

## **BGer 2C 540/2019 vom 13. Juli 2020**

Bundesgericht, 2020-07-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_540\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_540_2019)

FR: TF 2C 540/2019 du 13 juillet 2020

IT: TF 2C 540/2019 del 13 luglio 2020

### **Regeste**

Amtshilfe DBA (CH-US) | Rechtshilfe und Auslieferung

### **Erwägungen**

#### **E. 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.

#### **E. 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).

#### **E. 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 parallelen 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 praxismässig 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).

#### **E. 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.

#### **E. 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).

#### **E. 2**

Obschon inzwischen 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).

#### **E. 3**

Vor Bundesgericht 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 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.

#### **E. 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).

### **E. 3.2**

Diese Überlegungen sind hier integral zu übernehmen, zumal die Fälle in allen wesentlichen Teilen übereinstimmen. 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.

### **E. 4**

Die Vorinstanz hat ferner angeordnet, den Namen und die übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdegegnerin 2 in den zu übermittelnden Unterlagen unkenntlich zu machen. Sie hat diese Anordnung im Wesentlichen damit begründet, dass die ESTV in Willkür ( Art. 9 BV ) verfallen sei und das Gebot der Rechtsgleichheit ( Art. 8 Abs. 1 BV ) verletzt habe, indem sie aus eigenem Antrieb dem IRS vorgeschlagen habe, die Identifikationsmerkmale der beiden Direktoren der Domizilgesellschaft und Geschäftsleitungsmitglieder der Beschwerdegegnerin 1 zu entfernen, ohne dies gleichzeitig auch für die Beschwerdegegnerin 2 zu verlangen, die lediglich als Sachbearbeiterin für die Beschwerdegegnerin 1 tätig gewesen war. Die ESTV rechtfertigt ihr Vorgehen damit, dass in Bezug auf die beiden Direktoren eine Anfechtung der Schlussverfügung und damit eine Verfahrensverzögerung absehbar gewesen sei. Dies sei für die Beschwerdegegnerin 2 nicht der Fall gewesen. Schliesslich entspreche es ihrer Praxis, nur jenen in den zu übermittelnden Unterlagen erwähnten Drittpersonen Parteistellung zu gewähren, die sich von sich aus an die ESTV wenden und sich einer Übermittlung der sie betreffenden Informationen in einem konkreten Amtshilfverfahren widersetzen wollen. Diese Praxis sei mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts - namentlich mit dem Leiturteil BGE 143 II 506 - vereinbar.

### **E. 4.1**

Im Verfahren 2C\_537/2019 hatte das Bundesgericht auch diese Frage zu beurteilen (vgl. Urteil 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4 und 5). Dabei hielt es fest, dass die ESTV Personen, deren Beschwerdeberechtigung nicht evident ist, zwar nicht nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG über das Amtshilfverfahren zu informieren braucht (Urteil 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.3, mit Hinweis auf Urteile 2C\_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 7.3.1;

2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1). Dies rechtfertigt es aber nicht, Personen, deren Beschwerdeberechtigung gleichermassen wahrscheinlich ist, ohne sachlichen Grund unterschiedlich zu behandeln (Urteil 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.4). Die Vorinstanz hatte im Verfahren 2C\_537/2019 daher zu Recht erkannt, dass die ESTV Art. 8 und 9 BV verletzt hatte, indem sie alleine für die Direktoren der Domizilgesellschaft und Geschäftsleitungsmitglieder der Beschwerdegegnerin 1 Rücksprache mit dem IRS genommen und nur deren Namen und Identifikationsmerkmale aus den Unterlagen entfernt hatte (Urteil 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.5).

#### **E. 4.2**

In der Folge liess das Bundesgericht offen, ob es die Verletzung von Art. 8 und 9 BV durch die ESTV rechtfertigen würde, die Namen und Identifikationsmerkmale der Sachbearbeiterinnen unkenntlich zu machen und so dem ersuchenden Staat die Amtshilfe teilweise zu verweigern. Denn es fehlte insoweit bereits an den Voraussetzungen für die Erteilung der Amtshilfe nach Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US: Indem der IRS auf die Übermittlung der Namen und Identifikationsmerkmale der beiden Direktoren verzichtet hatte, hatte er zugleich zum Ausdruck gebracht, dass auch die Namen der Sachbearbeiterinnen für den angestrebten Steuerzweck nicht notwendig im Sinne von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US waren (Urteil 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 7.3.1 E. 5.5.3). Dementsprechend rechtfertigte es sich nicht, vom Grundsatz abzuweichen, wonach die Identitäten von Bankmitarbeitern und Mitarbeitern anderer Finanzdienstleister in der Regel nicht notwendig im Sinne von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US und deshalb nicht zu übermitteln sind (Urteil 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 7.3.1 E. 5.5.4).

#### **E. 4.3**

Diese Überlegungen können hier wiederum integral übernommen werden. Auch im vorliegenden Verfahren bringt die ESTV keine sachlichen Gründe vor, welche die Benachteiligung der Beschwerdegegnerin 2 gegenüber ihren Vorgesetzten rechtfertigen könnten. Aus dem Verzicht des IRS auf die Bekanntgabe der Identitäten dieser Vorgesetzten folgt, dass auch die Identität der Beschwerdegegnerin 2 für die mit den Amtshilfeersuchen verfolgten Steuerzwecke nicht notwendig war. Es ist folglich weder völker- noch bundesrechtlich zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Unkenntlichmachung des Namens und der übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdegegnerin 2 anordnete.

#### **E. 5**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Es sind keine Gerichtskosten zu erheben ( Art. 66 Abs. 4 BGG ). Da den Beschwerdegegnerinnen für das parallele Verfahren 2C\_537/2019 bereits eine volle Parteientschädigung zugesprochen wurde, sind sie nur noch für den Mehraufwand zu entschädigen, den das vorliegende Verfahren verursachte. Die ESTV hat ihnen demnach nur eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen ( Art. 68 Abs. 1 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.