selbst wenn dies aber auch in Art. 46 VStrR zum Ausdruck käme, würde sich daran im konkreten Fall nichts ändern. Bei der Verabschiedung von Art. 46 Abs. 3 VStrR beabsichtigte der Gesetzgeber nämlich, den Umfang des anwaltlichen Berufsgeheimnisses, bzw. den Schutz anwaltlicher Dokumente, *sachlich gleich* wie in der Zivil- und Strafprozessordnung zu regeln.³¹⁹ Unterlägen die erwähnten Gegenstände und Unterlagen nach Verwaltungsstrafrecht dem Beschlagnahmeverbot, nicht aber nach der Strafprozessordnung, so würde dies den vom Gesetzgeber angestrebten Zwecken – Schaffung von Klarheit und Rechtssicherheit – zuwiderlaufen. Eine Unterscheidung hinsichtlich des Umfangs vom Anwaltsgeheimnis nach VStrR und StPO liesse sich denn auch nicht mit sachlichen Gründen rechtfertigen.

Hinsichtlich der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden kann teilweise auf die Ausführungen zu den direkten Bundesteuern verwiesen werden. Zumindest gilt dies für die Steuerhinterziehung, denn auch dort handelt es sich um ein Steuerübertretungsverfahren vor einer kantonalen Behörde.³²⁰ Entsprechend gelangen auch hierbei die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Rekursverfahren sinngemäss zur Anwendung,³²¹ welche weitestgehend jenen des DBG entsprechen.³²² Verfahrensrechtliche Unterschiede können sich jedoch beim Steuerbetrug ergeben. Dort wird im StHG nämlich für das Strafverfahren und den Strafvollzug auf kantonales Recht verwiesen, soweit Bundesrecht nichts anderes bestimmt (Art. 61 StHG). Die Tragweite dieses Verweises auf kantonales Recht dürfte sich allerdings in Grenzen halten. Denn zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts werden die Kantone dazu angehalten, in ihren Einführungserlassen ganz oder teilweise die eidgenössische Strafprozessordnung für anwendbar zu erklären.³²³

³¹⁸ Art. 191 Abs. 1 DBG.

³¹⁹ Dazu Botsch. Anpassung Verfahrensrecht, 8183; Mo. KR-NR.

³²⁰ Art. 57^{bis} Abs. 1 StHG.

³²¹ Art. 57^{bis} Abs. 3 StHG.

³²² Vgl. etwa die Bescheinigungspflicht Dritter in Art. 43 Abs. 1 StHG. Es muss jedoch erwähnt werden, dass die Kantone eine Zeugnispflicht bei Verfahren betreffend Steuerhinterziehung vorsehen können (so z.B. in Art. 260 StG-SG). Vgl. dazu RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 182, Rz. 98; KO DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182, Rz. 25a.

³²³ Botsch. StPO, 1127; ferner KO StHG-DONATSCH/ABO YOUSSEF, Art. 61, Rz. 1 f.

V. Zusammenfassung

Die Debatte rund um das Thema Offshore war bereits vor Veröffentlichung der Panama Papers-Recherchen im Gange und wird – wie die Paradise Papers bereits verdeutlicht haben – auch danach noch eine Weile aufrecht erhalten bleiben. Die Finanzmittel, welche über OFCs wie Panama oder die BVI transferiert oder dort verwaltet werden, erstrecken sich auf mehrere Billionen US-Dollar. In Verbindung mit schwachen Überwachungsmöglichkeiten und für kriminelle Machenschaften vorteilhaften Rahmenbedingungen, sehen sich die einzelnen Staaten damit nicht nur der Gefahr ausgesetzt, dass ihnen beträchtliche Steuereinnahmen vorenthalten werden. Die Finanzkrise 2008 hat nämlich gezeigt, dass die gesamte Staatengemeinschaft dem Risiko eines Zusammenbruchs des Finanzsystems ausgesetzt ist. Zahlreiche Bestrebungen sind daher auf internationaler Ebene im Gange, um einerseits eine bessere Überwachung von OFCs zu gewährleisten und andererseits deren Rahmenbedingungen dahingehend anzupassen, dass die Abwicklung illegaler Aktivitäten verhindert wird. In Panama und auf den BVI wurden bereits Gesetzesanpassungen, welche diesen Zwecken dienen, vorgenommen: Inhaberaktionäre geniessen keine vollständige Anonymität mehr. Zudem bestehen u.a. für Finanzintermediäre verschärfte Due-Diligence-Pflichten, welche zur Identifizierung der wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen und ähnlichen Rechtsgebilden verpflichten.

Eine wesentliche Rolle nehmen die Intermediäre bzw. diejenigen Personen ein, welche die Endkunden überhaupt an Offshore-Provider wie Mossack Fonseca vermitteln. Es sind dies Banken, Anwälte oder Treuhänder, welche als derartige Vermittler tätig werden – viele davon aus der Schweiz. Insbesondere Schweizer Banken – angeführt wurden die UBS und die CS und noch einige weitere Banken – haben unzählige Kunden an Mossack Fonseca vermittelt oder für ihre Kunden Offshore-Firmen bei Mossack bestellt. Genutzt werden die Offshore-Strukturen für diverse Zwecke: In den Papers kommt immer wieder zum Vorschein, dass Bestechungsgelder von hochrangigen Politikern verheimlicht oder die Vermögenswerte wohlhabender Privatpersonen vor den Steuerbehörden versteckt wurden. Neben Schweizer Banken wurden auch Anwälte aufgeführt, welche bei dubiosen Offshore-Geschäften mitgewirkt haben. Beispielsweise zählten Sergej Roldugin, John Bredenkamp oder auch Li Xiaolin zu ihrer Klientel. Bekannt sind schliesslich 450 Schweizer Endkunden, gegen welche die Steuerbehörden die erforderlichen Untersuchungsmassnahmen eingeleitet haben.

Obwohl für Endkunden aus der Schweiz grundsätzlich und typischerweise nicht nur Fiskaldelikte, sondern auch der Straftatbestand der Geldwäscherei in Frage kommt, sind in der Schweiz keine derartigen Strafverfahren in Zusammenhang mit den Panama Papers bekannt. Dargelegt wurde sodann, unter welchen Voraussetzungen sich auch Anwälte und Banken für Handlungen im Zusammenhang mit Fiskaldelikten, Geldwäscherei oder der Verletzung von finanzaufsichtsrechtlichen Bestimmungen strafbar machen können.

Das Anwaltsgeheimnis wirkt sich nicht direkt auf die Strafbarkeit vom Anwalt bzw. seinem Endkunden aus. Es kann sich jedoch im Zuge der Strafverfolgung u.U. positiv für den Beschuldigten auswirken. Der Geltungsbereich des Anwaltsgeheimnisses ist im Allgemeinen beschränkt auf die berufsspezifische Tätigkeit der Anwältinnen und Anwälte. Ob auch die Gründung und Verwaltung von Offshore-Konstrukten oder die Vermittlung eines Endkunden an einen Offshore-Provider durch Schweizer Anwälte darunter fällt, hängt vom Einzelfall ab. Dargelegt wurde jedoch, dass bei der Verwaltungs- und insbesondere bei der Vermittlungstätigkeit durch den Anwalt tendenziell eher nicht auf eine berufsspezifische Tätigkeit geschlossen werden kann. Es müssen jedoch stets die konkreten Umstände

des Anwaltsmandates berücksichtigt werden. Rechtsberatend – und damit berufsspezifisch – können Anwälte auch im Rahmen von Vermittlungs- oder Verwaltungstätigkeiten aktiv sein. Entscheidend für die Frage der Anwendbarkeit des Anwaltsgeheimnisses ist, ob die berufsspezifischen oder eher die kaufmännischen Elemente, basierend auf einer Gesamtbetrachtung des Mandates, überwiegen.

Die Frage der Anwendbarkeit des Anwaltsgeheimnisses ist im Hinblick auf eine allfällige Unterstellung von Anwältinnen und Anwälten unter das Geldwäschereigesetz von zentraler Bedeutung. Gilt das GwG nämlich auch für Anwälte, so sind sie – wie auch die sonstigen Finanzintermediäre – zur Einhaltung der darin vorgesehenen Sorgfaltspflichten sowie der Meldepflicht verpflichtet. Für eine Unterstellung der Anwälte unter das Geldwäschereigesetz wird derzeit vorausgesetzt, dass sie nicht dem Anwaltsgeheimnis unterstehen und eine finanzintermediäre Tätigkeit ausüben. Verwaltung, Gründung und Vermittlung als solche gelten grundsätzlich nicht als finanzintermediäre Tätigkeiten. Dennoch wird eine finanzintermediäre Tätigkeit angenommen, wenn im Rahmen einer Gründung das Startkapital auf das Bankkonto des Anwalts zur Weiterleitung auf das Gesellschaftskonto transferiert wird. Zudem gilt nach Praxis der FINMA auch die Verwaltung einer Sitzgesellschaft als finanzintermediäre Tätigkeit, sofern dem Anwalt dabei eine Organstellung zugesprochen werden kann und er das Gesellschaftsvermögen fiduziarisch verwaltet. *De lege ferenda* würde sich zum Zwecke der Bekämpfung der Geldwäscherei – und zur Einhaltung der GAFI-Empfehlungen – zudem eine Ausweitung des GwG auch auf Anwälte anbieten, welche an der Errichtung von nach ausländischem Recht gegründeten Sitzgesellschaften mitwirken.

Die unmittelbaren Auswirkungen des Anwaltsgeheimnisses auf die Strafverfolgung bestehen in einem allfälligen Zeugnisverweigerungsrecht, einem Beschlagnahmeverbot sowie einem Editionsverweigerungsrecht. Dies gilt zumindest für diejenigen Strafverfolgungen, welche sich nach der eidgenössischen Strafprozessordnung richten. Bei Fiskaldelikten kann das Anwaltsgeheimnis dazu führen, dass der Anwalt nicht unter die Bescheinigungspflicht gegenüber den Steuerbehörden fällt. In keinen Fällen kann sich der Anwalt allerdings selber auf das Anwaltsgeheimnis berufen, wenn er selbst einer Straftat beschuldigt wird. Gleiches gilt i.d.R. auch, wenn sowohl der Anwalt als auch sein Endkunde im gleichen Sachzusammenhang beschuldigt werden. In diesen Fällen ist die Berufung auf das Zeugnisverweigerungsrecht, das Beschlagnahmeverbot oder das Editionsverweigerungsrecht nicht möglich.

Anhang

1. Verwendete Befragungsunterlagen

1.1 Bundesanwaltschaft / kantonale Staatsanwaltschaften / Bundesamt für Justiz (BJ)

«Welche Strafverfahren und strafrechtlichen Ermittlungen (national/international), die direkt oder indirekt auf die Panama Papers-Recherchen zurückzuführen sind, sind bekannt? (inklusive Rechtshilfeverfahren in der Schweiz)».

1.2 Meldestelle für Geldwäscherei (MROS)

«Gingen bei der MROS Verdachtsmeldungen ein, welche in Zusammenhang mit den Panama Papers-Recherchen stehen? Falls dies zutrifft möchte ich Sie bitten, mir nähere Angaben zu diesen Meldungen zu machen (Welcher Finanzintermediär hat die Meldung gemacht? Verdacht auf welche Straftat? Verdacht bestätigt? Firma / Name / Sitz / Wohnsitz? etc.)» .

2. Übersicht – Vom Anwaltsgeheimnis (nicht) geschützte Tätigkeiten im Offshore-Kontext

Tätigkeit	Vom Anwaltsgeheimnis geschützt? (Tendenz)	Anmerkung
Gründung	ja	Gründungsakt als solcher stellt keine berufsspezifische Tätigkeit dar. Das Gründungsmandat fällt aber unter das Anwaltsgeheimnis, sofern die berufsspezifischen Begleittätigkeiten gesamthaft überwiegen. Als solche gelten insb. die Rechtsberatung (bspw. Beratung über passende Unternehmensform) sowie das Verfassen von juristischen Dokumenten (Statuten, Gesellschaftervertrag etc.)
Verwaltung	nein	Verwaltungstätigkeit beinhaltet im Offshore-Kontext i.d.R. keine rechtsberatenden, oder sonstige, für den Anwalt berufsspezifischen Aspekte. Das Verwaltungsmandat ist daher tendenziell nicht vom Anwaltsgeheimnis geschützt.
Vermittlung	nein	Vermittlung eines Endkunden an einen Offshore-Provider stellt keine berufsspezifische Tätigkeit dar. Jedoch können auch im Vermittlungsgespräch zwischen Anwalt und Klienten rechtsberatende Aspekte auftreten. Massgeblich ist die Gesamtbetrachtung (kaufmännische vs. berufsspezifische Elemente).

3. Übersicht – Dem Geldwäschereigesetz (nicht) unterstellte anwaltliche Tätigkeiten im Offshore Kontext

Tätigkeit	Anwalt dem GwG unterstellt? (Tendenz)	Anmerkung
Gründung	nein	Weil die Gründung von Offshore-Strukturen tendenziell unter den Schutz des Anwaltsgeheimnisses fällt, ist der Anwalt regelmässig auch nicht dem GwG unterstellt. Zudem stellt die Gründung als solche keine finanzintermediäre Tätigkeit dar.
Verwaltung	ja	Tendenziell ist die Verwaltung von Offshore-Konstrukten durch den Anwalt nicht vom Anwaltsgeheimnis geschützt und das GwG somit anwendbar. Zudem wird die Verwaltung von Offshore-Strukturen durch den Anwalt häufig als finanzintermediäre Tätigkeit eingestuft (Voraussetzungen: Sitzgesellschaft, Organstellung und fiduziarische Vermögensverwaltung).
Vermittlung	nein	Weil die Vermittlung tendenziell nicht vom Anwaltsgeheimnis geschützt ist, wäre das GwG zwar grundsätzlich anwendbar. Jedoch stellt die Vermittlungstätigkeit keine finanzintermediäre Tätigkeit dar.

Eigenständigkeitserklärung

Ich erkläre hiermit,

- dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Hilfe und ohne Verwendung anderer als der angegebenen Hilfsmittel verfasst habe;
- dass ich sämtliche verwendeten Quellen erwähnt und gemäss gängigen wissenschaftlichen Zitierregeln korrekt zitiert habe;
- dass ich sämtliche immateriellen Rechte an von mir allfällig verwendeten Materialien wie Bilder oder Grafiken erworben habe oder dass diese Materialien von mir selbst erstellt wurden;
- dass das Thema, die Arbeit oder Teile davon nicht bereits Gegenstand eines Leistungsnachweises einer anderen Veranstaltung oder Courses waren, sofern dies nicht ausdrücklich mit dem Referenten /der Referentin im Voraus vereinbart wurde und in der Arbeit ausgewiesen wird;
- dass ich ohne schriftliche Zustimmung der Universität keine Kopien dieser Arbeit an Dritte aushändigen oder veröffentlichen werde, wenn ein direkter Bezug zur Universität St.Gallen oder ihrer Dozierenden hergestellt werden kann;
- dass ich mir bewusst bin, dass meine Arbeit elektronisch auf Plagiate überprüft werden kann und ich hiermit der Universität St.Gallen laut Prüfungsordnung das Urheberrecht soweit einräume, wie es für die Verwaltungshandlungen notwendig ist;
- dass ich mir bewusst bin, dass die Universität einen Verstoss gegen diese Eigenständigkeitserklärung sowie insbesondere die Inanspruchnahme eines Ghostwriter-Service verfolgt und dass daraus disziplinarische wie auch strafrechtliche Folgen resultieren können, welche zum Ausschluss von der Universität resp. zur Titelaberkennung führen können.

Datum und Unterschrift

22.5.2018 2. Aufg

.....

Mit Hochladen der schriftlichen Arbeit stimme ich mit konkludentem Handeln zu, die Eigenständigkeitserklärung abzugeben, diese gelesen sowie verstanden zu haben und, dass sie der Wahrheit entspricht.