

KURZGUTACHTEN ZUHANDEN DER FINANZDIREKTION DES KANTONS WAADT

von

Prof. Dr. iur., Dr. h.c. Peter Locher, Fürsprecher, ehemals nebenamtlicher Bundesrichter

betreffend

Zulässigkeit der Herausgabe von Personendaten der kantonalen Steuerverwaltungen an
das Bundesamt für Statistik

I. Vorbemerkungen

Nach diversen Vorabklärungen beauftragte die Direction générale de la fiscalité de l'administration cantonale des impôts du canton de Vaud den Unterzeichneten mit Schreiben vom 16. September 2021 mit der Erstellung eines «avis de droit» zur oben erwähnten Problematik. Dabei besteht in Anbetracht der zeitlichen Dringlichkeit Übereinstimmung, dass es sich um einen «avis de droit condensé» handeln soll. Entsprechend konzentriert sich der Verfasser des Kurzgutachtens als emeritierter Ordinarius für Steuerrecht an der Universität Bern auf steuerrechtliche Fragestellungen. Auf datenschutz- bzw. statistikrechtliche Aspekte wird nur soweit eingegangen, als dies zur Beantwortung der unterbreiteten Fragen unvermeidlich ist (dabei wird das revidierte Datenschutzgesetz vom 25. September 2020, das im Laufe des nächsten Jahres in Kraft treten dürfte, mitberücksichtigt). Das Kurzgutachten ist folgendermassen gegliedert:

- I. Vorbemerkungen
- II. Ausgangslage und Fragenkatalog
- III. Verhältnis von ESTV und KSTV bei der direkten Bundessteuer
 1. Allgemeines
 2. Gründe für die gewählte Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen
 3. Aufgabenteilung zwischen den Bundesbehörden
 4. Zwischenfazit
- IV. Inhaber (neu Verantwortlicher) der Datensammlung
 1. Allgemeines
 2. Befugnisse der ESTV
 3. Zwischenfazit
- V. Besonderheiten des Steuergeheimnisses
 1. Allgemeines
 2. Alternative Sicht im Gutachten Probst
 3. Zwischenfazit
- VI. Verhältnis DBG und DSG
 1. Allgemeines
 2. Folgerung
 3. Zwischenfazit
- VII. Verhältnis BStatG und DBG
 1. Allgemeines
 2. Nochmals Steuergeheimnis
 3. Stellenwert von Art. 7 Abs. 2 bzw. Art. 10 Abs. 5 BStatG
 4. Folgerungen

5. Zwischenfazit
- VIII. Verhältnis BStatG und DSG (bzw. rev. DSG)
 1. Allgemeines
 2. Folgerungen
- IX. Zusammenfassung und Beantwortung der Fragen

Anhang: Abkürzungs- und Literaturverzeichnis

II. Ausgangslage und Fragenkatalog

Am 13. Juni 2017 nahm das Parlament eine Motion an, in welcher der Bundesrat aufgefordert wird, sicherzustellen, dass Unternehmen nicht mehr die gleichen Daten und Informationen an verschiedene Behörden liefern zu müssen («Once-Only-Prinzip»). Entsprechend beauftragte der Bundesrat das BFS, Massnahmen für die Mehrfachnutzung der Daten in Zusammenarbeit mit anderen Bundesämtern umzusetzen. Die Erfassung der Steuerdaten ist eines der vom Bundesrat beschlossenen Pilotprojekte. Dabei geht es darum, die bei den kantonalen Steuerverwaltungen verfügbaren Daten der direkten Steuern zu nutzen, um verschiedene Statistiken zu erstellen oder zu verbessern. Zudem empfiehlt ein externer Gutachter im Anschluss an die fragwürdigen Angaben in den Abstimmungsunterlagen zur Volksabstimmung «Für Ehe und Familie – gegen die Heiratsstrafe», diese Schätzung sei auf unzureichenden statistischen Grundlagen erfolgt, weshalb die Datenbasis bei der ESTV zu verbessern sei. Beide Anliegen zielen damit auf eine Bearbeitung von Personendaten der Steuerbehörden für nicht personenbezogene, nämlich statistische Zwecke. Zur Klärung der rechtlichen Fragen wurde bei Prof. Dr. Thomas Probst ein Gutachten zur «Erhebung von Daten über direkte Steuern bei Kantonen durch das BFS und die ESTV» eingeholt, das am 17. November 2019 vorlag. In der Folge wurde in Zusammenarbeit mit verschiedenen Kantonen eine Machbarkeitsstudie («NaDB Projekt Steuerdaten natürliche und juristische Personen») durchgeführt. Gestützt darauf beauftragte der Bundesrat am 25. November 2020 das Eidgenössische Departement des Innern (EDI) bzw. das BFS sowie das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bzw. die ESTV und die EFV, «alle nötigen Massnahmen für die Erhebung kantonaler Steuerdaten unter Mitarbeit der Kantone «aufzugleisen» und bis 2023 umzusetzen. Gleichzeitig wurde ein Entwurf zur Änderung des Anhangs der StatEV in Auftrag gegeben. Darüber hinaus wurde die ESTV beauftragt, zusammen mit dem BFS eine Richtlinie zur Übermittlung von Bundessteuerdaten zu erlassen, sowie in Absprache mit den Kantonen Weisungen für den Steuerdatenaustausch zu erarbeiten.

Dieser anspruchsvolle Fahrplan, die bereits ausgearbeiteten Erlassentwürfe sowie die noch zu bearbeitenden Rechtssetzungsaufträge geben Anlass zu Kritik. Dies auch deshalb, weil die rechtlichen Fragen beim Zusammenwirken von Steuer-, Datenschutz- und Statistikrecht sehr komplex sind, und das Gutachten Probst vor allem hinsichtlich Steuerfragen nicht zu überzeugen vermag. Aus diesem Grund wurden dem Verfasser die folgenden Fragen unterbreitet:

1. Wer ist Inhaber (Verantwortlicher) des bei den kantonalen Steuerverwaltungen vorhandenen Datenmaterials?
2. Wer ist befugt, dieses Datenmaterial allenfalls dem BFS bekannt zu geben?
3. Was versteht man unter «Steuergeheimnis»?

4. Geht das «Steuergeheimnis» der Bekanntgabeverpflichtung gemäss BStatG vor?

III. Verhältnis von ESTV und KSTV bei der direkten Bundessteuer

1. Allgemeines

Art. 2 DBG wiederholt an sich das in Art. 128 Abs. 4 Satz 1 BV Ausgeführte, nur dass im Bundesgesetz noch präzisiert wird, die Veranlagung und der Bezug erfolge «unter Aufsicht des Bundes» («sous la surveillance de la Confédération»; «sotto la vigilanza della Confederazione»). Weil somit die ESTV nicht Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer ist, erweist sich die kantonale Steuerverwaltung auch nicht als «ihre Vertreterin vor Ort», weshalb beispielsweise die Eröffnung von Entscheiden/Urteilen an die kantonale Steuerverwaltung keine Wirkung bezüglich des Laufs von Rechtsmittelfristen für die ESTV zu entfalten vermag (BGE 126 II 154 E. 1b S. 515 ff. = StE 2001 B 93.1 Nr. 6). Die Kantone erheben damit die direkte Bundessteuer «aus eigenem Recht», und sie sind die Steuergläubiger (LOCHER, Kommentar DBG, III, Rz. 2 der Einführung zu Art. 160 ff. DBG). Sie sind mithin keineswegs nur «Inkassomandatare» des Bundes als vermeintlicher Steuergläubiger (BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 373 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER [2009], N 1 zu Art. 2 DBG). Nur die Kantone sind damit in der Lage, Steuerforderungen aus dem DBG gegenüber steuerpflichtigen Personen durchzusetzen. Neu können sie selbst einen Steuererlass gemäss Art. 167 ff. selbständig verfügen (Art. 167b Abs. 1 DBG).

In Art. 41^{ter} Abs. 5 Bst. b Satz 1 aBV stand noch, die Steuer werde «für Rechnung des Bundes von den Kantonen erhoben». Die Kantone konnten mithin früher noch eher als «Inkassomandatare» angesehen werden. Die neue Formulierung in Art. 128 Abs. 4 Satz 1 BV ist diesbezüglich etwas deutlicher, aber gleichwohl nicht völlig klar. Allerdings hat die Rechtsprechung (Urteil 5P.471/2000 vom 19.2.2001 E. 5; bestätigt durch BGE 142 II 182 E. 2.2.5 1 S. 188 = StE 2016 B 92.9 Nr. 12 = StR 71, 788 S. 791 f.; BGE 141 I 161 E. 3.3 S. 165 = ASA 84, 579 S. 583 f. = StR 70, 906 S. 909 f. = RDAF 72 II, 127 ff.) die Frage geklärt (VALLENDER/CAVELTI, St. Galler Kommentar, N 31 zu Art. 128 BV). Gleichwohl liest man im letztgenannten Urteil an der angegebenen Stelle, «der Steueranspruch (stehe) überwiegend dem Bund» zu; damit ist aber nicht der Rechtsanspruch als solcher gemeint, sondern das Steueraufkommen, das überwiegend an den Bund fliesst.

2. Gründe für die gewählte Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen

Die gewählte Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen wird einmal damit begründet, dass es nicht angezeigt sei, für die Veranlagung und den Bezug einer – grundsätzlich als vorübergehend gedachten – Bundessteuer einen besonderen eidgenössischen Verwaltungsapparat aufzubauen, zumal in den Kantonen bereits Behörden zur Verfügung stehen, die analoge Steuern erheben und diesbezüglich über langjährige Erfahrung verfügen. Dazu haben die dezentralen kantonalen Steuerbehörden einen weit besseren Einblick in die persönlichen und finanziellen Verhältnisse der einzelnen steuerpflichtigen Personen als eine zentrale Bundesverwaltungsstelle (KÄNZIG, Kommentar zur direkten Bundessteuer, N 3 zu Art. 2 BdBSt; vgl. auch BEUSCH, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, N 2 zu Art. 103 DBG).

Allerdings dürften es weniger steuertechnische als *staatspolitische Überlegungen* sein, die den Verfassungsgeber veranlassen, die Erhebung der direkten Bundessteuer den Kantonen zu übertragen und den Bund auf die Beaufsichtigung der kantonalen Verwaltungstätigkeit zu beschränken (KÄNZIG, Kommentar zur direkten Bundessteuer, N 3 zu Art.

2 BdBSt). Diese Aufgabenteilung trägt mithin föderalistischen Überlegungen im Sinne des «Vollzugsföderalismus» Rechnung (BGE 142 II 182 E. 2.2.6 S. 188 = StE 2016 B 92.9. Nr. 12 = StR 71 788 S. 792; vgl. auch WALDMANN/BORTER, Basler Kommentar, S. N 13 ff zu Art. 46 BV mit Hinweisen). Die Kantone verfügen mithin über die uneingeschränkte Rechtsvollzugskompetenz und erhalten im Gegenzug einen bestimmten Anteil am Rohertrag der direkten Bundessteuer.

3. Aufgabenteilung zwischen den Bundesbehörden

Die Veranlagung und der Bezug der direkten Bundessteuer erfolgen durch die Kantone, und hierfür stehen sie unter der Aufsicht des Bundes. Wie diese Aufsicht durch die Bundesbehörden erfolgt, ergibt sich aus Art. 102 DBG. Danach ist das EFD das oberste Aufsichtsorgan, und die ESTV übt die unmittelbare Aufsicht/Kontrolle aus (LOCHER, Kommentar DBG, III, Rz. 3 ff. zu Art. 102 DBG, auch zum Folgenden; vgl. auch MARANTELLI, Kommentar zur Schweizerischen Steuerrecht, N 5 ff. zu Art. 2 DBG; PEDROLI, Commentaire romand, N 5 ss. ad art. 102, N 4 ss. ad art. 103 LIFD). Zur Ausübung ihrer Aufsicht stehen der ESTV präventive und begleitende bzw. repressive Massnahmen zu. Bei ersteren fallen generell-abstrakte Erlasse oder einzelfallbezogene Interventionen in Betracht. Als generell-abstrakte Einflussmöglichkeiten bieten sich die Instrumente der *Rechts- und der Verwaltungsverordnung* an. Während sich die Rechtsverordnung an die Allgemeinheit richtet, d.h. an die steuerpflichtigen Personen und ihnen Rechte einräumt oder Pflichten auferlegt, richten sich Verwaltungsverordnungen an die vollziehende Behörde, d.h. vorliegend an die kantonalen Steuerverwaltungen. Weitere Aufsichtsmittel der ESTV sind in Art. 103 DBG aufgeführt. Aber das Massnahmenspektrum der ESTV ist letztlich doch beschränkt. So darf sie insbesondere *keine verbindlichen Weisungen im Einzelfall* erteilen (BEUSCH, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, N 15 zu Art. 103 DBG; LOCHER, Kommentar DBG, III, Rz. 14 zu Art. 102 bzw. Rz. 6 zu Art. 103 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 6 zu Art. 103 DBG).

Im Übrigen konzentriert sich die ESTV mehr auf die Kontrolle der *Veranlagung* durch die Kantone und weniger auf den Bezug der Steuer, zumal dieser nach Art. 129 Abs. 2 Satz 1 BV ohnehin kein Harmonisierungsgegenstand ist. Entsprechend bestand im Bereich der Finanzaufsicht eine Lücke, weil auch die Eidgenössische Finanzkontrolle keine Prüfungs-kompetenz besitzt. Deshalb verpflichtet nun Art. 104a DBG die Kantone, ein eigenes, unabhängiges Finanzaufsichtsorgan zu schaffen, das die ordnungs- und rechtmässige Erhebung und Ablieferung der direkten Bundessteuer zu überprüfen hat. Wird die Prüfung nicht oder nicht rechtzeitig vorgenommen, kann das Eidgenössische Finanzdepartement auf Antrag der ESTV und auf Kosten des säumigen Kantons ein Revisionsunternehmen beauftragen.

Zudem hielt die Eidgenössische Finanzkontrolle in einem Bericht (rapport du 12 novembre 2015) fest, die Aufsicht über die direkte Bundessteuer habe sich zwar verbessert, doch gebe es immer noch Nachholbedarf. Sie stellte insbesondere eine nicht ausreichende Kontrolle der durch die Kantone erfolgten Veranlagungen fest und monierte ungenügende externe Untersuchungen durch die Veranlagungsbehörden. Dem entgegnete die ESTV, sie lege das Schwergewicht ihrer Aufsichtstätigkeit auf die *Prävention*, um so fehlerhafte, zu Verlusten an Steuersubstrat führende Veranlagungen zu vermeiden. Dazu hielt sie

fest, dass ihr Verhältnis zu den kantonalen Steuerbehörden «nicht hierarchisch» zu verstehen sei. Sie könne daher die Kantone nicht anweisen, systematisch externe Buchprüfungen vorzunehmen. Die lasche Aufsichtstätigkeit der ESTV bezüglich Vollzug der direkten Bundessteuer wird freilich seit Jahren von der Lehre – ja selbst von Seiten der Steuerberater – kritisiert (BEHNISCH, Gutachten, S. 8; CAVELTI, Überwachung des Vollzugs, S. 34 ff.). Denn in diesem Bereich hat der Bund eine *umfassende Fachaufsicht* (UHLMANN, Gutachten, S. 21) wahrzunehmen. Deshalb sollte man es nicht nur bei der Prävention bewenden, sondern ebenso systematisch *nachkontrollieren* (BEHNISCH, Gutachten, S. 7 f.). Dies ist momentan nicht der Fall.

4. Zwischenfazit

Damit steht fest, dass die Kantone die direkte Bundessteuer «aus eigenem Recht», d.h. in ihrem Namen und (zunächst) auf ihre Rechnung, erheben und keine Art «indirekter Stellvertretung» vorliegt. Insoweit kann dem Gutachten Probst, N 51 ff., nicht gefolgt werden (im gleichen Sinn wie hier auch die Stellungnahme der Konferenz der schweizerischen Datenschutzbeauftragten vom 26. August 2021, S. 2).

IV. Inhaber (neu Verantwortlicher) der Datensammlung

1. Allgemeines

Bevor auf die Datenschutzgesetzgebung eingegangen werden kann, ist abzuklären, ob die Bundes- oder die kantonalen Regelungen anwendbar sind. Soweit es sich um die ESTV als Bundesbehörde handelt, kommt das DSG aufgrund von Art. 2 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 3 Bst. h DSG zum Zuge (Art. 2 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 5 Bst. i rev. DSG). Heikler ist die Frage für die kantonalen Behörden zu beantworten, soweit sie Bundesrecht, nämlich das DBG, vollziehen. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. b DSG ist das Gesetz u.a. anwendbar, wenn «Bundesorgane» Daten von natürlichen und juristischen Personen bearbeiten (gemäss Art. 2 Abs. 1 rev. DSG nur noch Daten von natürlichen Personen). Nachdem der erwähnte Art. 3 Bst. h DSG den Begriff mit «Behörden und Dienststellen des Bundes sowie Personen, soweit sie mit öffentlichen Aufgaben des Bundes betraut sind» definiert, könnte man prima vista meinen, die mit der Veranlagung und dem Bezug der direkten Bundessteuer betrauten kantonalen Beamtinnen und Beamten seien in diesem Sinne «Bundesorgane», so dass für sie wie für die ESTV das DSG anwendbar sei. Allein, dieser Schluss wäre verfehlt. «Die Bearbeitung von Daten durch kantonale Organe bei Vollzug von Bundesrecht untersteht grundsätzlich ebenfalls dem kantonalen Recht, sofern die kantonalen Datenschutzvorschriften einen angemessenen Schutz gewährleisten. Im gegenteiligen Fall sieht Art. 37 Abs. 1 DSG vor, dass gewisse Bestimmungen des DSG subsidiär anwendbar sind» (Bericht des Bundesrates, BBl 2011 S. 654; vgl. auch BGE 122 I 153 E. 2c S. 155; ferner RUDIN, in: Bärswil/Pärli, Datenschutzgesetz, N 5 zu Art. 2 DSG; BELSER/EPINEY/WALDMANN, Datenschutzrecht, N 1 zu § 13). Art. 37 Abs. 1 DSG bestimmt nämlich, dass bei nicht angemessenem Schutz kantonalen Datenschutzvorschriften, für das Bearbeiten von Personendaten durch kantonale Organe beim Vollzug von Bundesrecht die Art. 1 – 11a, 16, 17 18-22 und 25 Abs. 1 – 3 DSG gelten (im rev. DSG findet sich soweit ersichtlich keine dem Art. 37 DSG entsprechende Bestimmung mehr).

2. Befugnisse der ESTV

Aus dem unter III. hiervor Ausgeführten erhellt, dass die *kantonalen Steuerverwaltungen Inhaber* gemäss Art. 3 Bst. i DSG des aufgrund eingegangener Steuererklärungen bestehenden Datenmaterials sind (gemäss Art. 5 Bst. j rev. DSG neu «Verantwortliche»). Demzufolge hat die ESTV keine Befugnis, über deren *vollständige Bekanntgabe* im Sinne von Art. 3 Bst. f DSG (bzw. Art. 5 Bst. e rev. DSG) zu bestimmen. Wohl haben sich die mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden nach Art. 111 Abs. 1 DBG «gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgaben» zu unterstützen und die benötigten Auskünfte kostenlos zu gewähren. Entsprechend haben kantonale Steuerverwaltungen der ESTV aufgrund von Art. 112a DBG bzw. Art. 39a StHG zahlreiche Daten zu melden bzw. können solche von der ESTV abgerufen werden. Die ESTV hat zur Erfüllung ihrer Aufgaben nach dem DBG sogar ein eigentliches Informationssystem zu betreiben (Art. 112a Abs. 1 DBG). Denn sie erhält u.a. nach Satz 2 von Art. 112a Abs. 1 «besonders schützenswerte Personendaten über administrative und strafrechtliche Sanktionen (..), die steuerrechtlich wesentlich sind». Dies betrifft aber nur die in Ziffer 4 von Art. 3 Bst. c DSG (bzw. Art. 5 Bst. c Ziffer 5 rev. DSG) aufgelisteten besonders schützenswerten Personendaten. In den Steuererklärungen können aber weitere hoch sensible persönlichkeitsbezogene Daten zu sämtlichen Ziffern von Art. 3 Bst. c DSG (bzw. zu den Ziffern 1,2, und 6 von Art. 5 Bst. c rev. DSG) figurieren. Erwähnt werden u.a. Angaben über Zivilstand, Anzahl Kinder, Religionszugehörigkeit, Weltanschauung (aufgrund der unterstützten Parteien und Organisationen), zum Gesundheitszustand (Krankheiten, Behinderungen) sowie Informationen über strafrechtliche Sanktionen (BEUSCH, Elektronische Steuererklärung, S. 176 f.; LOCHER, Kommentar DBG, III, N 6 zu Art. 110 in fine DBG). Das automatisierte Informationssystem von Art. 112a DBG beschränkt sich hinsichtlich besonders schützenswerten Personendaten mithin einzig auf Informationen über strafrechtliche Sanktionen, die im Zusammenhang mit dem Register über straflose Selbstanzeigen stehen (LOCHER, Kommentar DBG, III, N 5 ff. zu Art. 112a DBG; demgegenüber gewinnt man aufgrund von Rz. 68 des Gutachtens Probst den Eindruck, es befänden sich noch andere besonders schützenswerte Personendaten im Informationssystem der ESTV, was nicht der Fall ist). Wohl listen Abs. 4 von Art. 112a DBG bzw. Abs. 3 von Art. 39a StHG weitere Daten auf «die zur Veranlagung und Erhebung der Steuer dienen können» («peuvent servir»; «possono servire»). Aber die dortige Aufzählung betrifft überwiegend nur gewöhnliche Personendaten (vgl. auch das Urteil des Bundesgerichts 2A.96/2000 vom 25. Juli 2001 E. 5. Pra 90 Nr. 190 = ASA 71, 551 S. 557 f. = StR 56, 837 S. 842 f. = StE 2002 B 92.13 Nr. 7). Auch die finanziellen Verhältnisse einer Person gehören zwar zur Privatsphäre und damit zu den gewöhnliche Personendaten, nicht aber den *besonders* schützenswerten Personendaten im Sinne von Art. 3 Bst. c DSG (bzw. Art. 5 Bst. c rev. DSG). Allerdings hat das Bundesgericht bisher offen gelassen, ob die Bekanntgabe des steuerbaren Einkommens und Vermögens einer bestimmten Person (sogenannte Steuerfaktoren) einen Eingriff in deren Privatsphäre gemäss Art. 13 Abs. 1 BV darstellt (BGE 137 II 371 E. 6.1 S. 380; BGE 135 I 198 E. 3.2 S. 207 f. = Pra 99 Nr. 14; neuerdings das Urteil 1C_447-449/2016 vom 31. August 2017 E. 5.2 ZBI 119, 412 S. 416).

Aus den nicht abschliessend aufgeführten Beispielen («namentlich»; «notamment»; «segnatamente») in Abs. 4 von Art. 112a DBG bzw. Art. 39a Abs. 3 StHG ergibt sich aber klar, dass es sich um *veranlagungs- bzw. erhebungsrelevante Informationen* handeln muss. Die nicht in Abs. 1 Satz 2 von Art. 112a DBG speziell erwähnten besonders schützenswerten Personendaten können auf Stufe Bund nicht veranlagungs- bzw. erhebungsrelevant sein, zumal die ESTV selbst gar keine Veranlagungen vornehmen kann (vgl. III.1. hiervor). Zur Befriedigung dieses Anliegens kann sich aber die ESTV weder auf Art. 111 noch auf Art. 112a DBG bzw. Art. 39a StHG berufen. Sie ist damit keine «Mitinhaberin» (neu «Mitverantwortliche») der *vollständigen Datensammlung* der kantonalen Steuerverwaltung und kann ebenso wenig über deren Bekanntgabe im Sinne von Art. 3 Bst. f (bzw. Art. 5 Bst. e rev. DSG) entscheiden. Analoges gilt für das in Art. 22g StAhiG erwähnte Informationssystem der ESTV zur Bearbeitung von Personendaten, einschliesslich (besonders schützenswerten) Personendaten über administrative und strafrechtliche Verfolgungen und Sanktionen in Steuersachen. Dieses besondere Informationssystem dient der ESTV zur Erfüllung ihrer Aufgaben im Rahmen der internationalen Amtshilfe und erlaubt ihr ebenso wenig umfassend Daten heraus zu verlangen. Auch insoweit ist die ESTV keine «Mitinhaberin» (neu «Mitverantwortliche») der *vollständigen Datensammlung* der kantonalen Steuerverwaltung und kann ebenso wenig über deren Bekanntgabe entscheiden (vgl. auch Art. 4 Abs. 1 DSG bzw. Art. 6 Abs. 1 rev. DSG).

Daran ändert nichts, wenn in der Literatur die Amtshilfe unter Steuerbehörden im Sinne von Art. 111 DBG mit einer «Käseglocke» verglichen wird (LOCHER, Kommentar DBG, III, Rz. 35 der Einführung zu Art. 109 ff. bzw. Rz. 9 zu Art. 110 bzw. Rz. 3 zu Art. 111 DBG; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum DBG, N 13 zu Art. 111). Dieses «Käseglockenprinzip» gilt grundsätzlich nur in horizontaler Richtung (zwischen den Kantonen) und nicht in vertikaler Hinsicht (Richtung Bund), zumal es sich nur auf die die mit dem *Vollzug des Gesetzes* betrauten Organe bezieht (LOCHER, Kommentar DBG, III, a.a.O.). Die ESTV ist wie erwähnt nur punktuell Vollzugsbehörde des DBG, während die Hauptlast bei den Kantonen liegt und der Bund die Aufsicht wahrnehmen sollte (Art. 2 DBG).

Übersicht über den Datenfluss (stark vereinfacht)

KSTV	Sachdaten (anonymisierte Steuerfaktoren)	Gewöhnliche Personendaten	Besonders schützenswerte PD*			
			DSG 3.c.1	DSG 3.c.2	DSG 3.c.3	DSG 5.c.4
ESTV allg.	↓	↓			↓	
ESTV Ahi						
BFS	↓	? **			? **	

* Personendaten

** Die Frage, ob die ESTV ihrerseits PD bekannt geben darf, bildet nicht Gegenstand des Kurzgutachtens

3. Zwischenfazit

Inhaber (bzw. Verantwortliche) des aufgrund eingegangener Steuererklärungen bestehenden Datenmaterials sind die kantonalen Steuerverwaltungen. Die ESTV ist nur sehr beschränkt deren «Mitinhaberin» bzw. neu «Mitverantwortliche» (die Ausdrucksweise «Datenmitherrschaft» gemäss Gutachten Probst, Rz. 74, ist unzutreffend, vgl. die Stellungnahme der Konferenz der schweizerischen Datenschutzbeauftragten vom 26. August 2021, S. 2), und sie ist damit nicht befugt, das gesamte Datenmaterial bekannt zu geben, d.h. dieses Datenmaterial in eigener Regie an das Bundesamt für Statistik weiterzugeben.

Demgegenüber geht das Gutachten Probst in Fn. 212 zu Unrecht davon aus, die ESTV verfüge über den Zugang zu sämtlichem Datenmaterial.

V. Besonderheiten des Steuergeheimnisses

1. Allgemeines

Im Rahmen der Deklaration von Einkommen/Vermögen Gewinn/Kapital muss die steuerpflichtige Person (sei es eine natürliche oder eine juristische Person) alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Zunächst muss die steuerpflichtige Person das Steuererklärungsformular wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Ferner muss sie auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG). Das Gegenstück zu dieser weitreichenden Offenbarungspflicht bildet die Geheimhaltungs- oder Schweigepflicht (Urteil des Bundesgerichts 2A.418/2004 vom 29. Juli 2004 E. 2.2). Dies ist auch in der Literatur anerkannt (LOCHER, Kommentar DBG, III, Rz. 1 zu Art. 110 DBG; MARAIA, *Le secret fiscal*, S. 254; NOËL, *L'entraide administrative nationale en matière fiscale*; S. 105; PEDROLI, *Commentaire romand*, N 2 ad art. 110 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar zum DBG*, N 1 zu Art. 110 DBG; ZWEIFEL/HUNZIKER, *Kommentar zum DBG*, N 3 zu Art. 110 DBG). «Indem die zuständige Behörde die Vertraulichkeit der Steuerdaten gewährleistet, baut sie ein Vertrauensverhältnis zur steuerpflichtigen Person auf, was ihr ermöglicht, die notwendigen Informationen für eine vollständige und richtige Erhebung der Steuern zu erhalten» (Bericht des Bundesrates, BBl 2011, 660). Diese Geheimhaltungs- oder Schweigepflicht, wird als *Steuergeheimnis* bezeichnet. Nur unter genau umschriebenen Voraussetzungen darf die Steuerbehörde das ihr anvertraute Wissen weitergeben. Eine spontane Auskunfterteilung oder aus Kulanzgründen ist unzulässig.

Dieses sehr strenge Steuergeheimnis geht weiter als die Schweigepflicht von Beamten und wird damit als «qualifiziertes Amtsgeheimnis» bezeichnet (BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 382; KÄNZIG/BEHNISCH, N 1 zu Art. 71 BdBSt; LOCHER, *Kommentar DBG*, III, N 3 zu Art. 110 DBG; MARAIA, *Le secret fiscal*, p. 251; NOËL, *L'entraide administrative nationale en matière fiscale*, p. 105; PEDROLI, *Commentaire romand*, N 2 ad art. 110 LIFD). Auch nach dem Kreisschreiben Nr. 19 der ESTV vom 7. März 1995, Bst. F., ASA 64, S. 213, ist das Steuergeheimnis ein qualifiziertes Amtsgeheimnis. Und selbst nach dem Bundesgericht geht das Steuergeheimnis insoweit über das Amtsgeheimnis hinaus, als der Steuerpflichtige aufgrund seiner weitreichenden Offenbarungspflicht (Deklarations- und Auskunftspflicht) als besonders schutzbedürftig erscheint und eine Durchbrechung des Geheimnisses aus diesem Grund lediglich in besonderen Fällen gestattet ist, in denen das Geheimhaltungsinteresse überwiegende Interessen bestehen (Urteil 1C_598/2014 vom 18. April 2016 E. 3.2 Pra 105 Nr. 78). Während das Amtsgeheimnis ein kollektives Rechtsgut schützt, dient das Steuergeheimnis einmal dem grund- und privatrechtlich gesicherten Persönlichkeitsschutz sowie der Wahrung von Geschäftsheimnissen. Eine schuldhaft Verletzung der Geheimhaltungs- oder Schweigepflicht wird bestraft (Art. 320 StGB).

Das Steuergeheimnis will zunächst wie erwähnt die Privatsphäre der steuerpflichtigen Person schützen (BGE 133 II 114 E. 4.3 S. 119 f. = StR 57, 534 S. 537 f.; vgl. auch das zitierte Urteil 1C_598/2014 vom 18. April 2016 E. 3.2 Pra 105 Nr. 78). Demgegenüber

dient die Schweigepflicht von Beamten in erster Linie dem öffentlichen Interesse. Allerdings ist ein Klima des Vertrauens zwischen steuerpflichtiger Person und Steuerbehörde durchaus auch im öffentlichen Interesse (MARAIA, *Le secret fiscal*, p. 254 f.). Weiter dient das Steuergeheimnis mittelbar der Sachverhaltsermittlung, indem es auskunftspflichtigen Dritten (Art. 128 DBG) die Erfüllung ihrer Auskunftspflicht erleichtert (ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum DBG, N 3 zu Art. 110 DBG). Das öffentliche Interesse an einer vollständigen Deklaration sämtlicher Einkünfte (und Vermögenswerte) dient wiederum dem Interesse aller Steuerpflichtigen an steuerlicher Gleichbehandlung (MARAIA, *Le secret fiscal*, p. 255). Insgesamt dient die Wahrung des Steuergeheimnisses einmal dem Individualinteresse und stellt sicher, dass die steuerpflichtigen Personen ihre hoch sensiblen Angaben im vollen Vertrauen auf Geheimhaltung preisgeben. Andererseits dient es dem eminent wichtigen öffentlichen Interesse an der Effektivität des gemischten Veranlagungssystems (wonach in einer ersten Phase lückenlose Angaben mit Einschluss hoch sensibler Informationen zu erheben sind, die von der Behörde verifiziert und der Veranlagung zugrunde gelegt werden), das einen Grundpfeiler des Systems der direkten Besteuerung bildet.

Das Steuergeheimnis gilt freilich nicht absolut, sondern darf unter Umständen durchbrochen werden. Für eine Auskunftserteilung bedarf es nach Art. 110 Abs. 2 DBG bzw. Art. 39 Abs. 1 Satz 2 StHG einer gesetzlichen Grundlage im Bundesrecht (bzw. im kantonalen Recht für kantonale Bestimmungen). Nach herrschender Lehre ist darunter *ein formelles Gesetz* zu verstehen (MARAIA, *Le secret fiscal*, p. 247, 262; PEDROLI, *Commentaire romand*, N 12 ad art. 110 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar zum DBG*; N 14 zu Art. 110 DBG; ZWEIFEL/HUNZIKER, *Kommentar zum DBG*, N 12 zu Art. 110 DBG). Selbst der Bundesrat geht von dieser Voraussetzung aus (Bericht des Bundesrates, BBl 2011 S. 673).

2. Alternative Sicht im Gutachten Probst

Diese von der Lehre und Praxis im Steuerrecht sowie vom Höchstgericht geteilte Einschätzung des Steuergeheimnisses als qualifiziertes Amtsgeheimnis wird im Gutachten Probst, Rz. 81, abgelehnt. Dabei bezieht sich der Gutachter auf den strafrechtlichen Schutz des Steuergeheimnisses gestützt auf Art. 320 StGB, der nur die vorsätzliche Geheimnisverletzung unter Strafe stellt. Demgegenüber seien das Bankkunden- sowie das Statistikgeheimnis aufgrund spezialgesetzlicher Regelung auch bei bloss fahrlässiger Begehung strafbar. «Das Bankkundengeheimnis und das Statistikgeheimnis wird vom Gesetzgeber durch eigenständige Strafnormen besser geschützt als das Steuergeheimnis, weshalb erstere nach der Wertung des Gesetzgebers qualifizierter geschützte Geheimnisbereiche darstellen als das Steuergeheimnis» (Gutachten Probst, Rz. 81). Allerdings kann nicht entscheidend sein, ob ein Gesetz über eigene Strafnormen verfügt oder auf das StGB verweist. Im Weiteren wären nicht nur die Schuldformen, sondern die Strafdrohungen zu berücksichtigen, und diesbezüglich geht beispielsweise in Art. 23 BStatG weniger weit als Art. 320 StGB. Ferner bezieht sich der Gutachter in Fn 229 noch auf Regelungen im Stempel- und Mehrwertsteuergesetz, die bei den direkten Steuern ohnehin nicht relevant sind und zudem kaum besonders schützenswerte Personendaten betreffen. Insgesamt vermag diese rein formale Betrachtungsweise, die glaubt, die langjährige Lehre und Praxis sowie die höchstrichterliche Rechtsprechung zum Steuergeheimnis völlig ignorieren zu können, nicht zu überzeugen.

3. Zwischenfazit

Den Ausführungen zum Steuergeheimnis im Gutachten Probst kann offensichtlich nicht gefolgt werden. Diese Fehleinschätzung hat weitreichende Folgen, auf die noch zurückzukommen ist.

VI. Verhältnis DBG und DSG

1. Allgemeines

Neben dem DSG (und dem rev. DSG sowie dem LPrD) bestehen in bestimmten Rechtsbereichen noch spezialgesetzliche Datenschutzbestimmungen (BVGer A_5715/2018 vom 3. September 2019 E. 4.1). Solche spezialgesetzliche Datenschutzbestimmungen gehen den spezifischen Datenschutzgesetzen grundsätzlich vor (BGE 126 II 126 E. 5 b/bb S. 134; vgl. auch Bericht des Bundesrates, BBl 2011 S. 654 bzw. S. 656). Nach dem Bundesgericht ergibt sich weder aus dem DSG selbst noch aus dessen allgemeinen Grundsätzen, dass das DSG inhaltliche Anforderungen an die Ausgestaltung solcher spezieller Gesetze vorgibt (BGE 124 I 176 E. 5c/ee S. 180 = ASA 69, 294 S. 297 f. = StE 1998 B 91.1 Nr. 1). Soweit aber eine nicht abschliessende spezialgesetzliche Regelung vorliegt, müssen immer auch die allgemeinen Bestimmungen von Art. 4 ff. DSG beachtet werden (JÖHRI, Handkommentar zum Datenschutzgesetz, Rz. 35 zu Art. 17 bzw. Rz. 13 zu Art. 19 DSG; MAURER-LAMBROU/KUNZ, DSK Datenschutzgesetz, N 15 zu Art. 1). Hier geht es nun um die Frage, ob im Bereich der direkten Steuern, wo das strenge Steuergeheimnis gilt (vgl. V. hiervor), noch Raum für die spezifische Datenschutzgesetzgebung besteht oder ob bereits der «steuerrechtliche Datenschutz» ausreicht.

Die Steuerrechtskommentare äussern sich zu dieser wichtigen Frage nicht ausdrücklich. Sie weisen regelmässig darauf hin, dass mit dem Bundesgesetz vom 24. März 2000 über die Schaffung und die Anpassung gesetzlicher Grundlagen für die Bearbeitung von Personendaten (AS 2000 1891) zur Verbesserung des Geheimnisschutzes angesichts neuer technischer Möglichkeiten die Art. 112a DBG bzw. Art. 39a StHG (Art. 159a LI) in die Gesetze aufgenommen wurden (LOCHER, Kommentar DBG, III, N 6 f zu Art. 110 bzw. N 1 ff. zu Art. 112a DBG; PEDROLI, Commentaire romand, N 1 ff. ad art. 112a LIFD; ZWEIFEL/HUNZIKER, Kommentar zum DBG, N 1 ff. zu Art. 112a DBG). Hingegen nimmt das Bundesgericht zu dieser Frage in BGE 128 II 311 E. 8.4 S. 327 = ASA 72, 709 S. 724 f. = RDAF 58 II, 459 p. 475 f. klar Stellung. Zwar ging es dort um die Bestimmung des anwendbaren Rechtsweges, aber die Ausführungen in der zitierten Erwägung sind allgemein gehalten und daher von grundsätzlicher Bedeutung:

«Adoptée le 14 décembre 1990, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. S'agissant du secret fiscal et la collaboration entre autorités (Art. 110 ss LIFD), elle reprend, en substance, la réglementation antérieure (...). La loi fédérale sur la protection des données a été adoptée postérieurement, soit le 19 juin 1992, mais elle est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 1993. La question de savoir laquelle de ces réglementations a la préséance sur l'autre ne peut donc être résolue d'après le critère de antériorité (cf. ATF 123 II 534 consid. 2c-d p. 537 s.), mais doit l'être par interprétation. A cet égard, il faut constater que le système prévu aux articles 110 ss LIFD représente un système de protection autonome –

certes limité – qui a été appliqué depuis des décennies (...). Il est demeuré sans changement après l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la protection des données, sous réserve de l'adoption de l'article 112a LFD qui règle essentiellement les rapports entre autorités. Ce système constitue de ce point de vue une réglementation spéciale qui assure aux justiciables une protection étendue (...). Dans ces conditions, on doit admettre que l'article 112 LFD représente une disposition spéciale qui l'emporte sur la législation en matière de protection des données...».

Die umfassende Regelung des Steuergeheimnisses in Art. 110 ff. DBG geht mithin der spezifischen Datenschutzgesetzgebung aufgrund des DSG grundsätzlich vor. Dieselbe Auffassung vertreten bei der Analyse des Verhältnisses von DSG zu spezialgesetzlichen Datenschutznormen ebenso BELSER/NOUREDDINE, in: Belser/Epiney/Waldmann, Datenschutzrecht, N 91 zu § 8, S. 495: «So begründet etwa Art. 110 ff. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) ein Informationssystem, das einen hinreichenden Schutz der Daten der Steuerpflichtigen garantiert und die Frage des Datenaustausches abschliessend regelt» (Hervorhebung im Original). Im Falle einer eventuellen Lücke in der spezialgesetzlichen Regelung wären höchstens die allgemeinen Bestimmungen gemäss Art. 4 ff. DSG zu beachten (vgl. VI.1. in fine hiervor). Soweit es um die kantonale Gesetzgebung geht, sehen die Art. 39 f. StHG bzw. Art. 157 ff. LI analoge Regelungen wie Art. 110 ff. DBG vor. Damit gilt das zum DBG Ausgeführte ebenfalls für die kantonalen direkten Steuern. Die Art. 39 f. StHG gehen somit den spezifischen kantonalen Datenschutzgesetzgebungen ebenfalls grundsätzlich vor. Für die Steuerbehörden des Kantons Waadt, die sich mit dem DBG-Vollzug befassen, wäre an sich das Loi sur la protection des données personnelles du 11 septembre 2007 (LPrD) anwendbar. Allerdings wird auch dieses Gesetz nach dem Gesagten durch die umfassende Regelung in Art. 39 f. StHG bzw. Art. 157 ff. LI verdrängt. Damit erübrigt sich auch die Frage, ob das LPrD einen angemessenen Schutz gewährt, womit die Ersatzbestimmungen gemäss Art. 37 Abs. 1 DSG zu berücksichtigen wären (kommt hinzu, dass im demnächst in Kraft tretenden rev. DSG [soweit ersichtlich] keine dem Art. 37 DSG entsprechende Bestimmung mehr enthalten ist).

2. Folgerung

Gehen die umfassenden Regelungen des Steuergeheimnisses gemäss Art. 110 ff. DBG bzw. Art. 39 f. StHG (Art. 157 ff. LI) den spezifischen Datenschutzgesetzgebungen des Bundes und der Kantone vor (ausser allenfalls die allgemeinen Bestimmungen von Art. 4 ff. DSG), bleibt insbesondere kein Raum für die Heranziehung von Art. 22 DSG. Diese Bestimmung (bzw. Art. 39 rev. DSG) sieht besondere Erleichterungen für das Bearbeiten und das Bekanntgeben von Personendaten durch Bundesorgane für nicht personenbezogene Zwecke vor, namentlich für Forschung, Planung und Statistik. Wohl verlangt Abs. 1 von Art. 22 DSG drei kumulative Voraussetzungen (MAURER-LAMBROU/KUNZ, BSK Datenschutzgesetz, N 23 zu Art. 22 DSG) für das Bearbeiten solcher Personendaten. Aber vor allem Art. 22 Abs. 2 Bst. c DSG, wonach bei der Bekanntgabe von Personendaten die Voraussetzungen von Art. 19 Abs. 1 DSG nicht erfüllt sein müssen (das Erfordernis einer Rechtsgrundlage entfällt: BÄRISWIL, in: Bärswil/ Pärli, Datenschutzgesetz, N 8 zu Art. 22 DSG), erweist sich als problematisch. Allerdings befindet sich Art. 22 DSG nicht im Abschnitt über die allgemeinen Datenschutzbestimmungen (Art. 4 – 11a DSG), sondern im Abschnitt über die Bearbeitung von Personendaten durch Bundesorgane (Art. 16 – 25^{bis} DSG). Sollte Art. 22 DSG gleichwohl relevant sein, dann müsste ebenfalls Art. 19 Abs. 4 DSG berücksichtigt

werden, der eine Bekanntgabe von Personendaten ausschliesst oder einschränkt, wenn es notwendig ist aufgrund:

- wesentlicher öffentlicher Interessen oder offensichtlich schutzwürdiger Interessen einer betroffenen Person oder
- gesetzlicher Geheimhaltungspflichten oder besonderer Datenschutzvorschriften.

Beide dieser zwei Ausschlussgründe wären im vorliegenden Fall erfüllt.

3. Zwischenfazit

Die umfassende Regelung des Steuergeheimnisses in Art. 110 ff. DBG bzw. Art. 39 f. StHG geht den spezifischen Datenschutzgesetzgebungen des Bundes und der Kantone vor (ausser allenfalls die allgemeinen Bestimmungen von Art. 4 ff. DSG). Damit bleibt insbesondere kein Raum für die Heranziehung von Art. 22 DSG. Sollte diese Bestimmung gleichwohl relevant sein, müsste ebenfalls Art. 19 Abs. 4 DSG berücksichtigt werden, der eine Bekanntgabe von Personendaten unter den vorliegend gegebenen Voraussetzungen ausschliesst.

VII. Verhältnis BStatG und DBG

1. Allgemeines

Wenn daher das Bundesamt für Statistik die hier interessierenden besonders schützenswerten Personendaten herausverlangen will, hat sie sich nach dem unter IV. Ausgeführten primär an die Inhaber (bzw. Verantwortlichen) dieser Datensammlungen, d.h. die *kantonalen Steuerverwaltungen*, zu wenden. In diesem Fall ist Art. 7 Abs. 2 bzw. Art. 10 Abs. 5 BStatG anwendbar. Nach beiden Bestimmungen können u.a. Geheimhaltungen einer Bekanntgabe an das Bundesamt für Statistik nur entgegengehalten werden, wenn das einschlägige Bundesgesetz die Weitergabe oder Verwendung für statistische Zwecke *ausdrücklich* ausschliesst. Im vorliegenden Fall besteht kein solches explizites Verwendungsverbot in den Art. 110 ff. DBG bzw. Art. 39 f. StHG (Art. 157 ff. LI). Gestützt darauf wird im Gutachten, Rz. 42, 79, 82 bzw. 88, auf die Zulässigkeit der Weitergabe oder Verwendung für statistische Zwecke geschlossen.

2. Nochmals Steuergeheimnis

Bevor zu diesem Schluss Stellung genommen werden kann, ist auf das zum «Steuergeheimnis» Ausgeführte zu verweisen (vgl. V. hiervor). Die Art. 110 DBG bzw. Art. 39 Abs. 1 StHG (Art. 157 LI) lauten sinngemäss gleich, wobei das StHG eine einprägsame «Kurzfassung» enthält:

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

So besehen ist die Feststellung im Gutachten Probst, Rz. 42, die hier massgebenden Steuergesetze untersagten nicht ausdrücklich die Weitergabe oder Verwendung der Daten für statistische Zwecke, rein formal zutreffend. Allein, die Frage ist, ob man es bei dieser rein formalen Aussage bewenden lassen kann. Dies ist im Folgenden eingehend zu untersuchen.

3. Stellenwert von Art. 7 Abs. 2 bzw. Art. 10 Abs. 5 BStatG

Nach dem unter IV. hiervor Ausgeführten sind die kantonalen Steuerverwaltungen Inhaber (bzw. Verantwortliche) der Datensammlungen. Damit handelt es sich hier um eine sogenannte Indirekterhebung bei den Kantonen (Art. 4 Abs. 2 BStatG). Damit ist zunächst Art. 7 BStatG (Randtitel: Mitwirkung der Kantone und Gemeinden) anwendbar. Der vorab massgebende Abs. 2 dieser Bestimmung lautet:

«Er (sc. der Bundesrat) kann dabei die Übernahme von Daten aus ihren Datensammlungen anordnen, sofern die Rechtsgrundlage der Datensammlung die Verwendung für statistische Zwecke nicht ausdrücklich ausschliesst. Unterliegen diese Daten einer gesetzlich verankerten Geheimhaltungspflicht, dürfen sie gemäss Artikel 19 des vorliegenden Gesetzes sowie Artikel 22 des Datenschutzgesetzes vom 19. Juni 1992 nicht weitergegeben werden.»

Demgegenüber befasst sich Art. 10 BStatG (Randtitel: Bundesamt für Statistik) mit den Aufgaben dieses Bundesamtes. Der vorab massgebende Abs. 5 dieser Bestimmung lautet:

«Geheimhaltungspflichten und Sperrungen können *in der Regel* einer Bekanntgabe an das Bundesamt nur entgegengehalten werden, wenn ein Bundesgesetz die Weitergabe oder Verwendung der Daten für statistische Zwecke ausdrücklich ausschliesst. Das Bundesamt darf diese Daten gemäss Artikel 19 des vorliegenden Gesetzes sowie Artikel 22 des Datenschutzgesetzes vom 19. Juni 1992 nicht weitergegeben» (keine Hervorhebung im Original).

Auch vermeintlich «klare» Normen müssen ausgelegt werden. Während man sich bei Art. 7 Abs. 2 BStatG noch fragen kann, ob die Voraussetzung des ersten Satzes (Erfordernis eines ausdrücklichen Ausschlusses einer Verwendung für statistische Zwecke) ebenfalls im Rahmen des zweiten Satzes gelten soll, beseitigt Art. 10 Abs. 5 BStatG diese Unsicherheit: Offenbar sollte in den spezialgesetzlichen Geheimhaltungsbestimmungen selbst ein ausdrücklicher Ausschluss einer Verwendung für statistische Zwecke figurieren. In den Art. 110 ff. DBG bzw. in Art. 39 StHG ist dies nicht der Fall, so dass man *prima vista* im Sinne des Gutachtens Probst zum Schluss kommen kann, einer Weitergabe des hoch sensiblen Datenmaterials der Kantone stehe nichts im Wege (Gutachten Probst, Rz. 42, 79, 82 bzw. 88).

Allerdings verlangt der oben zitierte Abs. 5 von Art. 10 BStatG, dass u.a. Geheimhaltungen nur *in der Regel* die Bekanntgabe an das Bundesamt verhindern können. Mit diesem einschränkenden Aspekt befasst sich das Gutachten Probst, Rz. 84 ff., sehr eingehend:

- i. Zunächst wird festgestellt, dass diese Einschränkung nur in der deutschen und italienischen Fassung der Norm existiere und daher fraglich sei, ob der Gesetzgeber diese Relativierung wirklich gewollt habe. Vielmehr sei dieser Aspekt einfach übersehen worden, weshalb ihm keine besondere Bedeutung beizumessen sei. Dabei übersieht der Gutachter, dass bei Erlassen die drei sprachlichen Fassungen in gleicher Weise verbindlich sind (Art. 14 Abs. 1 PublG). Man kann nicht einfach eine Fassung gegenüber zwei gleich lautenden anderen Versionen als massge-

bend ansehen. Nach dem Gutachter soll sein Befund der Irrelevanz der Relativierung auch mit der Botschaft und den parlamentarischen Beratungen in Einklang stehen. Allein, in BBI 1988 I 422 steht ausdrücklich: «Absatz 4 (recte 5) hält fest, dass spezielle Geheimhaltungspflichten und Sperrungen *in der Regel* einer Bekanntgabe nur dann entgegengehalten werden können, wenn eine andere Norm auf Gesetzesebene ausdrücklich die Weitergabe oder Verwendung für Zwecke der Statistik ausschliesst» (Hervorhebung nicht im Original). Zudem präzisiert die Botschaft, dass Art. 10 Abs. 5 BStatG «inhaltlich analog» sei mit der Schranke für die Übernahme von Daten aus Datensammlungen der Kantone und Gemeinden gemäss Art. 7 Abs. 2 BStatG (BBI 1988 I 422). Die Auffassung des Gutachters, man könne diese Relativierung («in der Regel») einfach vernachlässigen, ist damit offensichtlich falsch. Kommt hinzu, dass im Rahmen des revidierten DSG nur Satz 2 von Art. 10 Abs. 5 BStatG angepasst wird (BBI 2020 7697), aber Satz 1 dieser Bestimmung mit dem «in der Regel» unverändert bleibt (dies gilt übrigens auch für die französische Fassung, vgl. FF 2020 7455). Damit kann man diese Relativierung unter keinen Umständen einfach als irrelevant ansehen.

- ii. Für den Fall dass (wie hier angenommen) dieses «in der Regel» zu beachten wäre, sollte es jedoch nach dem Gutachten Probst restriktiv gehandhabt werden (Rz. 86). Es dürfte nur bei Staats- oder Militäргеheimnissen bzw. ähnlich hochrangigen Interessen berücksichtigt werden. «Das in Art. 110 DBG verankerte Steuergeheimnis, welches der Gesetzgeber (...) strafrechtlich lediglich durch den allgemeinen Straftatbestand der Amtsgeheimnisverletzung (Art. 320 StGB) schützt, kann nun aber vernünftigerweise nicht mit fundamentalen Staatsinteressen (...) gleichgestellt werden. Eine solche Gleichstellung würde das Steuergeheimnis von Art. 110 DBG, wo es meist um bloss finanzielle Informationen des Steuerpflichtigen geht, die keine besonders schützenswerten Personendaten darstellen, unverhältnismässig überhöhen» (Gutachten Probst, Rz. 86 in fine).
- iii. Schliesslich befürchtet der Gutachter ein Konkurrenzverhältnis zwischen ESTV und BFS bezüglich statistischer Erhebungen (Rz. 87). Allein, die sogenannten «Administrativdaten» (offenbar Sachdaten) behalten die Steuerbehörden schon heute nicht unter Verschluss. Und die hoch sensiblen Daten, die bei den Kantonen (und nicht bei der ESTV) anfallen, bleiben bei diesen (ausser den Daten über administrative und strafrechtliche Sanktionen) unter dem Steuergeheimnis geschützt.

4. Folgerungen

Der Schluss des Gutachters, das Steuergeheimnis von Art. 110 bzw. Art. 39 Abs. 1 StHG (Art. 157 LI) könne einer Herausgabe sämtlicher Daten der kantonalen Steuerverwaltungen an das Bundesamt für Statistik nicht entgegengehalten werden, vermag aus den nachfolgenden Überlegungen nicht zu überzeugen. Dabei wirkt sich nun die unzutreffende Einschätzung des Steuergeheimnisses durch das Gutachten Probst (vgl. V.2 bzw. 3 hiervor) als verhängnisvoll aus: wie erwähnt, hat das Steuergeheimnis als qualifiziertes Amtsgeheimnis auch eine wichtige *öffentliche Dimension*, welche das Funktionieren des Systems der gemischten Veranlagung überhaupt erst ermöglicht (vgl. V.1. hiervor). Dies ist ein durchaus eminentes «staatliches Interesse», das man nicht nur mit einem Blick auf Aspekte des Strafrechtsschutzes bagatellisieren darf.

- i. Wohl ist zutreffend, dass sich das Steuergeheimnis auch auf die finanziellen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person bezieht, die keine besonders schützenswerten Personendaten, sondern nur gewöhnliche Personendaten sowie Sachdaten sind. Aber dem Steuergeheimnis unterliegen insbesondere zahlreiche besonders schützenswerte Personendaten, um die es hier vor allem geht (vgl. die Übersicht vor IV.3. hiervor).
- ii. In der Botschaft zum Bundesstatistikgesetz wird nicht präzisiert, was für Daten das Gesetz vorab anvisiert. Die Rede ist zwar von unproblematischen Daten, die etwa als Adressgrundlage für die Durchführung von Direkterhebungen der Bundesstatistik dienen können (BBl 1988 I 417). Eine Differenzierung zwischen solch unproblematischen Sachdaten, einerseits und gewöhnlichen Personendaten sowie besonders schützenswerten Personendaten wird nicht gemacht. Offenbar dachte der Gesetzgeber gar nicht daran, dass das Bundesamt für Statistik dereinst ein Interesse an den letztgenannten «problematischen» Daten haben könnte. Es ist mithin davon auszugehen, dass Art. 7 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 5 BStatG *lückenhaft sind, d.h. eine sog. Wertungslücke aufweisen* (vgl. auch iv hiernach).
- iii. Beim Steuergeheimnis nach art. 110 DBG bzw. Art. 39 Abs. 1 StHG handelt es sich um ein *qualifiziertes Amtsgeheimnis* (vgl. IV.2. hiervor). Dieses würde auch aufgrund von Art. 19 Abs. 4 DSG vorbehalten, sofern diese Norm überhaupt anwendbar wäre (JÖHRI, Handkommentar zum Datenschutzgesetz, N 103 zu Art. 19 DSG). Allerdings kann das Steuergeheimnis unter bestimmten Voraussetzungen durchbrochen werden (vgl. V,1. In fine hiervor). Allgemein gefasste Blankettnormen im Sinne von Art. 7 Abs. 2 bzw. Art. 10 Abs. 5 BStatG genügen hierzu nicht: weder als Norm, um das Steuergeheimnis ganz allgemein zu neutralisieren, noch als Norm, um eine ausnahmsweise Auskunfterteilung zu erwirken, kommen diese Bestimmungen infrage.
- iv. Beim Inkrafttreten des DBG (1. Januar 1995) waren die zitierten Bestimmungen des BStatG an sich bekannt. Aber man sah – auch aufgrund der Ausführungen in der Botschaft – keine Veranlassung, das bereits am 14. Dezember 1990 verabschiedete Steuergesetz insoweit noch an das DSG anzupassen (wie es in anderem Zusammenhang noch vor dem Inkrafttreten noch praktiziert wurde, vgl. LOCHER, Kommentar DBG, I, Rz. 28 f. der Vorbemerkungen). Nach BELSER/NOUREDDINE, in Belser/Epiney/Waldmann, Datenschutzrecht, N 91 zu § 8, S. 495, regeln nämlich die Art. 110 ff. DBG die Frage des Datenaustausches abschliessend, so dass gar kein Handlungsbedarf bestand. Vgl. auch die Ausführungen in BGE 128 II 311 E. 8.4 S. 327 = ASA 72, 709 S. 724 f. = RDAF 58 II, 459 p. 475 s. zur langjährigen Geltung des Steuergeheimnisses (vgl. VI.1. hiervor).
- v. Art. 10 Abs. 5 BStatG spricht ausdrücklich davon, dass Geheimhaltungspflichten und Sperrungen *in der Regel* einer Bekanntgabe an das Bundesamt nur entgegengehalten werden, wenn ein Bundesgesetz die Weitergabe oder Verwendung der Daten für statistische Zwecke ausdrücklich ausschliesst. Wenn das Prinzip des ausdrücklichen Verbots einer Weitergabe punktuell durchbrochen werden kann, dann liegt hier ein Fall vor, der eine solche Ausnahme von der Regel gebieterisch

verlangt. Ansonsten wäre die Funktionieren des Systems der gemischten Veranlagung (wonach in einer ersten Phase lückenlose Angaben mit Einschluss hoch sensibler Informationen zu erheben sind, die von der Behörde verifiziert und der Veranlagung zugrunde gelegt werden), das eine Grundvoraussetzung für die direkte Besteuerung bildet (vgl. V.1. hiervor) verunmöglicht.

- vi. Liegt – wie im Fall von Art. 7 Abs. bzw. Art. 10 Abs. 5 BStatG – keine Konkretisierung des Umfangs der bekannt zu gebenden Informationen vor, ist der *Grundsatz der Verhältnismässigkeit* zu beachten (vgl. Art. 4 Abs. 2 DSG bzw. Art. 6 Abs. 2 rev. DSG). «Das heisst, selbst beim Vorliegen einer zwingenden gesetzlichen Grundlage zur Datenbekanntgabe darf die Bekanntgabe von Personendaten nicht umfassend erfolgen, sondern hat sich auf das – für die Zweckerreichung – *Notwendige und Erforderliche* zu beschränken. Insbesondere ist es unzulässig, sog. Datensammlungen auf Vorrat zu schaffen» (JÖHRI, Handkommentar zum Datenschutzgesetz, N 13 zu Art. 19 DSG; Hervorhebungen im Original).
- vii. In dieselbe Richtung zielt auch die Überlegung, dass ein Zusammenführen von bisher dezentralisiert bearbeiteten Personendaten sehr gefährlich ist. Wohl sehen Art. 14 BStatG eine Geheimhaltungspflicht und Art. 7 StatEV eine Geheimhaltungs- und Sorgfaltspflicht der mit statistischen Arbeiten betrauten Personen vor. Zudem verlangt Art. 15 Abs. 1 BStatG, dass alle Stellen, die Personendaten für die oder aus der Bundesstatistik bearbeiten, «diese durch die erforderlichen organisatorischen und technischen Massnahmen gegen unbefugtes Bearbeiten schützen» müssen. Jüngste Erfahrungen lehren uns jedoch, dass Datensammlungen – trotz «erforderlichen organisatorischen und technischen Massnahmen» – ein bevorzugtes Ziel für Zugriffe Unbefugter sind. Von da her ist die vorgesehene, immense Datenkonzentration äusserst problematisch. Dem neuen propagierten «Once-Only-Prinzip» müssen offensichtlich sachbezogene Grenzen gesetzt werden.

5. Zwischenfazit

Die Art. 7 Abs. 2 bzw. Art. 10 Abs. 5 BStatG reichen weder aus, um das Steuergeheimnis ganz allgemein zu neutralisieren, noch um eine ausnahmsweise Auskunftserteilung zu erwirken.

VIII. Verhältnis BStatG und DSG (bzw. rev. DSG)

1. Allgemeines

Auch in diesem Zusammenhang argumentiert das Gutachten Probst rein formal, wonach das DSG am 1. Juli 1993 in Kraft getreten sei, wogegen dies für das BStatG am 1. August 1993 der Fall gewesen sei, womit das BStatG als (einen Monat) jüngerer Gesetz dem älteren DSG vorgehe. Solch formale Schlüsse sind aber äusserst problematisch, und auch die Feststellung, das DSG sei das allgemeinere Gesetz gegenüber dem BStatG als spezielleres Gesetz (Gutachten Probst, Rz. 35), ist keineswegs einleuchtend. In Bezug auf Geheimhaltungsfragen ist das BStatG gegenteils das allgemeinere und das DSG das speziellere Gesetz, so dass man argumentieren könnte, ein späteres allgemeines Gesetz (BStatG) könne ein früheres Spezialgesetz (DSG) nicht verdrängen (lex posterior

generalis non derogat legi priori speciali). Richtigerweise müssen aber für jeden Problembereich differenzierte *Wertungen* und nicht rein formale, logische Schlüsse ausschlaggebend sein (BGE 123 II 534 E. 2 c-d S. 537 f.). Kommt hinzu, dass das revidierte Datenschutzgesetz im Laufe des Jahres 2022 in Kraft treten soll (eventuell erst auf den 1. Januar 2023), womit diese rein logischen Schlüsse ohnehin nicht zielführend sind.

Im Übrigen verweist das BStatG in verschiedenen Artikeln auf solche des DSG (z.B. Art. 7, 10) und umgekehrt; auch die Bestimmungen über die Verwendung von Personendaten zu nicht personenbezogenen Zwecken sind aufeinander abgestimmt (Art. 13 Abs. 2 Bst. e bzw. Art. 22 Abs. 1 DSG und Art. 19 Abs. 2 BStatG). Daraus erhellt, dass die beiden Gesetze in manchen Bereichen in dieselbe Richtung zielen. So dürfen gemäss Art. 4 Abs. 3 DSG (bzw. Art. 6 Abs. 3 rev. DSG) Personendaten nur zu dem Zweck bearbeitet werden, der bei der Beschaffung angegeben wurde (...) oder gesetzlich vorgesehen ist. Analoges gilt für das BStatG, indem die Verwendung erhobener Daten vom Beschaffungszweck bestimmt und begrenzt ist (BBI 1988 I 399). «Auch hier ist der Gedanke wegleitend, dass Befragte für einen *bestimmten* Zweck Auskunft erteilen, weshalb es gegen Treu und Glauben verstossen würde, die Daten anschliessend zu *anderen* (nämlich nicht statistischen) Zwecken zu verwenden» (Gutachten Probst, Rz. 32; Hervorhebung im Original).

Entscheidend ist jedoch, dass DSG und BStatG *unterschiedliche Funktionen haben*: Das BStatG will repräsentative statistische Grundlagen zugunsten der öffentlichen Hand und Privaten erarbeiten und muss damit sicherstellen, dass ihr auch Daten zur Verfügung gestellt werden. Demgegenüber ist es Aufgabe des DSG, Personendaten zu schützen und sicherzustellen, dass sie korrekt erhoben bzw. bekanntgegeben werden. Die gesetzliche Grundlage für eine *Herausgabe* von Daten findet sich hingegen normalerweise nicht im DSG: «Eine Datenbekanntgabe durch ein Bundesorgan (muss sich) grundsätzlich immer auf eine bereichsspezifische bzw. spezialgesetzliche Rechtsgrundlage stützen» (EHRENSBERGER, BSK Datenschutzgesetz, N 3 zu Art. 19 DSG; MUND, in Bärswil/Pärl, Datenschutzgesetz, N 7 zu Art. 19 DSG; JÖHRI, Handkommentar zum Datenschutzgesetz, N 7 zu Art. 19 DSG; vgl. auch Bericht des Bundesrates, BBI 2011 S. 655). Aufgrund von Art. 22 DSG wären freilich Erleichterungen möglich, die aber – mangels Anwendbarkeit des DSG im konkreten Fall (vgl. VI. hiervoor) – hier nicht relevant sind. Massgebend könnten daher nur Herausgaberegeln des BStatG sein, die aber für eine Datenbekanntgabe durch die kantonalen Steuerverwaltungen nicht ausreichen (vgl. VII.4. hiervoor).

Nach der Botschaft zum BStatG (BBI 1988 I 398) soll dieses Art. 19 DSG (nunmehr Art. 22 DSG) konkretisieren. Die Konkretisierung erfolgt u.a in Art. 19 Abs. 2 BStatG mit folgendem Wortlaut:

«Die Statistikproduzenten des Bundes dürfen Personendaten für nicht personenbezogene Zwecke, insbesondere für Forschung, Planung und Statistik, Forschungs- und Statistikstellen des Bundes sowie Dritten bekannt geben, wenn:

- a. Die Daten anonymisiert werden, sobald es der Zweck der Bearbeitung erlaubt;
- b. Der Empfänger der Daten nur mit Zustimmung des Statistikproduzenten weitergibt;
- c. Der Empfänger die Ergebnisse nur so bekanntgibt, dass die betroffenen Personen nicht bestimmbar sind; und
- d. Die Voraussetzungen für die Einhaltung des Statistikgeheimnisses und der übrigen Datenschutzbestimmungen durch den Empfänger gegeben sind.»

Dieser Art. 19 Abs. 2 BStatG käme wohl als Rechtsgrundlage für die Bekanntgabe von Personendaten für nicht personenbezogene Zwecke (u.a. Statistik) infrage. Allerdings wendet sich die Bestimmung nur an die «Statistikproduzenten des Bundes», worunter jedenfalls die Statistiker der kantonalen Steuerverwaltungen nicht subsumiert werden können. Ob sie für die Statistiker der ESTV gelten, braucht hier nicht geprüft zu werden.

2. Folgerungen

- i. Art. 19 Abs. 2 BStatG richtet sich an «Statistikproduzenten des Bundes», worunter in der Statistik tätige Personen der kantonalen Steuerverwaltungen nicht zu rechnen sind.
- ii. Die Frage, ob Art. 19 Abs. 2 BStatG eine Rechtsgrundlage für die Herausgabe der bei der ESTV rechtmässig vorhandenen Daten bildet, wird hier offengelassen.

IX. Zusammenfassung und Beantwortung der Fragen

Die Kantone veranlagten und beziehen die direkte Bundessteuer «aus eigenem Recht», d.h. in ihrem Namen und (zunächst) auf ihre Rechnung (selbst wenn sie neu 78,8 Prozent des Steueraufkommens an den Bund überweisen müssen). Die kantonalen Steuerverwaltungen, welche die eigentliche Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer vornehmen, sind damit Inhaber bzw. Verantwortliche der im Rahmen der Selbstdeklaration und Mitwirkung an sie gelangenden Daten. Die ESTV erhält von den kantonalen Steuerverwaltungen nur ganz bestimmte Daten und verfügt nicht über die Befugnis, das gesamte Datenmaterial der kantonalen Steuerverwaltung dem Bundesamt für Statistik bekannt zu geben. Aufgrund des Bundesstatistikgesetzes ist das Bundesamt für Statistik prima vista befugt, das Datenmaterial der kantonalen Steuerverwaltungen herauszuverlangen, zumal die steuergesetzliche Geheimhaltungsregelungen kein ausdrückliches Verbot der Weitergabe für statistische Zwecke kennen. Allein, eine differenzierte Auslegung der steuergesetzlichen Geheimhaltungsbestimmungen führt zum Ergebnis, dass diese grundsätzlich dem Bundesstatistikgesetz vorgehen; denn das steuerrechtliche Steuergeheimnis als qualifiziertes Amtsgeheimnis hat neben dem Schutz der Privatsphäre auch den Zweck, zu verhindern, dass das bestehende System der gemischten Veranlagung (mit Selbstdeklaration und Mitwirkung der steuerpflichtigen Personen) aus den Angeln gehoben wird; bei einer Weitergabe der höchst sensiblen Personendaten würde das bestehende Vertrauensverhältnis zwischen Fiskus und steuerpflichtiger Person zerstört und eine Veranlagung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wäre verunmöglicht. Die allgemeine Datenschutzgesetzgebung wird im Übrigen grundsätzlich durch das spezifische Steuergeheimnis verdrängt.

Beantwortung der Fragen:

1. Wer ist Inhaber (Verantwortlicher) des bei der kantonalen Steuerverwaltungen vorhandenen, gesamten Datenmaterials? Es sind dies die kantonalen Steuerverwaltungen; die ESTV ist nur teilweise Inhaberin (Verantwortliche).
2. Wer ist befugt, dieses Datenmaterial allenfalls dem BFS bekannt zu geben? Sicher nicht die kantonalen Steuerverwaltungen. Ob die ESTV, soweit sie Mitinhaberin

(Mitverantwortliche) von Personendaten ist, diese bekannt geben darf, wird hier offen gelassen.

3. Was versteht man unter «Steuergeheimnis»? Es handelt sich um ein «qualifiziertes Amtsgeheimnis», das einerseits dem Persönlichkeitsschutz dient und andererseits im öffentlichen Interessen liegt (Sicherstellen des Funktionierens des gemischten Veranlagungssystems).
4. Geht das «Steuergeheimnis» der Bekanntgabeverpflichtung gemäss BStatG vor?
Für die kantonalen Steuerverwaltungen: ja.

Goldau, 16. Oktober 2021

Prof. Dr. Dr. h.c. Peter Locher

Anhang: Abkürzungs- und Literaturverzeichnis

ABKÜRZUNGEN

ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
BBI	Bundesblatt
BdBSt	BRB vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (aufgehoben)
BFS	Bundesamt für Statistik
Bst.	Buchstabe
BStatG	Bundesstatistikgesetz vom 9. Oktober 1992 (SR 431.01)
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
DSG	Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (SR 235.1)
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EFV	Eidgenössische Finanzverwaltung
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
FF	Feuille Fédérale
Int. Ahi	Internationale Amtshilfe
KSTV	Kantonale Steuerverwaltung
LI	Loi (vaudois) sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (BLV 642.11)
LIFD	Loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11)
LPrD	Loi (vaudois) sur la protection des données personnelles du 11 septembre 2007 (BLV 172.65)
PublG	Bundesgesetz über die Sammlung des Bundesrechts und das Bundesblatt vom 18. Juni 2004 (SR 170.512)
Rev. DSG	Bundesgesetz über den Datenschutz vom 25. September 2020 (BBI 2020 7639; noch nicht in Kraft)
StAhiG	Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 (SR 651.1)
StatEV	Verordnung über die Durchführung von statistischen Erhebungen des Bundes vom 30. Juni 1993 (SR 431.012.1)
StHG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (642.14)
VBDSG	Verordnung vom 14. Juni 1993 zum Bundesgesetz über den Datenschutz (SR 235.11)

LITERATURVERZEICHNIS

- BÄRISWIL BRUNO/PÄRLI KURT (Hrsg.), *Datenschutzgesetz (DSG)*, Bern 2015 (zit.: Autor, in: Bärswil/Pärli, *Datenschutzgesetz*)
- BELSER EVA MARIA/EPINEY ASTRID/WALDMANN BERNHARD, *Datenschutzrecht, Grundlagen und öffentliches Recht*, Bern 2011
- BEHNISCH URS R., Gutachten vom 9.3.2015 zuhanden der Finanzkommission des Grossen Rates des Kantons Bern betreffend Aufsicht im Bereich der direkten Steuern bei Bund und Kantonen, <https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen.assetref/dam/documents/portal/Medienmitteilungen/de/2015/04/2015-04-09-behnisch-gutachten-de.pdf> (zit.: Gutachten)
- BERICHT DES BUNDESRATES vom 22. Dezember 2010 betreffend Austausch personenbezogener Daten zwischen Behörden des Bundes und der Kantone, BBI 2011 S. 645 ff.
- BEUSCH MICHAEL, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), *Kommentar zum DBG*, 3. Aufl. Basel 2017, Kommentar zu Art. 103 DBG
- DERSELBE, Elektronische Steuererklärung – aber sicher?, in: Mäusli-Allenspach Peter/Beusch Michael (Hrsg.), *FS Martin Zweifel*, Basel 2013, S. 173 ff.
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7. Aufl. Zürich 2016
- BOTSCHAFT zu einem Bundesstatistikgesetz vom 30. Oktober 1991, BBI 1992 I 373 (zit.: Botschaft BStatG)
- BOTSCHAFT zum Bundesgesetz über den Datenschutz vom 23. März 1988, BBI 1888 II 413 (zit.: Botschaft DSG)

BOTSCHAFT zum Bundesgesetz über die Totalrevision des Bundesgesetzes über den Datenschutz und die Änderung weiterer Erlasse zum Datenschutz vom 15. September 2017, BBl 2017 7206 (zit. Botschaft rev. DSG)

CAVELTI ULRICH, Die Überwachung des Vollzugs der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern durch den Bund, FStR 15 (2015), S. 34 ff.

CAVELTI ULRICH/VALLENDER KLAUS A., St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, 3. Aufl. Zürich etc. 2014, Kommentar zu Art. 128 BV

KÄNZIG ERNST, Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, 2. Aufl. Basel 1982

KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS R., Kommentar zur direkten Bundessteuer (Wehrsteuer), III. Teil, 2. Aufl. Basel 1992

LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil (Art. 1 – 48 DBG), 2. Aufl. Basel 2019

DERSELBE, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil (Art. 102 – 222 DBG), Basel 2015

MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Le secret fiscal et sa portée dans le cadre de l'assistance et l'entraide en droit interne suisse, in: Les secrets et le droit (P. Zen-Ruffinen, éd.) Enseignement de 3^e cycle de droit, Zürich 2004, p. 247 ss.

MARANTELLI ADRIANO, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum DBG, 3. Aufl. Basel 2017, Kommentar zu Art. 2 DBG

MAURER-LAMBROU URS/BLECHTA GABOR P. (Hrsg.), Basler Kommentar zum Datenschutzgesetz, 3. Aufl. Basel/Genf/München 2014 (zit.: Autor, BSK Datenschutzgesetz)

NOËL YVES, L'entraide administrative nationale en matière fiscale, in: F. Bellanger/Th. Tanquerel (éd), L'entraide administrative, Journée de droit administratif 2004, Zürich 2005, p. 103 ss.

PEDROLI ANDREA, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (éd.), Commentaire romand de l'impôt fédéral direct, 2^e éd. Bâle 2017

PROBST THOMAS, Erhebung von Daten über direkte Steuern bei Kantonen durch das BFS und die ESTV, Gutachten vom 17. November 2019, erstellt im Auftrag des BFS und der ESTV (zit.: Gutachten Probst), RAPPORT DU CONTRÔLE FÉDÉRAL DES FINANCES du 12 novembre 2015 concernant des lacunes dans la surveillance de l'impôt fédéral et de l'harmonisation des impôts directs, <https://www.efk.admin.ch> 1513-I (zit.: rapport du 12 novembre 2015)

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. Zürich 2009, 3. Aufl. Zürich 2016

ROSENTHAL DAVID/JÖHRI YVONNE, Handkommentar zum Datenschutzgesetz, Basel/Zürich/Genf 2008

STELLUNGNAHME DER KONFERENZ DER SCHWEIZERISCHEN DATENSCHUTZBEAUFTRAGTEN vom 26. August 2021 betreffend Programm Nationale Datenbewirtschaftung (NaDB): Erhebung von Daten der direkten Steuern bei den Kantonen

UHLMANN FELIX., Gutachten vom 9.3.2015 zuhanden der Finanzkommission des Grossen Rates des Kantons Bern betreffend Aufsicht im Bereich der direkten Steuern bei Bund und Kantonen, <https://www.be.ch/portal/fr/index/mediencenter/medienmitteilungen.assetref/dam/documents/portal/Medienmitteilungen/de/2015/04/2015-04-09-uhlmann-gutachten-de.pdf> (zit.: Gutachten)

WALDMANN BERNHARD/BORTER Emanuel, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), Basler Kommentar, Basel 2015, Kommentar zu Art. 46 BV

ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum DBG, 3. Aufl. Basel 2017, Kommentar zu Art. 110 DBG