



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Confédération suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associazioni da las autoridades fiscalas svizras

**B Aktualitäten und
verschiedene Mitteilungen**

**Amts- und Rechtshilfe
September 2023**

Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2023)

Autor:

Team Steuerelementation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autor:

Team Documentaziun
Fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

email: ist@estv.admin.ch

Internet: www.estv.admin.ch

**Dieser Artikel wurde in Zusammenarbeit mit der Abteilung
Informationsaustausch in Steuersachen der
Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) verfasst.**

INHALTSVERZEICHNIS

1	EINLEITUNG	1
2	AMTSHILFE.....	2
2.1	Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.....	3
2.1.1	Tätigkeitsbereich des Global Forums	3
2.1.2	Erste Prüfungsrunde.....	3
2.1.3	Zweite Prüfungsrunde.....	4
2.2	Gesetzliche Grundlagen für internationale Amtshilfe	5
2.2.1	Materiell-rechtliche Grundlagen.....	6
2.2.2	Verfahrensrechtliche Grundlagen.....	7
2.3	Allgemeine Grundsätze der internationalen Amtshilfe	7
2.3.1	Inhaltlicher Anwendungsbereich	7
2.3.2	Exkurs: Spontaner und automatischer Informationsaustausch.....	8
2.3.3	Im Gesuch enthaltene Angaben.....	8
2.3.4	Art der austauschbaren Informationen	9
2.3.5	Einzel- und Gruppenanfragen	10
2.3.6	Vertraulichkeit.....	11
2.3.7	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	12
2.4	Ablauf der internationalen Amtshilfe bei ausländischen Amtshilfeersuchen	12
2.4.1	Involvierte Parteien.....	13
2.4.2	Verfahren	13
2.4.2.1	Zulässigkeit des Gesuchs	13
2.4.2.2	Editionsverfügung	13
2.4.2.3	Beschaffung der Informationen	14
2.4.2.4	Entscheid über Amtshilfegewährung	14
2.4.3	Verfahrensgarantien	15
2.4.4	Verfahren bei Gruppensuchen	16
2.4.5	Verfahren bei nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Person	16
2.4.6	Kosten.....	17
2.4.7	Beschwerdeverfahren	17
2.4.8	Übermittlung der Informationen	18
2.4.8.1	Vereinfachtes Verfahren	18
2.4.8.2	Ordentliches Verfahren.....	18
2.4.9	Übersichtsschema des Verfahrens.....	18
2.5	Schweizerische internationale Amtshilfeersuchen.....	20
2.6	Interkantonale Amtshilfe	20
3	INTERNATIONALE RECHTSHILFE.....	22

3.1	Gesetzliche Grundlagen	22
3.2	Voraussetzungen für Rechtshilfe.....	22
3.2.1	Beidseitige Strafbarkeit	23
3.2.2	Grundsatz der Spezialität	23
3.2.3	Gegenrecht.....	23
3.2.4	Verhältnismässigkeit	23
3.2.5	Fiskalvorbehalt	24
3.3	Verfahren	24
3.4	Beschwerdeverfahren.....	24

Abkürzungen

AIA	Automatischer Informationsaustausch
Amtshilfe- übereinkommen	Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen
Betrugsbekämp- fungsabkommen	Abkommen über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenos- senschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlun- gen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen
BGE	Amtlich publizierter Bundesgerichtsentscheid
BGer	Bundesgericht
BGG	Bundesgesetz über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz)
BJ	Bundesamt für Justiz
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
EUeR	Europäisches Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen
Global Forum	Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes
IRSG	Bundesgesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfege- setz)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Ge- biete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
PRG	Peer Review Group
Schengener Durchführungs- übereinkommen	Übereinkommen zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen
StAhiG	Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen
StAhiV	Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Ge- meinden
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
ToR	Terms of Reference
VGG	Bundesgesetz über das Bundesverwaltungsgericht
VStrR	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht
VwVG	Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz)

1 EINLEITUNG

Seit einigen Jahren ist die grenzüberschreitende Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Steuern auf internationaler Ebene ein zentrales Thema. Dieser Bereich hat an Bedeutung gewonnen, zumal sich mit der fortschreitenden Globalisierung der Wirtschaft und der Lebensverhältnisse allgemein auch die Steuerrechtsverhältnisse internationalisiert haben.

Diese Zusammenarbeit gestaltet sich jedoch häufig schwierig, denn der Bereich der direkten Steuern ist selbst in einem stark integrierten Gebilde wie der Europäischen Union (EU) in der Kompetenz der Nationalstaaten verblieben. Aus diesem Grund ist auf internationaler Ebene die «Organisation for Economic Co-operation and Development» (OECD) tonangebend in Bezug auf die grenzüberschreitende Zusammenarbeit zwischen den Ländern im Bereich der Steuern auf Einkommen und Vermögen. Viele Staaten, darunter auch die Schweiz, haben eine Vielzahl umfangreicher Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit anderen Staaten abgeschlossen. Diese DBA richten sich in der Regel nach dem [OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen \(OECD-MA\)](#). Viele Staaten haben zudem das [Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988, geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 \(Amtshilfeübereinkommen\)](#) unterzeichnet. Diese Abkommen definieren zusammen mit anderen Rechtsquellen den internationalen Standard, mit dessen Umsetzung die Verfahren des Informationsaustauschs international vereinheitlicht und möglichst effizient ausgestaltet werden sollen.

Zwei wichtige Instrumente der Zusammenarbeit unter Behörden sind die Amts- und Rechtshilfe. In diesem Artikel geht es deshalb darum, einen Überblick über diese Gebiete zu geben. Der Fokus liegt dabei auf der **internationalen** Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, wobei auch auf die Grundzüge der Amtshilfe zwischen den Kantonen eingegangen wird (*vgl. Ziffer 2.6*).

Auf nationaler Ebene wurden die Regelungen betreffend die internationale Amtshilfe mit dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen [Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 \(StAhiG\)](#) auf eine gesetzliche Basis gestellt. Aufgrund internationaler Entwicklungen wurde das StAhiG bereits mehrmals revidiert, wobei weitere Anpassungen nicht auszuschliessen sind. Diese Anpassungen aufgrund von internationalen Entwicklungen sind am 1. August 2014, 1. Januar 2017 und 1. November 2019 in Kraft getreten (*vgl. Ziffer 2.1*).

Das Bundesamt für Justiz (BJ) hat in seiner Wegleitung¹ definiert, dass die **Amtshilfe** die Zusammenarbeit zwischen **Verwaltungsbehörden** betrifft. Als Abgrenzung dazu umfasst die **Rechtshilfe im weiten Sinn** alle Massnahmen, die ein Staat (ersuchter Staat) auf Anfrage eines anderen Staates (ersuchender Staat) zur Erleichterung der Verfolgung und Bestrafung von Straftaten im ersuchenden Staat ergreift. Sie wird vorwiegend von den **Strafverfolgungsbehörden** umgesetzt.

Das BJ weist ausserdem darauf hin, dass die Abgrenzung zwischen Amts- und Rechtshilfe heute immer schwieriger wird, da auch Verwaltungsbehörden teilweise mit Strafsachen zu tun haben.

¹ BJ, Fachbereich Rechtshilfe: [«Die internationale Rechtshilfe in Strafsachen, Wegleitung»](#), 9. Auflage 2009.

2 AMTSHILFE

Zur Einführung in die Amtshilfe und zu deren Veranschaulichung werden im Folgenden zwei konkrete Anwendungsfälle der internationalen Amtshilfe beschrieben.

Beispiel 1

Die Steuerbehörden des Staates A führen eine steuerliche Ermittlung betreffend Herrn X durch. Gestützt auf diese Ermittlungen besteht der Verdacht, dass Herr X ein oder mehrere Konten bei der Bank B im Staat B nicht deklariert hat. Aufgrund ihrer Erfahrung erachten es die Behörden in Staat A als wahrscheinlich, dass die Bankkonten offiziell im Namen von Verwandten von Herrn X geführt werden und dieser der wirtschaftlich Berechtigte ist. Staat A ersucht den Staat B deshalb um Informationen zu allen Bankkonten bei der Bank B, an welchen Herr X der wirtschaftlich Berechtigte ist und welche im Namen seiner Frau E oder seiner Kinder K und L gehalten werden.

In diesem Beispiel geht es um Amtshilfe zur **Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts** des Staates A. Mithilfe der vom ersuchten Staat gelieferten Informationen kann der ersuchende Staat einen Sachverhalt in seinem Land nach seinem Recht besteuern. Ohne Amtshilfe hätte der Staat A keine Möglichkeit, die relevanten Informationen zu erhalten, so lange Herr X die Bankbeziehungen dem Staat A nicht freiwillig offenlegt.

Beispiel 2

Ein Angestellter ist im Staat A ansässig und arbeitet während mehr als 183 Tagen im Staat B. Betreffend die Einkünfte des Angestellten ([Art. 15 OECD-MA](#)) wird aufgrund des DBA zwischen den beiden Staaten die Befreiungsmethode ([Art. 23 A OECD-MA](#)) angewendet. Zur Durchführung des DBA informiert Staat A deshalb Staat B über den Betrag, welcher im Staat A von der Steuer befreit ist.

Dieses Beispiel betrifft die Amtshilfe zur **Durchführung eines Abkommens** gemäss OECD-Standard. Der Austausch der Informationen betrifft eine steuerrechtliche Bestimmung, welche im Doppelbesteuerungsabkommen geregelt wird. Aufgrund der geleisteten Amtshilfe des einen Staates, kann der andere Staat eine Besteuerung vornehmen.

Die internationale Amtshilfe in Steuersachen ist in diesen beiden Fällen ein wichtiges Werkzeug, um an Informationen zu gelangen, die ausserhalb der Landesgrenzen der eigenen Jurisdiktion liegen und auf die der Zugriff aufgrund der staatlichen Souveränität sonst unmöglich bliebe. Mittels eines Amtshilfeersuchens ist es dem ersuchenden Staat möglich, vom ersuchten Staat Informationen in Erfahrung zu bringen.

Im Nachfolgenden werden die verschiedenen Aspekte und insbesondere die rechtlichen Grundlagen der Amtshilfe in Steuersachen erläutert.

2.1 Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

2.1.1 Tätigkeitsbereich des Global Forums

Das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) wurde zu Beginn dieses Jahrhunderts erschaffen. Ursprünglich wurde es von der OECD im Zusammenhang mit ihren Untersuchungen zu Steueroasen ins Leben gerufen. Mittlerweile stellt das Global Forum den multilateralen Rahmen zur Umsetzung der internationalen Bestrebungen im Bereich der Steuertransparenz und des Informationsaustausches dar und ihm gehören 168 Mitgliedstaaten an, darunter auch die Schweiz.

Das Global Forum wurde von den G-20-Staaten² 2009 beauftragt, die rasche Umsetzung des internationalen Standards bezüglich Transparenz und Informationsaustausch in Steuersachen zu fördern. Das Global Forum führt so genannte «Peer Reviews» durch, mit deren Hilfe beurteilt wird, inwiefern das untersuchte Land den internationalen Standard betreffend Transparenz und Informationsaustausch umgesetzt hat. Diese «Peer Reviews» umfassen zwei Phasen, wobei zuerst überprüft wird, ob die Rechtsgrundlagen für den Informationsaustausch vorliegen und anschliessend eruiert wird, wie diese in der Praxis umgesetzt werden. Anhand von bestimmten Prüfungskriterien, die so genannten «Terms of Reference» (ToR), wird beurteilt, wie effektiv (z.B. Zugang zu den Informationen und deren Erhältlichkeit, Qualität der Informationsübermittlung) und effizient (z.B. Dauer der Verfahren) der Informationsaustausch auf Ersuchen erfolgt. Am Ende der zweiten Phase verabschiedet die Peer Review Group (PRG), welche sich aus 30 Mitgliedern (darunter auch die Schweiz) zusammensetzt, einen Bericht mit einer Gesamtnote. Die vier Ratings «konform», «weitgehend konform», «teilweise konform» oder «nicht konform», können im Bericht als Gesamtbeurteilung verliehen werden, wobei die letzten zwei als ungenügend gelten.

2.1.2 Erste Prüfungsrunde

Ein erster Auswertungszyklus wurde 2016 beendet. In diesem Rahmen wurden mehr als 250 Bewertungen vorgenommen und Gesamtnoten an mehr als 100 Staaten und Territorien vergeben.

Nachdem die Schweiz wegen gewisser Mängel im Bereich ihrer DBA lange Zeit in der ersten Phase des Evaluationsprozesses blockiert gewesen war, konnte sie im Februar 2015 mit Phase 2 beginnen. Dazu hat die Schweiz namentlich mehrere neue DBA ausgehandelt oder bestehende DBA insofern revidiert, als sie nun eine mit dem OECD-Standard konforme Amtshilfeklausel enthalten. Zudem hat sie im Oktober 2013 das Amtshilfeübereinkommen der OECD und des Europarats unterzeichnet. Dieses multilaterale Instrument ist für die Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getreten.

Die Schweiz hat in dem am 26. Juli 2016 veröffentlichten Bericht (Peer Review Report 2016) die Gesamtnote «weitgehend konform» erhalten. Dieses Ergebnis war für die Schweiz sehr positiv, die grosse Bemühungen unternommen hatte, um die internationalen Normen im Bereich der Steuertransparenz zu erfüllen.

² Die G-20 besteht seit 1999. Es ist ein informeller Zusammenschluss von 19 Staaten und der EU und repräsentiert die wichtigsten Industrie- und Schwellenländer.

In folgenden Bereichen gab es wichtige Entwicklungen:

- Einführung einer Ausnahme zum Notifikationsverfahren im StAhiG. Somit hält die Schweiz nun die internationale Norm ein;
- beträchtliche Erweiterung des Netzes der DBA;
- Beschleunigung der Verfahren bei der Behandlung der Amtshilfeersuchen und Erhöhung der Ressourcen, so dass die grosse Anzahl der Anfragen mit noch mehr Effizienz behandelt werden kann.

Im Bericht des Global Forums von 2016 wurden zwei der zehn geprüften Beurteilungskriterien (ToR) mit der Note «teilweise konform» beurteilt. Sie betrafen einerseits die Inhaberaktien und andererseits die Behandlung gestohlener Daten im Informationsaustausch. Die PRG hat diverse Empfehlungen erarbeitet, mit welchen der rechtliche Rahmen und die praktische Umsetzung dieser und weiterer Punkte in der Schweiz verbessert werden könnten.

Mit dem [Bundesgesetz zur Umsetzung von Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke vom 21. Juni 2019](#) (teilweise in Kraft seit 1. November 2019) wurde den Empfehlungen der PRG weitgehend Rechnung getragen. So wurde beispielsweise folgendes geregelt:

- Inhaberaktien dürfen nur noch von börsenkotierten Gesellschaften oder als Bucheffekten ausgegeben werden; unzulässige Inhaberaktien wurden per 1. Mai 2021 von Gesetzes wegen in Namenaktien umgewandelt und die an Aktien/Stammanteilen wirtschaftlich berechtigten Personen müssen jeweils in das Aktienbuch bzw. ein anderes Verzeichnis eingetragen werden. Dazu wurde ein Sanktionssystem implementiert, welches bei der Verletzung der Meldepflichten eingreift.
- Rechtseinheiten mit Hauptsitz im Ausland, die aber ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, müssen am Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung ein Verzeichnis ihrer Inhaberinnen und Inhaber führen.
- Es kann auch Amtshilfe betreffend verstorbene Personen über deren Rechtsnachfolger geleistet werden.
- Der Umgang mit gestohlenen Daten wurde mit dem Gesetz hingegen nicht neu geregelt, da die bisherigen rechtlichen Bestimmungen (insbesondere [Art. 7 Bst. c StAhiG](#)) ausreichend sind, wie dies auch das Bundesgericht (BGer) dargelegt hat³.

2.1.3 Zweite Prüfungsrunde

Für alle Global Forum Mitglieder sowie für alle Nichtmitglieder, die für die Arbeit des Global Forums relevant sind, hat 2016 eine zweite Prüfungsrunde der Peer Review begonnen, um die kontinuierliche Einhaltung und Umsetzung des Standards des Informationsaustausches auf Ersuchen zu gewährleisten. Die Prüfung basiert auf den 2016 überarbeiteten Terms of Reference, mit welchen einerseits die Umsetzung der Empfehlungen des Global Forum evaluiert und andererseits neue Elemente, wie z.B. die Gruppenersuchen, die Identifizierung der tatsächlich Begünstigten oder die Qualität der Anfragen kontrolliert werden können.

³ Urteil des BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018.

Am 6. April 2020 wurde der Bericht des Global Forums für die zweite Prüfungsrunde für die Schweiz veröffentlicht (Peer Review Report 2020). Das Globale Forum stufte die Schweiz erneut insgesamt als «weitgehend konform» ein. Dieses sehr erfreuliche Resultat zeigt, dass die Schweiz das Regelwerk für die Amtshilfe in Steuersachen gut implementiert und umgesetzt hat.

Der Bericht bestätigt, dass die Schweiz seit ihrer letzten Überprüfung im Jahr 2016 den rechtlichen Rahmen und die Amtshilfepraxis verbessert hat, insbesondere in Bezug auf die Regelung der Inhaberaktien, die Gewährung von Amtshilfe bei Verstorbenen, den Informationsaustauschprozess und die Verdoppelung der Zahl der in diesem Bereich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) tätigen Mitarbeitenden.

Der Bericht enthält aber auch neue Empfehlungen zur Verbesserung der Verfügbarkeit der relevanten Informationen und des Informationsaustausches an sich, u.a.:

- Ergreifen zusätzlicher Massnahmen für die Verfügbarkeit von Informationen über die wirtschaftliche Berechtigung an allen relevanten juristischen Personen und Vereinigungen. Dieses Kriterium wurde nämlich bloss als «teilweise konform» bewertet. Daher wird beispielsweise empfohlen, geeignete Durchsetzungsmassnahmen einzuführen, um sicherzustellen, dass ausländische Gesellschaften mit tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz ihrer Verpflichtung zur Führung eines aktuellen Verzeichnisses über die wirtschaftlich Berechtigten nachkommen.
- Garantieren, dass auch Schweizer Banken stets über genaue und aktuelle Informationen zur wirtschaftlichen Berechtigung aller Kontoinhaber verfügen, wie es gemäss Standard vorgesehen ist.
- Stetes dem Standard entsprechendes Einhalten der Vertraulichkeit der eingehenden Amtshilfeersuchen. Die Schweiz gewährt bisher der betroffenen oder beschwerdeberechtigten Person Akteneinsicht in sämtliche sie betreffende Unterlagen, inkl. dem eingehenden Ersuchen, was nicht als dem Standard entsprechend angesehen wird. Zudem wird empfohlen, die im Bundesblatt publizierten Informationen, die ein Amtshilfeersuchen betreffen, auf ein Minimum zu reduzieren. Die Schweiz hat für dieses Element lediglich die Note «teilweise konform» erhalten.

Die Schweiz ist verpflichtet, der PRG jährlich einen Bericht über die Massnahmen vorzulegen, die sie zur Umsetzung der Empfehlungen des Global Forums zur Verbesserung der Steuertransparenz und zum Informationsaustausch ergriffen hat. Die Follow-Up-Berichte der Jahre 2021 und 2022 zeigen auf, dass die Schweiz ihre Amtshilfepraxis weiterhin verbessert hat, insbesondere in Bezug auf die Bewertungskriterien der Verfügbarkeit von Informationen über die wirtschaftliche Berechtigung und die rechtzeitige Bereitstellung von Informationen.

In Zukunft soll statt einer dritten Prüfrunde die Umsetzung des Informationsaustauschs auf Ersuchen mittels eines Monitoring-Verfahrens basierend auf Peer Inputs und Selbstbeurteilungen überwacht werden. Demgemäss informiert die Schweiz das Global Forum weiterhin jährlich über den Stand bzw. über die Fortschritte bei der Umsetzung der Empfehlungen.

2.2 Gesetzliche Grundlagen für internationale Amtshilfe

Im Bereich der Amtshilfe ist der von der OECD entwickelte internationale Standard, wie bereits erwähnt, die wichtigste Referenz. Dieser Standard basiert auf internationalen Rechtsquellen, welche das materielle Recht weitgehend vorgeben (vgl. Ziffer 2.2.1). Verfahrensrechtlich werden die gemäss

dem OECD-Standard ausgehandelten internationalen Abkommen im Übrigen mit Hilfe eines Gesetzes im Schweizer Landesrecht umgesetzt (vgl. Ziffer 2.2.2).

2.2.1 Materiell-rechtliche Grundlagen

Die OECD definiert den internationalen Standard im Bereich des Informationsaustausches mit Hilfe des OECD-MA und des dazugehörigen [Kommentars](#) einerseits sowie mit dem im Jahr 2004 in Kraft getretenen Informationsaustauschabkommen im Steuerbereich ([Agreement on Exchange of Information on Tax Matter \[TIEA\]](#)) und dessen Kommentar (vgl. TIEA, S. 13) andererseits. Dem Kommentar zum OECD-MA kommt auf internationaler Ebene grosses Gewicht zu, da sich die ausführenden Behörden in der Regel nahezu wortwörtlich daran halten. Das OECD-MA wurde am 21. November 2017 auf den aktuellen Stand gebracht.

[Art. 26 des OECD-MA](#) definiert den **internationalen Standard** im Bereich des Informationsaustausches in Steuersachen:

- 1. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.*
- 2. Alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentcheidung offenlegen.*
- 3. Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichten sie einen Vertragsstaat,*
 - a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;*
 - b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;*
 - c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.*
- 4. Ersucht ein Vertragsstaat um Informationen nach diesem Artikel, so nutzt der andere Vertragsstaat die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung dieser Informationen, selbst wenn dieser andere Staat sie für seine eigenen steuerlichen Zwecke benötigt. Die im vorhergehenden Satz enthaltene Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen nach Absatz 3, die jedoch in keinem Fall so auszulegen sind, dass ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil er kein innerstaatliches Interesse an solchen Informationen hat.*

5. Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Eigentumsrechte an einer Person beziehen.

Gemäss der Kommentierung zu [Art. 26 OECD-MA](#) soll der Informationsaustausch nicht eingeschränkt werden. Das Ziel ist vielmehr, einen **möglichst weitgehenden Informationsaustausch** («to the widest possible extent») zu ermöglichen (vgl. *Ziffer 2.3.4*). Konkret bedeutet dies, dass die Anforderungen des Schweizer Landesrechts an ein Amtshilfegesuch einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern dürfen.

Es ist weiter darauf hinzuweisen, dass aufgrund des **Vorrangs des internationalen Rechts** vor dem Landesrecht die Amtshilfeklauseln in den DBA für die Schweiz bindend sind und diese nicht durch innerstaatliches Recht abgeändert werden können. Dies bedeutet, dass die Art der austauschbaren Informationen, die Bedingungen für Amtshilfe und deren Inhalt durch internationales Recht vorgegeben sind.

Ausserdem gilt es zu bedenken, dass der internationale Standard – gemäss OECD-MA und dessen Kommentar – für die Schweiz als OECD-Mitglied politisch verbindlich ist. Es ist der Schweiz somit nicht möglich, dem internationalen Standard widersprechende Amtshilfeklauseln zu vereinbaren, ohne zu riskieren, dass andere Staaten mittelfristig Gegenmassnahmen ergreifen. Jedoch ist zu präzisieren, dass weder das OECD-MA noch dessen Kommentar für die Gerichte oder für die Steuerpflichtigen der Mitgliedstaaten rechtliche Bindungswirkung entfalten.

2.2.2 Verfahrensrechtliche Grundlagen

Wie gesehen, muss die Schweiz ihr innerstaatliches Recht derart ausgestalten, dass die aufgrund des internationalen Standards notwendigen Informationen beschafft werden können. Diese landesrechtliche Umsetzung der materiell-rechtlichen Vorgaben des internationalen Rechts geschieht durch das StAhiG, welches am 1. Februar 2013 in Kraft getreten ist. Es regelt den verfahrensrechtlichen Vollzug der Amtshilfe und beschränkt sich somit darauf, Kompetenzen, Verfahren und Rechtsmittel im innerstaatlichen Recht festzulegen.

2.3 Allgemeine Grundsätze der internationalen Amtshilfe

2.3.1 Inhaltlicher Anwendungsbereich

[Art. 1 StAhiG](#) regelt den Vollzug der Amtshilfe nach den DBA und nach anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen. Die TIEA sind solche Abkommen. Sie wurden für Staaten geschaffen, die miteinander kein DBA abschliessen wollen. Materiell bestehen zwischen DBA und TIEA in Bezug auf den Informationsaustausch keine Unterschiede. In der Schweiz sind mittlerweile mehrere TIEA in Kraft, die den internationalen Standard in Sachen Informationsaustausch erfüllen.

[Art. 1 StAhiG](#) umfasst auch den Informationsaustausch gestützt auf das Amtshilfeübereinkommen. Dieses Abkommen des Europarats und der OECD schafft ein umfassendes Instrument multilateraler

Kooperation im Steuerbereich.⁴ Betreffend Informationsaustausch auf Ersuchen entsprechen Inhalt und Anwendungsbereich dieses Abkommens den Bestimmungen der OECD, präzisiert in [Art. 26 OECD-MA](#) und im dazugehörigen Kommentar. Das multilaterale Abkommen erhöht somit die Anzahl der Partnerstaaten, mit welchen die Schweiz in OECD-konformer Weise gegenseitig Informationen auf Ersuchen austauschen kann.

Gemäss internationalem Standard können sowohl die zur Durchführung der Abkommen als auch die zur Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts erforderlichen Informationen Gegenstand eines Amtshilfesuches sein (vgl. die Beispiele unter *Ziffer 2*). Es muss deshalb für jedes Ersuchen geprüft werden, ob das anwendbare Abkommen dem internationalen Standard entspricht und ob die ersuchten Informationen für den Zweck der Durchführung des DBA oder für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts verlangt werden.

2.3.2 Exkurs: Spontaner und automatischer Informationsaustausch

Neben dem Informationsaustausch auf Ersuchen, mit welchem sich vorliegender Artikel befasst, sieht das StAhiG auch den spontanen Informationsaustausch vor ([Art. 1 Abs. 1 StAhiG](#)). Diese Form des Austausches wurde durch das Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens eingeführt und impliziert, dass die Informationen nicht aufgrund einer vorgängigen Anfrage übermittelt werden, sondern wenn der Staat, der die Informationen liefert, annimmt, dass der andere Staat ein mögliches Interesse an diesen Informationen hat.

Der Bundesrat hat die internationalen Bestimmungen in das schweizerische Recht übertragen und somit die Modalitäten des spontanen Informationsaustausches im Rahmen der [Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 23. November 2016 \(StAhiV\)](#) festgelegt. Die Schweiz wendet den spontanen Informationsaustausch seit 2018 an.

Im Juli 2014 hat der Rat der OECD den globalen Standard für den internationalen automatischen Informationsaustausch (AIA) in Steuersachen verabschiedet.⁵

2.3.3 Im Gesuch enthaltene Angaben

Laut [Art. 6 Abs. 1 StAhiG](#) muss ein Amtshilfesuch die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten. Für den Fall, dass das Abkommen keine Bestimmungen über den notwendigen Inhalt eines Ersuchens enthält und sich aus dem Abkommen nichts anderes ableiten lässt, muss das Ersuchen die in [Art. 6 Abs. 2 StAhiG](#) aufgelisteten Angaben enthalten, d.h.:

- Identität der betroffenen Person;
- Beschreibung der verlangten Informationen;
- Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- Gründe zur Annahme, dass sich die verlangten Informationen im ersuchten Staat befinden;

⁴ Eine aktualisierte Liste der teilnehmenden Rechtsstaaten ist auf der [Internetseite der OECD](#) verfügbar.

⁵ Vgl. dazu den Artikel «Automatischer Informationsaustausch» im Dossier [Steuerinformationen](#), Register B.

- soweit bekannt: Namen und Adresse der mutmasslichen Informationsinhaber;
- schriftliche Erklärung, dass die ersuchende Behörde die Informationen in Anwendung ihres Rechts erhalten könnte und dass sie ihre innerstaatlichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.

Der Kommentar zu [Art. 26 OECD-MA](#) hält fest, dass ein Ersuchen nicht notwendigerweise den Namen oder die Adresse der steuerpflichtigen Person enthalten muss. Der ersuchende Staat muss allerdings andere Angaben machen, die ausreichen, um die steuerpflichtige Person zu identifizieren. Diesem Erfordernis entspricht [Art. 6 Abs. 2 Bst. a StAhiG](#), wo festgehalten wird, dass die Identität der betroffenen Person auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann. Sind die geforderten Angaben nicht im Gesuch enthalten, so teilt die ESTV dies der ersuchenden Behörde schriftlich mit und gibt ihr Gelegenheit, ihr Ersuchen zu ergänzen ([Art. 6 Abs. 3 StAhiG](#)).

2.3.4 Art der austauschbaren Informationen

Die in einem Amtshilfegesuch verlangten Informationen müssen laut [Art. 26 Abs. 1 OECD-MA](#) **voraussichtlich erheblich** («foreseeably relevant») sein. Es ist dabei auf die Optik des ersuchenden Staates abzustellen, um zu entscheiden, welche Informationen erheblich sind. Gemäss dem Kommentar zu [Art. 26 OECD-MA](#) soll der Standard der voraussichtlichen Erheblichkeit einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch ermöglichen. Gleichzeitig sind aber so genannte «fishing expeditions» auszuschliessen. Der Kommentar hält fest, dass unter diesem Begriff eine spekulative Anfrage zu verstehen ist, welche keinen ersichtlichen Zusammenhang mit einer laufenden Nachforschung oder Ermittlung besitzt. Ob sich die ausgetauschten Informationen am Ende im ersuchenden Staat effektiv als erheblich herausstellen oder nicht, spielt keine Rolle.

[Art. 26 Abs. 3 OECD-MA](#) schränkt den Anwendungsbereich des Informationsaustausches in der Weise ein als der ersuchte Staat keine Massnahmen ergreifen muss, die seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis widersprechen. Der Kommentar hält allerdings fest, dass der **Informationsaustausch nicht aufgrund des Steuergeheimnisses verweigert** werden darf. [Art. 8 Abs. 1 StAhiG](#) präzisiert, dass zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden dürfen, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden können (für die Einkommens- und Vermögenssteuern siehe [Art. 127–129](#) des [Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 \[DBG\]](#) und [Art. 43–45](#) des [Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 \[StHG\]](#)).

[Art. 26 Abs. 5 OECD-MA](#) verdeutlicht, dass der Informationsaustausch nicht abgelehnt werden darf, nur weil sich die Informationen im Besitz einer Bank, einer anderen Finanzinstitution, eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen. Absatz 5 von [Art. 26 OECD-MA](#) geht somit Absatz 3 in der Hinsicht vor, als der Informationsaustausch nicht aufgrund des Bankgeheimnisses verweigert werden darf. [Art. 8 Abs. 2 StAhiG](#) hält diesbezüglich ausdrücklich fest, dass Informationen im Besitz der soeben erwähnten Personen bzw. Institutionen verlangt werden können, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht. Eine solche Übermittlung ist in den gemäss internationalem Standard abgeschlossenen Abkommen wie gesagt vorgesehen.

Eine **Ausnahme besteht für Anwälte**, die nach dem Anwaltsgesetz zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind. Laut [Art. 8 Abs. 6 StAhiG](#) können Anwälte die Herausgabe von Informationen, die durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind, verweigern. Diese Ausnahme ist auch im Kommentar zu [Art. 26 OECD-MA](#) ausdrücklich vorgesehen. Allerdings weist der Kommentar darauf hin, dass die Ausnahme eng zu interpretieren sei. Unterlagen, welche Anwälte nicht in ihrer Eigenschaft als Anwalt erhalten haben, unterstehen der Herausgabepflicht.

2.3.5 Einzel- und Gruppenanfragen

In der [Botschaft](#) des Bundesrates zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011 ist festgehalten, dass Amtshilfe ausschliesslich im Einzelfall geleistet werden soll. Gruppensuchen waren somit ursprünglich nicht vorgesehen. Allerdings wird bereits in der Botschaft zum StAhiG auf die baldige Neu-Kommentierung von [Art. 26 OECD-MA](#) hingewiesen und dass damit zu rechnen sei, dass auch Gruppensuchen erlaubt sein werden. Die heute geltende Fassung des StAhiG erlaubt die Behandlung von Gruppensuchen. Der Bundesrat legt die Anforderungen an den Inhalt eines Gruppensuchens via die StAhiV fest. Bereits vor Inkrafttreten der StAhiV und der Änderung des StAhiG am 1. August 2014 waren Gruppensuchen gestützt auf Art. 1 der [Verordnung über die Amtshilfe bei Gruppensuchen nach internationalen Steuerabkommen vom 16. Januar 2013](#) (aufgehoben per 1. August 2014) ausdrücklich für die Zeit ab Inkrafttreten des StAhiG zulässig. Das BGer hat in einem vielbeachteten Entscheid⁶ festgehalten, dass Gruppensuchen basierend auf dem DBA Schweiz-USA auch schon für die Zeit vor Inkrafttreten des StAhiG (vor dem 1. Februar 2013) grundsätzlich zulässig sind.

[Art. 3 Bst. c StAhiG](#) definiert Gruppensuchen als Amtshilfeersuchen, mit welchen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind. Der Bundesrat bestimmt den erforderlichen Inhalt eines Gruppensuchens ([Art. 6 Abs. 2^{bis} StAhiG](#)).

Ein besonderes Augenmerk gilt es auf die Unterscheidung zwischen erlaubten Gruppensuchen und verpönerter «fishing expedition» zu legen. Damit ein Ersuchen nicht als «fishing expedition» betrachtet wird, muss der ersuchende Staat gemäss dem Kommentar zu [Art. 26 OECD-MA](#) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe, die spezifischen Fakten und Umstände, die zum Gesuch führten, sowie eine Erklärung über das anwendbare Recht und über den Grund liefern, weshalb die Veranlassung zu glauben besteht, dass die Steuerpflichtigen dieser Gruppe nicht mit jenem Recht konform seien. Weiter hält der Kommentar fest, dass die genannten Informationen durch eindeutige Fakten glaubhaft gemacht werden müssen. Ausserdem wird verlangt, dass die ersuchten Informationen der Bestimmung dienen, ob die Deklarationen der steuerpflichtigen Personen der Gruppe rechtlich ordnungsgemäss erfolgt sind.

Im Kommentar zu [Art. 26 OECD-MA](#) werden schliesslich verschiedene Beispiele zur Abgrenzung zwischen Gruppensuchen und «fishing expedition» dargestellt. Zwei dieser Beispiele werden im Folgenden wiedergegeben.

Beispiel 1

Finanzdienstleister B ist im Staat B ansässig. Die Steuerbehörden des Staates A haben festgestellt, dass B mit Hilfe irreführender Informationen versucht, ein Finanzprodukt an im Staat A ansässige

⁶ Urteil des BGer 2C_269/2013 vom 5. Juli 2013.

Personen zu verkaufen. Dabei behauptet B, dass das mit dem Produkt verdiente Einkommen im Staat A nicht der Einkommenssteuer unterliege. Das Produkt bedingt die Eröffnung eines Kontos bei B, über welches die Investition getätigt wird. Die Steuerbehörden des Staates A haben eine Warnung an alle ihre Steuerzahler herausgegeben und klargestellt, dass das Produkt nicht den gewünschten Steuereffekt hat und das mit dem Produkt verdiente Einkommen versteuert werden muss. Nichtsdestotrotz verkauft B das Produkt weiterhin auf seiner Webseite und Staat A hat Hinweise, dass B das Produkt auch via ein Netz von Beratern vertreibt. Staat A hat bereits bei einigen seiner Steuerzahler festgestellt, dass sie das mit dem Finanzprodukt verdiente Einkommen nicht deklariert hatten. Staat A hat seine innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft, um die Identität der Steuerzahler, welche das Produkt gekauft haben, herauszufinden. Staat A ersucht die zuständige Behörde im Staat B um Informationen über alle im Staat A ansässigen Personen, welche ein Konto bei B besitzen und in das Finanzprodukt investiert haben. Das Amtshilfegesuch von Staat A enthält die obenstehenden Informationen und schliesst genauere Angaben zum Finanzprodukt sowie zu den Untersuchungen von A ein.

Gemäss dem Kommentar zu [Art. 26 OECD-MA](#) stellt ein wie in Beispiel 1 beschriebenes Amtshilfegesuch ein zulässiges Gruppensuchen dar.

Beispiel 2

Bank B ist in Staat B ansässig. Staat A besteuert die in seinem Gebiet ansässigen Personen aufgrund ihres weltweiten Einkommens. Die zuständige Behörde im Staat A ersucht die zuständige Behörde im Staat B, ihr die Namen, Geburtsdaten und –orte sowie die Kontostände der im Staat A ansässigen Personen, welche ein Konto bei der Bank B, eine Vollmacht über ein solches Konto oder eine wirtschaftliche Berechtigung an einem solchen Konto haben, zu liefern. Im Amtshilfegesuch wird lediglich angegeben, dass Bank B dafür bekannt sei, eine grosse Anzahl ausländischer Kontobesitzer zu haben.

Ein solches Amtshilfegesuch entspricht dem internationalen Standard nicht und der ersuchte Staat muss dem ersuchenden Staat keine Informationen liefern. Wenn ein Amtshilfegesuch sich wie in Beispiel 2 als «fishing expedition» entpuppt, so sieht [Art. 7 Bst. a StAhiG](#) vor, dass darauf nicht eingetreten wird.

2.3.6 Vertraulichkeit

Laut [Art. 26 Abs. 2 OECD-MA](#) sind **alle ausgetauschten Informationen geheim zu halten** und sie dürfen nur den Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der entsprechenden Steuern bzw. Personen befasst sind. Der Kommentar zum OECD-MA ergänzt, dass sowohl die im Amtshilfegesuch enthaltenen als auch die an den ersuchenden Staat übermittelten Informationen unter die Geheimhaltungspflicht fallen.

Die Geheimhaltung muss durch die Gesetze des die Informationen erhaltenden Staates garantiert werden. Der internationale Standard verlangt deshalb, dass im Rahmen des Informationsaustausches übermittelte Informationen in der gleichen Weise geheim gehalten werden wie Informationen, die aufgrund innerstaatlichen Rechts beschafft wurden ([Art. 26 Abs. 2 OECD-MA](#) und dessen Kommentar).

Für den Fall, dass der ersuchende Staat seiner Geheimhaltungspflicht nicht nachkommt, kann der ersuchte Staat gemäss dem Kommentar zum OECD-MA seine Amtshilfe suspendieren bis der ersuchende Staat seine Pflicht erfüllt.

Weiter präzisiert der Kommentar, dass die erhaltenen Informationen nur an Drittstaaten weitergegeben werden dürfen, wenn eine Bestimmung im anwendbaren Abkommen dies ausdrücklich vorsieht.

Gemäss dem Prinzip der Spezialität darf der ersuchende Staat die Informationen einzig zu den im Abkommen beschriebenen Zwecken verwenden. Die Informationen können allerdings unter zwei Bedingungen für andere als für steuerliche Zwecke verwendet werden:

- wenn die Informationen gemäss dem Recht beider Staaten für andere Zwecke verwendet werden dürfen;
- wenn die zuständige Behörde des ersuchten Staates ihre Zustimmung gibt.

Landesrechtlich geschieht die verfahrensrechtliche Umsetzung von [Art. 26 Abs. 2 OECD-MA](#) in [Art. 20 Abs. 2 StAhiG](#). So muss die ESTV die ersuchende Behörde auf die Geheimhaltungspflichten hinweisen. Für die Zustimmung zur Weitergabe der Informationen für andere als für steuerliche Zwecke ist ebenfalls die ESTV zuständig. Sollen die erhaltenen Informationen an Strafbehörden weitergeleitet werden, so erteilt die ESTV die Zustimmung im Einvernehmen mit dem BJ ([Art. 20 Abs. 3 StAhiG](#)).

2.3.7 Zeitlicher Anwendungsbereich

Das StAhiG wird **auf sämtliche Abkommen angewendet** und nicht nur auf jene, die nach dem Zeitpunkt seiner Inkraftsetzung in Kraft getreten oder revidiert worden sind.

Die gemäss dem internationalen Standard ausgehandelten Amtshilfebestimmungen regeln allerdings jeweils explizit, ab welchem Steuerjahr die Amtshilfe Anwendung findet. Normalerweise ist dies ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls folgenden Jahres der Fall. Grundsätzlich besteht somit keine Rückwirkung der Amtshilfe.

Übergangsrechtlich hält [Art. 24a StAhiG](#) fest, dass [Art. 6 Abs. 2^{bis}](#) und [Art. 14a StAhiG](#) betreffend Gruppensuchen seit dem 1. Februar 2013 gelten. Die Neuerungen betreffend die nachträgliche Information der beschwerdeberechtigten Person ([Art. 14 Abs. 1 und 2](#), [Art. 15 Abs. 2](#) und [Art. 21a StAhiG](#)) gelten für Amtshilfeersuchen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser neuen Bestimmungen bereits eingereicht waren oder danach eingereicht werden.

2.4 Ablauf der internationalen Amtshilfe bei ausländischen Amtshilfeersuchen

Sowohl an die Schweiz als auch von der Schweiz gestellte Amtshilfegesuche laufen über die ESTV. Im Fall von an die Schweiz gestellten Amtshilfegesuchen kann der Ablauf grob in drei Phasen unterteilt werden: **Prüfung der Zulässigkeit** des Gesuches (vgl. *Ziffer 2.4.2.1*), **Entscheid über die Amtshilfegewährung** (vgl. *Ziffer 2.4.2.4*) und allenfalls **Übermittlung der angeforderten Informationen** (vgl. *Ziffer 2.4.8*) unter Beachtung der Beschwerdeverfahren (vgl. *Ziffer 2.4.7*).

2.4.1 Involvierte Parteien

[Art. 2 StAhiG](#) teilt die Kompetenz für den Vollzug ausländischer Amtshilfegesuche der ESTV zu. Die weiteren in das Amtshilfeverfahren involvierten Personen sind die ausländische Behörde, die betroffene Person, allfällig betroffene Drittpersonen, die Informationsinhaber und unter Umständen kantonale und/oder kommunale Behörden, die im Besitz der ersuchten Informationen sind. Der Begriff «ausländische Behörde» wird vom StAhiG nicht definiert, da es dem Recht des betroffenen Partnerstaates zukommt festzulegen, an wen bzw. von wem Amtshilfegesuche gestellt werden dürfen. Hingegen definiert [Art. 3 Bst. a StAhiG](#) die betroffene Person als Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Weiter ist gemäss [Art. 3 Bst. b StAhiG](#) der Informationsinhaber die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt. Amtshilfe kann seit der Gesetzesrevision vom 1. November 2019 auch betreffend verstorbene Personen geleistet werden. Deren Rechtsnachfolger erhalten im Verfahren Parteistellung ([Art. 18a StAhiG](#)).

2.4.2 Verfahren

[Art. 5 Abs. 1 StAhiG](#) hält fest, dass das [Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 \(VwVG\)](#) zur Anwendung gelangt, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt.

2.4.2.1 Zulässigkeit des Gesuchs

Nachdem die zuständige ausländische Behörde bei der ESTV ein Amtshilfegesuch eingereicht hat, findet zuerst eine **Vorprüfung** durch die ESTV statt. In dieser Vorprüfung geht es darum, neben den formellen Voraussetzungen zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für einen allfälligen Informationsaustausch glaubhaft gemacht worden sind.

Das Gesuch muss **schriftlich** und in einer **schweizerischen Amtssprache oder in Englisch** gestellt werden ([Art. 6 Abs. 1 StAhiG](#)). Inhaltlich muss das Gesuch die im anwendbaren Abkommen bzw. in [Art. 6 Abs. 2 StAhiG](#) vorgesehenen Angaben enthalten (*vgl. Ziffer 2.3.3*). Gemäss [Art. 6 Abs. 2^{bis} StAhiG](#) bestimmt der Bundesrat den erforderlichen Inhalt eines Gruppensuchens (*vgl. Ziffer 2.3.5*). Ein solches muss somit die in [Art. 3 Abs. 1 StAhiG](#) aufgezählten Angaben enthalten. Bei den Gesetzgebungsarbeiten diente der internationale Standard als Orientierungshilfe.

Wird das Ersuchen zum Zweck der Beweisausforschung («fishing expedition», *vgl. Ziffer 2.3.5*) gestellt, sind die verlangten Informationen von der Amtshilfebestimmung des anwendbaren Abkommens nicht erfasst oder verletzt das Ersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben, so tritt die ESTV gemäss [Art. 7 StAhiG](#) nicht auf das Ersuchen ein.

Die ESTV gibt der ersuchenden Behörde die Gelegenheit, ihr Gesuch zu ergänzen, wenn eine der Voraussetzungen von [Art. 6 Abs. 2 StAhiG](#) nicht erfüllt ist (*vgl. Ziffer 2.3.3*).

2.4.2.2 Editionsverfügung

Kommt die ESTV zum Schluss, dass die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind, so erlässt sie eine so genannte **Editionsverfügung**. Damit verlangt sie, dass ihr die angefragten Informationen übermittelt werden. Die Editionsverfügung kann:

- an die betroffene Person ([Art. 9 StAhiG](#));

- an die Informationsinhaber ([Art. 10 StAhiG](#));
- an eine kantonale Steuerverwaltung ([Art. 11 StAhiG](#)); oder
- an eine andere schweizerische Behörde ([Art. 12 StAhiG](#)) gerichtet sein.

Die betroffene Person und der Informationsinhaber müssen alle relevanten Informationen herausgeben, die sich in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befinden ([Art. 9 Abs. 3](#) bzw. [Art. 10 Abs. 3 StAhiG](#)). Die ESTV kann von der betroffenen Person und dem Informationsinhaber somit alle Arten von Informationen, inklusive Bank- und Eigentümerinformationen, verlangen.

Die kantonalen Steuerverwaltungen und die anderen schweizerischen Behörden müssen die Informationen, die voraussichtlich für die Beantwortung des Ersuchens erforderlich sind, herausgeben ([Art. 11 Abs. 1](#) bzw. [Art. 12 Abs. 1 StAhiG](#)).

2.4.2.3 Beschaffung der Informationen

Laut [Art. 8 Abs. 1 StAhiG](#) dürfen zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten (für die Einkommens- und Vermögenssteuern vgl. [Art. 127–129 DBG](#) und [Art. 43–45 StHG](#)).

Leistet die betroffene Person bzw. die Informationsinhaberin der Verfügung zur Herausgabe der Informationen vorsätzlich nicht Folge, so wird sie gemäss [Art. 22j StAhiG](#) mit Busse von bis zu CHF 10'000 bestraft.

Gemäss [Art. 13 StAhiG](#) ist die Anordnung von Zwangsmassnahmen zur Beschaffung von Informationen möglich, wenn das schweizerische Recht solche Massnahmen vorsieht oder wenn es sich um Bankinformationen im Sinne von [Art. 8 Abs. 2 StAhiG](#) handelt. Zwangsmassnahmen müssen von der Direktorin der ESTV angeordnet werden. In Ausnahmefällen kann eine Zwangsmassnahme innert drei Werktagen nachträglich genehmigt werden ([Art. 13 Abs. 4 StAhiG](#)).

Laut [Art. 4 Abs. 2 StAhiG](#) wird das Amtshilfeverfahren **zügig** durchgeführt. Dies bedeutet zum Beispiel, dass [Art. 22a Abs. 1 VwVG](#) über den Stillstand der Fristen nicht zur Anwendung kommt ([Art. 5 Abs. 2 StAhiG](#)). Dieses Erfordernis wird auch vom Kommentar zu [Art. 26 OECD-MA](#) gestellt. Wenn nichts anderes vereinbart wurde, dann soll die angefragte Information innert 2 bzw. 6 Monaten geliefert werden (je nachdem ob die ersuchte Behörde bereits über die Information verfügt). Die vom Global Forum empfohlene maximale Dauer für die Bearbeitung eines Amtshilfesuches beträgt 90 Tage.

2.4.2.4 Entscheid über Amtshilfegewährung

Laut [Art. 26 Abs. 1 OECD-MA](#) werden die zur Durchführung des Abkommens bzw. zur Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts voraussichtlich erheblichen Informationen ausgetauscht (vgl. *Ziffer 2.3.4*).

Gemäss dem im Völkerrecht geltenden Vertrauensprinzip ist der im Amtshilfegesuch geschilderte Sachverhalt für die ESTV massgeblich. Sie ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als dieser nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann.⁷

Schliesslich hat die ESTV zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für Amtshilfe gemäss dem anwendbaren Abkommen gegeben sind. Kommt die ESTV zum Schluss, dass dies der Fall ist bzw. die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, gewährt sie Amtshilfe. Sofern nicht das vereinfachte Verfahren zur Anwendung gelangt (*vgl. Ziffer 2.4.8*), teilt die ESTV jeder beschwerdeberechtigten Person in einer anfechtbaren Schlussverfügung die Begründung der Amtshilfeleistung und den Umfang der zu übermittelnden Informationen mit ([Art. 17 Abs. 1 StAhiG](#)). Die Verfügung enthält zur Wahrung der Geheimhaltungspflicht nur die jeweilige Person betreffende Informationen.

2.4.3 Verfahrensgarantien

Der **Anspruch auf rechtliches Gehör** wird von [Art. 29 Abs. 2](#) der [Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 \(BV\)](#) garantiert. Im Bereich der Amtshilfe konkretisieren [Art. 14](#) und [Art. 15 StAhiG](#) dieses Grundrecht. Die ESTV informiert die betroffene Person nur über die wesentlichen Teile des Ersuchens. Die betroffene Person muss aufgrund dieser Information in der Lage sein zu erkennen, ob sich die Informationsanfrage gegen sie richtet und welche persönlichen Informationen amtshilfeweise verlangt werden. Hingegen muss sie beispielsweise nicht über bisherige Untersuchungsmassnahmen des ersuchenden Staates orientiert werden, an welchen dieser ein Geheimhaltungsinteresse haben kann. Die ESTV informiert die weiteren beschwerdeberechtigten Personen ebenfalls über das Amtshilfeverfahren ([Art. 14 Abs. 2 StAhiG](#)).

Die Information an die betroffene Person bzw. an die weiteren beschwerdeberechtigten Personen, auch Notifikation genannt, kann möglicherweise in Konflikt geraten mit dem Interesse des ersuchenden Staates, die angefragten Informationen rasch zu erhalten. Aus diesem Grund hält der Kommentar zu [Art. 26 Abs. 3 OECD-MA](#) fest, dass die Notifikation nicht in einer Weise durchgeführt werden soll, dass ein wirksamer Informationsaustausch verhindert oder übermässig verzögert wird.

Das Global Forum empfiehlt, dass angemessene Ausnahmen vorgesehen werden sollen und das Recht der betroffenen Person auf Akteneinsicht standardkonform ausgestaltet wird. Ein standardkonformes rechtliches Gehör bedingt demnach, dass in bestimmten Fällen auf eine Notifikation verzichtet werden kann. Um dem internationalen Standard gerecht zu werden, wurde deshalb ein Verfahren mit nachträglicher Information an die beschwerdeberechtigte Person eingeführt ([Art. 21a StAhiG](#) bzw. *Ziffer 2.4.5*).

Für den Fall, dass eine beschwerdeberechtigte Person im Ausland ansässig ist, wird sie über den Informationsinhaber zusammen mit der Notifikation aufgefordert, in der Schweiz eine zustellungsbevollmächtigte Person anzugeben ([Art. 14 Abs. 3 StAhiG](#)). Ist es zulässig, Schriftstücke im betreffenden Staat direkt durch die Post zuzustellen oder hat die ersuchende Behörde dem Vorgehen im Einzelfall ausdrücklich zugestimmt, kann die ESTV die im Ausland ansässige beschwerdeberechtigte Person direkt informieren ([Art. 14 Abs. 4 StAhiG](#)).

⁷ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) A-6473/2012 vom 29. März 2013., E. 5.2.

Was die ersuchende Behörde anbelangt, so stellt [Art. 8 Abs. 4 StAhiG](#) klar, dass sie keinen Anspruch auf Akteneinsicht oder auf Anwesenheit bei den Verfahrensverhandlungen in der Schweiz hat.

2.4.4 Verfahren bei Gruppensuchen

Bei Gruppensuchen sind der ersuchenden Steuerbehörde die Namen der Steuerpflichtigen der vom Ersuchen betroffenen Gruppe nicht bekannt. Es gibt daher ein spezielles Verfahren hinsichtlich der Information der betroffenen und beschwerdeberechtigten Personen bei Gruppensuchen ([Art. 14a StAhiG](#)).

Da insbesondere davon auszugehen ist, dass nicht alle vom Gruppensuchen betroffenen Personen durch die ESTV direkt ([Art. 14a Abs. 2 und 3^{bis} StAhiG](#)) oder via die Informationsinhaberin ([Art. 14a Abs. 3 StAhiG](#)) erreicht werden können, sieht [Art. 14a Abs. 4 StAhiG](#) eine generelle Information durch Publikation im Bundesblatt ohne Namensnennung vor.

Bei Gruppensuchen wird eine gesetzliche Frist von 20 Tagen zur Bezeichnung einer Schweizer Adresse oder einer zur Zustellung bevollmächtigten Person in der Schweiz gewährt ([Art. 14a Abs. 5 StAhiG](#)).

2.4.5 Verfahren bei nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Person

Das Global Forum kritisierte, wie in *Ziffer 2.1* erwähnt, die Tatsache, dass die Schweiz ursprünglich keine Ausnahme von der Information der betroffenen Person über das Amtshilfeersuchen vorsah. Um dem globalen Standard zu genügen, wurde deshalb mit [Art. 21a StAhiG](#) ein Verfahren mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Person ins Amtshilfeverfahren eingeführt.

Diese Bestimmung sieht ein Verfahren vor, wonach die beschwerdeberechtigten Personen ausnahmsweise erst nach Übermittlung der Informationen über die Existenz eines Ersuchens informiert werden. Die ersuchende Behörde muss gegenüber der ESTV glaubhaft machen, dass der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg der Untersuchung durch die vorgängige Information vereitelt würden. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Gefahr bestünde, dass Beweise vernichtet würden. Der ersuchende Staat muss in jedem Einzelfall glaubhaft darlegen, dass die Voraussetzungen für die Ausnahme von der vorgängigen Notifikation gegeben sind.

Auch im Verfahren mit nachträglicher Notifikation kann gegen die Schlussverfügung der ESTV Beschwerde erhoben werden ([Art. 21a Abs. 2 StAhiG](#)). Da eine amtshilfeweise Übermittlung von Informationen ins Ausland nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, kann die beschwerdeberechtigte Person lediglich die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Übermittlung verlangen.

[Art. 21a Abs. 3 StAhiG](#) hält fest, dass die ESTV die Informationsinhaber und die beteiligten Behörden über den Informationsaufschub informiert. Die beschwerdeberechtigte Person darf bis zur nachträglichen Information somit weder von Dritten noch von Behörden über das Ersuchen informiert werden. Ein Verstoß gegen das Informationsverbot wird mit einer Busse bis zu CHF 10'000 geahndet ([Art. 22k StAhiG](#)).

[Art. 21a StAhiG](#) wurde hinsichtlich seiner Verfassungsmässigkeit diskutiert. Nach Ansicht des Bundesrates erweist sich der Eingriff in die Rechtsweggarantie ([Art. 29a BV](#)) als verhältnismässig, da die Umsetzung der Empfehlungen der OECD, insbesondere die Einführung des Verfahrens mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Personen und die zurückhaltende Anwendung dieses Verfahrens, im öffentlichen Interesse liegt.

2.4.6 Kosten

[Art. 18 Abs. 1 StAhiG](#) legt das Prinzip fest, dass für die Bearbeitung von Amtshilfeersuchen in der Regel keine Kosten von der betroffenen Person oder vom Informationsinhaber bezogen werden. [Art. 18 Abs. 2 StAhiG](#) sieht jedoch insofern eine Ausnahme von diesem Prinzip vor, als der betroffenen Person oder dem Informationsinhaber in gewissen Fällen die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden können.

2.4.7 Beschwerdeverfahren

Das Beschwerdeverfahren ist in [Art. 19 StAhiG](#) geregelt. Erst die Schlussverfügung ist anfechtbar. Dies bedeutet, dass sowohl die Editionsverfügung (*vgl. Ziffer 2.4.2.2*) als auch Verfügungen über Zwangsmassnahmen erst am Ende des Verfahrens angefochten werden können ([Art. 19 Abs. 1 StAhiG](#)).

Die Beschwerdelegitimation kommt der betroffenen Person sowie allen weiteren Personen zu, welche die Voraussetzungen von [Art. 48 VwVG](#) erfüllen ([Art. 19 Abs. 2 StAhiG](#)). Beschwerdeberechtigt ist also weiter, wer:

- vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat;
- durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist; und
- ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat.

Dies bedeutet, dass insbesondere der Informationsinhaber beschwerdeberechtigt ist, sofern die Voraussetzungen von [Art. 48 VwVG](#) erfüllt sind.

Die Beschwerde gegen die Schlussverfügung der ESTV ist beim BVGer einzureichen ([Art. 31ff.](#) des [Bundesgesetzes über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 \[VGG\]](#)). Die **Beschwerdefrist beträgt 30 Tage** ([Art. 50 Abs. 1 VwVG](#) i.V.m. [Art. 37 VGG](#)). Die Beschwerde hat grundsätzlich **aufschiebende Wirkung** ([Art. 19 Abs. 3 StAhiG](#)). Weiter wird dem Erfordernis, ein Amtshilfeverfahren zügig zu erledigen (*vgl. Ziffer 2.4.2.3*) entsprochen, indem grundsätzlich nur ein Schriftenwechsel stattfindet ([Art. 19 Abs. 4 StAhiG](#)). Wenn der Sachverhalt weiterer Klärung bedarf, kann die Beschwerdeinstanz hingegen einen zweiten Schriftenwechsel anordnen.

Gegen einen Entscheid des BVGer auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung beim BGer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden ([Art. 84a](#) des [Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 \[BGG\]](#)). Dies unter der Bedingung, dass es sich entweder um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung oder um einen aus anderen Gründen besonders bedeutenden Fall im Sinne von [Art. 84 Abs. 2 BGG](#) handelt. Die Beschwerde hat aufschiebende Wirkung ([Art. 103 Abs. 2 Bst. d BGG](#)).

2.4.8 Übermittlung der Informationen

Tritt die ESTV nicht auf das Amtshilfegesuch ein, findet keine Übermittlung von Informationen an den Partnerstaat statt. Das Amtshilfeverfahren wird abgeschlossen und dem Partnerstaat dieses Ergebnis mitgeteilt.

Kommt die ESTV jedoch zum Schluss, dass die Voraussetzungen für eine Amtshilfe gegeben sind, so ist in einem ersten Schritt zwischen **vereinfachtem Verfahren** ([Art. 16 StAhiG](#)) und **ordentlichem Verfahren** ([Art. 17 StAhiG](#)) zu unterscheiden.

2.4.8.1 Vereinfachtes Verfahren

Stimmen die beschwerdeberechtigten Personen der Übermittlung von Informationen zu, so können sie dies der ESTV schriftlich mitteilen. Eine einmal erteilte Zustimmung ist unwiderruflich. Liegt eine schriftliche Zustimmung vor, so übermittelt die ESTV die Informationen an die ersuchende Behörde mit dem Hinweis auf die vorliegende Zustimmung. Das Amtshilfeverfahren wird somit im sogenannten vereinfachten Verfahren ohne Erlass einer Schlussverfügung abgeschlossen. Im Fall einer bloss teilweisen Zustimmung werden nur diejenigen Informationen übermittelt, für die eine solche vorliegt.

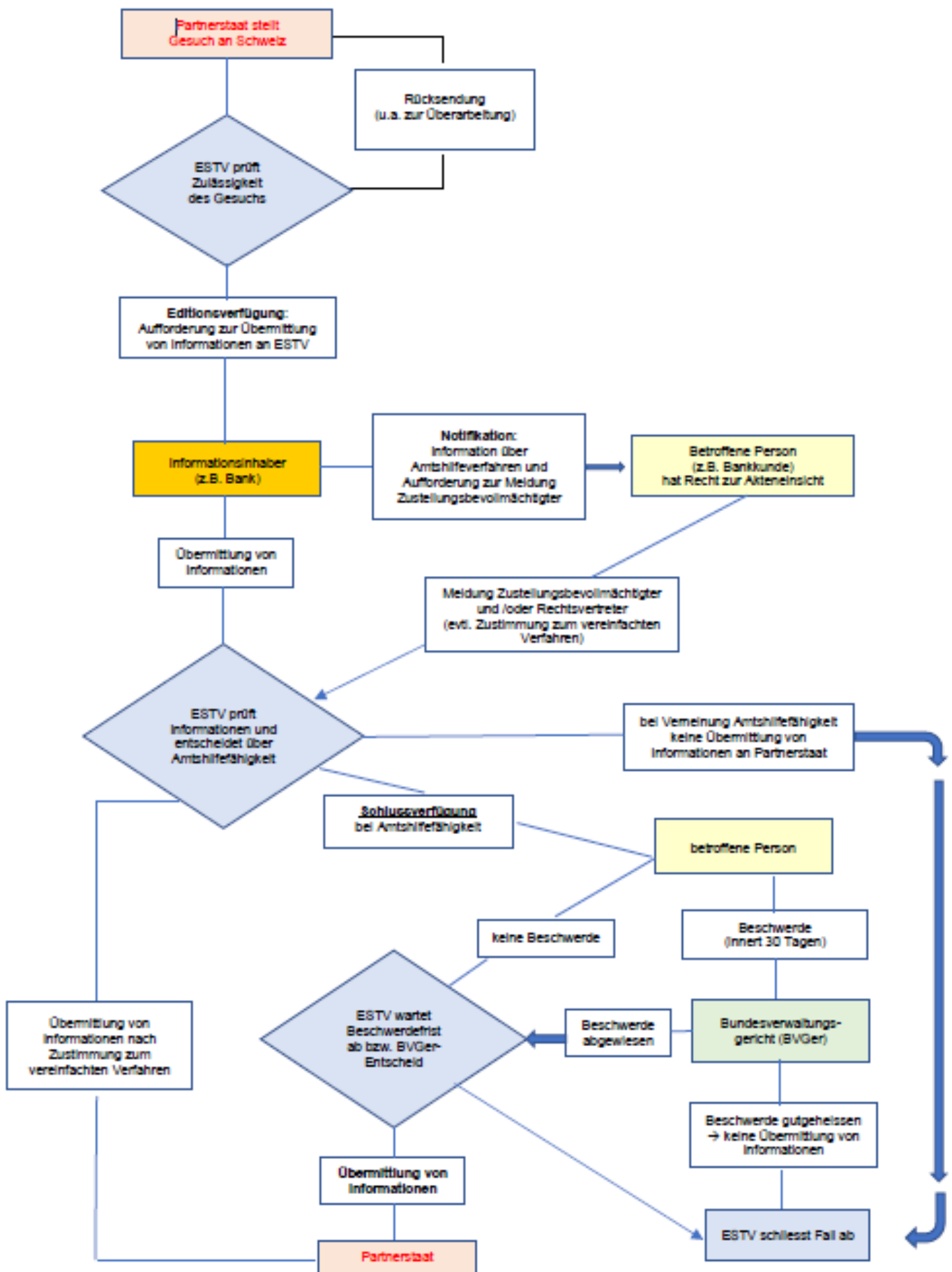
2.4.8.2 Ordentliches Verfahren

Liegt keine Zustimmung der beschwerdeberechtigten Personen vor, so erlässt die ESTV im ordentlichen Verfahren eine Schlussverfügung. Wie gesehen, ist die Schlussverfügung (und mit ihr allfällig vorher ergangene Zwischenverfügungen) beim BVer anfechtbar (*vgl. Ziffer 2.4.7*). Die Übermittlung der Informationen geschieht deshalb im ordentlichen Verfahren erst, wenn entweder keine Beschwerde eingereicht oder die Beschwerde abgewiesen wurde (letztinstanzlich vom BVer).

Nur voraussichtlich erhebliche Informationen dürfen ausgetauscht werden (*vgl. Ziffer 2.3.4*). Die ESTV muss deshalb gemäss [Art. 17 Abs. 2 StAhiG](#) voraussichtlich nicht erhebliche Informationen aussondern oder unkenntlich machen. Weiter ist es aufgrund von [Art. 4 Abs. 3 StAhiG](#) unzulässig, Informationen von Personen, die nicht vom Ersuchen betroffen sind, zu übermitteln, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen.

2.4.9 Übersichtsschema des Verfahrens

Das folgende Schema gibt einen Überblick über den Ablauf des internationalen Amtshilfeverfahrens, wie er vorgehend beschrieben wurde. Es handelt sich dabei um eine vereinfachte Darstellung ohne Berücksichtigung sämtlicher möglichen Fälle (insbesondere ist das Beschwerdeverfahren vor BVer nicht im Schema enthalten).



2.5 Schweizerische internationale Amtshilfeersuchen

Der vierte Abschnitt des StAhiG besteht aus einem einzigen Artikel ([Art. 22 StAhiG](#)) und behandelt die schweizerischen Amtshilfeersuchen. Er hält fest, dass die interessierte Steuerbehörde, beispielsweise eine kantonale Steuerverwaltung, ihr Ersuchen um internationale Amtshilfe an die ESTV richtet ([Art. 22 Abs. 1 StAhiG](#)). Diese prüft anschliessend, ob die Voraussetzungen für Amtshilfe gemäss dem anwendbaren Abkommen gegeben sind. Ist dies nicht der Fall, so macht die ESTV der ersuchenden Behörde schriftlich Mitteilung ([Art. 22 Abs. 2 StAhiG](#)). Die ersuchende Behörde kann ihr Gesuch schriftlich ergänzen, damit es den entsprechenden Amtshilfebestimmungen entspricht. Laut [Art. 22 Abs. 3 StAhiG](#) leitet die ESTV anschliessend das Amtshilfegesuch an die zuständige ausländische Behörde weiter und begleitet es bis zu seinem Abschluss.

Gegen schweizerische Ersuchen um internationale Amtshilfe kann keine Beschwerde erhoben werden ([Art. 22 Abs. 4 StAhiG](#)). Der Rechtsschutz der betroffenen Person wird durch das ordentliche schweizerische Steuerverfahren gewährleistet. Die betroffene Person kann sich beispielsweise der Verwendung der vom Ausland erhaltenen Informationen widersetzen, indem sie die Veranlagungsverfügung anfechtet.

Nachdem die ESTV die ersuchten Informationen von der ausländischen Behörde erhalten hat, leitet sie die Informationen an die Schweizer Behörde, welche mit dem Ersuchen an die ESTV gelangt war, weiter. Dabei weist sie die interessierte Schweizer Behörde gemäss [Art. 22 Abs. 5 StAhiG](#) auf die Geheimhaltungspflichten und die eingeschränkte Verwendbarkeit der Informationen hin. Darüber hinaus leitet die ESTV die erhaltenen Informationen an weitere schweizerische Behörden weiter, wenn die Informationen von Interesse sind und eine Weiterleitung zulässig und nach schweizerischem Recht vorgesehen ist. Gegebenenfalls holt die ESTV die Zustimmung der zuständigen Behörde des ersuchten Staates ein ([Art. 22 Abs. 5^{bis} StAhiG](#)).

[Art. 22 Abs. 6 StAhiG](#) präzisiert schliesslich, dass die Schweiz Amtshilfeersuchen zu Bankinformationen nur stellen darf, wenn diese Informationen auch nach schweizerischem Recht beschafft werden könnten. Bankinformationen können von der Schweiz somit nur im Fall von Betrugstatbeständen und schwerer Steuerhinterziehung verlangt werden. Diese Selbstbeschränkung wurde durch [Art. 22 Abs. 7 StAhiG](#) weitgehend aufgehoben. Demnach gilt Absatz 6 nicht in Bezug auf Staaten, von denen die Schweiz Informationen ohne vorgängiges Ersuchen erhalten kann. Gemeint sind damit die Länder, mit denen die Schweiz automatisch Informationen in Steuersachen austauscht.

2.6 Interkantonale Amtshilfe

[Art. 44 Abs. 2 BV](#) bildet die verfassungsrechtliche Grundlage für die gegenseitige Amts- und Rechtshilfe zwischen Bund und Kantonen. Auf gesetzlicher Ebene sind die Grundsätze der Amtshilfe unter Steuerbehörden in [Art. 111 DBG](#) bzw. in [Art. 39 Abs. 2 StHG](#) geregelt. Die verfahrensrechtliche Ausgestaltung der Amtshilfebestimmungen ist hingegen eine Sache der kantonalen Steuergesetze.

Die mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden unterstützen sich gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgaben ([Art. 111 Abs. 1 DBG](#)). Für die kantonalen Steuern ist dieser Grundsatz in [Art. 39 Abs. 2](#)

[StHG](#) verankert. Amtshilfe muss infolgedessen sowohl von den Verwaltungs- als auch von den Steuerjustizbehörden geleistet werden. Weiter muss sie grundsätzlich kostenlos erfolgen. Im Übrigen geschieht Amtshilfe auch im interkantonalen Verhältnis auf Anfrage.⁸

Eine Schranke der Amtshilfe bildet das Steuergeheimnis ([Art. 110 Abs. 1 DBG](#)). Auch im Rahmen der Amtshilfe übermittelte Informationen unterliegen somit der Geheimhaltungspflicht ([Art. 111 Abs. 1 DBG](#)). Akteneinsicht ist nur möglich betreffend amtliche Akten, die im Zusammenhang mit dem Vollzug des DBG stehen. Akten, die für den internen Gebrauch der Behörden bestimmt sind, müssen der ersuchenden Behörde somit nicht zur Einsicht freigegeben werden. Allerdings kann auch in solche Akten Einsicht gewährt werden, wenn keine höheren schutzwürdigen Interessen entgegenstehen. Auf jeden Fall müssen die verlangten Auskünfte dem Vollzug des DBG dienlich sein.

[Art. 112 DBG](#) regelt die Auskunftspflicht anderer Behörden im Rahmen der Amtshilfe. Die Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden erteilen den mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden auf Ersuchen hin kostenlos alle erforderlichen Informationen. Die Informationen müssen sich dabei nicht nur auf den Einzelfall beschränken, sondern es ist beispielsweise auch die Aushändigung von Listen denkbar.

⁸ Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat jedoch Richtlinien über das interkantonale Meldewesen (siehe Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 62, 1993/94, 542ff.) erlassen, worin sich die kantonalen Steuerverwaltungen und die ESTV verpflichten, sich gegenseitig gewisse Informationen unaufgefordert zu melden. Eine allgemeine Meldepflicht der Steuerbehörden lässt sich daraus allerdings nicht ableiten.

3 INTERNATIONALE RECHTSHILFE

Bisher war in diesem Artikel von Amtshilfe unter Steuerbehörden die Rede. Wie bereits in der Einleitung erwähnt, ist die Amtshilfe von der Rechtshilfe zu unterscheiden. Letztere betrifft alle Massnahmen, die ein Staat auf Anfrage eines anderen zur Erleichterung der Verfolgung und Bestrafung von Straftaten ergreift (Rechtshilfe im weiten Sinn). Die Rechtshilfe wird vorwiegend von den Strafverfolgungsbehörden umgesetzt. Im Folgenden wird ein kurzer Überblick der Rechtshilfe im Fiskalbereich gegeben. Für detailliertere Informationen zur Rechtshilfe sei auf die bereits erwähnte [Wegleitung des BJ](#) verwiesen.

Die Rechtshilfe im Fiskalbereich richtet sich nach dem dritten Teil des [Bundesgesetzes über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 \(IRSG\)](#). Diese Rechtshilfe umfasst somit namentlich die Zustellung von Schriftstücken, die Beweiserhebung (insbesondere die Durchsuchung von Personen und Räumen), die Herausgabe von Akten und Schriftstücken sowie die Herausgabe von Gegenständen oder Vermögenswerten zur Einziehung oder Rückerstattung an den Berechtigten ([Art. 63 Abs. 2 IRSG](#)).

3.1 Gesetzliche Grundlagen

Das IRSG bildet die wichtigste gesetzliche Grundlage im Bereich der internationalen Rechtshilfe in der Schweiz. Soweit andere Gesetze oder internationale Vereinbarungen nichts anderes bestimmen, werden alle Verfahren der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit in Strafsachen durch das IRSG geregelt ([Art. 1 Abs. 1 IRSG](#)). Das IRSG stellt auch die landesrechtliche Ausführung des [Europäischen Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. April 1959 \(EUeR\)](#) sicher und es kann sowohl im Bereich der direkten als auch der indirekten Steuern angewendet werden.

Betreffend indirekte Steuern ist Rechtshilfe zusätzlich aufgrund weiterer internationaler Abkommen möglich. Das [Abkommen über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen vom 26. Oktober 2004 \(Betrugsbekämpfungsabkommen\)](#) sowie das [Übereinkommen zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen \(Schengener Durchführungsübereinkommen\)](#) regeln die Rechtshilfe im Bereich verschiedener indirekter Steuern (Verbrauchssteuern, Mehrwertsteuer, Zölle). Es gilt zu erwähnen, dass aufgrund dieser internationalen Abkommen **Rechtshilfe bei Steuerhinterziehung möglich** ist, während dies im Rahmen des IRSG nicht der Fall ist. Die untenstehenden Erläuterungen beziehen sich ausschliesslich auf das Verfahren bei den direkten Steuern gemäss IRSG.

3.2 Voraussetzungen für Rechtshilfe

Internationale Rechtshilfe ist möglich, wenn die vier im Folgenden dargestellten Grundprinzipien (beidseitige Strafbarkeit, Grundsatz der Spezialität, Gegenrecht und Verhältnismässigkeit) beachtet werden. Für den Steuerbereich ist ausserdem auf den Fiskalvorbehalt der Schweiz im Bereich des IRSG zu verweisen (*vgl. Ziffer 3.2.5*).

3.2.1 Beidseitige Strafbarkeit

Massnahmen nach [Art. 63 IRSG](#), welche die Anwendung prozessualen Zwangs erfordern, dürfen nur angeordnet werden, wenn die geschilderte Tat **auch in der Schweiz strafbar** wäre ([Art. 64 Abs. 1 IRSG](#)). Das BGer hat dazu ausgeführt, dass es genügt, wenn die im Ersuchen geschilderte Tat in beiden Staaten als Delikt, das normalerweise zu internationaler Zusammenarbeit führt, bestraft wird.⁹

3.2.2 Grundsatz der Spezialität

Der Grundsatz der Spezialität wird in [Art. 67 IRSG](#) geregelt. Die übermittelten Informationen dürfen demnach nur in Verfahren wegen Taten, bei denen Rechtshilfe zulässig ist, verwendet werden. Es gilt hervorzuheben, dass der Spezialitätengrundsatz im EUeR nicht vorgesehen ist, hingegen hält er zunehmend und systematisch Einzug in die Rechtshilfeübereinkommen. Die Art der Verwendung der übermittelten Informationen ist gemäss IRSG entweder **frei, verboten** oder sie **unterliegt der Bewilligung** durch das BJ. Die schweizerische Behörde, die die Rechtshilfe gewährt, behält sich in der Regel den Grundsatz der Spezialität im Zusammenhang mit den übermittelten Informationen ausdrücklich vor.

Dieser Grundsatz garantiert nicht die uneingeschränkte Vertraulichkeit der übermittelten Informationen im ersuchenden Staat. In der Regel darf der ersuchende Staat die Informationen nur zu dem Zweck verwenden, zu dem sie in der Schweiz erfragt wurden.¹⁰

3.2.3 Gegenrecht

Gemäss [Art. 8 Abs. 1 IRSG](#) wird einem Ersuchen in der Regel nur entsprochen, wenn der ersuchende Staat Gegenrecht gewährt. Das Gegenrecht ist aber insbesondere nicht erforderlich, wenn die Ausführung des Ersuchens im Hinblick auf die Art der Tat oder die Notwendigkeit der Bekämpfung bestimmter Taten geboten erscheint ([Art. 8 Abs. 2 Bst. a IRSG](#)). Weiter wird in der Lehre und Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass dem Grundsatz der Gegenseitigkeit im modernen Rechtshilfe-recht nur noch eine untergeordnete praktische Bedeutung zukommt.¹¹

3.2.4 Verhältnismässigkeit

In [Art. 5 Abs. 2 BV](#) ist das Prinzip der Verhältnismässigkeit verankert, wonach jedes staatliche Handeln verhältnismässig sein muss. Das Verhältnismässigkeitsprinzip findet auch auf die Rechtshilfe Anwendung. Konkret bedeutet es, dass der ersuchende Staat Rechtshilfe nur verlangen darf, nachdem er seine **innerstaatlichen Untersuchungsmöglichkeiten ausgeschöpft** hat (Subsidiarität der Rechtshilfe). Weiter dürfen keine nutzlosen Massnahmen verlangt werden. Die Vollzugsbehörde im ersuchten Staat darf zudem ihren Auftrag nicht überschreiten.

⁹ Urteil des BGer 1A.3/2004 vom 3. Mai 2004, E 10.1.

¹⁰ Bundesgerichtsentscheid (BGE) 133 IV 40, E 6.2.

¹¹ Urteil des BGer 1A.38/2005, E 3.4.

3.2.5 Fiskalvorbehalt

Wie bereits erwähnt, leistet die Schweiz bei direkten Steuern und ausserhalb Europas bei indirekten Steuern in der Regel nur bei Vorliegen eines **Abgabebetrugs** Rechtshilfe ([Art. 3 Abs. 3 IRSG](#)). Rechtshilfe kann insbesondere geleistet werden, wenn Gegenstand des Verfahrens eine Tat ist, die in der Schweiz als Abgabebetrag zu qualifizieren wäre. Ein Abgabebetrag liegt vor, wenn der Täter durch sein **arglistiges Verhalten** bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird.¹²

Im Bereich indirekter Steuern kann es im Rahmen der Rechtsgrundlagen des Betrugsbekämpfungsabkommens sowie des Schengener Durchführungsübereinkommens auch zu Rechtshilfe bei Hinterziehungsdelikten kommen.

3.3 Verfahren

Ausländische Rechtshilfeersuchen werden an das BJ oder eine kantonale Staatsanwaltschaft gesendet und von diesem summarisch geprüft ([Art. 78 Abs. 1 und 2 IRSG](#)). Ist das Ersuchen zulässig, so wird es vom BJ an die nach schweizerischem Recht zuständige kantonale oder eidgenössische Behörde (z.B. die ESTV) weitergeleitet. Gemäss [Art. 80 Abs. 1 IRSG](#) wird das Ersuchen von der ausführenden kantonalen oder eidgenössischen Behörde vorgeprüft. Kann dem Ersuchen entsprochen werden, erlässt die ausführende Behörde eine summarisch begründete Eintretensverfügung und sie vollzieht die erfragten Rechtshilfehandlungen nach dem für sie geltenden Verfahrensrecht ([Art. 80a Abs. 1 IRSG](#)).

Für die Verwaltungsbehörden des Bundes findet das [Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 \(VStrR\)](#) Anwendung.

Sind die Rechtshilfehandlungen vollzogen, erlässt die ausführende Behörde eine begründete Schlussverfügung ([Art. 80d IRSG](#)). Stimmen die berechtigten Personen der Herausgabe der Informationen zu, kann analog dem Amtshilfeverfahren (*vgl. Ziffer 2.4.8.1*) die vereinfachte Ausführung angewendet werden ([Art. 80c IRSG](#)).

3.4 Beschwerdeverfahren

Gemäss [Art. 80e Abs. 1 IRSG](#) unterliegt die Schlussverfügung zusammen mit den vorangehenden Zwischenverfügungen der Beschwerde an das Bundesstrafgericht. Gegen einen Entscheid des Bundesstrafgerichts kann in besonders bedeutenden Fällen eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das BGer geführt werden ([Art. 84 BGG](#)).

* * * * *

¹² BGE 125 II 250, E 3.