NILS HARBEKE

SCHWEIZER AMTSHILFEERSUCHEN ZU BANKINFORMATIONEN IM AUSLAND

Voraussetzungen und übergangsrechtliche Fragen

Das Steueramtshilfegesetz sieht vor, dass die Schweizer Steuerbehörden Amtshilfeersuchen im Ausland stellen können, auch wenn es um Bankinformationen geht. Dieser Artikel gibt einen Überblick und bespricht übergangsrechtliche Fragen.

1. BANKINFORMATIONEN BEI BANKEN IN DER SCHWEIZ

Gemäss dem internen Recht der Schweiz können gegen den Willen des Steuerpflichtigen Bankinformationen direkt bei Banken in der Schweiz (nur) in Steuerstrafverfahren beschafft werden, die nach dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) oder nach der Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO, SR 312.0) geführt werden. In den Anwendungsbereich des VStR fallen namentlich Straftaten betreffend die Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und Mehrwertsteuer. In den Anwendungsbereich der StPO fallen die Steuervergehen gemäss den Einkommenssteuergesetzen des Bundes und der Kantone (Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern, vgl. Art. 186 und 187 DBG).

2. BANKINFORMATIONEN BEI BANKEN IM AUSLAND

Voraussetzung für Amtshilfeersuchen der Schweizer Steuerbehörden im Ausland ist vorab eine Rechtsgrundlage in einem internationalen Abkommen, das einen auf Steuerinformationen bezogenen Informationsaustausch vorsieht. Dies sind vor allem die Amtshilfevorschriften in den Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Weitere Beispiele sind die speziell auf den Steuerinformationsaustausch gerichteten Steuerinformationsabkommen (SIA), welche die Schweiz mit einer Reihe von Ländern geschlossen hat (derzeit: Andorra, Belize, Brasilien, Grenada, Grönland, Guernsey, Insel Man, Jersey, San Marino, Seychellen). Die SIA gehen zurück auf das OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters aus dem Jahr 2002 (OECD Model TIEA 2002) [1]. Für den Steuerinformationsaustausch auf Ersuchen hat das OECD Model TIEA 2002 im selben Sinne Modellcharakter, wie die OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD MC) für die DBA. Im Unterschied zur OECD MC für DBA behandelt das OECD Model TIEA 2002 ausschliesslich die Thematik des Steuerinformationsaustauschs (auf Ersuchen). Also ausschnittweise, aber detaillierter, die Thematik, welche in der OECD MC in Art. 26 «Exchange of information» behandelt ist.

Der Bundesrat hatte am 13. März 2009 beschlossen, dass für den Steuerinformationsaustausch der Standard gem. Art. 26 OECD MC auch für die Schweiz übernommen wird [2]. Am 4. April 2012 hat der Bundesrat beschlossen, den internationalen Amtshilfestandard nicht nur in DBA, sondern ggf. auch in SIA zu vereinbaren [3]. Im Unterschied zum internen Recht der Schweiz (vgl. vorstehend Ziff. 1.) setzen die in der Folge geschaffenen neuen Schweizer abkommensrechtlichen Bestimmungen für Amtshilfeersuchen nicht voraus, dass (ein Verdacht auf) eine Steuerstraftat vorliegt. Möglich sind zudem typischerweise auch Gruppenersuchen.

Rechtsgrundlage im internen Recht der Schweiz für Amtshilfeersuchen der Schweizer Steuerbehörden im Ausland ist Art. 22 des Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1). Möglich sind auch Schweizer Amtshilfeersuchen zu Bankinformationen im Ausland, wobei dafür spezielle Regelungen bestehen (Art. 22 Abs. 6 und Abs. 7 StAhiG). Diese werden im Folgenden dargestellt [4].

2.1 Grundsatz der Selbstbeschränkung. Gemäss den abkommensrechtlichen Bestimmungen über den Steuerinformationsaustausch auf Ersuchen sind die Befugnisse der Schweizer Steuerbehörden weitergehend als gemäss dem internen Recht der Schweiz (vgl. oben Ziff. 1.). Um Kongruenz zwischen den internrechtlichen Bestimmungen und den abkommensrechtlichen Möglichkeiten zur Informationsbeschaffung herzustellen, enthält Art. 22 Abs. 6 StAhiG den Grundsatz der Selbstbeschränkung.

Gemäss Art. 22 Abs. 6 StAhiG dürfen Amtshilfeersuchen der Schweizer Steuerbehörden zu Bankinformationen im

NILS HARBEKE,
DIPL. STEUEREXPERTE,
RECHTSANWALT,
PESTALOZZI
RECHTSANWÄLTE

Ausgangspunkt nur gestellt werden, soweit diese Informationen auch dann erhältlich wären, wenn die Informationen bei Banken in der Schweiz wären. Dies sind die Konstellationen, die vorstehend unter Ziff. 1 beschrieben worden sind. Allerdings wird dieser Grundsatz der Selbstbeschränkung in den Fällen von Art. 22 Abs. 7 StAhiG wiederum aufgehoben.

2.2 Aufhebung der Selbstbeschränkung. Gemäss Art. 22 Abs. 7 StAhiG gilt der Grundsatz der Selbstbeschränkung nicht und können die Schweizer Steuerbehörden abkommensrechtliche Amtshilfeersuchen zu Bankinformationen in allen Staaten stellen, «von denen die Schweiz Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann».

In den Fällen von Art. 22 Abs. 7 StAhiG sind die Befugnisse der Schweizer Steuerbehörden in Bezug auf die grenzüberschreitende Informationsbeschaffung somit weitergehend als in Bezug auf eine Informationsbeschaffung im Inland (sog. Aufhebung der Selbstbeschränkung) [5].

Art. 22 Abs. 7 StAhiG erfasst nicht die Beschaffung von Bankinformationen im Inland. Damit steht Art. 22 Abs. 7 StAhiG in einem bizarren Verhältnis zu den abkommensrechtlichen Vorschriften, welche generell vorsehen, dass der ersuchte Staat grundsätzlich nicht verpflichtet ist, Informationen zu erteilen, welche der ersuchende Staat nach seinem internen Recht nicht einholen könnte (abkommensrechtliches Principle of Reciprocity, vgl. Art. 26 Abs. 3 Bst. a) und b) OECD MC bzw. Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD Model TIEA 2002) [6].

Abkommensrechtlich bleibt es aber dennoch möglich, dass der ausländische Staat dem Schweizer Informationsersuchen entspricht [7]. Der Musterkommentar zu Art. 26 OECD MC führt aus:

«It is worth noting that if a Contracting State applies, under paragraph 5 [Anmerkung: Art. 26 Abs. 5 OECD MC betrifft den Austausch von Bankinformationen], measures not normally foreseen in its domestic law or practice, such as to access and exchange bank information, that State is equally entitled to request similar information from the other Contracting State. This would be fully in line with the principle of reciprocity which underlies subparagraphs a) and b) of paragraph 3» (OECD MC Musterkommentar Art. 26 N 15).

3. STAATEN, VON DENEN DIE SCHWEIZ INFORMATIONEN OHNE VORGÄNGIGES ERSUCHEN ERHALTEN KANN

Gemäss Art. 22 Abs. 7 StAhiG können die Schweizer Steuerbehörden Informationsanfragen betreffend Bankinformationen stellen «in Bezug auf Staaten, von denen die Schweiz Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann.»

Staaten, von denen die Schweiz Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann, sind zum einen alle AIA-Partnerstaaten der Schweiz. Zum anderen sind dies auch alle Staaten, mit denen die Schweiz Regelungen zum spontanen Informationsaustausch hat (vgl. auf Schweizer Seite Art. 22a ff. StAhiG).

Alle Staaten, mit denen die Schweiz ein Steuerinformationsabkommen (SIA) abgeschlossen hat (vgl. oben Ziff. 2.), sind sowohl AIA-Partnerstaaten der Schweiz als auch Partnerstaaten beim spontanen Informationsaustausch [8].

Unter den DBA-Staten sind noch etliche Staaten, die weder AIA-Partnerstaaten sind noch am spontanen Informationsaustausch teilnehmen. Das prominenteste Beispiel sind derzeit noch die USA. Daneben sind dies derzeit: Ägypten, Algerien, Armenien, Bangladesch, Belarus, Chinesisches Taipei/Taiwan, Ecuador, Elfenbeinküste, Iran, Kirgisistan, Kosovo, Marokko, Mazedonien, Mongolei, Montenegro, Philippinen, Serbien, Sri Lanka, Tadschikistan, Thailand, Turkmenistan, Usbekistan, Venezuela, Vietnam.

3.1 Entstehungsgeschichte. Entstehungsgeschichtlich geht die Bestimmung von Art. 22 Abs. 7 StAhiG zurück auf Art. 40 des Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG, SR 653.1) sowie auf Art. 5 des Bundesbeschlusses über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen [9].

Der Wortlaut von Art. 22 Abs. 7 StAhiG spricht nicht spezifisch von Bankinformationen, sondern allgemein von «Informationen». Die Botschaft zu Art. 40 [10] des Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Informationsaustausch (AIAG) begründet die Aufhebung der Selbstbeschränkung gegenüber Staaten, mit denen die Schweiz den spontanen Informationsaustausch und/oder den AIA einführt, damit, dass «in diesem Rahmen die Schweiz von den Partnerstaaten ohne vorgängiges Ersuchen Bankinformationen erhält» [11].

Die Botschaft erläutert im Zusammenhang mit dem AIA auch, dass die Aufhebung der Selbstbeschränkung durch Art. 22 Abs. 7 StAhiG es ermöglichen soll, die Relevanz der erhaltenen Informationen durch eine zusätzliche Anfrage im Ausland zu prüfen:

«Ohne diese Zusatzinformationen, kann die Steuerbehörde den Fall nicht abschliessend beurteilen. Vor diesem Hintergrund soll die Selbstbeschränkung gegenüber Staaten, von denen die Schweiz Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann, aufgehoben werden.» [12]

Anschliessend wird ausgeführt:

«Die Ausgangslage ist im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs, der im Rahmen des Amtshilfeübereinkommens eingeführt werden soll, dieselbe wie im Rahmen des AIA. Die vorgeschlagene Anpassung des StAhiG ist demnach ebenfalls Gegenstand der Vorlage zum Amtshilfeübereinkommen.» [13]

3.2 Schweizer Amtshilfeersuchen zu Bankinformationen in einem Staat, der nicht AIA-Partnerstaat der Schweiz ist. Gemäss dem Wortlaut von Art. 22 Abs. 7 StAhiG und den Ausführungen in der Botschaft (vgl. oben Ziff. 3.1) wäre Art. 22 Abs. 7 StAhiG somit auch anwendbar mit Bezug auf einen Staat, der allenfalls nicht AIA-Partnerstaat der Schweiz ist, mit dem die Schweiz aber den spontanen Informationsaustausch hat.

Das trifft derzeit zu auf die DBA-Staaten Georgien, Jamaika [14], Moldau, Tunesien sowie Ukraine. Allerdings enthält derzeit noch keines dieser DBA eine Amtshilfeklausel, die einen Austausch von Bankinformationen ermöglichen

würde über die Situationen hinaus, in denen die Beschaffung von Bankinformationen auch in einem schweizinternen Verfahren möglich wäre.

3.3 Schweizer Amtshilfeersuchen zu Bankinformationen im Ausland ohne vorgängigen Erhalt anderer Informationen via AIA oder spontanen Informationsaustausch. Vor dem entstehungsgeschichtlichen Hintergrund (vgl. oben Ziff. 3.1) kann man sich fragen, ob Art. 22 Abs. 7 StAhiG für eine Informationsanfrage der Schweizer Steuerbehörden voraussetzt, dass die Informationsanfrage dadurch veranlasst ist, dass die Schweiz zuvor Informationen via AIA oder spontanen Informationsaustausch erhalten hat.

Die Materialien sprechen diese Frage nicht ausdrücklich an, und der Wortlaut von Art. 22 Abs. 7 StAhiG – «in Bezug auf Staaten, von denen die Schweiz Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann» – enthält keine weiteren Voraussetzungen.

Die Botschaft zu Art. 40 AIAG begründet die Aufhebung der Selbstbeschränkung gegenüber Staaten, «mit denen die Schweiz den spontanen Informationsaustausch und/oder den AIA einführt», damit, dass «in diesem Rahmen die Schweiz von den Partnerstaaten ohne vorgängiges Ersuchen Bankinformationen erhält» (vgl. oben Ziff. 3.1).

Dem scheint die Überlegung zugrunde zu liegen, dass in Bezug auf Staaten, mit denen die Schweiz den spontanen Informationsaustausch und/oder den AIA einführt, allgemein (sowieso) eine Relativierung des Bankgeheimnisses erfolgt. Eine solche Wertung trifft für den AIA zu, für den spontanen Informationsaustausch jedoch mangels immanent notwendiger Beteiligung der Banken (d. h. mangels immanent notwendigen Zugriffs auf Banken als Informationsinhaber) nicht in derselben Weise. Auch erläutert die Botschaft im Zusammenhang mit dem AIA, dass die Aufhebung der Selbstbeschränkung durch Art. 22 Abs. 7 StAhiG es ermöglichen soll, die Relevanz der erhaltenen Informationen durch eine zusätzliche Anfrage im Ausland zu prüfen (vgl. oben Ziff. 3.1).

Aufgrund des offenen Wortlauts von Art. 22 Abs. 7 StAhiG «in Bezug auf Staaten, von denen die Schweiz Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann» dürfte dennoch anzunehmen sein, dass Informationsanfragen der Schweizer Steuerbehörden betreffend Bankinformationen auch dann möglich sind, wenn sie nicht erst durch einen vorgängigen Erhalt anderer Informationen via AIA oder spontanen Informationsaustausch veranlasst sind [15].

4. ÜBERGANGSRECHTLICHE FRAGEN

Art. 22 Abs. 7 StAhiG bzw. die darin enthaltene Aufhebung der Selbstbeschränkung (vgl. oben Ziff. 2.2) trat am 1. Januar 2017 in Kraft.

Weitere Voraussetzung für Amtshilfeersuchen der Schweizer Steuerbehörden im Ausland ist eine Rechtsgrundlage in einem internationalen Abkommen, das einen entsprechenden Steuerinformationsaustausch vorsieht (vgl. oben Ziff. 2.).

Wenn ein neues DBA oder SIA abgeschlossen wird, regelt das DBA bzw. SIA typischerweise nicht nur den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens, sondern auch die Frage, für welche Zeiträume das Abkommen erstmals anwendbar ist (vgl. Art. 30 Abs. 2 OECD MC bzw. Art. 15 Abs. 3 OECD Model TIEA 2002; Anwendungsbeginn).

Bisher wurden in allen Schweizer DBA bzw. SIA ausdrückliche übergangsrechtliche Bestimmungen getroffen. In der Regel [16] ist singemäss vorgesehen, dass die neue Amtshilfebestimmung Anwendung findet «für Amtshilfeersuchen, die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Abkommens gestellt werden hinsichtlich der Information über Steuerperioden, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Kalenderjahres beginnen oder, soweit es keine Steuerperiode gibt, hinsichtlich aller am oder nach dem genannten Tag entstehenden Steuern» [17].

Damit wird ausgeschlossen, dass mit Amtshilfegesuchen, die nach Inkrafttreten einer neuen Amtshilfebestimmung gestellt werden, auch solche Informationen angefragt werden können, die sich auf Zeiträume vor Inkrafttreten dieser Amtshilfebestimmung beziehen (Rückanknüpfung).

Für die internrechtliche Bestimmung von Art. 22 Abs. 7 StAhiG wurde keine ausdrückliche Übergangsbestimmung getroffen. Somit stellt sich dort, wo nach Massgabe der im jeweiligen DBA bzw. SIA enthaltenen abkommensrechtlichen Bestimmung über den Anwendungsbeginn der Amtshilfeklausel die abkommensrechtliche Rechtsgrundlage für den Steuerinformationsaustausch bereits für Zeiträume vor dem 1. Januar 2017, also vor dem Inkrattreten der Aufhebung der Selbstbeschränkung (Art. 22 Abs. 7 StAhiG), anwendbar ist, die Frage, ob Art. 22 Abs. 7 StAhiG rückanknüpfend ebenfalls für Zeiträume vor dem 1. Januar 2017 angewendet werden kann [18].

Für die internationale Rechtshilfe nach dem Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG, SR 351.1) ist in der Schweiz anerkannt, dass mit einem Rechtshilfegesuch, das auf Grundlage eines neuen Rechtshilfetatbestands gestellt wird, Rechtshilfe grundsätzlich auch für solche Sachverhalte beantragt werden kann, die sich vor Inkrafttreten des neuen Rechtshilfetatbestands verwirklicht hatten [19].

Nach der Rechtsprechung dürfen Verfahrensvorschriften rückwirkend auf bereits abgeschlossene Sachverhalte zur Anwendung gelangen [20]. Solche Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur sind nach der Rechtsprechung auch Bestimmungen über die Rechts- und Amtshilfe und die Pflicht von Privaten, von ihnen verlangte Informationen herauszugeben [21].

Ausgehend von dieser Rechtsprechung dürfte auch Art. 22 StAhiG, einschliesslich seines Absatzes 7, als Verfahrensvorschrift zu qualifizieren sein, für die praxisgemäss eine Rückanküpfung grundsätzlich zulässig ist.

Diese Frage der Rückanknüpfung betrifft die Rechtsfolgenseite – «Absatz 6 gilt nicht in Bezug auf Staaten (...)» – von Art. 22 Abs. 7 StAhiG, also den Eintritt der Aufhebung der in Art. 22 Abs. 6 StAhiG grundsätzlich vorgesehenen Selbstbeschränkung auch für vor dem 1. Januar 2017 liegende Zeiträume.

Von der Rechtsfolgenseite zu unterscheiden ist die Vorfrage der Erfüllung der tatbestandsmässigen Voraussetzun-

gen von Art. 22 Abs. 7 StAhiG. Tatbestandsmässig ist in Art. 22 Abs. 7 StAhiG vorausgesetzt, dass die Schweiz vom ersuchten Staat «Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann». Weil es sich um eine tatbestandsmässige Voraussetzung für die Rechtsfolge «Absatz 6 gilt nicht in Bezug auf Staaten (...)» (Aufhebung der Selbstbeschränkung) handelt, reicht es nicht aus, wenn diese tatbestandsmässige Voraussetzung erst mit (nach) dem Inkrafttreten von Art. 22 Abs. 7 StAhiG am 1. Januar 2017 erfüllt ist.

So müsste z. B. auch bei einer rückanknüpfenden Anwendung einer dem Standard von Art. 26 OECD MC entsprechenden neuen abkommensrechtlichen Amtshilfebestimmung die für die Rechtsfolge Informationsübermittlung vorgesehene tatbestandsmässige Voraussetzung, dass die angefragte Information «foreseeably relevant» sein muss (vgl. Art. 26 Abs. 1 OECD MC bzw. Art. 1 Model TIEA 2002), mit Bezug auf diejenigen Zeiträume erfüllt sein, für welche die Informationen angefragt werden.

Entsprechendes würde im Bereich der internationalen Rechtshilfe gelten. Wenn auf Grundlage eines neuen Rechtshilfetatbestands des IRSG Rechtshilfe für Sachverhalte gewährt werden soll, die sich vor Inkrafttreten des neuen Rechtshilfetatbestands verwirklicht hatten, dann muss der früher verwirklichte Sachverhalt die Voraussetzungen des neuen Rechtshilfetatbestands erfüllen.

Das heisst, wenn Art. 22 Abs. 7 StAhiG rückanknüpfend für Zeiträume vor dem 1. Januar 2017 angewendet wird, muss bereits für diese vor dem 1. Januar 2017 liegenden Zeiträume die tatbestandsmässige Voraussetzung erfüllt sein, dass auch bereits in diesen vor dem 1. Januar 2017 liegenden Zeiträumen die Schweiz vom ersuchten Staat Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten konnte.

Diese Sichtweise wird im speziellen Fall von Art. 22 Abs. 7 StAhiG zudem durch die Entstehungsgeschichte (vgl. oben Ziff. 3.1) gestützt. Indem die Botschaft zu Art. 40 AIAG die Aufhebung der Selbstbeschränkung gegenüber Staaten, «mit denen die Schweiz den spontanen Informationsaustausch und/oder den AIA einführt», damit begründet, dass «in diesem Rahmen die Schweiz von den Partnerstaaten ohne vorgängiges Ersuchen Bankinformationen erhält» [22], wird wertungsmässig die gleichzeitige Anwendbarkeit des spontanen Informationsaustauschs bzw. des AIA einerseits und der Aufhebung der Selbstbeschränkung andererseits vorausgesetzt – weil erst der spontane Informationsaustausch bzw. AIA der Grund für die Aufhebung der Selbstbeschränkung ist.

Deshalb ist eine rückanknüpfende Anwendung von Art. 22 Abs. 7 StAhiG zwar möglich, jedoch frühestens für diejenigen Zeiträume, für die mit dem ersuchten Staat entweder der AIA oder der spontane Informationsaustausch anwendbar ist [23]. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass Art. 28 Abs. 6 sowie Abs. 7 (in der Form des Schweizer Vorbehalts zu dieser Bestimmung) des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen, SR 0.652.1) ihrerseits Vorschriften über eine Rückanknüpfung des spontanen Informationsaustauschs (und des AIA) enthalten [24].

Anmerkungen: **1)** Grundsätzlich zu SIA vgl. Harbeke, N., § 4 N 1 ff., in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, Basel 2020. (Zum Zeitpunkt der Drucklegung dieser EF-Ausgabe ist vom Verlag noch kein Publikationsdatum erhältlich.) In der Systematischen Rechtssammlung sind die SIA unter SR 0.651 – Steuerinformationsabkommen zu finden; zum wesentlichen Inhalt der SIA siehe Holenstein, D., Art. 26 OECD-MA N 63 ff., in: Zweifel, M., Beusch, M., Matteotti, R. (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015. **2)** Eidgenössisches Finanzdepartement, Die Schweiz will den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen übernehmen, Medienmitteilung vom 13. März 2009, https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-25863.html, Zugriff am 9. Juli 2019; Holenstein, D., Art. 26 OECD-MA N 61, in: Zweifel, M., Beusch, M., Matteotti, R. (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015. **3)** Eidgenössisches Finanzdepartement, Schweiz zum Abschluss von Steuerinformationsabkommen bereit, Medienmitteilung vom 23. April 2012, https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-44245.html, Zugriff am 9. Juli 2019. **4)** Siehe auch Harbeke, N., § 4 N 25 ff., in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, Basel 2020. **5)** Zu Art. 22 Abs. 7 StAhiG und zum Folgenden auch Molo, G., Art. 40 AIAG N 1 ff., in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Hrsg.), Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, Basel 2018. **6)** Detaillierter zu dieser Thematik und den möglichen Rechtsfolgen Harbeke, N., § 4 N 33 ff., N 41 ff., N 55 ff., in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, Basel 2020. **7)** Detaillierter Harbeke, N., § 4 N 36 ff., in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, Basel 2020. **8)** Vgl. die Tabelle bei Harbeke, N., § 4 N 15, in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, Basel 2020. **9)** AS 2016, S. 5059 ff. **10)** AS 2016, S. 1297 ff., S. 1315. **11)** Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung der multilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten und zu ihrer Umsetzung (Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen), BBl. 2015, S. 5437 ff., S. 5515. **12)** BBl. 2015, S. 5437 ff., S. 5515. **13)** BBl. 2015, S. 5437 ff., S. 5515. **14)** Derzeit noch mit übergangsrechtlichen Einschränkungen (vgl. Art. 28 Abs. 6, Abs. 7 Amtshilfeübereinkommen). **15)** Zum selben Ergebnis gelangt Molo, G., Art. 40 AIAG N 5, in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Hrsg.), Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, Basel 2018. **16)** Eine Ausnahme war das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (SR 0.672.933.612). **17)** So z. B. die Formulierungen in den Schweizer SIA (vgl. oben Ziff. 2.). **18)** Dazu Molo, G., Art. 40 AIAG N 7 ff., in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Hrsg.), Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, Basel 2018. **19)** BGE 115 Ib S. 517 ff., S. 549 E.9 b) unter Verweis auf BGE 109 Ib S. 60 ff., S. 62 E.2. **20)** BVGer vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, E.6.5.2 m. w. N. **21)** BVGer vom 15. Juli 2010, A-4013/2010, E.6.5.2 m. w. N. Kritisch zur Qualifikation der DBA-Amtshilfe als verfahrensrechtliche Bestimmung Rohner, T. F., Keller, R., Rückwirkung bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, in: ST 2014/9, S. 810 ff. m. w. N.; ferner Molo, G., Art. 40 AIAG N 9, in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Hrsg.), Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, Basel 2018. **22)** BBl. 2015, S. 5437 ff., S. 5515. **23)** Zum selben Ergebnis gelangt Molo, G., Art. 40 AIAG N 9, in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Hrsg.), Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, Basel 2018, welcher auf eine immanente Begrenzungswirkung des in Art. 22 Abs. 7 StAhiG zum Ausdruck gelangten Paradigmenwechsels abstellt und zudem die untrennbare Verbindung dieses Paradigmenwechsels mit der Einführung des AIA bzw. dem spontanen Informationsaustausch hervorhebt. **24)** Dazu Molo, G., Vorpe, S., Art. 28 AIAG N 11 ff., N 15 ff., in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Hrsg.), Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, Basel 2018.