Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 325/2020

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._____,
3. C._____,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Amtshilfe DBA (CH-US),

Beschwerde gegen das Urteil
des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 21. April 2020 (A-4069/2019).

Sachverhalt:

A.
Die US-amerikanische Steuerbehörde Internal Revenue Service (IRS) stellte am 26. November 2018gestützt 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 betraf in den USA steuerpflichtige Personen, die in den Steuerperioden vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2011 eine Zeichnungs- oder ähnliche Berechtigung oder wirtschaftliche Berechtigung am Konto Nr. vvv (Kontonummern www, xxx, yyy und Depotnummer zzz) bei der Bank D._____ hatten.

B.

B.a. Mit Schlussverfügung vom 9. Juli 2019 erklärte die ESTV, dem IRS betreffend die beiden US-amerikanischen Staatsangehörigen E.E._____ und F.E._____ Amtshilfe zu leisten und dieser Behörde folgende von der Bank D._____ edierte Informationen betreffend die Kontobeziehung mit der Gesellschaft F._____, gegründet am 8. Juli 2002, gelöscht am 1. Mai 2018, letzte bekannte Adresse: U._____, zu übermitteln:

- Bankunterlagen zu den vorangehend genannten Konto- und Depotnummern für den Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis zum 31. Dezember 2011;
-ein Certificate of Authenticity of Business Records".
Dabei würden Informationen, die nicht amtshilfefähig seien und nicht ausgesondert werden könnten, von der ESTV geschwärzt. Sodann werde die ESTV die ersuchende Behörde "bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Artikel 26 Ziffer 2 DBA-USA 1996 [recte: Art. 26 Abs. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-US i.d.F. vom 2. Oktober 1996]" hinweisen. Weiter verfügte die ESTV, dass auch die Namen und übrigen

Namen und übrigen Angaben zur Identität von A._____ und B._____ sowie der C._____ zu übermitteln seien.

B.b. Mit Beschwerde vom 9. August 2019 beantragten A._____, B._____ und die C._____ beim Bundesverwaltungsgericht hauptsächlich, dass ihre Namen und übrigen Identifikationsmerkmale aus den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen zu entfernen seien, und eventualiter, dass die Amtshilfe unter dem Vorbehalt zu gewähren sei, dass die ersuchende Behörde die übermittelten Informationen nur im Verfahren gegen die betroffenen Personen als wirtschaftliche Berechtigte an der F._____ für die im Amtshilfeersuchen genannte Steuererhebung verwenden.

B.c. Mit Urteil vom 21. April 2020 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde teilweise gut und ordnete an, dass der IRS bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US hinzuweisen sei. Insbesondere sei dem IRS mitzuteilen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in den USA steuerpflichtigen E.E._____ und F.E._____ 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 es die Beschwerde ab.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 1. Mai 2020 beantragt die ESTV die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. April 2020, soweit darin die Beschwerde vom 9. August 2019 gutgeheissen werde, und die Bestätigung ihrer Schlussverfügung vom 9. Juli 2019.
Das Bundesgericht hat keinen Schriftenwechsel durchgeführt.

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 bereits im Verfahren 2C 537/2019 auf, welches ebenfalls die Beschwerdegegnerin 3 betraf. 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). Da sich keine anderen Fragen stellen als im Verfahren 2C 537/2020 und sich zudem die Parteien der beiden Verfahren überschneiden, kann auf einen Schriftenwechsel verzichtet werden (vgl. Art. 102 Abs. 1 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.
Es ist unbestritten, dass das Ersuchen des IRS die Anforderungen von Art. 26 aDBA CH-US erfüllt und dem IRS grundsätzlich Amtshilfe zu erteilen ist. Umstritten ist jedoch 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 steuerpflichtigen, vom Ersuchen betroffenen Personen 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.

3.3. Weitere Rügen bringt die ESTV nicht vor. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern das angefochtene Urteil ansonsten Bundes- oder Völkerrecht verletzen könnte. Das angefochtene Urteil hält der bundesgerichtlichen Überprüfung stand.

4.
Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Es sind keine Gerichtskosten zu erheben (Art. 66 Abs. 4 BGG). Da die Beschwerdegegner keine Gelegenheit zur Stellungnahme erhalten und dementsprechend keine Stellungnahme eingereicht haben, ist ihnen trotz Obsiegens mangels Aufwands keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3.
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