

BGer 2C 687/2019 vom 13. Juli 2020

Bundesgericht, 2020-07-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_687_2019

FR: TF 2C 687/2019 du 13 juillet 2020

IT: TF 2C 687/2019 del 13 luglio 2020

Regeste

Amtshilfe DBA (CH-SE) | Rechtshilfe und Auslieferung

Erwägungen

E. 1.1

Das angefochtene Urteil wurde vom Bundesverwaltungsgericht gefällt und unterliegt als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (vgl. Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG).

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 nur 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 (Art. 84a BGG). 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 von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft (BGE 139II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit Hinweisen).

E. 1.3

In der Beschwerdeschrift wird als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung die Frage genannt, ob die ESTV im Rahmen von Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen "indirekt betroffene Personen, welche in voraussichtlich erheblichen und damit amtshilfefähigen Informationen auftauchen, im Sinne von Artikel 14 Absatz 2 StAhiG [= Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, Steueramtshilfegesetz, SR 651.1] von Amtes wegen über das laufende Verfahren informieren muss" (Beschwerde, S. 5). Als weitere Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stelle sich die Frage, ob die Daten zu "indirekt betroffenen Personen" dann, wenn diese nicht über das Amtshilfeverfahren informiert wurden, in den zur Übermittlung bestimmten Unterlagen zu schwärzen sind. Wie aus dem Kontext ersichtlich ist, geht die ESTV dabei von einer "indirekt betroffenen Person" aus, wenn die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen zu dieser Person geeignet sind, die

Steuersituation der betroffenen, nach dem Amtshilfegesuch im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person zu klären. Die Beschwerdeführerin geht richtigerweise davon aus, dass sich die von ihr aufgeworfenen Rechtsfragen im vorliegenden Fall tatsächlich grundsätzlich stellen. Denn zum einen würdigte die Vorinstanz die hier interessierenden Kontoauszüge im Sinne von Art. 27 Abs. 1 des Abkommens vom 7. Mai 1965 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.971.41; nachfolgend: DBA CH-SE) als für die Anwendung oder Durchsetzung des schwedischen Einkommenssteuerrechts in Bezug auf den Beschwerdegegner 1 voraussichtlich erheblich (vgl. E. 4.3.7.4 des angefochtenen Urteils; zu Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE siehe auch hinten E. 5.1). Es ist unbestritten, dass diese Kontoauszüge damit grundsätzlich von der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe erfasst sind. Zum anderen sind in den Kontoauszügen nach den Feststellungen im angefochtenen Urteil Gesellschaften (in der Terminologie der Beschwerde: "indirekt betroffene Personen") genannt, welche zur Beschwerdegegnerin 3 in Geschäftsbeziehungen standen, und könnten diese Beziehungen aufgrund einer Beteiligung des Beschwerdegegners 1 an der Beschwerdegegnerin 3 nach der Beurteilung der Vorinstanz die steuerliche Situation des Beschwerdegegners 1 in Schweden erhellen (vgl. E. 4.3.7.4 des angefochtenen Urteils).

E. 1.4.1

Als betroffene Person gilt (soweit hier interessierend) namentlich diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (vgl. Art. 3 lit. a StAhiG). Nicht relevant ist vorliegend der in dieser Bestimmung in ihrer seit dem 1. Januar 2017 geltenden Fassung [AS 2016 5063] verankerte Begriff der betroffenen Person beim spontanen Informationsaustausch, weil in Bezug auf die streitbetroffene Steuerperiode 2012 ein spontaner Informationsaustausch nicht zulässig ist. Dies hat die Vorinstanz zutreffend erkannt, weshalb in diesem Punkt auf die Ausführungen in E. 3.7 des angefochtenen Urteils verwiesen werden kann). In der bis zum 31. Dezember 2016 gültig gewesenen Fassung erklärte Art. 4 Abs. 3 StAhiG die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, für unzulässig (AS 2013 232). Gemäss der ab 1. Januar 2017 geltenden Fassung dieser Bestimmung ist die Übermittlung solcher Informationen unzulässig, wenn sie "für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen" (AS 2016 5063). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der alten wie in der neuen Fassung so auszulegen, dass er den Zweck von Amtshilfebestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereitelt, deren Vollzug das StAhiG nach Art. 1 Abs. 1 lit. a StAhiG gerade bezweckt und denen das StAhiG im Konfliktfall nach Art. 1 Abs. 2 StAhiG ausdrücklich nachgeht (BGE 143 II 136 E. 4.1 S. 142). Das bedeutet, dass Art. 4 Abs. 3 StAhiG der Übermittlung von Informationen zu Dritten (wie z.B. deren Namen) nicht entgegensteht, wenn diese Informationen für den geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind und ihre Übermittlung erforderlich ist, d.h. die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde (BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 36; 143 II 506 E. 5.2.1 S. 512; 142 II 161 E. 4.6.1 S. 180 f.). Wo es an dieser voraussichtlichen Erheblichkeit der einen Dritten betreffenden Informationen fehlt, hat ihre Übermittlung zu unterbleiben bzw. sind sie zu schwärzen (BGE 143 II 506 E. 5.2.1 S. 513, mit Hinweisen; Urteil 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E.

3.1). Eine Information, die einen Dritten betrifft, ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich, wenn sie geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu klären. Dies ist namentlich bei Informationen über eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Gesellschaft der Fall (BGE 142 II 69 E. 3.1 S. 74 f. und E. 3.2 S. 75).

E. 1.4.2

Gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG informiert die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens. Nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG informiert die ESTV die weiteren Personen, von deren Beschwerdeberechtigung nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG sie aufgrund der Akten ausgehen muss, über das Amtshilfeverfahren. Zur Beschwerde berechtigt sind nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG (SR 172.021). Die beschwerdeberechtigten Personen können sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen (Art. 15 Abs. 1 StAhiG ; zu allfälligen Schranken des Akteneinsichtsrechts vgl. Art. 15 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.4.3

Mit der in E. 1.4.1 hiervor genannten Rechtsprechung ist geklärt, dass Informationen betreffend Drittpersonen, die nicht voraussichtlich erheblich sind, gestützt auf Amtshilfeklauseln wie derjenigen von Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE nicht an den ersuchenden Staat zu übermitteln bzw. in den zu übermittelnden Unterlagen zu schwärzen sind. Auch steht fest, dass Informationen betreffend Drittpersonen, die zur Klärung der steuerlichen Situation des betroffenen Steuerpflichtigen beitragen können, als voraussichtlich erhebliche Informationen grundsätzlich amtshilfeweise zu übermitteln sind (vgl. dazu auch BGE 142 II 161 E. 4.6.2 S. 181, wo das Bundesgericht Bankauszüge, aus denen Transaktionen ersichtlich sind, als voraussichtlich erheblich qualifiziert und dabei erklärt hat, eine Entfernung sämtlicher Namen aus diesen Auszügen würde das Amtshilfeersuchen vereiteln). Noch nicht abschliessend geklärt wurde in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hingegen die Frage, ob Drittpersonen, wenn in zu übermittelnden Kontounterlagen enthaltene Informationen über sie zur Klärung der Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen geeignet sind, nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG über das Amtshilfeverfahren informiert werden müssen. In einem Urteil, das einen in den zu übermittelnden Unterlagen erwähnten Bankangestellten betraf, hat das Bundesgericht immerhin festgehalten, dass einer nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG beschwerdeberechtigten Person namentlich das Recht auf Information nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG zustehe und die ESTV einer solchen Person die Mitwirkungsrechte im Sinne von Art. 15 StAhiG einzuräumen hat (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.1 S. 512). Damit ist aber die Tragweite der Informationspflicht von Art. 14 Abs. 2 StAhiG noch nicht abschliessend ausgelotet.

E. 1.4.4

Die genannte Frage, ob Drittpersonen, wenn in zu übermittelnden Kontounterlagen enthaltene Informationen über sie zur Klärung der Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen geeignet sind, nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG über das Amtshilfeverfahren informiert werden müssen, könnte sich ohne Weiteres bei einer Vielzahl von vergleichbaren Fällen stellen. Eine höchstrichterliche Klärung dieser Frage erscheint auch vor dem Hintergrund als angezeigt, dass Gegenstand von Amtshilfeersuchen bildende Kontoauszüge

entliche Namen von Drittpersonen enthalten können. Damit liegt zumindest eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vor, was für die hier interessierende Eintretensvoraussetzung genügt. Bei Vorliegen einer Frage von grundsätzlicher Bedeutung (und gleichzeitiger Erfüllung der weiteren Prozessvoraussetzungen) tritt das Bundesgericht nämlich auf die Beschwerde ein und prüft diese nach Massgabe von Art. 95 ff. und 105 ff. BGG umfassend, also nicht nur in Bezug auf diejenige Frage, welche von grundlegender Bedeutung ist (BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4; Urteil 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 1.3.3)

E. 1.4.5

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vorliegend prinzipiell zulässig.

E. 1.5

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 (Behördenbeschwerde, vgl. BGE 136 II 359 E. 1.2 S. 362).

E. 1.6

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG und Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG) ist einzutreten. Die Beschwerde ist im ordentlichen Verfahren und gemäss Art. 20 Abs. 2 BGG in Besetzung mit fünf Richtern zu beurteilen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 411). Dabei hat - wie erwähnt - eine nach Massgabe von Art. 95 ff. und 105 ff. BGG umfassende Prüfung zu erfolgen (E. 1.4.4 hiervor).

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 140 III 86 E. 2 S. 89; 140 V 136 E. 1.1 S. 137 f.).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Eine Rechtsverletzung im Sinne dieser Bestimmungen liegt auch vor, wenn ein rechtserheblicher Sachverhalt gar nicht festgestellt wurde. Das gilt insbesondere dann, wenn die Vorinstanz bestimmte Aspekte nicht festgestellt hat, die aufgrund ihrer Rechtsauffassung nicht rechtserheblich waren, diese Aspekte aber aufgrund der Rechtsbeurteilung durch das Bundesgericht rechtserheblich werden (BGE 141 II 14 E. 1.6 S. 24).

E. 3.1

Das Amtshilfeersuchen vom 22. Mai 2015 stützt sich auf Art. 27 DBA CH-SE. Das Verfahren richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario).

E. 3.2

Die Vorinstanz vertrat im angefochtenen Urteil den Standpunkt, dass es sich bei den hier in Frage stehenden ausländischen Gesellschaften, die in den streitbetroffenen Kontounterlagen genannt sind, um Drittpersonen handle, über welche Informationen aufgrund ihrer voraussichtlichen Erheblichkeit für die Veranlagung des im ersuchenden Staat behaupteterweise steuerpflichtigen Beschwerdegegners 1 übermittelt werden sollen. Diese Gesellschaften seien somit materiell Betroffene, welche nach dem Gesetz (Art. 19 Abs. 2 StAhiG) beschwerdeberechtigt seien und dementsprechend nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG über das Amtshilfeverfahren zu informieren gewesen wären (E. 4.3.7.5 des angefochtenen Urteils).

E. 3.3

Die Beschwerdeführerin bringt demgegenüber in verfahrensrechtlicher Hinsicht vor, die Beschwerdegegner hätten in unzulässiger Weise Drittinteressen geltend gemacht, soweit sie im vorinstanzlichen Verfahren gerügt hätten, die in den streitbetroffenen Kontounterlagen genannten ausländischen Drittgemeinschaften seien zu Unrecht nicht über das Amtshilfeverfahren informiert worden. Ferner erklärt die Beschwerdeführerin, es laufe den völkerrechtlichen Verpflichtungen zuwider, wenn angenommen werde, dass Drittpersonen, über welche voraussichtlich erhebliche Informationen übermittelt werden sollen, über das Amtshilfeverfahren informiert werden müssten. Eine solche umfassende Informationspflicht sei auch nicht mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts vereinbar und würde sich in der Praxis zudem nicht umsetzen lassen.

E. 4

Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz geprüft hat, ob eine Verletzung von Art. 14 Abs. 2 StAhiG vorliegt. Das sinngemässe Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe diese Prüfung zu Unrecht vorgenommen, weil die Beschwerdegegner ohne diesbezügliche Legitimation Drittinteressen geltend gemacht hätten, verfängt nicht. Der Vorinstanz kam nämlich die Befugnis und Pflicht zu, das Recht von Amtes wegen anzuwenden (vgl. BGE 141 II 307 E. 6.5 S. 314; 119 V 347 E. 1a; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54), und zwar (gegebenenfalls) auch im Interesse Dritter. Deshalb ist die Vorinstanz richtigerweise der Frage nachgegangen, ob die ESTV Dritte in bundesrechtswidriger Weise nicht über das Amtshilfeverfahren informiert hat.

E. 5.1

Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Art. 1 und 2 des Abkommens nicht eingeschränkt. Nach Art. 27 Abs. 3 DBA CH-SE ist die Amtshilfeklausel (unter Vorbehalt von Art. 27 Abs. 5 DBA CH-SE) nicht so auszulegen, als verpflichtete sie einen Vertragsstaat, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, welche von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen (lit. a), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im

üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können (lit. b), oder Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche (lit. c). In Einklang mit dieser Ordnung sieht Ziff. 4 lit. e Satz 1 des Protokolls zum DBA CH-SE vor, dass bei einem Austausch von Informationen die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts über die Rechte der Steuerpflichtigen vorbehalten bleiben, bevor die Informationen an den ersuchenden Staat übermittelt werden (vgl. dazu aber sogleich E. 5.2.3).

E. 5.2.1

Art. 27 Abs. 2 DBA CH-SE lautet (in der Fassung des deutschen Originaltextes) wie folgt: "Alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden, einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden, zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie können die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden können und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser anderen Verwendung zustimmt." Wie sich ohne Weiteres aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt, sind die Vertragsstaaten zur Geheimhaltung amtshilfweise übermittelter Informationen verpflichtet. Sie dürfen diese Informationen keinen anderen als den in dieser Bestimmung genannten Personen und Behörden zugänglich machen. Zudem untersagt Art. 27 Abs. 2 DBA CH-SE den Vertragsstaaten, amtshilfweise übermittelte Informationen zu anderen als den in dieser Bestimmung aufgeführten Zwecken zu verwenden (sog. Spezialitätsprinzip). Eine Verwendung für einen abkommensfremden Zweck kommt nur in Frage, wenn erstens die Verwendung der Informationen für andere Zwecke nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und zweitens die zuständige Behörde des ersuchten Staates dieser abkommensfremden Verwendung zustimmt. Das erwähnte Spezialitätsprinzip bzw. der genannte Spezialitätsvorbehalt hat neben der vorliegend unbestrittenen sachlichen auch eine persönliche Dimension in dem Sinne, als danach die (sekundäre) Verwendung amtshilfweise übermittelter Informationen gegenüber Dritten durch den ersuchten Staat ausgeschlossen ist, sofern dies nicht im Recht beider Vertragsstaaten vorgesehen ist und/oder die zuständige Behörde des übermittelnden Staates einer solchen Verwendung nicht zustimmt (vgl. Urteil 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.4; siehe ferner schon BGE 142 II 161 E. 4.6.1 S. 181).

E. 5.2.2

Grundsätzlich sehen die Doppelbesteuerungsabkommen nicht vor, dass Personen, über welche mit einem Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden, am Verfahren teilnehmen. A fortiori nicht vorgesehen ist in diesen Abkommen eine Verfahrensbeteiligung von Personen, über die im Ersuchen keine Informationen verlangt werden, deren Namen

aber in den vom Informationsinhaber im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens an die ESTV übermittelten Unterlagen figurieren. Die Frage nach einer Beteiligung dieser Personen am Verfahren richtet sich deshalb nach dem Verfahrensrecht und den Garantien des internen Rechts des ersuchenden Staates, im Falle der Schweiz also nach dem StAhiG und dem VwVG, auf welches ersteres Gesetz Bezug nimmt (vgl. Art. 5 StAhiG ; BGE 145 II 119 E. 3.3 S. 123; 143 II 506 E. 4 S. 411).

E. 5.2.3

Gleichwohl finden sich in den Doppelbesteuerungsabkommen Bestimmungen, welche die Freiheit der Vertragsstaaten im einschlägigen Bereich einschränken. Im Fall des DBA CH-SE sieht Ziff. 4 lit. e Satz 2 des Protokolls zum DBA CH-SE vor, es bestehe unter den Vertragsparteien des Abkommens Einvernehmen darüber, dass die Bestimmungen des Verwaltungsverfahrenrechts dazu dienen, der steuerpflichtigen Person ein ordnungsgemässes Verfahren zu gewähren, und nicht bezwecken, den wirksamen Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern (vgl. zu vergleichbaren Bestimmungen auch BGE 145 II 119 E. 3.3 S. 123 zum DBA CH-FR und BGE 143 II 506 E. 4 S. 511 zum DBA CH-US).

E. 5.2.4

Im landesinternen Recht statuiert Art. 4 Abs. 2 StAhiG den Grundsatz, dass Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen zügig durchzuführen sind. Dieses Beschleunigungsgebot wird gesetzlich konkretisiert durch den Ausschluss des Fristenstillstandes (vgl. Art. 5 Abs. 2 StAhiG , welcher die Anwendbarkeit von Art. 22a Abs. 2 VwVG ausschliesst), die Regelung, wonach die Rechtsmittelfrist für Beschwerden ans Bundesgericht nur zehn Tage beträgt (Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG) und die Vorschrift, wonach ein Nichteintretensentscheid des Bundesgerichts innert 15 Tagen seit Abschluss eines allfälligen Schriftenwechsels zu ergehen hat (Art. 107 Abs. 3 BGG). Das Beschleunigungsgebot, welches im landesinternen Recht festgehalten ist und zu dessen Beachtung sich die Schweiz auch auf der abkommensrechtlichen Ebene verpflichtet hat, bedeutet nicht, dass das Amtshilfeverfahren so zu führen wäre, wie wenn eine dringliche Situation vorliegen würde, welche eine Beschränkung oder einen Ausschluss des Anspruchs auf rechtliches Gehör der Parteien rechtfertigt (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.6 S. 225). Jedoch verbietet es das Beschleunigungsgebot, dass die Einräumung von Verfahrensrechten nach dem landesinternen Recht aufgrund von damit verbundenen Verzögerungen in unverhältnismässiger Weise die Durchführung des Amtshilfeverfahrens beeinträchtigt (BGE 145 II 119 E. 3.3 S. 123).

E. 6

Nach dem Ausgeführten ist im Folgenden zunächst zu prüfen, unter welchen Voraussetzungen die ESTV nach dem landesinternen Recht Drittpersonen, über welche die zu übermittelnden Unterlagen für die Besteuerung der betroffenen Person im ersuchenden Staat voraussichtlich erhebliche Informationen enthalten, über das Amtshilfeverfahren zu informieren hat.

E. 6.1

Art. 14 Abs. 2 StAhiG nimmt auf Art. 19 Abs. 2 StAhiG Bezug, welcher die Beschwerdeberechtigung im Amtshilfeverfahren regelt. Nach letzterer Bestimmung sind - wie erwähnt (E. 1.4.2) - die betroffene Person sowie die weiteren Personen, welche die Voraussetzungen von Art. 48 VwVG erfüllen, zur Beschwerde berechtigt. Personen, welche

nicht betroffene Personen im Sinne von Art. 3 lit. a StAhiG sind, sind dabei nach dieser Regelung nur dann beschwerdeberechtigt, wenn sie über ein schutzwürdiges Interesse verfügen (vgl. Art. 48 Abs. 1 lit. c VwVG). Im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen besteht ein solches Interesse nur in sehr speziellen Konstellationen (siehe dazu ausführlich Urteil 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.1, insbesondere E. 7.1.3). Da Dritte grundsätzlich durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt sind (vgl. E. 5.2.1 hiervor), folgt allein aus dem Umstand, dass sie in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt sind, nicht, dass sie mit Blick auf die Gewährung von Steueramtshilfe betreffend einer anderen Person selber betroffen sind und daher im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdelegitimiert wären bzw. Parteistellung haben (vgl. Urteil 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.1.3; siehe ferner BGE 139 II 404 E. 2.1.1 und 2.2.2 S. 411 ff. zur Legitimation von Personen, die an einem Bankkonto, über das amtshilfeweise Informationen übermittelt werden sollen, wirtschaftlich berechtigt sind). Um die Beschwerdelegitimation solcher Dritter in entsprechenden Verfahren zu begründen, müssen vielmehr weitere Umstände vorliegen, wie etwa eine konkrete Gefahr, dass der ersuchende Staat das Spezialitätsprinzip verletzen wird.

E. 6.2

Schon aus dem insoweit klaren Wortlaut der erwähnten Vorschrift von Art. 14 Abs. 2 StAhiG folgt, dass die ESTV nicht alle Personen, welche im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdeberechtigt sein könnten, über das Amtshilfeverfahren zu informieren hat. Die entsprechende Informationspflicht besteht nicht gegenüber sämtlichen Drittpersonen, welche die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (gemäss den vorstehenden Ausführungen [E. 6.1]) erfüllen, sondern gemäss dem Gesetzeswortlaut nur gegenüber jenen (Dritt-) Personen, von deren Beschwerdeberechtigung die ESTV "aufgrund der Akten ausgehen muss" (vgl. dazu auch den insoweit mit der deutschen Fassung übereinstimmenden italienischen Wortlaut von Art. 14 Abs. 2 StAhiG: "L'AFC informa in merito al procedimento di assistenza amministrativa le altre persone che, in base agli atti, deve presumere legittimate a ricorrere secondo l'articolo 19 capoverso 2."). Der letztere Passus von Art. 14 Abs. 2 StAhiG lässt darauf schliessen, dass die ESTV nur diejenigen Personen über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis zu setzen hat, deren Legitimation im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aufgrund der Akten evident ist (insofern ist die in BGE 143 II 506 E. 5.1 S. 512 gemachte Aussage, wonach einer nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG beschwerdeberechtigten Person namentlich das Recht auf Information nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG zustehe, zu präzisieren). Zwar haben Personen, deren Informationen an ausländische Behörden übermittelt werden sollen, aufgrund von Art. 8 EMRK und Art. 13 BV (bzw. dem aus diesen Bestimmungen abgeleiteten Recht auf informationelle Selbstbestimmung) einen Anspruch, sich gegen eine ohne gesetzliche Grundlage bzw. im Widerspruch zum Gesetz (Art. 4 Abs. 3 StAhiG) erfolgende Datenübermittlung zu wehren (vgl. Art. 13 EMRK sowie Urteil des EGMR M.N. g. San Marino [28005/12] vom 7. Juli 2015 §§ 78 ff.). Daraus folgt aber nicht zwingend, dass alle diese Personen im Amtshilfeverfahren Parteistellung und Beschwerdeberechtigung erhalten müssen. Es genügt, wenn ihr informationelles Selbstbestimmungsrecht wirksam durch einen Rechtsbehelf oder ein Rechtsmittel geschützt ist (vgl. Urteil des EGMR M.N. g. San Marino [28005/12] vom 7. Juli 2015 §§ 81 f.; Urteil 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.5). Personen, die nicht selbst durch das Steuerverfahren im ersuchenden Staat berührt sind, deren Namen aber in den zu

übermittelnden Unterlagen figurieren, verfügen über datenschutzrechtliche Rechtsmittel und Rechtsbehelfe, welche es ihnen erlauben, die Beachtung ihres informationellen Selbstbestimmungsrechts überprüfen zu lassen. Solchen Personen im Rahmen des Amtshilfeverfahrens Rechtsschutz zu gewähren, bleibt zwar möglich, ist aber nicht zwingend. Es drängt sich auf, solchen Personen im Amtshilfeverfahren dann Rechtsschutz zu gewähren, wenn sie selbst um Teilnahme am Verfahren ersuchen. Ist Letzteres hingegen nicht der Fall, erscheinen die datenschutzrechtlichen Rechtsbehelfe und Rechtsmittel als genügend (vgl. auch Urteil 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.2; zur diesbezüglichen Praxis der ESTV siehe hinten E. 6.3.3).

E. 6.3

Neben dem Gesetzeswortlaut von Art. 14 Abs. 2 StAhiG sprechen auch weitere Umstände dafür, die Informationspflicht der ESTV im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StAhiG nur zu bejahen, wenn die Legitimation der betroffenen (Dritt-) Person evident ist:

E. 6.3.1

Diese Einschränkung rechtfertigt sich insbesondere mit Blick auf die Verpflichtung der Schweiz, die Amtshilfe zügig zu gewähren und keine Verfahrensrechte vorzusehen, welche zu unnötigen Verzögerungen führen (vgl. E. 5.2.3 und 5.2.4 hiervor). Prozessuale Teilnahmerechte von Dritten dürfen nicht in unverhältnismässiger Weise das Amtshilfeverfahren verzögern. Anzustreben ist deshalb ein Gleichgewicht zwischen der Teilnahme von Dritten an einem solchen Verfahren und der in diesem Sachbereich gebotenen beschleunigten Durchführung des Verfahrens. Der ESTV eine zu weitgehende Verpflichtung zur Information von Dritten aufzuerlegen, würde unweigerlich dazu führen, die Amtshilfeverfahren in einer den Verpflichtungen der Schweiz zuwiderlaufenden Weise zu verzögern, wenn nicht gar zu lähmen (Urteil 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.3.1).

E. 6.3.2

Es liegt sodann auch im Interesse der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person, dass die Pflicht der ESTV, über das Amtshilfeverfahren zu informieren, nur in Bezug auf Personen besteht, deren Beschwerdeberechtigung evident ist. Denn es lässt sich leicht vorstellen, dass die betroffene Person nicht wünscht, dass ihre Identität und das sie betreffende Verfahren allen Personen bekannt werden, welche im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdeberechtigt sein könnten. Es kommt hinzu, dass die Dritten, deren Namen in den zu übermittelnden Unterlagen erscheinen und die beschwerdeberechtigt sein könnten, häufig ihren Wohnsitz im Ausland haben, so dass die ESTV sie im Sinne von Art. 14 Abs. 4 StAhiG direkt oder, subsidiär, gemäss Art. 14 Abs. 5 StAhiG auf dem Weg der ersuchenden Behörde oder durch Veröffentlichung im Bundesblatt informieren müsste (vgl. zu den verschiedenen Möglichkeiten der Information BGE 145 II 119 E. 7.2-7.2.2 S. 127 f.). Die Information von Dritten unter Beteiligung des ersuchenden Staates liegt aber oft nicht im Interesse der betroffenen Personen (BGE 145 II 119 E. 7.2.2 S. 128).

E. 6.3.3

Es ist sicherlich nicht ausgeschlossen, dass Personen, deren Beschwerdeberechtigung aufgrund der Akten nicht evident ist, sich von sich aus bei der ESTV melden und die Nichtübermittlung bzw. Schwärzung der sie betreffenden Informationen beantragen (vgl. als Beispiel BGE 143 II 506 betreffend Angestellte einer Bank, die Informationsinhaberin war). Nach ihrer Praxis anerkennt die ESTV die Parteistellung solcher Personen. Diese Praxis, die es diesen Personen erlaubt, ihr aus Art. 8 EMRK und Art. 13 BV fliessendes

Recht auf informationelle Selbstbestimmung wahrzunehmen (vgl. E. 6.2 hiervoor), verdient Zustimmung. Sie ermöglicht es auch Dritten, allfällige Ansprüche geltend zu machen, zum Beispiel eine Schwärzung ihrer Namen zu verlangen (Urteil 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.6). Es ist auch daran zu erinnern, dass diese Personen ihr Recht auf informationelle Selbstbestimmung, wenn die Datenübermittlung auf rechtswidrige Weise oder ohne gesetzliche Grundlage erfolgt bzw. erfolgen soll, auch im Rahmen eines datenschutzrechtlichen Verfahrens geltend machen können (Art. 6 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz, DSG, [SR 235.1]; vgl. Urteile 4A_144/2018 vom 21. Januar 2019; 4A_390/2017 vom 23. November 2017), und zwar unabhängig von der Frage, ob die Informationen für Steuerzwecke gegen sie verwendet werden können (vgl. das vorgenannte Urteil des EGMR M.N. g. San Marino [28005/12] vom 7. Juli 2015 §§ 78 ff.). Folglich bleibt das aus Art. 8 EMRK und Art. 13 BV abgeleitete Recht dieser Personen gewahrt, selbst wenn diese Personen nicht am Amtshilfeverfahren teilnehmen können. Darüber hinaus können sich diese Personen auch nach der Übermittlung der sie betreffenden Informationen insofern wehren, als sie zum einen vom ersuchten Staat (vorliegend der Schweiz) verlangen können, dass eine nachträgliche Zustimmung zur abkommensfremden, im Widerspruch zum Spezialitätsprinzip stehenden Verwendung der Informationen nicht erteilt wird (vgl. E. 5.2.1 hiervoor), und zum anderen im ersuchenden Staat geltend machen können, dass die übermittelten Informationen infolge des Spezialitätsprinzips nicht gegen sie verwendet werden dürfen, sofern nicht ein neues, gegen sie gerichtetes Amtshilfeverfahren aufgenommen wird.

E. 6.4

Aus dem Gesagten folgt, dass die ESTV eine Person, die nicht Gegenstand des Ersuchens bildet, nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG nur dann über das Amtshilfeverfahren zu informieren hat, wenn deren Beschwerdeberechtigung im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aufgrund der Akten evident ist; allein der Umstand, dass eine Drittperson in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen namentlich genannt ist, reicht hingegen für sich allein nicht aus, um eine entsprechende Informationspflicht zu begründen.

E. 7

Es ist vorliegend nicht ersichtlich, dass die in den zu übermittelnden Unterlagen erwähnten, in der Beilage 56 zur Beschwerde an die Vorinstanz rosa markierten Gesellschaften bzw. Geschäftspartner der Beschwerdegegnerin 3 (C._____, D._____, E._____, F._____, G._____, H._____ und das I._____; vgl. Beilage 56 zur Beschwerde an die Vorinstanz, zur Zulässigkeit der diesbezüglichen Sachverhaltsergänzung gestützt auf Art. 105 Abs. 2 BGG E. 2.2 hiervoor) evident beschwerdeberechtigt wären. Allein die Tatsache, dass diese Gesellschaften Vertragspartner der Beschwerdegegnerin 3 waren, welche nach der Darstellung der STA mit dem im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Beschwerdegegner 1 in Verbindung stand, begründet keine evidente Beschwerdelegitimation. Vor diesem Hintergrund musste die ESTV aufgrund der Akten nicht von der Beschwerdeberechtigung der erwähnten Vertragspartner der Beschwerdegegnerin 3 ausgehen. Folglich war sie nicht dazu verpflichtet, diese Gesellschaften nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG über das Amtshilfeverfahren zu informieren. Eine entsprechende Informationspflicht bestand auch nicht aufgrund des Anspruchs auf rechtliches Gehör von Art. 29 Abs. 2 BV. Denn es ist (soweit hier interessierend) davon auszugehen, dass mit Art. 14 Abs. 2 StAhiG der Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) bildende Anspruch auf Information in

verfassungsmässiger Weise konkretisiert wurde (vgl. Urteil 2C_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3, mit Hinweis auf CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, N. 159 zu Art. 14 StAhiG) und der Gehörsanspruch, was die Informationsrechte betrifft, somit nicht über Art. 14 Abs. 2 StAhiG hinausgeht. Auch eine anderweitige Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör der erwähnten Gesellschaften ist nicht auszumachen, zumal sich diese Gesellschaften nicht von sich aus bei der ESTV gemeldet haben.

E. 8.1

Die in den zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen enthaltenen Angaben zu den streitbetroffenen Transaktionen mit den Geschäftspartnern der Beschwerdegegnerin 3 sind Informationen, welche nach dem Abkommensrecht an den ersuchenden Staat zu übermitteln sind: Zum einen ist unbestritten, dass die STA um diese Informationen ersucht hat und das entsprechende Amtshilfeersuchen insoweit den formellen Anforderungen entspricht. Zum anderen sind diese Informationen für die Anwendung oder Durchsetzung des schwedischen Steuerrechts in Bezug auf den Beschwerdegegner 1 voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE. Dies hat die Vorinstanz im Ergebnis zutreffend erkannt. Ebenso richtig erkannt hat die Vorinstanz, dass die Angaben zu den fraglichen Transaktionen als finanzielle Informationen, die nicht von derartiger Bedeutung sind, dass ihr unberechtigter Gebrauch zu einem ernsthaften Schaden führen könnte, kein Geschäftsgeheimnis im Sinne von Art. 27 Abs. 3 DBA CH-SE bilden und der in dieser Vorschrift statuierte Vorbehalt zur Amtshilfeverpflichtung von Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE folglich nicht greift. Auf die entsprechenden Ausführungen im angefochtenen Urteil ist hier zu verweisen (vgl. E. 3.3 und 4.3.7.3 des angefochtenen Urteils).

E. 8.2

Abkommensrechtlich gibt es nach dem Gesagten keine Rechtfertigung, die Angaben zu den fraglichen Transaktionen zu schwärzen bzw. nicht an die ersuchende Behörde zu übermitteln. Eine Umsetzung der diesbezüglichen Anordnung der Vorinstanz würde überdies bei der ersuchenden Behörde den unzutreffenden Eindruck entstehen lassen, dass die an sie weitergeleiteten Informationen sämtliche Informationen umfassen, die nach Art. 27 DBA CH-SE gestützt auf die Schreiben der STA vom 22. Mai 2015 und 1. Juli 2015 zu übermitteln sind. Dies würde nicht einem wirksamen Informationsaustausch entsprechen, wie er nach Art. 27 DBA CH-SE möglich sein soll. Angesichts des Umstandes, dass die erwähnten Transaktionsangaben an die STA zu übermitteln sind und die Vertragspartner der Beschwerdegegnerin 3 nicht beschwerdelegitimiert waren bzw. nicht über das Amtshilfeverfahren informiert werden mussten, hat die ESTV bei der Leistung der Amtshilfe in dem Sinne auf das Spezialitätsprinzip hinzuweisen, als sie gegenüber der STA zu erklären hat, dass die erwähnten Angaben nur gemäss Art. 27 Abs. 2 DBA CH-SE in Verfahren betreffend A.A. _____ verwendet werden dürfen.

E. 9

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten in dem Sinne gutzuheissen, als die von der Vorinstanz getroffene Anordnung, wonach die in der Beilage 56 zur Beschwerde vom 9. August 2018 rosa markierten Transaktionen auf den zur Übermittlung vorgesehenen Auszügen zu Konten der B. _____ AG zu schwärzen sind, aufzuheben und die ESTV anzuweisen ist, die STA darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden

Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 27 Abs. 2 DBA CH-SE in Verfahren betreffend A.A. _____ verwendet werden dürfen. Die Vorinstanz hat über die Kosten und Entschädigungen im vorangegangenen Verfahren neu zu befinden.

E. 10

Der obsiegenden Beschwerdeführerin sind keine Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG e contrario). Da sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG). Die Beschwerdegegner 1-3 unterliegen mit ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde, weshalb sie die Gerichtskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen haben (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Beschwerdeverfahren im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen gelten als Streitigkeiten mit Vermögensinteresse (BGE 139 II 404 E. 12 S. 447 ff.). Mit Blick auf die Komplexität der Streitsache und die übrigen Umstände erscheint eine Gebühr von Fr. 3'000.-- angemessen.

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