Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 252/2020

Urteil vom 13. Juli 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Bundesrichterin Aubry Girardin,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A. _____,
2. B. _____,
Beschwerdegegnerinnen,
beide vertreten durch Herren Andreas Rüd und/oder Dimitri Santoro.

Gegenstand
Amtshilfe DBA (CH-US),

Beschwerde gegen die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 3. März 2020 (A-6862/2018, A-6862/2018,
A-1349/2019).

Sachverhalt:

A.
Die US-amerikanische Steuerbehörde Internal Revenue Service (IRS) stellte am 3. Oktober 2016 gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA CH-US; SR 0.672.933.61) ein Amtshilfeersuchen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Dieses Ersuchen betrifft eine in den USA steuerpflichtige Person, die in den Steuerperioden vom 1. Januar 2001 bis zum Datum des Ersuchens eine Zeichnungsberechtigung, eine wirtschaftliche oder ähnliche Berechtigung an diversen Konten bei der Privatbank C. _____ (nachfolgend: Bank) hatte. Mit Schlussverfügung vom 10. Oktober 2017 verfügte die ESTV, dem IRS grundsätzlich Amtshilfe betreffend D. _____ zu leisten, wobei der Umfang der zu übermittelnden Informationen und insbesondere Bankunterlagen einstweilen noch offen blieb.

B.

B.a. Im Zusammenhang mit dem vorgenannten Amtshilfeverfahren hatten die A. _____ und die B. _____ bei der ESTV beantragt, dass ihnen in allfälligen künftigen Amtshilfeverfahren Parteistellung eingeräumt werde. Diese Anträge wies die ESTV mit Schreiben vom 31. Oktober 2018 ab. Dagegen erhoben die A. _____ und die B. _____ am 3. Dezember 2018 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht.

B.b. Mit gegenüber der A. _____ und der B. _____ eröffneter Schlussverfügung vom 12. Februar 2019 betreffend den Umfang der Amtshilfeleistung ordnete die ESTV an, dass dem IRS diverse, von der Bank edierte Unterlagen zu verschiedenen Konten für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis zu deren Saldierung sowie ein "Certificate of Authenticity of Business Records" übermittelt würden. Dabei wurden sämtliche Daten einer Drittperson in den zu übermittelnden Bankunterlagen

geschwärzt. Der Antrag der A. _____ und der B. _____ auf Schwärzung ihrer Personendaten wurde hingegen abgewiesen. Ferner wies die ESTV Anträge auf Sistierung und Akteneinsicht sowie einen Antrag ab, wonach der IRS explizit darauf hinzuweisen sei, dass die übermittelten Informationen ausschliesslich in Verfahren gegen die betroffene Person verwendet werden dürften. Gegen diese Schlussverfügung erhoben die A. _____ und die B. _____ Beschwerde am 15. März 2019 beim Bundesverwaltungsgericht.

B.c. Mit Urteil vom 3. März 2020 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeverfahren. Es hiess die Beschwerden teilweise gut und ordnete an, dass die ESTV den IRS bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungsinteressen hinweisen werde. Insbesondere sei der IRS darauf hinzuweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen den in den USA steuerpflichtigen D. _____ für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 3 aDBA CH-US geheim zu halten seien. Im Übrigen wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerden ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 19. März 2020 beantragt die ESTV die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. März 2020, soweit darin die Beschwerde der A. _____ (Beschwerdegegnerin 1) und der B. _____ (Beschwerdegegnerin 2) gutgeheissen werde, und die Bestätigung ihrer Schlussverfügung vom 12. Februar 2019.

Die Beschwerdegegnerinnen beantragen Nichteintreten auf die Beschwerde, eventualiter Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts unterliegt das angefochtene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts nach Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten.

1.2. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nach Art. 84a BGG 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. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit Hinweisen). Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis

wegleitend sein kann und die von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt. Dies kann zutreffen, wenn die Rechtsprechung in der massgebenden Lehre auf erhebliche Kritik gestossen ist (BGE 139 II 340 E. 4 S. 343). Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 f., mit Hinweisen). Die zu beurteilende Frage muss sodann entscheidrelevant sein (BGE 142 II 161 E. 3 S. 173; Urteile 2C 286/2019 vom 9. April 2019 E. 2.1; 2C 20/2017 vom 25. Januar 2017 E. 2.1).

1.3. Die ESTV wirft in ihrer Beschwerde die Frage auf, ob Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US und den anderen, Art. 26 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) nachgebildeten Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Schweiz nur eine sachliche Zweckbindung (sachliches Spezialitätsprinzip) oder auch eine Verwendungsbeschränkung in persönlicher Hinsicht (personelles Spezialitätsprinzip) innewohnt.

Dieselbe Frage warf die ESTV im Verfahren 2C 537/2019 auf. Dort kam das Bundesgericht zum

Schluss, dass es sich dabei um eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung handelt, sodass es auf die Beschwerde eintrat und die Rechtsfrage beantwortete (vgl. Urteil 2C 537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.3.2 und E. 3, zur Publikation vorgesehen). Da die Frage noch nicht entschieden war, als die ESTV im vorliegenden Verfahren Beschwerde erhob, ist praxisgemäss auf ihre Beschwerde einzutreten (vgl. Urteile 2C 598/2017 vom 29. März 2017 E. 1.3; 2C 988/2015 vom 29. März 2017 E. 1.1; 2C 527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 1.2.2; 2C 289/2015 vom 5. April 2016 E. 1.2.2, nicht publ. in: BGE 142 II 218, aber in: StR 71/2016 S. 710; 2C 216/2015 vom 8. November 2015 E. 1.3.2).

1.4. Die ESTV ist gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 und Art. 12 f. der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement (OV-EFD; SR 172.215.1) zur Beschwerdeführung berechtigt (BGE 136 II 359 E. 1.2 S. 362). Auf die nach Art. 100 Abs. 1 und Art. 42 BGG frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.5. Da die Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zwischenzeitlich beantwortet wurde (vgl. Urteil 2C 537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3, zur Publikation vorgesehen), kann das Bundesgericht vorliegend in der Besetzung mit drei Richtern entscheiden (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 2 BGG).

2.

Obschon am 20. September 2019 das Protokoll zur Änderung des DBA CH-US vom 23. September 2009 (Änderungsprotokoll 2009; AS 2019 3145) in Kraft getreten ist und dadurch Art. 26 DBA CH-US geändert wurde, bleibt hier die alte Fassung von Art. 26 DBA CH-US (nachfolgend: Art. 26 aDBA CH-US) massgebend (vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. b Änderungsprotokoll 2009; Urteil 2C 537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2).

3.

Vor Bundesgericht umstritten ist die Anordnung der Vorinstanz, wonach die ESTV den IRS bei der Übermittlung der Informationen darauf hinzuweisen habe, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in den USA steuerpflichtige, vom Ersuchen betroffene Person als wirtschaftlich Berechtigte für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und die Informationen gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US geheim zu halten sind.

Die ESTV beanstandet, dass das Völkerrecht es den USA nicht verbiete, übermittelte Informationen im Rahmen der Zwecke gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US auch gegen Dritte zu verwenden, und dementsprechend kein solcher Hinweis an den IRS anzubringen sei.

3.1. Im Grundsatzurteil 2C 537/2019 vom 13. Juli 2020 hat das Bundesgericht eingehend untersucht, ob Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US nicht nur in sachlicher, sondern auch in persönlicher Hinsicht eine Verwendungsbeschränkung enthält (vgl. Urteil 2C 537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3, zur Publikation vorgesehen). Unter Berücksichtigung namentlich der Systematik der Amtshilfe auf Ersuchen, des Zwecks des Spezialitätsprinzips und der auch völkerrechtlich garantierten Privatsphäre der Dritten, gegen welche die übermittelte Informationen sekundär verwendet werden könnten, kam das Bundesgericht zum Schluss, dass Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US den Vertragsstaaten nicht nur die in sachlicher Hinsicht zweckfremde Verwendung, sondern auch jede Verwendung übermittelter Informationen gegenüber Dritten verbietet (Urteil 2C 537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.4 und 3.5, zur Publikation vorgesehen). Obschon sich diese Verwendungsbeschränkung unmittelbar aus dem völkerrechtlichen Vertrag ergibt und der Vertragspartner grundsätzlich nicht an seine vertraglichen Verpflichtungen erinnert werden muss, rechtfertigte es sich angesichts der unklaren Rechtslage, dass die ESTV den IRS auf die Verwendungsbeschränkung in persönlicher Hinsicht hinwies, wie dies das Bundesverwaltungsgericht angeordnet hatte (Urteil 2C 537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.7, zur Publikation vorgesehen).

3.2. Diese Überlegungen sind hier integral zu übernehmen, zumal die Fälle in den wesentlichen Teilen gleich gelagert sind. Die Anordnung der Vorinstanz, wonach die ESTV den IRS auf die Verwendungsbeschränkung in persönlicher Hinsicht hinweisen müsse, lässt sich demnach völker- und bundesrechtlich nicht beanstanden.

4.

Die Beschwerde der ESTV enthält ferner Ausführungen darüber, unter welchen Umständen einer Person in Verfahren der Steueramtshilfe Parteistellung eingeräumt werden muss.

4.1. Die Beschwerdegegnerinnen hatten vor der Vorinstanz beantragt, dass die ESTV sie über künftige Amtshilfeverfahren zu informieren und ihnen Parteistellung einzuräumen habe. Mit diesem

Antrag sind die Beschwerdegegnerinnen jedoch unterlegen. Die ESTV beantragt in diesem Punkt denn auch keine Änderung des angefochtenen Urteils. Sie scheint sich lediglich an der Begründung der Vorinstanz zu stören.

4.2. Es ist grundsätzlich nicht Aufgabe des Bundesgerichts, Rechtsfragen zu prüfen, die keine Auswirkungen auf den Verfahrensausgang haben (BGE 142 II 161 E. 3 S. 173). Dementsprechend drängt es sich an dieser Stelle nicht auf, sich mit der Kritik der ESTV an der Begründung der Vorinstanz näher auseinanderzusetzen. Das gilt umso mehr, als das Bundesgericht die aufgeworfene Frage in zwei heute ergangenen Urteilen eingehend beantwortet hat (vgl. Urteile 2C 376/2019 vom 13. Juli 2020; 2C 687/2019 vom 13. Juli 2020).

5.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Es sind keine Gerichtskosten zu erheben (Art. 66 Abs. 4 BGG). Die ESTV hat den Beschwerdegegnerinnen eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3.

Die ESTV hat den Beschwerdegegnerinnen eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 13. Juli 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler