

# Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2021

René Matteotti / Natalja Ezzaini



*Prof. Dr. iur., M.A., LL.M.  
Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich und Rechtsanwalt, Tax Partner AG, Zürich*



*M.Law (UZH), Steuerberaterin, Tax Partner AG, Zürich*

## Inhalt

1	Einleitung . . . . .	403
2	Mitwirkungsrechte von Bankmitarbeitern . . . . .	404
3	Voraussichtliche Erheblichkeit von Kundenprofilen . . . . .	407
4	Auswirkungen einer Verfahrenseinstellung auf das Amtshilfesuch . . . . .	411
5	Amtshilfe und Strafverfahren . . . . .	413
6	Überprüfung der inhaltlichen Richtigkeit der Meldungen der Finanzinstitute aufgrund des AIA . . . . .	416

## 1. Einleitung

Das Bundesgericht musste im ersten Halbjahr 2021 erneut zahlreiche Fälle im Bereich Amtshilfe entscheiden. Dabei waren ganz unterschiedliche Rechtsfragen zu klären. Rund um die Jahreswende 2020/2021 befasste sich das höchste Gericht mit der Thematik des Informationsrechts von Bankmitarbeitern bei Vorliegen eines rechtskräftigen, vollstreckbaren zivilrechtlichen Urteils, welches der Bank untersagt, Informationen über Bankmitarbeiter ausserhalb eines Rechtshilfverfahrens herauszugeben (Urteil des BGER 2C\_310/2020 vom 1. Dezember 2020, Kapitel 2). Das Bundesgericht äusserte sich auch zur in der Praxis bedeutsamen Frage, ob und – falls ja – in welchem Umfang die von den Banken über ihre Kunden erstellten Kundenprofile («client profiles») ausgetauscht werden dürfen (Urteil des BGER 2C\_703/2020 vom 15. März 2021, Kapitel 3). Ebenso beschäftigte es sich mit der Auswirkung einer Verfahrenseinstellung auf die voraussichtliche Erheblichkeit eines Amtshilfesuchs (Urteil des BGER 2C\_232/2020 vom 19. Januar 2021, Kapitel 4). Im Urteil des BGER 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 (Kapitel 5) setzte sich das Bundesgericht mit der umstrittenen Frage auseinander, ob Amtshilfe auch gewährt

werden darf, wenn die ersuchten Informationen im ersuchenden Staat ausschliesslich für die Durchführung eines Steuerstrafverfahrens verwendet werden sollen. Last, but not least, fällte das Bundesgericht auch sein erstes Urteil zum automatischen Informationsaustausch (Urteil des BGer 2C\_780/2020 vom 10. März 2021, Kapitel 6). Es nahm dabei zur Frage Stellung, ob die inhaltliche Richtigkeit der von den Finanzinstituten im Rahmen des AIA übermittelten Meldungen von der ESTV geprüft werden muss.

## 2. Mitwirkungsrechte von Bankmitarbeitern

*BGer 2C\_310/2020 vom 1. Dezember 2020 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A. – V. betreffend Amtshilfe USA.*

### a) Sachverhalt

Hintergrund des vorliegenden Urteils ist der Steuerstreit zwischen der Schweiz und den USA, bei dem sich der Bundesrat und das US-Justizministerium (DoJ) am 29. August 2013 geeinigt haben, dass Banken eine sog. Nichtverfolgungsvereinbarung (sog. Non-Prosecution Agreement) beim Justizministerium beantragen können. Um diese zu erhalten, verpflichteten sich die Banken, u.a. Namen und Positionen der Kundenberater und Vermögensverwalter zu übermitteln und alle notwendigen Informationen zur Verfügung zu stellen, damit die USA Amtshilfeersuchen stellen können.

Vorliegend waren alle Beschwerdegegner im Besitz eines rechtskräftigen und vollstreckbaren Zivilurteils, welches einer bestimmten Bank unter Androhung der in Art. 292 StGB vorgesehenen Strafen verbot, den US-Behörden Dokumente oder Informationen, die ihre Identifizierung ermöglichen, ausserhalb eines internationalen Rechtshilfeverfahrens zukommen zu lassen. Die ESTV war im Besitz von Kopien der betreffenden Zivilurteile. Gestützt auf ihre frühere Praxis registrierte sie die betreffenden Personen als «pre-constituted-parties», damit diese informiert werden, wenn ihr Name im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens in übermittelten Bankunterlagen auftaucht. Mit Schreiben vom 7. Mai 2019 teilte die ESTV mit, dass sie ihre Praxis ändere und zukünftig die auskunftspflichtige Bank nicht mehr anfrage, ob betreffende Personendaten in den Bankunterlagen enthalten sind. Drittpersonen, über welche in den ersuchten Unterlagen Informationen enthalten sind, wird nicht mehr automatisch Parteistellung eingeräumt. Die Beschwerdegegner gelangten daraufhin an die Banken und forderten diese auf, sie zu informieren, falls ihre Namen im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens auftauchen sollten. Einige Banken leisteten dieser Aufforderung jedoch nicht Folge. Die Beschwerdegegner gelangten danach ans Bundesverwaltungsgericht und beantragten, die bisherige Praxis der ESTV beizubehalten. Das Bundesverwaltungsgericht stellte fest, dass die Rechtsstellung der vorkonstituierten Partei in der Schweiz nicht existiert und es zudem ausdrücklich Bestimmungen im Gesetz gibt, die zum Schutz Dritter im Amtshilfeverfahren dienen. Weiter entschied es aber, dass es nicht genügt, wenn die ESTV den Beschwerdegeg-

ner Parteistellung auf Beantragung ermöglicht. Die ESTV muss die Drittpersonen, deren Namen in den zu übermittelnden Unterlagen auftauchen, von Amtes wegen informieren und Parteistellung gewähren, um den Anspruch auf rechtliches Gehör zu wahren. Die zu klärende Frage vor Bundesgericht war, ob die ESTV verpflichtet ist, Personen, insbesondere Bankangestellte, zu informieren, wenn ihre Namen in den zu übermittelnden Unterlagen auftauchen und nicht geschwärzt werden.

## b) Bundesgerichtliche Erwägungen

In einem ersten Schritt hielt das Bundesgericht fest, dass keine Abkommensbestimmung ermöglicht, festzustellen, ob die ESTV eine Pflicht hat, Personen, die nicht vom Ersuchen betroffen sind, deren Namen aber in den zu übermittelnden Unterlagen auftauchen, automatisch zu informieren. Es handelt sich um eine innerstaatliche Verfahrensfrage (E. 3), die in der Schweiz in Art. 48 VwVG<sup>1</sup> und Art. 14 Abs. 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG<sup>2</sup> geregelt ist.

Die Beschwerdegegner gehören zu den Personen, für die eine bestimmte Bank ein NPA beantragt hatte und über die den US-Behörden Daten übermittelt werden sollten, weil sie entweder die grenzüberschreitenden Aktivitäten strukturiert, verwaltet oder beaufsichtigt hatten oder weil sie im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit mit einem «Closed US Related Account» in Kontakt standen. Die Frage, ob die Beschwerdegegner einen Anspruch auf Information von Amtes wegen haben, ist gemäss Bundesgericht im Lichte zweier Urteile, die am 13. Juli 2020 gefällt wurden, zu beurteilen (E. 4.1.2). In BGE 146 I 172 (Neymar-Praxis) und im Urteil 2C\_687/2019 war zu beurteilen, ob es sich bei Drittpersonen um vom Amtshilfeersuchen betroffene oder nicht betroffene Personen handelt und unter welchen Voraussetzungen die Drittpersonen über das Verfahren informiert werden müssen, falls ihre Namen nicht geschwärzt werden. Dabei stellte das Bundesgericht klar, dass Personen nur deswegen, weil deren Namen in den zu übermittelnden Akten erscheinen, noch nicht als betroffene Personen gelten. Weiter hielt es fest, dass Dritte nur zur Beschwerde legitimiert sind, soweit ein schutzwürdiges Interesse besteht. Ein solches ist dabei nur in sehr spezifischen Situationen zu bejahen, wie z.B. bei der persönlichen Dimension des Spezialitätsprinzips oder wenn Dritte über ein Zivilurteil verfügen, das einer Übermittlung entgegensteht. Zudem reicht für die Begründung eines schutzwürdigen Interesses auch nicht aus, dass der Dritte geltend macht, sein Name sei keine voraussichtlich erhebliche Information und deshalb nicht zu übermitteln.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> SR 172.021.

<sup>2</sup> SR 651.1.

<sup>3</sup> Siehe hierzu aber die Kritik in: RENÉ MATTEOTTI/BÜSRA BECEREN/ALEX USCHATZ, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem zweiten Halbjahr 2020, ASA 89 (2020/21), S. 792f.

Die ESTV leitete aus diesen Urteilen ab, dass Dritte, denen andere in den Urteilen angeführte Umstände zugutekämen, nicht notwendigerweise eine Beschwerdebefugnis hätten. Die Beschwerdegegner beriefen sich demgegenüber darauf, dass sie sich eben gerade auf die zusätzlichen Umstände berufen können, indem in den Urteilen vom 13. Juli 2020 das Vorliegen eines zivilrechtlichen Urteils ausdrücklich erwähnt wurde. Der Besitz der Zivilurteile belege ein klares und schutzwürdiges Interesse der Beschwerdegegner, sich zur Wehr zu setzen, falls die ESTV die Namen in den Unterlagen nicht schwärzen möchte. Die ESTV ist zwar nicht an zivilrechtliche Urteile gebunden, sie trifft aber eine Obliegenheit, für eine gewisse Kohärenz zu sorgen (E. 4.1.4). Das Bundesgericht hielt bereits in früheren Urteilen ausdrücklich fest, dass eine Bank, die sich als Kategorie-2-Bank registriert hat, im Rahmen der Vollstreckung eines NPA keine Daten über ehemalige Mitarbeiter oder Dritte übermitteln darf.<sup>4</sup> Es besteht zwar die Möglichkeit, dass sich eine Person jederzeit bei der ESTV melden kann, um Parteistellung zu beantragen. Da aber gewisse Banken der Bitte, die Bankmitarbeiter zu informieren, wenn ihre Namen in einem Amtshilfverfahren auftauchen sollte, nicht nachgekommen sind, ist es unklar, wie diese Personen in der Praxis die ESTV rechtzeitig informieren könnten, um sich vor der Übermittlung persönlicher Daten zu schützen (E. 4.1.5). Das Bundesgericht hielt zudem fest, dass die Haltung der ESTV, die Namen der Personen nicht zu schwärzen, umstritten ist (E. 4.1.6.).

Gemäss Bundesgericht haben die Beschwerdegegner ein schützenswertes Interesse, über das Bestehen eines Amtshilfverfahrens der USA informiert zu werden. Indem die ESTV ihre Praxis aufgegeben hat, Personen mit Zivilurteilen als «pre-constituted-parties» zu registrieren, hat sie sich der Möglichkeit beraubt, eine einfache Identifikation derjenigen Personen, die sie von Amtes wegen zu informieren hat, vorzunehmen. Beabsichtigt sie nicht, diese Praxis wieder aufzunehmen, so obliegt es ihr, von den Informationsinhabern, vorliegend von den Banken, eine Liste mit den Personen, die im Besitz eines solchen Zivilurteils sind, zu verlangen (E. 4.2).

### **c) Kommentar**

Dem Urteil ist im Ergebnis zuzustimmen. Das Bundesgericht hat explizit festgehalten, dass zivilrechtliche Urteile, welche den Banken verbieten, Informationen über Mitarbeiter ausserhalb eines Rechtshilfverfahrens zu übermitteln, ein schutzwürdiges Interesse der Bankangestellten im Rahmen des Amtshilfverfahrens begründen, weswegen sie als Drittpersonen zur Beschwerde legitimiert sind und entsprechend von der ESTV über das Amtshilfverfahren informiert werden müssen. Das Urteil ist aus dem Blickwinkel der Rechtsstaatlichkeit erfreulich. Es gewährleistet, dass den Bankangestellten der An-

---

<sup>4</sup> Siehe hierzu: Urteil des BGer 4A\_83/2016 vom 22. September 2016 und BGer 4A\_73/2017 vom 26. Juli 2017.

spruch auf rechtliches Gehör nicht verwehrt wird. Zutreffend führt das Bundesgericht aus, dass solche zivilrechtlichen Urteile, wenn sie im Amtshilfeverfahren nicht berücksichtigt würden, obsolet würden. Es wird sich zeigen, wie die ESTV mit diesem Urteil umgeht. Aus Praktikabilitätsgründen dürfte es wohl am einfachsten sein, wenn sie ihre Praxis, die betreffenden Personen als «pre-constituted-parties» zu registrieren, wieder aufnimmt.

### 3. Voraussichtliche Erheblichkeit von Kundenprofilen

*BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A., B., C. und D. betreffend Amtshilfe Indien = ASA 90 (2021/2022), S. 279ff.*

#### a) Sachverhalt

Banken sind aufgrund ihrer Sorgfaltspflichten verpflichtet, über einen Kunden ein sog. Kundenprofil («Client Profile») zu erstellen. Es handelt sich dabei um ein internes Kundendossier, welches als «Know your Customer-Dokument» nicht nur die Informationen aus den Eröffnungsformularen, sondern auch aus Kundengesprächen und anderen Informationsquellen während der gesamten Dauer der Kundenbeziehung enthält.<sup>5</sup> Das Kundenprofil dient insbesondere dem Zweck, die Risikofähigkeit und Risikobereitschaft des Kunden zu bestimmen, weswegen eine eigentliche Abklärung der persönlichen Verhältnisse und Bedürfnisse des Kunden vorzunehmen ist. Im vorliegenden Bundesgerichtsentscheid stand die Frage im Vordergrund, ob Kundenprofile als voraussichtlich erhebliche Informationen betrachtet werden können.

Dem Urteil lag ein Amtshilfeersuchen zu Grunde, welches das indische *Ministry of Finance (MoF)* am 21. Februar 2012 betreffend Einkommens- und Körperschaftssteuern von A. für die Steuerperioden vom 1. April 2004 bis 31. Dezember 2011 stellte. Das MoF bezeichnete in seinem Ersuchen ein Bankkonto bei der Bank E. und führte aus, es bestünden Hinweise darauf, dass A. über dieses Bankkonto verfüge. Letzterer habe dies jedoch bestritten und geltend gemacht, er sei bei der F. FZCO angestellt gewesen und habe lediglich über eine Zeichnungsberechtigung für deren Geschäftsbankkonten bei der Bank E. verfügt. Das MoF bezweifelte jedoch dessen Ausführungen und wollte diese mittels amtshilfeweise erlangter Informationen überprüfen. Gemäss der Editionsverfügung vom 19. Dezember 2018 verlangte es neben Informationen zu den Bankkonten des A. bei der Informationsinhaberin ebenso solche zu «any other bank account» bei der Informationsinhaberin, bei denen A. als «holder, beneficial owner and/or authorized signatory»

<sup>5</sup> Siehe hierzu und zum Folgenden VALENTIN JENTSCH/HANS CASPAR VON DER CRONE, Informationspflichten der Bank bei der Vermögensverwaltung: Kundenprofil und Risikoaufklärung, SZW 6 (2021), S. 649 m.w.H.

erscheint (E. 3). Mit Schlussverfügungen vom 21. Mai 2019 gewährte die ESTV dem MoF Amtshilfe zu A. und zur FZE. Sie informierte unter anderem darüber, dass A. «beneficial owner and signatory of the bank account[...], held by the [...] FZE and closed in January 2012» ist. Da die Beschwerde von A. vor dem Bundesverwaltungsgericht teilweise gutgeheissen worden war, wollte die ESTV vom Bundesgericht insbesondere geklärt haben, ob das Kundenprofil als Bestandteil der Kontoeröffnungsunterlagen von der Amtshilfe erfasst wird und dieses auch voraussichtlich erheblich ist. Darüber hinaus verlangte sie, dass die vom Bundesverwaltungsgericht verfüigten Schwärzungsanordnungen sämtlicher Angaben zur Person der übrigen Beschwerdegegner aufzuheben sei und es ihr auch zu gestatten sei, Passkopien dieser Beschwerdegegner zu übermitteln.

## **b) Bundesgerichtliche Erwägungen**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde gemäss Art. 84a BGG<sup>6</sup> zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. Das Bundesgericht hat sich bis anhin nicht mit der Frage beschäftigt, ob ein Dokument, welches das Dauerverhältnis zwischen einer Bank und ihrer Bankkundin oder ihrem Bankkunden abbildet und bankkontorelevante Informationen zur steuerpflichtigen Person enthält, als voraussichtlich erhebliches Dokument von der Amtshilfe erfasst wird. Aufgrund der besonderen Natur des Dokuments, das mitunter vergangenheits- und zukunftsbezogene Informationen enthält, ist es gemäss Bundesgericht gerechtfertigt, von einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung auszugehen (E. 1.2.4.). Bejaht das Bundesgericht das Vorliegen einer solchen, tritt es auf die Beschwerde ein und prüft diese auf sämtliche Rechtsverletzungen, die geltend gemacht werden, auch wenn sie nicht unbedingt Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufwerfen (E. 1.3.).

Das Bundesverwaltungsgericht untersagte die Übermittlung des «Client Profile». Die Dokumente betrafen nicht nur die Identität, sondern auch die persönliche Situation der wirtschaftlich berechtigten Personen, Angaben über deren berufliche Tätigkeit, deren finanziellen Verhältnisse sowie deren Beziehung zum formellen Kontoinhaber. Im konkreten Fall entstammten die wiedergegebenen Informationen gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Sachverhaltsfeststellung einem Zeitraum vor dem 1. April 2011, waren mehrheitlich vergangenheitsbezogen und liessen Rückschlüsse auf die Einkommens- und Vermögenverhältnisse des A. sowie der weiteren genannten Personen in der Vergangenheit zu. Soweit sich die Angaben prospektiv auf Einkünfte für die Zeit nach Erstellung des Dokumentes bezogen, handelte es sich lediglich um Erwartungen. Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts sind die im Kundenprofil enthaltenen Informa-

---

<sup>6</sup> SR 173.110.

tionen nicht geeignet, die einkommenssteuerliche Situation des A. ab dem 1. April 2011 in rechtsgenügender Weise zu erhellen, weshalb sie nicht «voraussichtlich erheblich» sind. Die weiteren Angaben zur beruflichen Situation und zu den weiteren genannten Personen beschlagen ebenfalls die Zeit vor dem 1. April 2011. Es sei auch diesbezüglich nicht ersichtlich, inwieweit diese Angaben für die einkommenssteuerliche Situation des A. ab dem 1. April 2011 weiterhin «voraussichtlich erheblich» sein könnten.

Das Bundesgericht stellte sich auf den Standpunkt, dass das «Client Profile» im konkreten Fall hauptsächlich Angaben enthielt, die während des Bankkontoeröffnungsprozesses erhoben worden waren und damit als Bestandteil der Bankkontoeröffnungsunterlagen zu betrachten seien (E. 7.4.1.). Weiter hielt es fest, dass die Kundenbeziehung als Dauervertragsverhältnis zur Folge hat, dass die Amtshilfeverpflichtung sich nicht nur auf erst nach dem 1. April 2011 eingetretene Tatsachen beschränkt, sondern namentlich Bankkontoeröffnungsunterlagen, sonstige Vereinbarungen und KYC-Dokumente zu übermitteln sind, auch wenn sie vor dem 1. April 2011 erstellt worden sind. Die Stellen, deren Erheblichkeit für die Steuerjahre ab dem 1. April 2011 unwahrscheinlich ist, müssen jedoch geschwärzt werden. Das gilt auch für das «Client Profile» (E. 7.4.2.). Ob dieses als Bestandteil der Bankkontoeröffnungsunterlagen dem ersuchenden Staat zu übermitteln ist, beurteile sich anhand der Frage, inwiefern es für die Steuerjahre ab 2011 von Bedeutung ist. Für diese Beurteilung massgebend ist insbesondere der Umstand, dass das «Client Profile» Rückschlüsse zu den Verhältnissen und Beziehungen zwischen den wirtschaftlich berechtigten Personen zulässt (vgl. E. 6.4.3.1. f. hiavor). Diese Informationen sind als Bestandteil der Abklärungen zur wirtschaftlichen Berechtigung im Rahmen der Bankkontoeröffnung durch die Bank für sämtliche Steuerjahre ab 2011 relevant und dem ersuchenden Staat zu übermitteln, zumal das MoF ausdrücklich um die Identität der wirtschaftlich berechtigten Personen ersuchte. Indessen sind diejenigen Stellen zu schwärzen, deren Erheblichkeit für die Steuerjahre ab dem 1. April 2011 unwahrscheinlich ist.

Das Bundesverwaltungsgericht untersagte der ESTV, die Passkopien von H., Direktor der G. FZE mit Zeichnungsberechtigung an dem Bankkonto, zu übermitteln und wies sie zudem an, sämtliche Angaben zur Person von H. zu schwärzen mit der Begründung, dass die persönlichen Daten des Direktors für die Steuerveranlagung von A. ohne ersichtliche Bedeutung sind. Das Bundesgericht erinnerte jedoch an seine Rechtsprechung, wonach die Identität von bevollmächtigten Personen eines Bankkontos ein wesentliches Element zur Überprüfung der Geldflüsse darstellt. Dies gelte auch für zeichnungsberechtigte Personen (E. 5.4.1.). Dies müsse ebenso in der vorliegenden Angelegenheit gelten, da der von der Amtshilfe betroffene A. nicht der Bankkontoinhaber, sondern bloss der wirtschaftlich Berechtigte an der Bankkontoinhaberin ist, sowie auf den ersten Blick kein Zusammenhang zwischen A. und dem zeichnungsberechtigten Direktor ersichtlich ist. Die Einsetzung einer Drittperson sei ein übliches Vorgehen zur Verschleierung der Exis-

tenz von oder der Berechtigung an Vermögenswerten. Ob eine Information effektiv erheblich ist, könne regelmässig nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Ferner seien keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass berechnete Interessen des Direktors vorlägen, die das Interesse des ersuchenden Staats an der Klärung der steuerlichen Situation überwiegen würden.

In Bezug auf die Passkopien der anderen Beschwerdegegner war gemäss Bundesgericht die voraussichtliche Erheblichkeit gegeben, da es sich hier einerseits um die Ehefrau von A. handelt, andererseits um einen Freund von A. und dessen Mutter. Daher besteht ein genügend enger Zusammenhang. Daran ändert in Bezug auf die Ehefrau auch der Umstand nichts, dass in Indien Ehegatten getrennt besteuert werden (E. 6.4.3.1. f.).

Die Vorinstanz hat einen Hinweis auf eine allenfalls bestehende Unsicherheit über die wirtschaftliche Berechtigung des A. angebracht, da dieser behauptet hat, dass er seine Anteile an der Muttergesellschaft der FZE am 25. November 2009 verkauft hat und seiner Ansicht nach nicht mehr (indirekt) wirtschaftlich Berechtigter der bankkontoinhabenden FZE gewesen ist. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss die ESTV im Rahmen der internationalen Amtshilfe keine materiell-rechtlichen Steuerfragen klären. Sie kann somit auch Informationen weitergeben, wenn ein Teil materiell-rechtlich unzutreffend ist und damit eine potenziell falsche Information weitergegeben wird. Die materiell-rechtliche Position kann von der betroffenen Person im ausländischen Veranlagungs- und Erkenntnisverfahren vorgebracht werden. Der ersuchte Staat darf aber auf gewisse Unsicherheiten hinweisen, selbst wenn sie ohne Weiteres erkennbar sind (E. 8 ff.).

### **c) Kommentar**

Das bundesgerichtliche Urteil ist konsistent mit der bisherigen Rechtsprechung zu den sog. Kontoeröffnungsunterlagen. Es erteilt der ESTV jedoch keinen Freipass, Klientenprofile ungeprüft an die ersuchende Behörde auszuhändigen. Wie das Bundesgericht hervorhebt, sind die im Zusammenhang mit einem Klientenprofil gesammelten Informationen konkret darauf zu prüfen, inwieweit sie für die Veranlagung der betroffenen Person im ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind. Informationen, deren Erheblichkeit für die Besteuerung im ersuchten Zeitraum unwahrscheinlich ist, sind – wie dies die ESTV im vorliegenden Fall auch getan hat – zu schwärzen.



#### **4. Auswirkungen einer Verfahrenseinstellung auf das Amtshilfegesuch**

*BGer 2C\_232/2020 vom 19. Januar 2021 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A., B. und C. Ltd betreffend Amtshilfe Frankreich.*

##### **a) Sachverhalt**

Die französische *Direction Générale des Finances Publiques (DGFP)* stellte der ESTV am 5. Dezember 2016 ein Amtshilfeersuchen und verlangte darin Informationen betreffend A. über ein Konto bei einer Schweizer Bank sowie über alle Konten, die er direkt oder indirekt bei dieser Bank im Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 1. Januar 2016 hielt. Hintergrund des Amtshilfegesuchs war, dass der steuerliche Wohnsitz von A. umstritten war und die französischen Steuerbehörden die Vermutung hatten, dass A. in Frankreich steuerlich ansässig ist. Die Bank legte aufgrund einer Editionsverfügung am 9. Januar 2017 der ESTV die angeforderten Dokumente vor. A. war nebst dem den französischen Behörden bekannten Konto auch Mitinhaber eines Kontos mit B. und wirtschaftlicher Eigentümer von Bankbeziehungen diverser Gesellschaften, unter anderem der C. Ltd. Mit Schreiben vom 21. Juli 2017 teilten die französischen Steuerbehörden A. mit, dass die Steuerprüfung für die Jahre 2013 und 2014 vorbehaltlich neuer Informationen durch die schweizerischen oder luxemburgischen Behörden, die seinen Wohnsitz in Frankreich für diese Jahre bestätigen würden, ohne Berichtigung abgeschlossen wurde. Am 16. April 2018 gewährte die ESTV Amtshilfe. A., B. und C. Ltd. erhoben gegen die Schlussverfügung Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, welches die Beschwerde guthiess und im Wesentlichen feststellte, dass das Amtshilfeersuchen vom 5. Dezember 2016 zwar den formellen Anforderungen genügt, aber mit dem Inhalt des Schreibens vom 21. Juli 2017 das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit nicht mehr gegeben ist. Die ESTV stellte sich auf den Standpunkt, dass das Amtshilfegesuch im Zusammenhang mit der Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes von A. immer noch voraussichtlich erheblich ist.

##### **b) Bundesgerichtliche Erwägungen**

Die ESTV argumentierte in ihrer Beschwerde, dass das Bundesverwaltungsgericht mit seinem Entscheid von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Erfordernis der Plausibilität und des Grundsatzes von Treu und Glauben im Zusammenhang mit der Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes abgewichen ist. Das Bundesgericht erwog, dass die Abweichung der Vorinstanz von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung je nach Umständen einen Entscheid in einem besonders wichtigen Fall rechtfertigen kann. Da in der Schweiz häufig Amtshilfegesuche eingehen, die Personen betreffen, deren steuerlicher Wohnsitz strittig ist, und bei denen sich Fragen nach der Tragweite eines inländi-

schen Verfahrensakts über die voraussichtliche Relevanz eines Amtshilfesuchs stellen, schaffe das angefochtene Urteil eine ausgeprägte Unsicherheit, die einen Beschwerdeentscheid des Bundesgerichts unter dem Gesichtspunkt der besonderen Bedeutung des Falles rechtfertige (E. 1.1.). Das Bundesgericht trat daher auf die Beschwerde der ESTV ein.

Es bestätigte, dass ein Amtshilfeersuchen auch gegen eine Person gerichtet sein kann, die der ersuchende Staat verdächtigt, in diesem Staat die steuerliche Ansässigkeit zu haben. Der Umstand, dass die betreffende Person als Steuerpflichtige eines anderen Staates angesehen wird, reiche nicht aus, um den guten Glauben oder die Relevanz des Ersuchens in Frage zu stellen.<sup>7</sup> Informationen über Bankkonten könnten zur Klärung des steuerlichen Wohnsitzes beitragen, da die Transaktionen Anhaltspunkte zum Ort und Zweck der Ausgaben geben, was geeignet sei, den tatsächlichen Lebensmittelpunkt einer Person festzustellen (E. 3.3.).

Das Bundesverwaltungsgericht stellte sich auf den Standpunkt, dass mit der Einstellung des Verfahrens bezüglich Wohnsitzkonflikt von A. nicht klar ist, inwiefern die angeforderten Informationen weiterhin voraussichtlich erheblich sind. Der Grund für das Ersuchen, nämlich der Konflikt der steuerlichen Ansässigkeit, sei dahingefallen. Es sei auch nicht unbedeutend, dass das Verfahren abgeschlossen statt sistiert worden sei (E. 3.6. und 3.7.). Dieser Auffassung konnte sich das Bundesgericht jedoch nicht anschliessen.

Zwar anerkannte das Bundesgericht in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung, dass die Voraussetzung der Plausibilität im Laufe des Verfahrens ausnahmsweise entfällt. Es ist jedoch Sache der Partei, die sich darauf berufen will, dies zu beweisen.<sup>8</sup> Das Bestehen einer Vereinbarung, die der vom Amtshilfeersuchen Betroffene mit dem ersuchenden Staat zur Regelung seiner steuerlichen Verhältnisse geschlossen hat, nimmt dem Amtshilfeverfahren nicht zwangsläufig die Plausibilität, insbesondere wenn ein Rechtsstreit möglich bleibt oder zu prüfen ist, ob die vom Steuerpflichtigen bei der Vereinbarung gemachten Angaben vollständig sind.

Das Bundesgericht argumentierte, dass die ersuchende Behörde das Amtshilfesuch nicht zurückgezogen hat und Frankreich auch nicht ausschliesse, dass die Steuerprüfung wieder aufgenommen wird. Vielmehr behielt sich Frankreich vor, das Verfahren wieder aufzunehmen, je nachdem welche Informationen von der Schweiz und Luxemburg übermittelt werden. Indem die Vorinstanz sich auf den Standpunkt stellte, die Informationen seien nicht mehr relevant, missachtete sie den ausdrücklichen Vorbehalt, den Frankreich angebracht hatte und stellte implizit den guten Glauben in Frage. Der

---

<sup>7</sup> Siehe hierzu auch BGE 142 II 161 E. 2.4 S. 172ff.

<sup>8</sup> Siehe hierzu BGE 144 II 206, E. 4.3.

Abschluss der Steuerprüfung erfolgte sodann nur für die Jahre 2013 und 2014. Das Amtshilfeersuchen bezog sich jedoch auf die Jahre 2010 – 2016 (E. 3.7. und E. 3.8.).<sup>9</sup>

### c) Kommentar

Wie sowohl die ESTV als auch das Bundesgericht zutreffend festhielten, hatte das Bundesverwaltungsgericht gegen die bisherige Praxis, wie sie in BGE 144 II 206 begründet wurde, verstossen. Das vorliegende Urteil des Bundesgerichts, in welchem es seine bisherige Praxis bestätigt, vermag daher nicht zu überraschen.<sup>10</sup>

## 5. Amtshilfe und Strafverfahren

*BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A. und B. betreffend Amtshilfe Niederlande.*

### a) Sachverhalt

Hintergrund des vorliegenden Amtshilfegesuchs ist, dass die Niederlande bis am 22. September 2015 eine freiwillige Nachmeldung nicht deklarerter ausländischer Bankkonten für ihre Steuerpflichtigen ermöglichten. Der niederländische *Belastingdienst* (BD) stellte der ESTV am 2. Februar 2017 gestützt auf Art. 26 DBA CH-NL ein Amtshilfegesuch betreffend die in den Niederlanden steuerpflichtigen Personen A. und B. zu und wollte den Informationsstand in Bezug auf ein vorangegangenes Gruppenersuchen in Erfahrung bringen, da er gestützt auf dieses Gesuch keine Informationen über A. und B. erhielt und daraus schloss, dass die Nachmeldung der beiden Personen keine freiwillige Nachmeldung darstellte. Der BD wollte einerseits Auskunft darüber, ob, wann und wie A. und B. über das Gruppenersuchen informiert worden waren, wann die Schlussverfügung zugestellt worden war und andererseits ob, wann und wie sie betreffend ein Bankkonto bei der C. AG mit den Schweizer Steuerbehörden Kontakt aufgenommen hatten. Die vorliegend ersuchten Informationen dienen gemäss BD der Ermittlung, ob eine freiwillige Nachmeldung vorliegt und damit der Festlegung der Bussen «wegen einer Steuerordnungswidrigkeit»; denn wenn keine freiwillige Nachmeldung gegeben ist, werden höhere Bussen auferlegt. Das Bundesgericht hatte die Grundsatzfrage zu klären, ob ein Amtshilfeersuchen, welches dazu dient, im ersuchenden Staat die Höhe einer Busse festzusetzen, zulässig ist.

<sup>9</sup> Siehe hierzu: BGE 144 II 206 E. 4.5. S. 216ff.

<sup>10</sup> Siehe hierzu: RENÉ MATTEOTTI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2018, ASA 87 (2018/19), S. 384ff.

## b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Die Frage der Zulässigkeit der Amtshilfe für Strafverfolgungszwecke wurde bereits in früheren Urteilen thematisiert.<sup>11</sup> Die bisherige bundesgerichtliche Judikatur erweist sich aber nicht als besonders gradlinig. Sie gleicht vielmehr einem Slalomkurs. Während das höchste Gericht in BGE 137 II 128 E.2.3.2 noch zutreffend ausführte, der ersuchende Staat habe ein Wahlrecht zwischen Amts- und Rechtshilfe und dürfe Amtshilfeersuchen auch für die Verfolgung von Steuerdelikten stellen, stellte es sich in BGE 144 II 29 auf den Standpunkt, dass das Doppelbesteuerungsrecht keine Rechtshilfe in Strafsachen eröffne. Im vorliegenden Urteil hebt nun das Bundesgericht hervor, dass sich diese Aussage nur auf die Übermittlung von Daten betreffend Dritte und nicht – wie hier – betreffend den Steuerpflichtigen bezog (E. 1.4.).

Das Bundesgericht erwog, dass der materielle Steuerstrafbereich von der internationalen Steueramtshilfe umfasst wird. Zwar diene der Informationsaustausch vorwiegend der korrekten Veranlagung, damit aber auch der Vermeidung und Sanktionierung von Steuerdelinquenz. Dies sei auch mit dem Ziel und Zweck einer wirksamen Steueramtshilfe vereinbar und jegliche Abgrenzung wäre künstlich (E. 3.7.2.).

Auch wenn eine zu übermittelnde Information der steuerrechtlichen Sanktionierung diene, muss sie voraussichtlich erheblich sein. Dieses Erfordernis ist gemäss Bundesgericht vorliegend erfüllt, denn der dargelegte Sachverhalt bezieht sich auf die Überprüfung einer sog. freiwilligen Nachmeldung nicht deklarerter ausländischer Bankkonten und die damit verbundene steuerrechtliche Sanktion (E. 3.7.3.). Unter Vorbehalt des Subsidiaritätsprinzips und der Einhaltung des Spezialitätsprinzips sind die ersuchten Informationen zu übermitteln. Das Spezialitätsprinzip hat dabei eine sachliche und persönliche Dimension, wie das Bundesgericht in einem früheren Urteil bereits festgelegt hat.<sup>12</sup>

A. und B. haben vor dem Bundesverwaltungsgericht noch geltend gemacht, dass Ziff. XVII lit. a des Protokolls zum DBA CH-NL verlange, dass der ersuchende Staat alle verfügbaren innerstaatlichen Mittel ausschöpfe, bevor er ein Amtshilfesuch stelle und dies vorliegend nicht geschehen sei, da eine Informationsverfügung erlassen wurde und sie diese angefochten hätten. Diese Rechtsfrage wurde bereits im BGER 2C\_493/2019 vom 17. August 2020 geklärt, indem entschieden wurde, dass die Formulierung «Ausschöpfung aller verfügbaren Mittel» inhaltlich nicht über die Formulierung «Ausschöpfung aller üblichen Mittel» hinausgeht und auf die Erklärung des BD, wonach alle üblichen

---

<sup>11</sup> Siehe hierzu: MATTEOTTI, wie Fn. 9, S. 381 m.w.H.

<sup>12</sup> Siehe hierzu: BGE 147 II 13; MATTEOTTI/BECEREN/USCHATZ, wie Fn. 3, S. 799ff.

Mittel ausgeschöpft wurden, vertraut werden kann. Das vorinstanzliche Urteil wurde aufgehoben und die Schlussverfügung der ESTV vom 1. September 2017 bestätigt.

### c) Kommentar

Den bundesgerichtlichen Ausführungen zur Frage, ob die Steueramtshilfe ausschliesslich zwecks Durchführung eines Steuerstrafverfahrens zulässig ist, kann vollständig zugestimmt werden. Zutreffend führt das Bundesgericht jedoch aus, dass bei solchen Ersuchen geprüft werden muss, ob die ersuchten Informationen für den Zweck der geltend gemachten steuerrechtlichen Sanktionierung voraussichtlich erheblich sind. In Bezug auf Drittpersonen verbleibt eine gewisse Rechtsunsicherheit: Zwar führte das Bundesgericht in BGE 144 II 29 aus, dass Daten betreffend Dritte nicht bloss für die Zwecke der Strafverfolgung auf dem Weg der Amtshilfe übermittelt werden dürfen. Im besagten Fall ging es aber um Informationen über Drittpersonen (wie Bankangestellte, Anwälte und Notare), die nichts mit der Steuerfrage zu tun hatten, die den Gesuchen zu Grunde lag. Offen bleibt, wie ein Amtshilfegesuch zu beurteilen wäre, denen Steuerstrafuntersuchungen gegen Teilnehmer von Steuerstraftatdelikten zu Grunde liegen. Der bisherige bundesgerichtliche Slalom dürfte bei dieser Frage seine Fortsetzung finden.

In Bezug auf die Frage, inwieweit ein im ersuchenden Staat vor Gericht hängiges Editonsverfahren zur Ablehnung des Amtshilfeersuchens führen sollte, weil der ersuchende Staat noch nicht alle verfügbaren Mittel ausgeschöpft hat, vermag die bundesgerichtliche Rechtsprechung nicht zu überzeugen. Es sei diesbezüglich auf die bereits zum Urteil BGer 2C\_293/2019 ergangene Kritik verwiesen.<sup>13</sup> Insbesondere wenn dieselben Informationen Gegenstand sowohl des im Ausland hängigen Informationsherausgabeverfahrens als auch des an die Schweiz gestellten Amtshilfeverfahrens sind, kann und darf es nicht sein, dass die ESTV in vorseilendem Gehorsam die Informationen herausgibt. Gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA hat der ersuchte Staat keine Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können. Sind die Informationen im Ausland grundsätzlich in tatsächlicher Hinsicht erhältlich, stellen sich bei der Beschaffung aber rechtliche Hürden – z.B. weil dem Informationsinhaber nach ausländischem Verfahrensrecht keine Informationspflicht zukommt oder gemäss ausländischem Recht eine unzulässige Beweisausforschung vorliegt –, ist das Gesuch in der Schweiz abzulehnen. Andernfalls werden an die ausländische Steuerbehörde u.U. Informationen herausgegeben, welche diese selber im Inland aus rechtlichen Gründen gar nicht beschaffen hätte können.

<sup>13</sup> Siehe hierzu MATTEOTTI/BECEREN/USCHATZ, wie Fn. 3, S. 809 f.

## 6. Überprüfung der inhaltlichen Richtigkeit der Meldungen der Finanzinstitute aufgrund des AIA

*BGer 2C\_780/2020 vom 10. März 2021 i.S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben betreffend Automatischer Informationsaustausch (MAC; MCAA; AIAG) = ASA 90 (2021/2022), S. 73ff.*

### a) Sachverhalt

Im vorliegenden Urteil hat sich das Bundesgericht erstmals Fragen zum automatischen Informationsaustausch gewidmet. Es ging dabei um folgenden Sachverhalt:

Die Gesellschaft B. Limited mit Sitz in den Bahamas hält ein Konto bei der Schweizer Bank C. Die Bank C. kam zum Schluss, dass aufgrund der Bestimmungen zum automatischen Informationsaustausch gemäss dem Common Reporting Standard («CRS») die B. Limited eine Rechtseinheit ist, die kein Finanzinstitut ist, aber von einer oder mehreren meldepflichtigen Personen kontrolliert wird. A. mit Wohnsitz in Argentinien wurde als meldepflichtige Person identifiziert. Die Bank hat Informationen betreffend B. Limited und A. an die ESTV übermittelt. A. ersuchte mit einem Schreiben vom 7. August 2019 um Datenkorrektur, wobei er insbesondere beantragte, dass er aus den zu übermittelnden Daten gestrichen wird. Die ESTV wies diesen Antrag mit Verfügung vom 15. November 2019 ab und hielt fest, dass die Daten betreffend A. an Argentinien übermittelt werden. A. war in der Sache auch vor Bundesverwaltungsgericht kein Erfolg beschieden. Er wollte deswegen vom Bundegericht geklärt haben, inwieweit die ESTV nach Art. 19 Abs. 2 AIAG<sup>14</sup> die Meldungen der Finanzinstitute für den automatischen Informationsaustausch auf ihre inhaltliche Richtigkeit überprüfen kann und wie weit der datenschutzrechtliche Anspruch gegenüber der ESTV reicht.

### b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgesetz vom 18. Dezember 2015 über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG; SR 653.1) regelt unter anderem die Rechtsbehelfe und -mittel, die einer Person zur Verfügung stehen, deren Daten auf dem Weg des internationalen automatischen Informationsaustauschs übermittelt werden sollen. Art. 19 Abs. 1 AIAG sieht diesbezüglich vor, dass den meldepflichtigen Personen in Bezug auf Informationen, die von meldenden schweizerischen Finanzinstituten gesammelt werden, und auf deren Übermittlung an die zuständigen Behörden der Partnerstaaten die Rechte nach dem Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG; SR 235.1) zustehen. Gegenüber der ESTV können meldepflichtige Personen jedoch nach Art. 19 Abs. 2 AIAG ausschliesslich das Auskunftsrecht geltend machen und verlangen,

---

<sup>14</sup> SR 653.1

dass unrichtige Daten, die auf Übermittlungsfehlern beruhen, berichtigt werden. Sofern die Übermittlung der Daten für die meldepflichtige Person Nachteile zur Folge hätte, die ihr aufgrund fehlender rechtsstaatlicher Garantien nicht zugemutet werden können, stehen ihr die Ansprüche nach Artikel 25a des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG; SR 172.021) zu (E. 3.2.).

Das Bundesverwaltungsgericht kam zum Schluss, dass der Berichtigungsanspruch einer Person aus Art. 5 Abs. 2 DSGVO<sup>15</sup> nach Art. 19 Abs. 1 AIAG grundsätzlich alleine gegenüber dem meldenden Finanzinstitut geltend gemacht werden kann und die ESTV nur noch gemäss Art. 19 Abs. 2 AIAG berichtigen kann, wenn die übermittelten Daten auf einem Übermittlungsfehler beruhen (E. 4.1).

Die Bestimmung von Art. 19 Abs. 2 AIAG muss ausgelegt werden. Das Gesetz ist in erster Linie nach seinem Wortlaut auszulegen, wobei das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus anwendet. Der Begriff des Übermittlungsfehlers in Art. 19 Abs. 2 AIAG ist nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch so zu verstehen, dass die ESTV von den Finanzinstituten übermittelte unrichtige Daten nur dann berichtigen kann und muss, wenn ein Kausalzusammenhang zwischen den fehlerhaften Daten und dem Übermittlungsvorgang besteht. Dies setzt voraus, dass das Finanzinstitut die richtigen Daten besitzt und dennoch unrichtige Daten übermittelt hat. Wie sich zudem aus der Botschaft zum AIAG ergibt, soll die ESTV keine materielle Prüfung der Daten vornehmen, da sie dazu gar nicht in der Lage ist. Eine Berichtigung durch die ESTV kann somit nur infrage kommen, wenn sich die Unrichtigkeit sofort und ohne grossen Aufwand feststellen lässt. Davon ist auszugehen, wenn dem Finanzinstitut aus Versehen Fehler bei der Übermittlung unterlaufen. Das historische und das teleologische Auslegungselement sprechen somit für ein enges Begriffsverständnis (E. 5.2. f.).

Gemäss Bundesgericht umfasst der Begriff des Übermittlungsfehlers nicht Fehlinterpretationen der Finanzinstitute und es besteht auch kein Raum für eine teleologische Reduktion der Bestimmung (E. 5.5.). Um ihrer Meldepflicht gemäss Art. 15 Abs. 1 AIAG nachzukommen, müssen die Finanzinstitute eine rechtliche Einordnung einer Person bzw. eines Kontos vornehmen. Daraus resultieren Daten. Wenn die rechtliche Einordnung des Finanzinstituts fehlerhaft ist, sind die erfassten Daten unrichtig. Diese Unrichtigkeit geht jetzt aber, wenn die entsprechenden Daten übermittelt werden, nicht auf die Übermittlung, sondern auf die Erfassung der Daten zurück. Von einem Übermittlungsfehler kann nur ausgegangen werden, wenn die ursprünglich richtigen Daten im Rahmen des Übermittlungsvorgangs verfälscht werden (E. 5.6.1.). A. hat sich nach dem Gesagten nicht an die ESTV zu halten, um die Berichtigung der angeblich unrichtigen Daten zu erreichen, sondern alleine an die Bank.

---

<sup>15</sup> SR 235.1.

### c) Kommentar

Dem bundesgerichtlichen Urteil ist vollständig zuzustimmen. Zu Recht hat das Bundesgericht festgehalten, dass bei der Auslegung des Begriffs des Übermittlungsfehlers kein Raum für eine teleologische Reduktion besteht, die es der ESTV ermöglichen würde, eine materielle Prüfung vorzunehmen.<sup>16</sup> Bereitet das Finanzinstitut unrichtige Informationen auf, haben die Bankkunden vielmehr einen Berichtigungsanspruch gemäss Art. 19 Abs. 1 AIAG i.V.m Art. 5 Abs. 2 DSG gegenüber dem meldenden Finanzinstitut geltend zu machen.

---

<sup>16</sup> So aber z.B. MARK LIVSCHITZ, Rechtsschutz beim automatischen Informationsaustausch, in: Susan Emmenegger (Hrsg.), Automatischer Informationsaustausch, Schweizerische Bankrechtstagung 2016 (2016), S. 163 und CHRISTIAN OGGIER/FABIO OETTERLI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe 2020, § 38 N 52 ff.