

Urteilskopf

147 II 13

2. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI gegen A., B. und Mitb. (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020

Regeste (de):

aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US; Art. 84a BGG; Steueramtshilfe; personelles Spezialitätsprinzip; Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung.

Ob dem Spezialitätsprinzip eine persönliche Dimension zukommt, ist eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung (E. 1.3). Auslegung völkerrechtlicher Verträge (E. 3.3). Die Amtshilfe nach aArt. 26 DBA CH-US und vergleichbaren Bestimmungen unterliegt der persönlichen Spezialität (E. 3.4-3.6). Spezialitätsvorbehalte brauchen zwar von Völkerrechts wegen grundsätzlich nicht speziell angezeigt zu werden. Aufgrund der bestehenden Unsicherheit rechtfertigt sich hier ein entsprechender Hinweis zuhanden der ersuchenden Behörde (E. 3.7).

Regeste (fr):

Ancien art. 26 al. 1 CDI CH-US; art. 84a LTF; assistance administrative en matière fiscale; principe de spécialité sous l'angle personnel; question juridique de principe.

Déterminer si le principe de la spécialité revêt une dimension personnelle constitue une question juridique de principe (consid. 1.3). Interprétation des traités internationaux (consid. 3.3). L'assistance administrative prévue à l'ancien art. 26 CDI CH-US et par d'autres dispositions similaires doit respecter la spécialité sous un angle personnel (consid. 3.4-3.6). Le droit international n'exige pas que l'autorité requérante soit rendue expressément attentive aux réserves de finalité. Une indication en ce sens se justifie cependant en l'espèce au regard de l'insécurité existante (consid. 3.7).

Regesto (it):

Previgente art. 26 cpv. 1 CDI CH-US; art. 84a LTF; assistenza amministrativa in materia fiscale; principio della specialità dal profilo personale; questione di diritto d'importanza fondamentale.

Determinare se il principio della specialità riveste una dimensione personale costituisce una questione di diritto d'importanza fondamentale (consid. 1.3). Interpretazione dei trattati internazionali (consid. 3.3). L'assistenza amministrativa prevista dal previgente art. 26 CDI CH-US e da altri disposti analoghi soggiace al principio della specialità da un profilo personale (consid. 3.4-3.6). Il diritto internazionale non esige un'esplicita notifica delle riserve della specialità all'autorità richiedente. Tuttavia, considerata l'incertezza esistente, un'indicazione in tal senso si giustifica nel caso specifico (consid. 3.7).

Sachverhalt ab Seite 14

BGE 147 II 13 S. 14

A. Die US-amerikanische Steuerbehörde Internal Revenue Service (IRS) stellte am 18. August 2017 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). Das Ersuchen betrifft den in den USA steuerpflichtigen D., der in den Steuerperioden vom 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2011

eine Zeichnungs- oder ähnliche Berechtigung oder wirtschaftliche Berechtigung am Konto Nr. x. bei der E.bank hatte. Mit Schreiben vom 12. April 2018 bekräftigte der IRS sein Amtshilfegesuch. Auf Anfrage der ESTV vom 19. April 2018 erklärte sich der IRS mit Schreiben vom 11. Juni 2018 mit einer Schwärzung der Namen von zwei Direktoren der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Domizilgesellschaft einverstanden.

B.

B.a Mit Schlussverfügung vom 2. August 2018 erklärte die ESTV gegenüber D., F., G., C. sowie der A., dem IRS betreffend D.

BGE 147 II 13 S. 15

Amtshilfe zu leisten und dieser Behörde folgende von der E.bank edierten Informationen zu übermitteln: - Bankunterlagen zur Kundenbeziehungsnummer y. für den Zeitraum vom 1. Januar 2003 bis zum 31. Dezember 2011; - ein "Certificate of Authenticity of Business Records".

Dabei seien diejenigen Informationen, die nicht amtshilfefähig seien und nicht hätten ausgesondert werden können, von der ESTV geschwärzt worden. Überdies seien die Namen von F. und G. in den zu übermittelnden Bankunterlagen geschwärzt worden (Dispositivziffern 1 und 2 der Schlussverfügung). Die ESTV wies ferner ein von C. und der A. gestelltes Begehren um Schwärzung ihrer Namen und übrigen Identifikationsmerkmale in den zu übermittelnden Unterlagen ab (Dispositivziffer 3 der Schlussverfügung). Weiter kündigte die ESTV an, den IRS "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] hinzuweisen" (Dispositivziffer 4 der Schlussverfügung).

B.b Mit Beschwerde vom 3. September 2018 beantragten A., C. sowie B. beim Bundesverwaltungsgericht, dass die Schlussverfügung dahingehend zu ändern und teilweise aufzuheben sei, dass "auch die Namen und übrigen Identifikationsmerkmale (wie Unterschrift, Firma, Adresse, Telefon- und Faxnummern, Homepage, E-Mail, Bankverbindung, etc.) der Beschwerdeführerinnen aus den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen auszusondern oder einzuschwärzen sind". Eventualiter beantragten sie, die Amtshilfe "unter dem Vorbehalt zu gewähren, dass die ersuchende Behörde die übermittelten Informationen nur im Verfahren gegen D. als wirtschaftlich Berechtigten an der H. Corp. für die im Amtshilfeersuchen vom 18. August 2017 genannte Steuererhebung verwenden darf". Die ESTV schloss in ihrer Stellungnahme vom 29. Oktober 2018 auf Abweisung der Beschwerde. Ausserdem reichte sie dem Bundesverwaltungsgericht am 13. Dezember 2018 unaufgefordert ein Schreiben des Direktors des Centre for Tax Policy and Administration der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), Pascal Saint-Amans, vom 29. Juni 2017 ein.

B.c Mit Urteil vom 22. Mai 2019 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde teilweise gut. Es ordnete an, dass in den dem IRS auszuhändigenden Unterlagen die Namen und die übrigen

BGE 147 II 13 S. 16

Identifikationsmerkmale betreffend C. und B. vor der Übermittlung unkenntlich zu machen seien. Überdies habe die ESTV den IRS bei der Übermittlung darauf hinzuweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen den in den USA steuerpflichtigen D. als wirtschaftlich Berechtigten für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 3 DBA CH-US geheim zu halten seien. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

C. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 7. Juni 2019 beantragt die ESTV die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. Mai 2019 und die Bestätigung ihrer Schlussverfügung vom 2. August 2018. Die A. (nachfolgend: Beschwerdegegnerin 1), C. (nachfolgend: Beschwerdegegnerin 2) und B. (nachfolgend: Beschwerdegegnerin 3) haben sich vernehmen lassen und beantragen die Abweisung der Beschwerde. Aus den Erwägungen:

Erwägungen

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.

1.3.1 Das Bundesgericht hat sich bereits verschiedentlich zu dieser Frage geäußert. Es ist dabei stets davon ausgegangen, dass Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US (i.d.F. vom 2. Oktober 1996) in persönlicher Hinsicht eine Verwendungsbeschränkung enthält und die Vertragsstaaten die übermittelten Informationen deshalb nicht gegen Personen einsetzen dürfen, die vom Amtshilfeersuchen nicht betroffen waren (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.4 S. 39; BGE 143 II 506 E. 5.4.2 S. 516; BGE 142 II 161 E. 4.6.1 S. 180 f.).

1.3.2 Die ESTV hatte ursprünglich die Auffassung des Bundesgerichts geteilt, änderte aber im Sommer 2017 ihre Praxis und weist die ersuchenden Behörden seither anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen nicht mehr darauf hin, dass die Informationen nur gegen die vom Ersuchen betroffene Person verwendet werden dürfen. In ihrer Beschwerde begründet die ESTV einlässlich, weswegen sie ihre Praxis geändert hat und weshalb sie der Auffassung ist, dass auch das Bundesgericht die Frage vertieft prüfen und seine Rechtsprechung anpassen sollte. Angesichts dieser substantiierten Vorbringen und der offensichtlichen Bedeutung der Frage für die Amtshilfepraxis kommt der aufgeworfenen Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung zu.

BGE 147 II 13 S. 17

werden dürfen. In ihrer Beschwerde begründet die ESTV einlässlich, weswegen sie ihre Praxis geändert hat und weshalb sie der Auffassung ist, dass auch das Bundesgericht die Frage vertieft prüfen und seine Rechtsprechung anpassen sollte. Angesichts dieser substantiierten Vorbringen und der offensichtlichen Bedeutung der Frage für die Amtshilfepraxis kommt der aufgeworfenen Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung zu.

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.

(...)

3. Vor Bundesgericht ist unbestritten, dass das Ersuchen des IRS die Anforderungen von aArt. 26 DBA 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 steuerpflichtige, vom Ersuchen betroffene Person als wirtschaftlich Berechtigte für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und die Informationen gemäss aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US geheim zu halten sind. Die ESTV beanstandet, dass das Völkerrecht es den USA nicht verbiete, übermittelte Informationen im Rahmen der Zwecke gemäss aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US auch gegen Dritte zu verwenden, und dementsprechend kein solcher Hinweis an den IRS anzubringen sei.

3.1 In seiner bisherigen Rechtsprechung ist das Bundesgericht stets davon ausgegangen, dass es aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US und vergleichbare Bestimmungen anderer DBA den ersuchenden Staaten untersagen, vom ersuchten Staat übermittelte Informationen gegenüber Dritten zu verwenden, mithin also das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension aufweist (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.4 S. 39; BGE 143 II 506 E. 5.4.2 S. 516; BGE 142 II 161 E. 4.6.1 S. 180 f.). Soweit sich die Lehre mit dieser Frage befasst, scheint sie die Auffassung des Bundesgerichts zu teilen (vgl. DANIEL HOLENSTEIN, in: Internationales Steuerrecht, 2015, N. 243 zu Art. 26 OECD-MA; ANDREA OPEL, Zu Verfahrensobjekten degradiert BGE 147 II 13 S. 18

- Schweizer Amtshilfe ohne Information Drittbetroffener, Neue Zürcher Zeitung [NZZ] vom 14. August 2018).

3.2 Änderungen der Rechtsprechung müssen sich auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist (BGE 146 I 105 E. 5.2.2 S. 111; BGE 145 V 50 E. 4.3.1 S. 54 f.). Dem Vorbringen der ESTV kann demnach nur Erfolg beschieden sein, wenn sich die ESTV auf ernsthafte sachliche Gründe berufen kann, die eine andere Auslegung von aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US und vergleichbaren Bestimmungen anderer DBA gebieten, als sie das Bundesgericht bislang praktiziert hat.

3.3 Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge wie des DBA CH-US richtet sich nach den Regeln des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111), das insoweit kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht darstellt. Diese Regeln gelten demgemäss auch für die Auslegung von Verträgen mit Staaten wie den USA, die das Wiener Übereinkommen nicht ratifiziert haben (vgl. BGE 146 II 150 E. 5.3.1 S. 165 mit Hinweisen). Nach Art. 31 Abs. 1 VRK haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Zieles und Zweckes auszulegen. Neben dem Zusammenhang (Art. 31 Abs. 2 VRK) sind gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a),

jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c) zu berücksichtigen. Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 VRK ergänzende Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die nach Art. 31 VRK ermittelte Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 Bst. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 Bst. b VRK; vgl. BGE 146 II 150 E. 5.3.2 S. 166; BGE 144 II 130 E. 8.2 S. 139; BGE 143 II 136 E. 5.2 S. 147 ff; je mit Hinweisen). BGE 147 II 13 S. 19

Art. 31 Abs. 1 VRK bestimmt eine Reihenfolge der Berücksichtigung der verschiedenen Auslegungselemente, ohne dabei eine feste Rangordnung unter ihnen festzulegen. Den Ausgangspunkt der Auslegung völkerrechtlicher Verträge bildet jedoch die gewöhnliche Bedeutung ihrer Bestimmungen (BGE 144 II 130 E. 8.2.1 S. 130; BGE 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208, BGE 143 II 136 E. 5.2.2 S. 148). Diese gewöhnliche Bedeutung ist nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung ihres Zusammenhangs und des Ziels und Zwecks des Vertrags zu bestimmen (BGE 144 II 130 E. 8.2.1 S. 139; BGE 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208, BGE 143 II 136 E. 5.2.2 S. 148). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was mit dem Vertrag erreicht werden sollte. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben stellt die teleologische Auslegung den "effet utile" des Vertrags sicher (BGE 144 II 130 E. 8.2.1 S. 139; BGE 143 II 136 E. 5.2.2 S. 148; BGE 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167; BGE 141 III 495 E. 3.5.1 S. 503). Der auszulegenden Bestimmung eines völkerrechtlichen Vertrags ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (BGE 143 II 136 E. 5.2.2 S. 149; BGE 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167). Ausserdem sind die Vertragsstaaten nach Treu und Glauben gehalten, jedes Verhalten und jede Auslegung zu unterlassen, mittels welcher sie ihre vertraglichen Pflichten umgehen oder den Vertrag seines Ziels und Zwecks entleeren würden (BGE 144 II 130 E. 8.2.1 S. 139; BGE 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208; BGE 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167).

3.4 Nach aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US haben die Vertragsstaaten ihnen übermittelte Informationen geheim zu halten "wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen". Sie dürfen sie alleine Personen und Behörden zugänglich machen, die in einer vordefinierten Art und Weise mit Steuern gemäss Art. 2 DBA CH-US befasst sind ("Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern"). Diese Personen und Behörden dürfen die übermittelten Informationen "nur für diese Zwecke verwenden." Die Vertragsstaaten des DBA CH-US haben die gegenseitige Amtshilfe mit anderen Worten also unter einen Spezialitätsvorbehalt gestellt (vgl. dazu - insb. zur sachlichen Dimension des Spezialitätsvorbehalts - BGE 146 II 150 E. 7.2 und 7.5 S. 180 und 182 mit Hinweisen). BGE 147 II 13 S. 20

Zu klären ist nachfolgend, ob diesem Vorbehalt neben der hier unbestrittenen sachlichen auch eine persönliche Dimension zukommt, er mithin also die (sekundäre) Verwendung amtshilfeweise übermittelter Informationen gegenüber Dritten ausschliesst. Dazu ist in einem ersten Schritt der Zweck des Spezialitätsvorbehalts im Allgemeinen und die Systematik der Amtshilfe auf Ersuchen darzustellen, damit daraus anschliessend Folgerungen für die Auslegung von aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US gezogen werden können.

3.4.1 Der Spezialitätsvorbehalt bzw. das Spezialitätsprinzip (frz. principe de spécialité, engl. speciality principle oder - im Kontext von Art. 26 OECD-MA - purpose limitation principle; vgl. ANA PAULA DOURADO, in: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Reimer/Rust [Hrsg.], 4. Aufl. 2015, N. 266 zu Art. 26 OECD-MA) schützt einerseits den Anspruch der betroffenen Person auf ein faires Verfahren (BGE 135 IV 212 E. 2.1 S. 214; BGE 123 IV 42 E. 3.b S. 47 mit Hinweisen) und andererseits die Souveränität des ersuchten Staats. Der ersuchte Staat, der seine Souveränität einsetzt, um dem ersuchenden Staat Rechts- oder Amtshilfe zu leisten, soll nicht die Verantwortung tragen müssen für Massnahmen des ersuchenden Staats, die nicht unter seiner Kontrolle stehen und für die er nicht prüfen kann, ob er dafür Rechts- oder Amtshilfe erteilen würde (vgl. BGE 117 IV 222 E. 3a S. 223; vgl. auch PONCET/GULLY-HART, Le principe de la spécialité en matière d'extradition, Revue Internationale de Droit Pénal 62/1991 S. 202). Die Souveränität des ersuchenden Staats wird deshalb in der Verwendung des Objekts der Rechts- oder Amtshilfe eingeschränkt. Im Bereich des Auslieferungsrechts, wo das Spezialitätsprinzip seinen Ursprung hat und den Rang eines allgemeinen Grundsatzes des Völkerrechts genießt (vgl. BGE 123 IV 42 E. 3b S. 46; PONCET/GULLY-HART, a.a.O., S. 202), bedeutet dies, dass der ersuchende Staat den Ausgelieferten wegen Taten, die

dieser vor der Übergabe begangen hat und für welche die Auslieferung nicht bewilligt worden ist, nicht verfolgen darf (vgl. Art. 14 des Europäischen Auslieferungsübereinkommens vom 13. Dezember 1957 [EAUE; SR 0.353.1]; BGE 135 IV 212 E. 2.1 S. 214; BGE 117 IV 222 E. 3a S. 223).

3.4.2 Nach dem DBA CH-US und zahlreichen anderen DBA der Schweiz erteilen die Vertragsstaaten in Steuersachen Amtshilfe auf Ersuchen betreffend einzelne Personen oder Gruppen von Personen. Um den Eingriff in die von Art. 13 BV, Art. 8 EMRK und Art. 17 des Internationalen Paktes vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche
BGE 147 II 13 S. 21

und politische Rechte (UNO-Pakt II; SR 0.103.2) garantierte Privatsphäre der betroffenen Personen so mild wie möglich zu halten, setzen die Amtshilfebestimmungen jeweils voraus, dass die ersuchten Informationen für den vom ersuchten Staat verfolgten Steuerzweck "notwendig" (aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US) oder "voraussichtlich erheblich" (Art. 26 Abs. 1 OECD-MA und darauf beruhende Bestimmungen, einschliesslich Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US i.d.F. des Änderungsprotokolls 2009) sind (BGE 139 II 404 E. 7.1 S. 421 f. und E. 7.2.3 S. 425 f.). Damit der ersuchte Staat beurteilen kann, ob das Ersuchen diese Voraussetzungen erfüllt, muss der ersuchende Staat die betroffenen Personen im Ersuchen selbst identifizieren oder sie für den ersuchten Staat mit zumutbarem Aufwand bestimmbar machen (vgl. zu den verschiedenen Arten von Amtshilfeersuchen BGE 146 II 150 E. 4.3 und 4.4 S. 161; BGE 139 II 404 E. 7.2.6 S. 429 f.). Unterlässt es der ersuchende Staat, die betroffenen Personen oder Gruppen von Personen hinreichend zu spezifizieren, braucht der ersuchte Staat nach aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US mangels eines genügenden Ersuchens keine Amtshilfe zu erteilen. Wenn der ersuchte Staat ohne genügendes Ersuchen Informationen übermittelt, leistet er spontane Amtshilfe. Dazu haben sich die Schweiz und die USA im DBA CH-US nicht verpflichtet (vgl. Ziff. 10 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-US i.d.F. des Änderungsprotokoll 2009, das insoweit die Rechtslage nicht ändert, sondern lediglich klarstellt und deshalb nach Art. 31 Abs. 3 Bst. a VRK in der Auslegung von aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US berücksichtigt werden kann; vgl. dazu Urteil des U.S. Supreme Court vom 12. Januar 1999, *El Al Israel Airlines, Ltd. v. Tsui Yuan Tseng*, 525 U.S. 155 (1999) S. 174 f.; RICHARD GARDINER, *Treaty Interpretation*, 2. Aufl. 2015, S. 250 ff.).

3.4.3 Der Wortlaut von aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US lässt unklar, gegenüber welchen Personen der ersuchende Staat die übermittelten Informationen verwenden darf. Die soeben dargestellte Systematik der Amtshilfe auf Ersuchen spricht indessen dafür, dass die Verwendung auf die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen beschränkt bleiben muss. Schliesslich kann der ersuchte Staat nur für die vom Ersuchen betroffenen Personen prüfen, ob die Informationen für den vorgebrachten Steuerzweck notwendig bzw. voraussichtlich erheblich sind und sich der Eingriff in die Privatsphäre rechtfertigt, der mit der Beschaffung und Übermittlung der ersuchten Informationen verbunden ist. Dürfte der ersuchende Staat die übermittelten Informationen gegenüber Dritten verwenden, stünde
BGE 147 II 13 S. 22

der Eingriff in die Privatsphäre dieser Dritten in der Verantwortung des ersuchten Staats, ohne dass der ersuchte Staat hinreichend prüfen könnte, ob der Eingriff gerechtfertigt und mit seiner völkerrechtlichen Verpflichtung zur Achtung des Privatlebens der Dritten vereinbar ist. Diese Verpflichtung des ersuchten Staats ist bei der Auslegung von aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US zu berücksichtigen, da sie sich unter anderem aus Art. 17 UNO-Pakt II, mithin also aus einem zwischen den Vertragsstaaten des DBA CH-US einschlägigen Völkerrechtssatz ergibt (Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK; vgl. BGE 144 I 214 E. 3.2 S. 220 ff.).

3.5 Nach dem Gesagten kann die Verwendungsbeschränkung gemäss aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US ihren Zweck - den Schutz der Souveränität des ersuchten Staats und die korrekte Allokation der Verantwortung für Grundrechtseingriffe unter den Vertragsstaaten (vgl. oben E. 3.4) - nur erreichen, wenn ihr nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zuerkannt wird, wie dies das Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung denn auch getan hat. Deshalb darf der ersuchende Staat die nach aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren.

3.6 Was die ESTV hiergegen vorbringt, erreicht nicht das Gewicht eines ernsthaften sachlichen Grunds, der eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung rechtfertigte (vgl. oben E. 3.2).

3.6.1 Es trifft zu, dass die schweizerischen Steuerbehörden Erkenntnisse aus einem Veranlagungsverfahren in anderen Veranlagungsverfahren verwenden dürfen, ohne dass die im Zweitverfahren betroffene Person am Erstverfahren teilgenommen haben muss (vgl. zur Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Erstverfahren betreffend Informationen zu Dritten BGE 142 II 69 E. 5.1.3 S. 77; BGE 133 II 114 E. 3.4 und 3.5 S. 117 f.; Urteil 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.2). Dies gilt auch über Kantonsgrenzen hinweg, da sich die schweizerischen Behörden in

Steuerfragen gegenseitig umfassend Amtshilfe erteilen (Art. 111 f. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 39 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Amtshilfe zwischen schweizerischen Behörden ist jedoch im Unterschied zur grenzüberschreitenden Rechts- und Amtshilfe von vornherein nicht geeignet, die Souveränität der

BGE 147 II 13 S. 23

Schweiz zu beeinträchtigen (BGE 134 II 318 E. 6.4 S. 327). Hinzu kommt, dass der Rechtsschutz des Dritten im internen Verhältnis gewährleistet ist, kann er doch die Rechtmässigkeit der ihn betreffenden Informationsbeschaffung - insbesondere des Eingriffs in seine Privatsphäre - in seinem eigenen Veranlagungsverfahren prüfen lassen. Entgegen der Ansicht der ESTV ist es daher nicht angezeigt, aus der internen Rechtslage Rückschlüsse für die Auslegung von aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US zu ziehen.

3.6.2 Die ESTV verweist in ihrer Beschwerde sodann auf die Stellungnahme des Direktors des Centre for Tax Policy and Administration der OECD, die sie ihrer Beschwerde beilegt. Anders als etwa der Kommentar zum OECD-MA (vgl. dazu BGE 143 II 257 E. 6.5 S. 264; BGE 141 II 447 E. 4.4.3 S. 457) erreicht eine solche Stellungnahme eines Vertreters der OECD nicht die Qualität eines Auslegungsmittels nach Art. 31 f. VRK. Soweit sich der Vertreter der OECD zu Art. 26 OECD-MA und damit indirekt zur Auslegung von aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US äussert, kann seine Stellungnahme aber immerhin analog eines Rechtsgutachtens berücksichtigt werden, das eine Partei in ein Verfahren einbringt. Der Stellungnahme kommt folglich kein Beweiswert (BGE 138 II 217 E. 2.4 S. 220 f.), sondern der Wert einer einfachen Parteibehauptung zu (Urteil 5A_261/2009 vom 1. September 2009 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 135 III 608, aber in: SJ 2010 I S. 247).

Der Vertreter der OECD ist der Meinung, dass Art. 26 Abs. 2 OECD-MA dem ersuchenden Staat nicht verbiete, übermittelte Informationen für Steuerzwecke betreffend Dritte zu verwenden, solange die Geheimhaltung dieser Informationen gewährleistet sei und das Amtshilfeersuchen Art. 26 Abs. 1 OECD-MA genüge. Diese Meinung wäre näher zu prüfen, wo sich Vertragsstaaten gestützt auf die Art. 26 Abs. 1 OECD-MA nachempfundene DBA-Bestimmung spontane Amtshilfe leisten, da sie insoweit ohnehin von vornherein auf ihre Souveränität verzichten. Wie erwähnt verpflichtet aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US die Vertragsstaaten aber nicht zu spontaner Amtshilfe (vgl. oben E. 3.4.2). Jedenfalls für die Auslegung von aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US ist der Auffassung des Vertreters der OECD zu Art. 26 OECD-MA daher nicht zu folgen.

3.7 Spezialitätsvorbehalte brauchen dem ersuchenden Staat grundsätzlich nur speziell angezeigt zu werden, wenn sie sich nicht direkt aus dem völkerrechtlichen Rechts- oder Amtshilfevertrag ergeben (vgl. BGE 139 IV 137 E. 5.2.1 S. 153 f.; BGE 116 Ib 452 E. 3c S. 457; BGE 112 Ib 576 E. 11a S. 591 ff.).

BGE 147 II 13 S. 24

Ordnet der völkerrechtliche Vertrag die Verwendungsbeschränkung an, ist grundsätzlich zu vermuten, dass sich der ersuchende Staat nach Treu und Glauben an diese Verpflichtung halten wird (sog. Vertrauensprinzip; Art. 26 VRK). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat den ersuchenden Staat auf seine Pflichten hinweist oder sogar zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1 S. 179 mit Hinweisen). Vorliegend ist der Spezialitätsvorbehalt bereits in aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US enthalten. Es wäre deshalb grundsätzlich nicht erforderlich, die USA über diese vertragliche Verpflichtung zu orientieren. Das vorliegende Verfahren und die Praxisänderung der ESTV, die diese im Sommer 2017 im Zusammenhang mit dem Amtshilfeverfahren betreffend französische Kunden der Bank UBS (vgl. BGE 146 II 150) und nach Hinweisen der OECD vollzog, zeigen jedoch, dass international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der Spezialitätsvorbehalt gemäss aArt. 26 Abs. 1 DBA CH-US und den auf Art. 26 Abs. 2 OECD-MA beruhenden Bestimmungen anderer DBA reicht und ob ihm eine persönliche Dimension zukommt. Angesichts dieser Unklarheit ist es angezeigt, dass die ESTV ersuchende Behörden wie den IRS anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert, wie dies die Vorinstanz im angefochtenen Urteil angeordnet hat. Das Urteil der Vorinstanz steht in diesem Punkt im Einklang mit dem Völkerrecht und die Beschwerde der ESTV dagegen erweist sich insoweit als unbegründet.