



STEUERREKURSKOMMISSION II
DES KANTONS ZÜRICH

12.16

2 DB.2006.95

Entscheid

28. September 2006

Mitwirkend:

Präsident R. Oesch, die Mitglieder M. Berger, P. Müller und Sekretärin J. Lachenmeier

In Sachen

Bank Julius Bär & Co. AG,
Bahnhofstrasse 36, 8001 Zürich,

vertreten durch RA Dr.iur. Kurt Langhard,
Roesle Frick & Partner,
Bleicherweg 18, Postfach 2745, 8022 Zürich,

Beschwerdeführerin,

gegen

1. **Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl,**
Stauffacherstrasse 55, Postfach, 8026 Zürich,
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

Nr. 1 vertreten durch
Staatsanwältin lic.iur. A. Bergmann,
Büro F-2, Stauffacherstrasse 55, Postfach, 8026 Zürich,

Nr. 2 vertreten durch Eidg. Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungs-
steuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdegegnerinnen,

betreffend Amtshilfe

hat sich ergeben:

A. 1. Am 2. Mai 2005 sandte eine unbekannte Täterschaft von 4704 Niederbipp aus einen Brief, der ein weisses Pulver enthielt, an das Geschäftsdomizil der Bank Julius Bär in Guernsey/England. Abklärungen ergaben, dass es sich beim Pulver nicht etwa um Anthrax, sondern um ein ungefährliches Gemisch aus Zucker und Milchpulver handelte. Anfang Mai erhielten noch weitere Geschäftsstellen der Bank Julius Bär & Co. AG (Genf, Lugano, Zürich) Briefumschläge mit weissem Pulver zugesandt. Auch in diesen Fällen entpuppte sich das Pulver als harmlos. Im Mittelpunkt der polizeilichen Ermittlungen zur Identifikation der Urheberschaft dieser Zusendungen steht der in der Schweiz wohnhafte Rudolf Matthias Elmer, ein ehemaliger Angestellter der Bank Julius Bär & Co. AG, Zürich, bzw. der Julius Bär Bank and Trust Company Ltd. Grand Cayman, Cayman Islands, einer Tochtergesellschaft der Julius Bär Holding AG, Zürich.

2. Am 14. Juni 2005 erstattete Curtis L. Lowell bei der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl Strafanzeige mit Strafantrag gegen Unbekannt betreffend Drohung im Sinn von Art. 180 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB).

Curtis Lowell war als unabhängiger Vermögensverwalter mit der Anlageberatung für Angehörige der Familie des früheren mexikanischen Präsidenten Carlos Salinas befasst und hatte mit den Vermögenswerten von dessen Bruder Raúl Salinas bei der Bank Julius Bär & Co. AG zu tun. Die mexikanischen Strafverfolgungsbehörden führen seit 1995 gegen Raúl Salinas ein Strafverfahren wegen Geldwäscherei, Drogenhandel, Veruntreuung und weiterer Straftaten (im Einzelnen: BGE 125 IV 165). Am 15. November 1995 wurden im Rahmen eines in der Schweiz eröffneten gerichtspolizeilichen Ermittlungsverfahrens Guthaben von Raúl Salinas in Zürich beschlagnahmt. Am 7. Juni 2005 erhielt Curtis Lowell anonyme Fax-Schreiben, aus denen sinngemäss hervorging, (Raúl) Salinas sei hier und er wolle sein Geld zurück. Gemäss Strafanzeige hatten diese Fax-Zusendungen für Curtis Lowell deshalb einen besonders bedrohlichen Charakter, weil Raúl Salinas verdächtigt worden war, seinen Schwager ermordet zu haben und Enrique Salinas, der andere Bruder des ehemaligen mexikanischen Präsidenten, im Dezember 2004 unter mysteriösen Umständen umgekommen war. Auch in diesem Kontext konzentrieren sich die polizeilichen Ermittlungen der Täterschaft auf Rudolf Elmer.

3. Am 17. Juni 2005 erstattete die Bank Julius Bär & Co. AG bei der Staatsanwaltschaft Zürich-Limmat Strafanzeige gegen Unbekannt betreffend unbefugte Datenbeschaffung (Art. 143 StGB), unbefugtes Eindringen in ein Datenverarbeitungssystem (Art. 143^{bis} StGB), Verletzung des Geschäftsgeheimnisses (Art. 162 StGB) und Verletzung des Bankgeheimnisses (Art. 47 Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 [BankG]). Anlass der Strafanzeige bildete ein am 16. Juni 2005 in der Zeitschrift "CASH" publizierter Artikel mit dem Titel "Datenklau bei der Bank Julius Bär" (S. 12). Daraus geht hervor, dass der CASH-Redaktion anonym eine CD-ROM mit Geschäfts- und Kundendaten, die angeblich aus einem Büro der Julius Bär Gruppe auf Cayman Islands stammten, zugesandt worden sei. Die Daten betrafen vermögende Privatkunden aus der ganzen Welt, u. a. auch solche mit Wohnsitz in der Schweiz. Da die Anzeigerstatterin und Geschädigte weder solches Datenmaterial herausgegeben noch Kenntnis davon habe, dass Kunden ihre Bankgeschäftsdaten publik gemacht hätten, müsse davon ausgegangen werden, dass sich jemand unbefugterweise Zugang zu den genannten vertraulichen Kunden- und Geschäftsdaten verschafft und/oder solche Daten unbefugterweise verwendet habe. Aufgrund des CASH-Artikels lasse sich im Übrigen ein Bezug zu einem seit rund einem Jahr auf den Cayman Islands laufenden Ermittlungsverfahren gegen einen früheren Angestellten einer Tochtergesellschaft der Geschädigten, der Julius Bär Bank and Trust Company Ltd., Grand Cayman, Cayman Islands, – gemeint ist Rudolf Elmer – herstellen.

4. Die von der Spezialabteilung 1 der Kantonspolizei aufgrund eines Ermittlungsauftrag der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl vom 27. Juli 2005 vorgenommenen Abklärungen erhärteten den Verdacht gegen Rudolf Elmer soweit, dass die Staatsanwaltschaft am 27. September 2005 seine Festnahme und die Durchführung von Hausdurchsuchungen zur Sicherstellung von Daten und Hardware anordnete. Die Polizei stellte sechs Datenträger sicher und kopierte den gesamten Datenbestand auf externe Datenträger.

Aus den heute noch nicht abgeschlossenen polizeilichen Ermittlungen ist hervorzuheben, dass der im Übrigen nicht geständige Rudolf Elmer anerkannte, ein der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Ende März 2005 anonym (und unter Beilage einer CD-ROM mit ca. 170 Megabyte Daten) zugestelltes Schreiben verfasst zu haben (polizeiliche Befragung vom 9. März 2006, 13.30 Uhr, S. 4), in welchem die Julius Bär Gruppe bezichtigt wird, mittels Offshore-Anlagevehikeln – namentlich auf

Cayman Islands – selber Steuern zu hinterziehen und ihren Kunden mit solchen Konstruktionen Steuerhinterziehung zu ermöglichen.

5. Mit Schreiben vom 23. Februar 2006 ersuchte die ESTV, Abteilung besondere Steueruntersuchungen, die Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl unter Beilage einer Liste von denunzierten Steuerpflichtigen (R-act. 3/4) um Einsicht in die Untersuchungsakten. Aufgrund einer anonymen Denunziation sowie einer als Beilage dazu eingereichten CD-ROM hätten sich Hinweise darauf ergeben, dass Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz – unter Verwendung von Offshore-Konstruktionen – nicht alle Vermögenswerte sowie deren Erträge ordnungsgemäss versteuert hätten; zudem bestehe der Verdacht, dass über diese Offshore-Konstruktionen auch Umsätze aus geschäftlicher Tätigkeit vereinnahmt, aber in der Schweiz nicht versteuert worden seien.

Mit Verfügung vom 10. März 2006 gab die Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl dem Ersuchen der ESTV um Amtshilfe und Akteneinsicht statt.

B. 1. Hiergegen erhob die Bank Julius Bär & Co. AG bei der Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich am 31. März 2006 Rekurs im Sinn von § 402 ff. Gesetz betreffend den Strafprozess (Strafprozessordnung) vom 4. Mai 1919 (StPO; in der Fassung gemäss Gesetz über die Teilrevision der Strafprozessgesetzgebung vom 27. Januar 2003; OS 59, 22) und beantragte im Wesentlichen unter Berufung auf das Bankgeheimnis der Cayman Islands, die Verfügung der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl sei aufzuheben, eventualiter sei die Amtshilfe auf jene Akten zu beschränken, welche die von der ESTV genannten, denunzierten Personen betreffen.

Nach durchgeführtem Vernehmlassungsverfahren und nach Abklärungen bei den Steuerrekurskommissionen des Kantons Zürich trat die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich mit Entscheid vom 12. Juni 2006 auf den Rekurs nicht ein und überwies die Rechtsmittelschrift samt Rekursakten zuständigkeitshalber an die Steuerrekurskommissionen des Kantons Zürich.

2. Um ihre eigene Zuständigkeit zu prüfen, forderte der Präsident der Steuerrekurskommission II die ESTV mit Verfügung vom 29. Juni 2006 auf, detaillierte Auskunft darüber zu erteilen, welche Zwecke sie mit dem Amtshilfegesuch vom 23. Febru-

ar 2006 verfolge und welche Steuerperioden mutmasslich davon betroffen seien bzw. sein könnten.

Mit Antwortschreiben vom 18. Juli 2006 erklärte die ESTV im Wesentlichen, dass aufgrund der Denunziation mutmassliche Steuerhinterziehungen aus den Jahren 1998, 1999 und 2000 betroffen sein könnten. Es gehe um den Vorwurf der Steuerhinterziehung, begangen durch die Bank Julius Bär und beteiligten Tochtergesellschaften sowie Personen, von denen aufgrund der Denunziation lediglich die Namen bekannt seien. Da die Polizei erheblich mehr Daten gesichert habe, als der ESTV mit der CD-ROM als Beilage zum Denunziationsschreiben zugänglich gemacht worden seien, müsse angenommen werden, dass auf den sichergestellten Datenträgern weitere Informationen von Steuerpflichtigen mit Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz vorhanden seien. Die ESTV sei aus Gründen des Gleichbehandlungsgebots verpflichtet, auch in diesen Fällen Abklärungen vorzunehmen.

3. In ihren mit Verfügung der Steuerrekurskommission II vom 25. Juli 2005 eingeräumten Vernehmlassungen zur Rechtsmitteleingabe der Bank Julius Bär & Co. AG schlossen die Beschwerdegegnerinnen, Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl und Schweizerische Eidgenossenschaft, auf Abweisung des Rechtsmittels. Die Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl reichte zudem Verfügungsgemäss Aktenkopien aus dem penden- ten Strafverfahren gegen Rudolf Elmer ein (Unt. Nr. F-2/2005/4511; 2005/4662; 2006/3548).

4. Auf die Parteivorbringen ist, soweit für die Entscheidfindung erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Streitbetroffen ist vorliegend die Verfügung der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl vom 10. März 2006 in der Strafuntersuchung gegen Rudolf Elmer (F-2/2005/4511), mit welcher das Amtshilfeersuchen der ESTV gestützt auf Art. 112 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bewilligt wurde.

Die Kompetenz- bzw. Zuständigkeitsbestimmungen des öffentlichen Rechts sind zwingender Natur. Den Steuerrekurskommissionen ist es deshalb verwehrt, auf ihre gesetzliche Zuständigkeit zu verzichten, diese abzuändern oder eine neue Zuständigkeit zu begründen, sei sie bestritten oder anerkannt (Patrick M. Müller, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, 2006, S. 78 f.). Als Sachentscheidungsvoraussetzung ist deshalb vorab von Amts wegen die Zuständigkeit der Steuerrekurskommission II zur Beurteilung des gegen die Verfügung der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl erhobenen Rechtsmittels zu prüfen.

a) Gemäss Art. 97 des Bundesgesetzes über die Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (Bundesrechtspflegegesetz [OG]) in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig gegen Verfügungen, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen oder hätten stützen sollen, wenn sie von einer Vorinstanz im Sinn von Art. 98 OG erlassen wurden und weder eine Ausnahme gemäss Art. 99 - 102 OG noch eine Ausnahme gemäss Spezialgesetzgebung greift (BGE 128 II 311, E. 2 S. 315, mit Verweisungen). Die Verfügung der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl vom 10. März 2006 stützt sich materiellrechtlich auf Art. 112 DBG, somit auf öffentliches Recht des Bundes. Deshalb steht dem Rechtsuchenden die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als Rechtsmittel an das Bundesgericht grundsätzlich zur Verfügung.

Damit das Bundesgericht auf eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde, mit welcher die unrichtige Anwendung von Art. 112 DBG geltend gemacht wird, eintreten könnte, müssten einerseits die formellen Beschwerdevoraussetzungen von Art. 103 ff. OG erfüllt und andererseits müsste ein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid im Sinn von Art. 98 lit. g OG, welche Bestimmung im Licht von Art. 98a OG ausgelegt werden muss, vorliegen.

b) aa) Art. 98a OG verpflichtet die Kantone, richterliche Behörden als letzte kantonale Instanzen zu bestellen, soweit gegen deren Entscheide – wie es hier der Fall ist – unmittelbar die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist (Abs. 1). Die Kantone regeln deren Zuständigkeit, Organisation und Verfahren im Rahmen des Bundesrechts (Abs. 2). Beschwerdelegitimation und Beschwerdegründe sind mindestens im gleichen Umfang wie für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zu gewährleisten (Abs. 3). Der Gesetzgeber räumte den Kantonen

eine fünfjährige Frist bis 15. Februar 1997 ein, um die Vorgaben von Art. 98a OG umzusetzen (Schlussbestimmungen der Änderung vom 4. Oktober 1991, Ziff. 1, Abs. 1).

bb) Dennoch fehlen heute kantonalrechtliche Bestimmungen, die ausdrücklich festlegen, welche richterliche Behörde zuständig und wie der Instanzenzug im Verfahren betreffend die Amtshilfe- und Auskunftspflicht der kantonalen Behörden im Sinn von Art. 112 DBG beschaffen ist. Räumt indessen das Bundesrechtspflegegesetz die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als Rechtsmittel gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide ein, die in Anwendung von öffentlichem Recht des Bundes ergehen, kann diese Säumnis nicht zum Verlust des Anfechtungsrechts führen. Das Bundesgericht hat dementsprechend in einem Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren betreffend Amtshilfepflichten gemäss Art. 112 DBG einem säumigen Kanton durch Rückweisung des Verfahrens sinngemäss auferlegt, richterliche Vorinstanzen zu bezeichnen bzw. einzusetzen, um den bundesrechtlichen Instanzenzug durchzusetzen und den vom Bundesrecht gewährten Rechtsschutz zu ermöglichen (BGE 128 II 311 E. 6.3 S. 323). Zugleich hat es festgehalten, dass die Verfügung eines kantonalen Strafuntersuchungsrichters betreffend Gewährung bzw. Verweigerung der Amtshilfe aufgrund eines auf Art. 112 DBG gestützten Ersuchens der Steuerbehörden nicht als Entscheid einer letztinstanzlichen richterlichen Behörde im Sinn von Art. 98a Abs. 1 OG betrachtet werden könne, weil der Untersuchungsrichter in diesem Fall nicht wie ein Gericht im eigentlichen Sinn über einen Streit entscheide (BGE 128 II 311 E. 4 S. 318 f., auch zum Folgenden). Seine Verfügung bildet vielmehr – gegebenenfalls – den Anfang eines Steuerstreitverfahrens über die richtige Anwendung von Art. 112 DBG, weshalb seine Entscheidung mittels einer Beschwerde vor einer unabhängigen und unparteiischen (Steuer-)Justizbehörde anfechtbar sein müsse, bevor eine allfällige Anfechtung vor Bundesgericht erfolgt.

cc) Diese Erwägungen treffen ohne weiteres auch auf die vorliegenden Verhältnisse zu, kann doch die Verfügung der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl vom 10. März 2006 betreffend Gewährung der Amtshilfe aufgrund des auf Art. 112 DBG gestützten Ersuchens der ESTV genauso wenig als Entscheid einer richterlichen Behörde im Sinn von Art. 98a Abs. 1 OG betrachtet werden, wie diejenige eines – wenn auch in einem anderen Kanton tätigen und deshalb einem anderen Prozessregime unterworfenen – Untersuchungsrichters. Auch der Zürcher Staatsanwalt entscheidet über ein Amtshilfeersuchen nicht wie ein Gericht; vielmehr bildet seine Verfügung mögliches Anfechtungsobjekt eines Parteienstreits über die richtige Anwendung von

Art. 112 DBG vor einem hierfür kompetenten Gericht. Damit fällt die Zürcher Staatsanwaltschaft als mögliche Vorinstanz des Bundesgerichts im Sinn von Art. 98a Abs. 1 OG ausser Betracht.

c) Die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich ist oberste Strafverfolgungsbehörde des Kantons Zürich (§ 89 Abs. 2 Gerichtsverfassungsgesetz vom 13. Juni 1976 [GVG], in der Fassung vom 27. Januar 2003). Sie ist gemäss § 402 Ziff. 1 StPO (in der Fassung vom 27. Januar 2003) u. a. für die Beurteilung von Rekursen gegen das Verfahren und die Verfügungen der Staatsanwaltschaften zuständig. Sie untersteht der Aufsicht und Weisungsbefugnis der Direktion der Justiz und des Innern des Kantons Zürich sowie der Oberaufsicht des Regierungsrates (§ 91 GVG).

Als "richterliche Behörde" im Sinn von Art. 98a Abs. 1 OG kann sie jedoch nicht gelten: Ein Gericht charakterisiert sich namentlich dadurch, dass es in einem justizförmigen Verfahren in einer Streitfrage eine Entscheidung trifft. Zum Wesen eines Gerichtes gehört, dass es die rechtserheblichen Tatsachen selbst ermittelt, die Gesetze und Rechtsgrundsätze auf den in Frage stehenden Sachverhalt anwendet und eine für die Parteien verbindliche Entscheidung trifft. Merkmale eines Gerichts sind dessen Unabhängigkeit und Unparteilichkeit. Um als richterliche Behörde im Sinn von Art. 98a Abs. 1 OG gelten zu können, müsste die Oberstaatsanwaltschaft deshalb bei ihren Rechtsmittelentscheiden von der Exekutive unabhängig sein und von dieser keine Weisungen entgegennehmen müssen. Da dies nicht der Fall ist, erscheint sie von vornherein nicht im gleichen Masse als unabhängig und unbefangen wie ein Gericht. Hinzu kommt, dass die Oberstaatsanwaltschaft schon aufgrund des äusseren Erscheinungsbilds als Strafverfolgungsbehörde mit einem eigentlichen Ermittlungsauftrag nicht – wie es für ein Gericht charakteristisch ist – unparteiisch und der absoluten Neutralität verpflichtet sein kann.

d) aa) Die Steuerrekurskommissionen sind ein aus drei Rekurskommissionen zusammengesetztes, unabhängiges kantonales Gericht ("Die Rekurskommissionen sind in ihrer rechtsprechenden Tätigkeit unabhängig." § 116 Steuergesetz vom 8. Juni 1997 [StG]; vgl. Art. 104 Abs. 3 i. V. m. Art. 140 Abs. 1 DBG; Müller, S. 64). In Streitigkeiten betreffend die direkte Bundessteuer sind sie kantonale Beschwerdeinstanz. Gemäss regierungsrätlicher Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 (VO DBG, in der Fassung vom 23. Juni 2004) sind sie als (erste) Beschwerdeinstanz mit dem Vollzug des Bundesge-

setzes über die direkte Bundessteuer betraut (§ 3 lit. c; § 13 Abs. 1 VO DBG). Für Beschwerden gegen Veranlagungen, die Steuerperioden betreffen, welche im Kalenderjahr 2000 enden, sind die Steuerrekurskommissionen zudem einzige kantonale Beschwerdeinstanz (Ziff. II Übergangsbestimmung Abs. 2 VO DBG). Nach der auch für die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer massgeblichen Verordnung über die Organisation und das Verfahren der Steuerrekurskommissionen vom 29. April 1998 (VO RK, in der Fassung vom 23. Juni 2004) sind die Rekurskommissionen I und II für die "... Geschäfte betreffend die direkte Bundessteuer ..." zuständig (§ 3 Abs. 1 lit. b VO RK). Sie erfüllen die Anforderungen an eine unabhängige und unparteiische richterliche Behörde, wie sie Art. 98a Abs. 1 OG an unmittelbare kantonale Vorinstanzen des Bundesgerichts im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde stellt, ohne weiteres. Hingegen fehlt eine ausdrückliche kantonalrechtliche Bestimmung, wonach die Steuerrekurskommissionen (auch) für die Beurteilung von Beschwerden gegen die Gewährung oder Verweigerung der Amtshilfe durch nicht mit dem Vollzug des DBG betraute Behörden gemäss Art. 112 DBG zuständig sind.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine sog. echte Gesetzeslücke vor, wenn der Gesetzgeber etwas zu regeln unterlassen hat, was er hätte regeln sollen, und dem Gesetz weder nach seinem Wortlaut noch dem durch Auslegung zu ermittelnden Inhalt eine Vorschrift entnommen werden kann. Von einer unechten oder rechtspolitischen Lücke ist demgegenüber die Rede, wenn dem Gesetz zwar eine Antwort, aber keine befriedigende zu entnehmen ist, namentlich, wenn die vom klaren Wortlaut geforderte Subsumption eines Sachverhalts in der Rechtsanwendung teleologisch als unhaltbar erscheint. Echte Lücken zu füllen, ist dem Richter aufgegeben, unechte zu korrigieren, ist ihm nach traditioneller Auffassung grundsätzlich verwehrt, es sei denn, die Berufung auf den als massgeblich erachteten Wortsinn der Norm stelle einen Rechtsmissbrauch dar (BGE 128 I 34 E. 3b S. 42). Mangels ausdrücklicher Kompetenzzuweisung ist demnach zunächst zu prüfen, ob die Auslegung der kantonalen Zuständigkeitsregelung für die Steuerrekurskommissionen deren Kompetenz zur Beurteilung von Streitigkeiten betreffend die Anwendung von Art. 112 DBG zu begründen vermögen.

bb) aaa) Art. 98 a OG auferlegt den Kantonen, wie erwähnt, richterliche Behörden als letzte kantonale Instanzen, einzurichten. Das Bundesgericht hat in BGE 124 II 58 erkannt, dass es den Kantonen obliegt, das Verfahren und den Rechtsweg für die Anfechtung von Verfügungen, die gestützt auf Art. 112 DBG ergehen, festzulegen, weil

das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer diesbezüglich keine Regelungen enthält. Hierbei müssen die Kantone die allgemeinen Bestimmungen von Art. 104 Abs. 3, Art. 140 ff., Art. 145 und Art. 146 DBG sowie die analogen Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern vom 14. Dezember 1990 [StHG]), namentlich Art. 39 Abs. 3, Art. 50 und Art. 73 Abs. 1 StHG beachten. In diesem Zusammenhang ist auch auf Art. 129 BV hinzuweisen, welche Verfassungsbestimmung gerade im Bereich des Verfahrensrechts die vertikale Harmonisierung der direkten Bundessteuer und der direkten kantonalen Steuern verlangt. Das Bundesgericht hat sodann in BGE 124 II 58 E. 1d S. 63, erwo-gen, dass der Verfassungsauftrag, die Steuerjustizverfahren zu harmonisieren, es nahelegt, die Justizbehörden (d.h. in Zürich die Steuerrekurskommissionen) im Sinn von Art. 50 Abs. 1 StHG für die Beurteilung von Beschwerden gegen Verfügungen, die ge-stützt auf Art. 112 DBG ergehen, einzusetzen (bestätigt in: BGE 128 II 311 E. 6.2 S. 321).

bbb) Art. 104 Abs. 3 DBG sieht vor, dass jeder Kanton eine Rekurskommissi-on für die Behandlung von Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer einrich-tet. Die Artikel 140 ff. DBG regeln in grundlegender Art, welche Rolle den kantonalen Steuerrekurskommissionen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens gegen Einspra-cheentscheide zukommt. Das schliesst nicht aus, dass die Rekurskommissionen aus-drücklich oder stillschweigend weitere Zuständigkeiten erhalten (vgl. Art. 139 Abs. 2, Art. 149 Abs. 3 und 4, Art. 51 Abs. 2, Art. 153 Abs. 3, Art. 168 Abs. 3, Art. 172 Abs. 3 und Art. 182 Abs. 2 DBG). Im Übrigen hat das Bundesgericht festgestellt, dass das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer regelmässig ausdrücklich festhält, wenn eine bestimmte Streitsache in die Zuständigkeit einer anderen Behörde fällt (siehe Art. 102 Abs. 4, Art. 109 Abs. 3, Art. 167 Abs. 3, Art. 188 Abs. 2 und Art. 192 DBG; der letztgenannte Artikel verweist auf das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht; ausnahmsweise ist das Bundesgericht einzige Justizbehörde: Art. 108 Abs. 2, Art. 169 Abs. 3 und Art. 197 Abs. 2 DBG). Die Systematik des Bun-desgesetzes über die direkte Bundessteuer spricht somit nicht dagegen, den kantona-len Steuerrekurskommissionen die Zuständigkeit für die Beurteilung von Streitsachen in Anwendung von Art. 112 DBG zuzuweisen (BGE 128 II 311 E. 6.2 S. 322).

ccc) Mit der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 und mit der Änderung dieser Verordnung vom 23. Juni 2004 hat der Regierungsrat unter Wahrnehmung seiner Kompetenz den

Vollzug des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer unter anderem den Steuerrekurskommissionen übertragen (§ 3 lit. c VO DBG, in der Fassung vom 23. Juni 2004). Der Verordnungsgeber hat die Steuerrekurskommissionen gemäss § 13 VO DBG (in der Fassung vom 23. Juni 2004) als (erste) Beschwerdeinstanz eingesetzt. In der VO DBG in der Fassung vom 23. Juni 2004 wird festgehalten, dass, soweit Verfahren und Organisation nicht bundesrechtlich geregelt sind, die Bestimmungen des kantonalen Rechts über die Organisation der Steuerrekurskommissionen sowie über das Verfahren vor diesen Behörden sinngemäss auf die Bundessteuerbehörden anwendbar sind (§ 4). Nach der Verordnung über die Organisation und das Verfahren der Steuerrekurskommissionen (in der Fassung vom 23. Juni 2004, VO RK) sind die Steuerrekurskommissionen, namentlich die Rekurskommissionen I und II für die Streitigkeiten betreffend die direkte Bundessteuer zuständig (§ 3 lit. b). Im Vordergrund stehen dabei die Streitigkeiten betreffend Steuerveranlagungen und Vorentscheide über die subjektive Steuerpflicht, Veranlagungen mit Sprungbeschwerde im Sinn von Art. 132 Abs. 2 DBG oder Veranlagungen mit Beschwerden der Aufsichtsbehörden (Art. 141 Abs. 1 DBG). Freilich spricht der Gehalt von § 3 lit. b VO RK keineswegs dagegen, dass den Steuerrekurskommissionen auch eine erweiterte Zuständigkeit zukommen, die ihr erlaubten, z.B. Streitigkeiten betreffend die Anwendung von Art. 112 DBG zu beurteilen. Da die Steuerrekurskommission im Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren hat, wäre ihre Kognition im Übrigen mit den Anforderungen von Art. 98 a Abs. 3 OG, wonach Beschwerdelegitimation und Beschwerdegründe mindestens im gleichen Umfang wie für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zu gewährleisten sind, ohne weiteres gegeben. Wie das Bundesgericht in BGE 128 II 311 (E. 6.2 S. 322) im Zusammenhang mit einem den Kanton Wallis betreffenden Verfahren festgehalten hat, würde eine solche Lösung zudem dem Prinzip der Einheit des Verfahrens entsprechen.

ddd) Auskünfte, welche die Steuerbehörden aufgrund ihres Ersuchens im Rahmen von Strafverfahren erfangen, können die Veranlagung von Steuerpflichtigen beeinflussen. Die Gewährung von Amtshilfe hat deshalb möglicherweise Einfluss auf ein allfälliges Hinterziehungsbussen- und Nachsteuer- oder ordentliches Veranlagungsverfahren und hat in gewissem Sinn vorbereitenden Charakter. Das Bundesgericht hielt es deshalb für verfahrensrechtlich wünschbar, wenn dieselbe Behörde für die Beurteilung von Verfügungen, die gestützt auf Art. 112 DBG ergehen, zuständig wäre, welche Beschwerden gegen Steuerveranlagungen und Bussen wegen Steuerhinterziehung beurteilt (BGE 128 II 311 E. 6.2 S. 322).

eee) Im Licht dieser bundesgerichtlichen Erwägungen sprechen gewichtige systematische Überlegungen für die Annahme, dass Streitigkeiten betreffend die Anwendung von Art. 112 DBG in die Kompetenz der Rekurskommissionen fallen. Hervorzuheben ist insbesondere, dass im Kanton Zürich, wenn wie hier Steuerhinterziehung und Nachsteuerverfahren betreffend Steuerperioden 2000 und frühere Steuerperioden betroffen sind (R-act. 7), die Steuerrekurskommissionen als Nachfolger der auf den 1. Juli 2004 aufgehobenen Bundessteuer-Rekurskommission sowohl für Beschwerden betreffend offene Veranlagungen als auch für Steuerbussen und Nachsteuern als einzige kantonale Instanz zuständig sind (Ziff. II Übergangsbestimmung Abs. 2 und Abs. 3 VO DBG in der Fassung vom 23. Juni 2004; Müller, S. 88). Ihre Beschwerdeentscheide unterliegen unmittelbar der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 146 DBG). In Anbetracht der offenen Formulierung des Verordnungsgebers, welche die Zuständigkeit der Rekurskommissionen I und II für "... Geschäfte betreffend direkte Bundessteuer ..." (§ 3 Abs. 1 lit. b VO RK in der Fassung vom 23. Juni 2004) vorbehaltlos und integral umschreibt, drängt sich ein solches Normverständnis eigentlich auf, zumal der Ausschluss von Streitfällen betreffend die Anwendung von Art. 112 DBG einer Verkürzung gegenüber dem Wortlaut gleichkäme. Für die Annahme, dass der Verordnungsgeber der Zuständigkeitsnorm einen dergestalt eingeeengten Gehalt hätte geben wollen, besteht im Übrigen kein Anlass. Vielmehr ging es bei der Einsetzung der Steuerrekurskommissionen als (erste) Beschwerdeinstanz beim Vollzug des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer um die integrale Übertragung der Aufgaben der auf den 1. Juli 2004 aufgehobenen Bundessteuer-Rekurskommission. Dabei wurde die altrechtliche Verordnungsbestimmung von § 23 Abs. 1 VO DBG, wonach Beschwerden gegen Einspracheentscheide und gegen andere Verfügungen bei der Bundessteuer-Rekurskommission einzureichen seien, durch die umfassende Kompetenzzuweisung an die Steuerrekurskommissionen bzw. an die Rekurskommissionen I und II ersetzt (Ziff. IV Rechtsmittelinstanzen; Abschnitt "D. Beschwerde" VO DBG in der Fassung vom 23. Juni 2004).

e) Nach alledem begründet § 3 Abs. 1 lit. b VO RK (in der Fassung vom 23. Juni 2004) in Verbindung mit § 4 VO DBG (in der Fassung vom 23. Juni 2004) die Zuständigkeit der Steuerrekurskommissionen zur Beurteilung von Beschwerden betreffend die Anwendung von Art. 112 DBG. Dabei ist zu beachten, dass sich das Gesuch der ESTV um Amtshilfe und Akteneinsicht auf mögliche Steuerhinterziehung vor der Steuerperiode 2001 bezieht (R-act. 7).

2. In der Sache ist im vorliegenden Fall die Frage streitig, ob – und gegebenenfalls in welchem Umfang – die ESTV (Beschwerdegegnerin Nr. 2) Einsicht in die Akten des gegen Unbekannt eröffneten und nunmehr gegen Rudolf Elmer geführten Strafverfahrens der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl nehmen darf. Die Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl hat das auf Akteneinsicht gerichtete Ersuchen um Amtshilfe ohne Einschränkungen bewilligt.

a) Unter der Marginale "Amtshilfe anderer Behörden" bestimmt Art. 112 Abs. 1 DBG:

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

aa) Wollen Steuerbehörden in Anwendung des DBG in einem Veranlagungsverfahren Bankakten eines Steuerpflichtigen einsehen, so haben sie sich zunächst an den Steuerpflichtigen zu wenden; die Bank ist lediglich zur Abgabe von Bescheinigungen an den Steuerpflichtigen, nicht aber zur direkten Auskunftserteilung an die Steuerbehörden verpflichtet (Art. 127 Abs. 1 DBG). Reicht der Steuerpflichtige trotz Mahnung die nötigen Bescheinigungen nicht ein, so kann sie die Veranlagungsbehörde bei Dritten, die nicht ein Berufsgeheimnis wahren müssen, einfordern (Art. 127 Abs. 2 DBG). Trifft die Bank aufgrund von Art. 47 Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG) eine Geheimhaltungspflicht zum Schutz der Persönlichkeit ihres Bankkunden in finanziellen Angelegenheiten, hat sie das Bankkundengeheimnis als Berufsgeheimnisträgerin auch gegenüber der Steuerbehörde zu wahren, ansonsten sich die für die Bank handelnde Person grundsätzlich wegen Verletzung des Bankkundengeheimnisses im Sinn von Art. 47 BankG strafbar macht (Bodmer/Kleiner/Lutz, Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, 17. Nachlieferung, 2006, Art. 47 N 105 ff.). Auf den vorliegenden Fall übertragen, stellt sich deshalb die Frage, ob die bei Rudolf Elmer sichergestellten Bank-Daten dem schweizerischen Bankkundengeheimnis unterworfen sind. Lediglich am Rand ist festzuhalten, dass ein allfälliges ausländisches Berufsgeheimnis wie etwa das von der Beschwerdeführerin rechtsmittelweise angerufene Bankgeheimnis der Cayman Islands in der Schweiz bei der Anwendung des DBG grundsätzlich keinen Schutz beanspruchen kann. Die ausländische Gesetzgebung zum Schutz der Privatsphäre und der Persönlichkeit von Bankkunden ausländischer Banken im Ausland fällt nicht unter den

Vorbehalt des in Art. 127 Abs. 2 Satz 2 DBG genannten, gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses. Für in der Schweiz verfügbare, lediglich im Ausland geschützte Bankkundendaten, deren Preisgabe nicht eine Verletzung des Schweizer Bankgeheimnisses bedeutet, ist die Bank als Dritte im Sinn von Art. 127 Abs. 2 Satz 1 DBG somit grundsätzlich auskunftspflichtig.

bb) Die Geheimhaltungspflicht, wie sie von Art. 47 BankG geschützt ist, erfasst alle in einer Bank oder für sie vertraglich tätigen Personen, namentlich alle Angestellten oder Beauftragten (Bodmer/Kleiner/Lutz, Art. 47 N 360). Als Bank im Sinn des Bankgesetzes gelten alle Betriebe, die das eigentliche Bankgeschäft, d.h. das Zinsdifferenzgeschäft, tätigen oder ihre Wirtschaftstätigkeit – ganz allgemein – hauptsächlich im Finanzbereich entfalten (Bodmer/Kleiner/Lutz, Art. 1 N 16 f.). Die Geheimhaltungspflicht gilt über das Ende der Vertragsbeziehungen zwischen Bank und Angestellten oder Beauftragten hinaus (Bodmer/Kleiner/Lutz, Art. 47 N 352). Örtlich bezweckt Art. 47 BankG den Schutz der nationalen und internationalen Kundschaft von Banken gemäss BankG (Art. 1 BankG; Bodmer/Kleiner/Lutz, Art. 47 N 373). Die Kundenbeziehungen von ausländischen Zweigniederlassungen von Schweizer Banken sind nicht Schutzobjekt von Art. 47 BankG (Bodmer/Kleiner/Lutz, Art. 47 N 366).

aaa) Rudolf Elmer war zunächst aufgrund eines Vertrages mit der Bär Holding AG (Julius Bär Holding AG, Zürich) vom 15. Februar 1994 als Chief Accountant nach Cayman Islands entsandt worden (R-act. 14, Beilagen; auch zum Folgenden). Seine Anstellung unterstand einerseits gewissen obligationenrechtlichen Bestimmungen, andererseits galten für ihn die bei der Bank in Grand Cayman gültigen Anstellungsbedingungen, da er "unter lokalem Vertrag" angestellt war. Vom 1. September 1999 an war er als sog. Expatriate entsandter Angestellter der Bank Julius Bär & Co. AG, Zürich, einer Bank gemäss Bankengesetz. Auf sein "Expatriate Agreement" vom 1. September 1999 war ausdrücklich Schweizer Recht anwendbar. Dieser Vertrag wurde auf den 31. August 2002 einvernehmlich aufgehoben. Bis zur Auflösung seines Arbeitsverhältnisses per 10. März 2003 war er aufgrund eines Arbeitsvertrages mit der Julius Bär Bank & Trust Company Ltd., Grand Cayman, Cayman Islands, angestellt (sog. local contract). Aus gesundheitlichen Gründen kehrte Rudolf Elmer bereits Ende 2002 in die Schweiz zurück und hielt sich fortan hier auf. Die mutmasslich von Rudolf Elmer beschafften und im Strafverfahren sichergestellten Daten betreffen grossmehrheitlich den Zeitraum von 1998 - 2002. Sie wurden gemäss polizeilichen Ermittlungen vorwiegend in der Zeit der Anstellung von Rudolf Elmer bei der Julius Bär Bank & Co. AG auf des-

sen Datenträger übertragen bzw. kopiert. Ihre Beschaffung fällt mithin grösstenteils in die Zeit seiner arbeitsvertraglichen Anstellung bei der Julius Bär Bank & Co. AG, Zürich. Sie unterliegen deshalb, was den personellen Geltungsbereich des Schweizer Bankgeheimnisses betrifft, ohne weiteres der Geheimhaltungspflicht gemäss Art. 47 BankG. Fragen könnte sich, wie es sich für ältere Daten verhält:

bbb) Die Julius Bär Holding AG, Zürich, bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Erwerb und die Verwaltung von dauernden Beteiligungen, insbesondere an der Bank Julius Bär & Co. AG sowie an anderen Banken und Finanzgesellschaften; sie kann Grundstücke erwerben, belasten und veräussern. Demgegenüber bezweckt die Julius Bär Bank & Co. AG, Zürich, vor allem das Betreiben einer Bank. Da für Rudolf Elmer vom 15. Februar 1994 bis 31. August 1999 der Arbeitsvertrag mit der Julius Bär Holding AG und nicht derjenige mit der Julius Bär Bank & Co. AG, d.h. einer Bank im Sinn des Bankgesetzes, anwendbar war, wäre es denkbar, dass er für gewisse, nunmehr polizeilich sichergestellte Daten nicht aufgrund des Schweizer Bankengesetzes geheimhaltungspflichtig gewesen wäre. Da aber alle streitbetroffenen Daten und Informationen, die vor dem 1. September 1999 zum Datenstamm der Beschwerdeführerin gehörten, auch danach als Bankdaten und Bankkundeninformationen vorhanden waren, fallen sie integral unter die vertragliche Geheimhaltungspflicht.

ccc) Es ist unbestritten und allgemeinnotorisch, dass Offshore-Gesellschaften, wie die Julius Bär Bank & Trust Company Ltd., Grand Cayman, Cayman Islands, in der Regel keine Inlandgeschäfte tätigen. Entsprechend geht für die Geschäftstätigkeit der Julius Bär Bank & Trust Company Ltd., Grand Cayman, Cayman Islands, aus den Polizeiakten Folgendes hervor: Die 100%ige Tochtergesellschaft der Julius Bär Holding AG finanziert sich aus der Schweiz mittels Call-/Festgelder der Kunden (in der Schweiz). Diese Gelder werden in das kundeneigene Wertschriftenportfolio investiert, welches aus der Schweiz durch einen Bank-Entscheidungsträger in Zürich (Asset- & Liability-Manager) aktiv verwaltet wird. Die Anlage-, Kauf- oder Verkaufentscheide werden in der Schweiz, in der Regel in Zürich, gefasst, die Finanzierung von Wertschriftenkäufen erfolgt aus der Schweiz (durch Zuweisung von Kunden-Call-Geldern oder Festgeldern), das Risikomanagement wird in der Schweiz ausgeübt. Die Kundenbeziehung besteht allein zwischen dem Bankkunden und seinem Manager in der Schweiz, konkret bei der Julius Bär Bank & Co. AG. Die Bankkundendaten, welche der Redaktion des CASH und der ESTV zugespielt wurden, sind deshalb Bestandteil des Datenbestands, welcher aufgrund der Kundenbeziehung zwischen dem nationalen

oder internationalen Bankkunden der Julius Bär Bank & Co. AG in der Schweiz aufgebaut und in der Folge für die Geschäftstätigkeit der Julius Bär Bank & Trust Company Ltd., Grand Cayman, Cayman Islands, verwendet wurde.

Obschon die der Zeitschrift CASH und der ESTV vom Ausland aus zugestellten Denunziationen und Datenträger mit Bankkundendaten mit grösster Wahrscheinlichkeit auf Cayman Islands auf die bei Rudolf Elmer sichergestellten Datenträger übertragen worden waren, geht es somit um die nationale und internationale Kundschaft der Julius Bär Bank & Co. AG, d. h. einer dem Bankgesetz unterworfenen Schweizer Bank. Damit steht die grundsätzliche Beachtlichkeit des Bankgeheimnisschutzes aufgrund dessen territorialer Geltung für den hiesigen Steuerrichter fest. Hingegen ist die Frage der Strafbarkeit von Rudolf Elmer, sollte seine Täterschaft rechtsgenügend erstellt werden können, nach Art. 6 und Art. 7 StGB durch den Strafrichter zu beurteilen und kann hier offen bleiben.

cc) Der hier nach den Erwägungen unter lit. bb zu beachtende Schutz des Bankkundengeheimnisses versagt gegenüber den Steuerbehörden, wenn die Bank in einem gegen den Kunden angehobenen Strafverfahren wegen eines Verbrechens oder Vergehens, namentlich wegen Steuerbetrugs im Sinn von Art. 186 DBG, unter strafprozessualen Zwang Zeugnis ablegen und Akten edieren muss (Bodmer/Kleiner/Lutz, Art. 47 N 94 ff. und N 115 f.). So bestimmt Art. 47 Abs. 4 BankG, dass die eidgenössischen und kantonalen Bestimmungen über die Zeugnispflicht und die Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde vorbehalten bleiben, weshalb das Bankgeheimnis in Strafverfahren entfällt, wenn nicht das anwendbare Prozessrecht das Gegenteil anordnet. Namentlich kann sich die Bank in diesem Fall nicht auf das in Art. 127 Abs. 2 Satz 2 DBG vorbehaltene Berufsgeheimnis berufen. Das Bankkundengeheimnis entbindet in diesem Fall weder von der Aussagepflicht, noch steht es strafprozessualen Zwangsmassnahmen entgegen (BGE 108 Ib 231 E. 3b S. 236; BGE 95 I 444 E. 2b [mit Hinweisen]). Im Übrigen greift das Bankgeheimnis als Bankkundengeheimnis selbstredend in eigener Sache der Bank nicht.

aaa) Nimmt die Steuerveranlagungsbehörde im Strafverfahren gegen einen Bankkunden Einsicht in Bankdokumente, darf sie nach der auch für die Auslegung von Art. 112 DBG massgeblichen Rechtsprechung zu Art. 90 Abs. 1 BdBSt grundsätzlich – ohne dass ihr das Bankgeheimnis entgegengehalten werden kann – auch Kenntnis nehmen von Tatsachen über Personen, die nicht im Strafverfahren stehen (ASA 47,

490). Findet sie Hinweise dafür, dass Dritte, am Strafverfahren nicht beteiligte Personen Steuerwiderhandlungen begangen haben, so kann die Steuerbehörde eingesehene oder herausgegebene Akten auch im Hinblick auf diese Dritten verwenden. Unter dem Vorbehalt der unzulässigen allgemeinen Suchaktionen (BGE 124 II 58 E. 3d S. 67) ist es der Steuerbehörde bei genügend konkretem Verdacht sogar erlaubt, Akten einer laufenden Strafuntersuchung auch dann einzusehen, wenn dies nicht für die Steuerbelange des Angeschuldigten geschehen soll, sondern allein mit Blick auf die Steuerverhältnisse Dritter (BGE 108 Ib 231 E. 3b S. 236). Generell gilt, dass Akten, die rechtmässig in den Besitz von Behörden im Sinn von Art. 112 Abs. 1 DBG gelangt sind, den mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden unter dem Vorbehalt, der "besonderen, gesetzlich auferlegten Geheimhaltung" im Sinn von Art. 112 Abs. 3 DBG und des Verbots von allgemeinen Suchaktionen zur Einsichtnahme zur Verfügung stehen. Auf das Bankgeheimnis braucht in diesem Fall grundsätzlich nicht mehr Rücksicht genommen zu werden; es ist auf dieser Stufe nicht mehr geschützt (BGE 108 Ib 231 E. 3b S. 237).

bbb) Anders verhält es sich freilich, wenn ein Akteneinsichtersuchen an den Geheimnisträger, die Bank, und nicht an eine Strafverfolgungsbehörde gerichtet wird. Wendet sich die Steuerbehörde direkt an eine Bank, muss der Geheimnisschutz Dritter, nicht in das Strafverfahren verwickelter Personen gewahrt bleiben, ansonsten das Bankgeheimnis illusorisch würde (BGE 108 Ib 231 E. 3b S. 237; BGE 104 IV 125 ff.). Die Interessenlage ist in diesem Fall vergleichbar mit derjenigen im Veranlagungsverfahren der Bank selber (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), III. Teil, 2. A., 1992, Art. 89 N 28, auch zum Folgenden). Der Schutz des Bankkundengeheimnisses verlangt, dass die Veranlagungsbehörden im Veranlagungsverfahren der Bank keine Einsicht in Kundenkonti, weder Kreditoren- noch Debitorenkonti, erhalten. Wird die Bank als Geheimnisträgerin, wenn auch aufgrund eines Strafverfahrens betreffend eines Verbrechens oder Vergehens, um Auskunft ersucht, muss das Bankgeheimnis ausserhalb des Strafverfahrens gewahrt bleiben. Sogar bei der Durchsichtung einer Bank ist deshalb erforderlich, dass der Gegenstand, d.h. das Suchziel genügend genau umschrieben ist (BGE 104 IV 125 E. 3b S. 131).

ccc) Strafprozessuale Zwangsmassnahmen wie Hausdurchsuchungen oder Akteneditionsaufforderungen führen demnach nur dann zur rechtmässigen Aktenerhebung gegenüber der Bank als Geheimnisträgerin, wenn die Strafbehörden streng darauf achten, die Bankkundengeheimnisse Dritter, nicht involvierter Kunden zu respektie-

ren. Zwangsmassnahmen, die das Bankkundengeheimnis Dritter verletzen, führen nicht zu rechtmässigem Daten- bzw. Aktenbesitz der Strafbehörde. Der Steuerbehörde stehen aber nur rechtmässig in den Besitz der Straf- oder Verwaltungsbehörde gelangte Akten zur Einsicht zur Verfügung. Gleich verhält es sich, wenn die Behörden ohne Zwangsmassnahmen in den Besitz von Daten gelangen, welche vom Bankgeheimnis geschützt sind. Bricht ein Geheimnisträger, namentlich ein Bankangestellter, das Bankkundengeheimnis, handelt er grundsätzlich rechtswidrig, selbst wenn er die erlangten Akten und Informationen den Strafbehörden übermittelt oder diese in einem gegen ihn gerichteten Verfahren preisgeben muss. Rechtswidrig erlangte Akten, welche die Strafverfolgungsbehörden zwecks Beweisführung oder zur Restitution im Gewahrsam haben, dürfen den Steuerbehörden nicht zur Einsicht überlassen werden, soll das Bankgeheimnis nicht seines Sinnes entleert werden. Vorbehalten bleibt bei alledem die Verwendung der Informationen im Steuerverfahren des Geheimnisträgers selber.

b) aa) Die Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl ordnete die Verhaftung von Rudolf Elmer und weitere Zwangsmassnahmen an, weil die Ermittlungen den konkreten Verdacht begründeten, er habe sich der Schreckung der Bevölkerung (Art. 258 StGB), der unbefugten Datenbeschaffung (Art. 143 StGB), des unbefugten Eindringens in ein Datenverarbeitungssystem (Art. 143^{bis} StGB), der Verletzung des Geschäftsgeheimnisses (Art. 162 StGB), der Verletzung des Bankgeheimnisses (Art. 47 BankG) sowie der Drohung (Art. 180 StGB) schuldig gemacht.

Was die Datenbeschaffung und das Eindringen in ein Datenverarbeitungssystem sowie die Geheimnisverletzungstatbestände betrifft, wird Rudolf Elmer angelastet, sich die in der Folge polizeilich sichergestellten elektronischen Bankkundendaten in zumindest vertragswidriger, wenn nicht gar strafbarer Weise beschafft und unter Verletzung von vertraglichen oder gesetzlichen Geheimhaltungspflichten Dritten, namentlich der Zeitschrift "CASH" und der ESTV, zugestellt zu haben. Rudolf Elmer war arbeitsvertraglich (Fax-Schreiben der Bank Julius Bär & Co. AG an die Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl vom 20. Oktober 2005) zur absoluten Verschwiegenheit verpflichtet und nicht berechtigt, Bankkundendaten in elektronischer Form auf private Datenträger zu übertragen und bei sich zuhause zu speichern (Mail-Mitteilung vom 12. Oktober 2005 an den polizeilichen Sachbearbeiter). Ohne der strafrechtlichen Beurteilung im vorliegenden Verfahren vorzugreifen, hätte sich Rudolf Elmer, sollte sich

der Sachverhalt erstellen lassen, zumindest eine gravierende Verletzung arbeitsvertraglicher Pflichten zu Schulden kommen lassen.

bb) Wenn auch die strafprozessualen Massnahmen gegen Rudolf Elmer angesichts der Verdächtigungen wegen der erwähnten Verbrechen und Vergehen durchaus rechtmässig zur Sicherstellung der inkriminierten Bankkundendaten geführt haben, sind die Daten von Rudolf Elmer als ehemaligem Bankangestellten selber in treuwidriger, kundengeheimnis- und vertragsverletzender Weise beschafft bzw. veruntreut und zweckentfremdet zur Denunziation verwendet worden. Die Bankkundendaten können deshalb nicht als im Sinn der Rechtsprechung "rechtmässig" in den Besitz der Strafverfolgungsbehörde gelangte Informationen betrachtet werden, ansonsten das Bankkundengeheimnis bei untreuem und geheimnismissachtendem Verhalten von Bankangestellten ohne weiteres ausgehebelt und der damit beabsichtigte Persönlichkeitsschutz illusorisch würde.

Gründet die faktische Verfügungsmacht der Staatsanwaltschaft Zürich-Sihl über die streitbetroffenen Bankkundendaten auf einem vertragswidrigen und in mutmasslich strafbaren Verhalten von Rudolf Elmer bei der Datenbeschaffung und -verbreitung, muss der Geheimnisschutz des Bankkundengeheimnisses Dritter, nicht in das Strafverfahren verwickelter Personen gewahrt bleiben. Dementsprechend ist das Amtshilfeersuchen der ESTV insofern nicht zu bewilligen. Anders verhielte es sich nur bezüglich Daten, welche Elmer selber betreffen und von steuerlicher Relevanz sein könnten. Davon ist indes im Gesuch der ESTV nicht die Rede.

c) Soweit das Gesuch der ESTV sich auf Daten bezieht, welche die Bank Julius Bär & Co. AG selber betrifft, fehlt es an der erforderlichen Substanziierung. Es ist in keiner Weise erkennbar, inwieweit sich Informationen, über welche die Staatsanwaltschaft verfügt, für die Veranlagung der Bank von Bedeutung sein könnten. Mithin ist darauf gar nicht erst einzugehen.

3. Die Beschwerde ist demnach teilweise gutzuheissen.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Beschwerdegegnerin Nr. 2 aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Beschwerdegegnerin Nr. 2 ist zu verpflichten,

der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.- (MWST inbegriffen) zu leisten (Art. 144 Abs. 4 DBG i. V. m. Art. 64 Abs. 1 - 3 VwVG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Das Amtshilfeersuchen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. Februar 2006 wird nicht bewilligt.

2. Die Staatsgebühr wird festgesetzt auf

Fr.	1'500 .--	; die übrigen Kosten betragen:
Fr.	594 .--	Ausfertigungsgebühr
Fr.	50 .--	Porti
Fr.	20 .--	Barauslagen
Fr.	<u>2'164 .--</u>	Total der Kosten.

3. Die Kosten werden der Beschwerdegegnerin Nr. 2 auferlegt.

4. Die Beschwerdegegnerin Nr. 2 wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu entrichten.

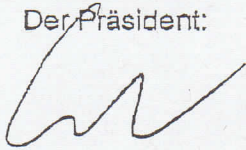
5. Eine Beschwerde gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen, berechnet vom Tag nach der Zustellung an, beim Schweizerischen Bundesgericht erhoben werden (Art. 146 DBG in Verbindung mit Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943/20. Dezember 1968; OG).

Die Beschwerde ist dem Schweizerischen Bundesgericht, II. öffentlichrechtliche Abteilung, 1000 Lausanne 14, mindestens in dreifacher Ausfertigung einzureichen (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 OG). Sie hat die Begehren (Anträge), deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen (Art. 108 Abs. 2 OG).

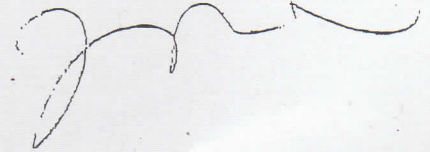
6. Mitteilung an die Parteien.

Namens der Steuerrekurskommission II

Der Präsident:



Die Sekretärin:



versandt: 11. Okt. 2006
Jä