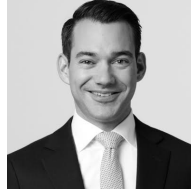


Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem zweiten Halbjahr 2023

René Matteotti / Christian Attenhofer



*Prof. Dr. iur., M.A., LL.M.
Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich, und Rechtsanwalt, Tax Partner AG, Zürich*



M.A. HSG in Law & Economics, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte Senior Tax Manager, PrimeTax AG, Zürich

Inhalt

1	Einleitung	965
2	Anspruch auf eine anfechtbare Verfügung gestützt auf Art. 19 Abs. 2 AIAG	966
3	Voraussichtliche Erheblichkeit der Identität eines «Introducers» als Drittperson	973

1. Einleitung

Im zweiten Halbjahr 2023 veröffentlichte das Bundesgericht drei Urteile, welche sich mit der Grundsatzfrage befassten, unter welchen Voraussetzungen den meldepflichtigen Personen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs in Steuersachen (hiernach: AIA) gestützt auf Art. 19 Abs. 2 Satz 2 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 2015 über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG)¹ die Ansprüche gemäss Art. 25a des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG)² zustehen (vgl. hiernach Kapitel 2). Diese Fälle betrafen den automatischen Informationsaustausch mit Argentinien und Saudi-Arabien. Die Beschwerde betreffend die strittige Informationsübermittlung nach Argentinien behandelte das Bundesgericht anlässlich einer öffentlichen Verhandlung und publizierte das entsprechende Urteil in der amtlichen Sammlung (*BGE* 149 II 302). Da sich die Begründung der zwei Urteile betreffend Saudi-Arabien an diesem Grundsatzurteil orientieren und weitgehend auf dieses verweisen, wird nachfolgend das Leiturteil dargestellt. Lediglich punktuell wird auch auf die beiden Fälle zu Saudi-Arabien eingegangen.

¹ SR 653.1.

² SR 172.021.

Daneben trat das Bundesgericht auf eine Beschwerde betreffend den Informationsaustausch in Steuersachen im Verhältnis zur USA ein und befasste sich mit der Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit von Informationen zu Drittpersonen. Konkret war strittig, ob die Identität des sog. «*Introducer*» in den Bankkontoeröffnungsdokumenten voraussichtlich erheblich sein können (vgl. hierzu unten Kapitel 3).

2. Anspruch auf eine anfechtbare Verfügung gestützt auf Art. 19 Abs. 2 AIAG

BGer 2C_946/2021 vom 6. Juni 2023 i.S. A. und B. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben betreffend automatischer Informationsaustausch in Steuersachen mit Argentinien = BGE 149 II 302 = Pra 113 (2024) Nr. 15 = SteuerRevue, 78/2023, S. 732 f. und BGer 2C_78/2022 sowie 2C_79/2022 beide vom 9. August 2023 A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben betreffend automatischer Informationsaustausch in Steuersachen mit Saudi-Arabien

a) Sachverhalt

A. und B., wohnhaft in Argentinien, sind Settlors des Trusts C., dessen Trustee die Gesellschaft D. mit Sitz in U. ist. Im Jahr 2018 meldete die Gesellschaft D. der ESTV als deklarierendes Finanzinstitut Informationen zu den Vermögenswerten des Trusts und zur Identität der Settlors. Am 31. Juli 2019 verlangten A. und B. von der ESTV, die Informationsübermittlung der sie betreffenden Daten zu sistieren, bis ein Entscheid über die Informationsübermittlung gefallen sei, wobei auf letztere zu verzichten sei. In den beiden Verfahren betreffend den AIA im Verhältnis zu Saudi-Arabien verlangte die betroffene Person ebenfalls am 31. Juli 2019, die Informationsübermittlung bis zu einem Entscheid über die Zulässigkeit derselben zu sistieren. Diesen Fällen lag auch eine Truststruktur zugrunde.

Die ESTV wies das Ersuchen von A. und B. mit Verfügung vom 8. Januar 2020 ab und bestätigte die Informationsübermittlung an die zuständige Behörde in Argentinien. Hiergegen reichten A. und B. mit Eingabe vom 10. Februar 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde ein. Im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens teilte die ESTV mit Eingabe vom 14. September 2021 mit, sie habe gegenüber A. und B. bestätigt, sie werde bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Urteils in dieser Sache der zuständigen Behörde in Argentinien keine Informationen übermitteln. Mit Entscheid vom 2. November 2021 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde ab und verneinte den Anspruch auf Eröffnung einer anfechtbaren Verfügung.

Mit Beschwerde beantragten A. und B. vor Bundesgericht, der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben und die Informationsübermittlung zu unterbinden.

Mit Eventualantrag beantragten A. und B. die Rückweisung an die Vorinstanz zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen. Alsdann informierten A. und B. das Bundesgericht mit Schreiben vom 15. August 2022, dass die ESTV der zuständigen Behörde in Argentinien die sie betreffenden Informationen – trotz Zusicherung, dies nicht zu tun – übermittelt habe, womit das Verfahren an sich gegenstandslos sei. Vor diesem Hintergrund ergänzten die Beschwerdeführer ihre Anträge dahingehend, dass der widerrechtliche Charakter der erfolgten Informationsübermittlung festzustellen sei. In Bezug auf die erfolgte Informationsübermittlung teilte die ESTV mit, dass diese aufgrund eines technischen Fehlers und damit versehentlich erfolgt sei, wobei die ESTV am 1. September 2022 gegenüber der zuständigen Behörde in Argentinien die Annullierung der entsprechenden Meldung vorgenommen habe.

Am 6. Juni 2023 hat das Bundesgericht die von A. und B. erhobene Beschwerde in öffentlicher Beratung abgewiesen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellte sich im vorliegenden Verfahren die Klärung der Tragweite von Art. 19 Abs. 2 Satz 2 AIAG bzw. der darin enthaltenen Begriffe «Nachteile [...], die [...] nicht zugemutet werden können» und «mangels rechtsstaatlicher Garantien».³ Im Rahmen seiner Begründung hat sich das Bundesgericht zunächst mit den internationalen Verpflichtungen der Schweiz im Kontext des AIA befasst und gestützt darauf die Situation in Bezug auf Argentinien (bzw. Saudi-Arabien) geprüft.

Bevor das Bundesgericht auf die sich stellende Rechtsfrage einging, stellte es den Hintergrund sowie die Rechtsgrundlagen des AIA dar. Ausgangspunkt dieser Ausführungen bildete der am 15. Juli 2014 vom Rat der OECD verabschiedete internationale Standard zum automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (hiernach: AIA-Standard). Zu diesem Standard haben sich anlässlich der Plenarversammlung vom 29. Oktober 2014 des Global Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke fast 100 Staaten bekannt. Alsdann wurde der AIA-Standard am 15. und 14. November 2014 von den G20 Mitgliedsstaaten gebilligt (vgl. E. 4.1).

Im Weiteren legte das Bundesgericht dar, dass die abkommensrechtlichen Grundlagen des AIA im Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Mutual Assistance Convention; MAC)⁴ sowie in der Multilateralen Vereinbarung vom 29. Oktober 2014 der zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (Multilateral Competent Authority Agreement;

³ Vgl. zur Auslegung von Art. 19 Abs. 2 Satz 1 AIAG: Urteil BGer 2C_780/2020 vom 10. März 2021 = StE 2021 A 32 Nr. 41.

⁴ SR o.652.1.

MCAA)⁵ zu sehen. Zum Vollzug des AIA nach nationalem Recht wurde am 27. Mai 2016 das AIAG in Kraft gesetzt (vgl. hierzu E. 5).

Mit Blick auf die Zulassung eines Staates zur Teilnahme am AIA wies das Bundesgericht darauf hin, dass hierzu ein befriedigender Datenschutz sowohl in der Gesetzgebung als auch in der Praxis nachgewiesen werden können müsse. Die vorausgesetzte Vertraulichkeit und die Sicherheit der ausgetauschten Informationen sowie deren bestimmungsgemässe Verwendungen würden zudem Gegenstand von periodisch durchgeführten Peer Reviews bilden. Hierzu seien folgende Grundanforderungen zu beachten⁶: Grundanforderung 3.1. – rechtliche Rahmenbedingungen, welche die Vertraulichkeit und die bestimmungsgemässe Verwendung der ausgetauschten Informationen gewährleisten; Grundanforderung 3.2. – ein System des Datenschutzmanagement, welches international anerkannten Standards oder guter Praxis entspricht; Grundanforderung 3.3. – Anwendungsbestimmungen und -verfahren, mit denen in Fällen von Verletzungen der Vertraulichkeit und missbräuchlicher Verwendung von Informationen Heilung erfolgen soll (vgl. hierzu auch E. 4.5). Sodann wies das Bundesgericht auf Abschnitt 5 des MAC hin, wo festgehalten sei, dass alle ausgetauschten Informationen Vertraulichkeitsvorschriften unterliegen und ein Meldesystem für allfällige Verfehlungen eines Partnerstaats vorzusehen sei. Beständen in Bezug auf einen Partnerstaat Datenschutzprobleme in erheblichem Umfang, könne der AIA gestützt auf Abschnitt 7 Abs. 2 des MCAA auch ausgesetzt werden (vgl. E. 4.5).

Mit Blick auf die konkrete Durchführung bzw. Umsetzung des AIA zwischen zwei Staaten wies das Bundesgericht darauf hin, dass hierzu die bilaterale Aktivierung des AIA vorausgesetzt sei. Sei diese erfolgt, seien die relevanten Daten jedes Jahr untereinander auszutauschen. Das MCAA gestatte dabei grundsätzlich keine Ausnahmen von der Informationsübermittlung für Einzelfälle. Zulässig sei die Verweigerung der Informationsübermittlung in Einzelfällen einzig gestützt auf den allgemeinen *Ordre public*-Vorbehalt gemäss Art. 21 Abs. 2 lit. d MAC (vgl. E. 4.7). In Bezug auf das AIAG hielt das Bundesgericht im Weiteren fest, allfällige Einschränkungen des Informationsaustauschs nach diesem Gesetz seien nur anwendbar, soweit sie mit den internationalen Verpflichtungen der Schweiz, welche diese in den vorgenannten Vereinbarungen zugestimmt hat, vereinbar seien (vgl. E. 4.7).

Nachdem die Schweiz das MAC und die MCAA ratifizierte und diese am 1. Januar 2017 in Kraft setzte, wurde der AIA zunächst mit 38 Staaten aktiviert. Mit Botschaft vom 16. Juni

⁵ SR o.653.1.

⁶ Vgl. Terms of Reference for the Confidentiality and Data Safeguards Assessments, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/confidentiality-data-safeguards-assessments-tor.pdf>).

das Recht vorsehe, gestützt auf Art. 25a VwVG eine Verfügung zu verlangen, wenn der vorgesehene AIA einen Verstoss gegen den *Ordre public* darstellen würde. Dies könne namentlich dann der Fall sein, wenn der AIA mit einem Staat aktiviert werde, der die Mindestgarantien der EMRK oder des UNO-Pakts II nicht gewährleisten könne (vgl. E. 6.5). Auch wenn dies nicht ausdrücklich in den Materialien festgehalten wurde, sei das Einfügen des zweiten Satzes in Art. 19 Abs. 2 AIAG durch das Parlament als Reaktion auf die im Kurzgutachten formulierte Empfehlung zu betrachten, womit Art. 19 Abs. 2 Satz 2 AIAG auch in diesem Sinne zu lesen sei (vgl. E. 6.5).

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum *Ordre public*-Vorbehalt in Fällen des Informationsaustauschs in Steuersachen auf Ersuchen, die auch für den AIA massgeblich sei, könne ein Verstoss gegen den *Ordre public* angenommen werden, wenn ein Rechtsakt fundamentale Rechtsgrundsätze verletze bzw. mit der schweizerischen Rechts- und Wertordnung schlechthin unvereinbar sei, wenn das Ergebnis auf stossende Art und Weise dem Sinn und Geist der schweizerischen Rechtsordnung widerspreche oder wenn das einheimische Rechtsgefühl in unerträglicher Weise verletzt werde (vgl. E. 6.6).

Neben der Tragweite von Art. 19 Abs. 2 Satz 2 AIAG ging das Bundesgericht in Weiteren der Frage nach, ob zur effektiven Gewährleistung des Rechts auf wirksame Beschwerde i.S.v. Art. 13 EMRK gestützt auf Art. 19 Abs. 2 Satz 2 AIAG auch unabhängig eines glaubhaft gemachten Verstosses gegen den *Ordre public* ein Anspruch auf Eröffnung einer anfechtbaren Verfügung gemäss Art. 25a VwVG bestehe (vgl. E. 7). Nach Art. 13 EMRK habe jede Person, die in ihren Rechten oder Freiheiten i.S. der EMRK verletzt worden sei, das Recht, bei einer innerstaatlichen Instanz eine wirksame Beschwerde zu erheben. In diesem Sinne sei das Recht auf wirksame Beschwerde lediglich ein akzessorisches Recht. Als potentiell verletztes Recht i.S. der EMRK sei vorliegend das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens gemäss Art. 8 EMRK zu betrachten. Gestützt auf die Rechtsprechung des EGMR anerkennt das Bundesgericht, dass Bankdaten als persönliche Daten zu betrachten seien, womit sie grundsätzlich unter den Schutz von Art. 8 EMRK fallen würden und deren Übermittlung einen Eingriff in das Privatleben der betroffenen Personen darstellen könne.

Als positive Verpflichtung aus Art. 8 EMRK ergäbe sich, so das Bundesgericht weiter, dass die Schweiz vor Gewährung der Amtshilfe sicherzustellen habe, dass die ersuchende Behörde die übermittelten Informationen in Übereinstimmung mit Art. 8 EMRK bearbeitet (vgl. E. 7.3.2). Zudem sei gestützt auf die Rechtsprechung des EGMR anerkannt, dass Personen, deren Daten an einen anderen Staat übermittelt werden sollen, die Möglichkeit haben, sich gegen die Datenübermittlung zur Wehr zu setzen. Dies bedeute jedoch

//biblio.parlament.ch/libero/WebOpac.cls?VERSION=2&ACTION=IMAGES&RSN=383331&DATA=PDB&TOKEN=U6AGopwGfW1926&Z=1.

nicht, dass sich die betroffene Person der Amtshilfe selbst widersetzen können müsse. Es genüge, wenn die Verletzung von Art. 8 EMRK auch in einem anderen Verfahren gerügt werden könne. Exemplarisch nennt das Bundesgericht die Verfahren, die sich aus dem Bundesgesetz vom 25. September 2020 über den Datenschutz (DSG)¹² ergeben (vgl. E. 7.3.2 *in fine*). Mit Blick auf die Datenübermittlung nach dem AIA-Standard und damit die Frage, ob die Empfängerstaaten die Grundsätze der Vertraulichkeit und Datensicherheit einhalten würden, hielt das Bundesgericht fest, dass die Schweiz den entsprechenden Beurteilungen des Global Forum vertrauen dürfe. Zudem sei auch der Rechtsweg in Bezug auf die informationelle Selbstbestimmung gewährleistet, zumal die betroffenen Personen gemäss Art. 14 Abs. 1 AIAG das Recht hätten, vom meldenden Finanzinstitut bis zum 31. Januar des Jahres, in welchem erstmals die sie betreffende Daten übermittelt werden, über die Informationen, die der ESTV übermittelt werden, sowie über deren Rechte gemäss DSG orientiert zu werden (vgl. E. 7.3.3). Vor diesem Hintergrund stellt das Bundesgericht klar, dass die restriktive Auslegung von Art. 19 Abs. 2 Satz 2 AIAG weder eine Verletzung von Art. 8 noch Art. 13 EMRK darstelle. Mithin könne eine Verletzung von Art. 8 EMRK nur in Verbindung mit einer Verletzung des *Ordre Public* Anspruch auf Eröffnung einer anfechtbaren Verfügung gewähren (vgl. E. 7.3.4).

Im Beschwerdeverfahren betreffend den AIA zwischen der Schweiz und *Argentinien* hielt das Bundesgericht fest, die Beschwerdeführer hätten vor Bundesgericht vor allem die Beweiswürdigung der Vorinstanz gerügt und dieser vorgeworfen, sie habe sich mit den von ihnen eingereichten Beweismitteln unzureichend auseinandergesetzt. Dabei hätten sie jedoch bloss ihr eigenes Verständnis der Sachlage derjenigen des Bundesverwaltungsgerichts gegenübergestellt und nicht belegt, inwiefern die Beweiswürdigung willkürlich sein soll. Was die Beschwerdeführer in Bezug auf den unzureichenden Datenschutz in *Argentinien* vorbrachten, konnte die vorinstanzliche Beurteilung mithin nicht umstossen. Selbst wenn der Datenschutz in *Argentinien* unzureichend sein sollte, müsste dies zudem zu einem Verstoss gegen den *Ordre public* führen, damit ein Anspruch auf eine anfechtbare Verfügung gestützt auf Art. 25a VwVG begründet werden könne. Einen solchen Verstoss haben die Beschwerdeführer jedoch gar nicht erst behauptet. Was die behauptete Gefährdung ihrer eigenen Sicherheit und dem bestehenden Entführungsrisiko betrifft, hat das Bundesgericht angemerkt, dass dies mit dem Vermögen der Beschwerdeführer zusammenhänge, welches in *Argentinien* hinlänglich bekannt sei (vgl. E. 8.3). Nach dem Gesagten, konnten die Beschwerdeführer keinen Verstoss des *Ordre public* glaubhaft machen, womit die Eröffnung einer anfechtbaren Verfügung zu Recht verweigert wurde (vgl. E. 8.4).

¹² SR 235.1.

In den Beschwerden betreffend den AIA im Verhältnis zu *Saudi-Arabien* brachte die Beschwerdeführerin jeweils vor, sie sei aufgrund des vorgesehenen Informationsaustauschs dem Risiko von Handlungen ausgesetzt, die eine Verletzung des Rechts auf Leben (Art. 2 EMRK), des Folterverbots (Art. 3 EMRK) sowie das Recht auf Freiheit und Sicherheit (Art. 5 EMRK) verletzen würden. Vor Bundesgericht rügte die Beschwerdeführerin alsdann eine willkürliche Beweiswürdigung durch die Vorinstanz. Das Bundesgericht erachte diese Rügen indes als unbegründet.

c) Kommentar

Der Auslegung von Art. 19 Abs. 2 Satz 2 AIAG durch das Bundesgericht (und das Bundesverwaltungsgericht) ist gestützt auf das Gutachten des Erstautors vom 13. August 2015 beizupflichten. Auch die Ausführungen zur Tragweite von Art. 8 und Art. 13 EMRK überzeugen. Wäre eine Berufung auf diese Bestimmungen möglich, würde denn auch die Einschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 19 Abs. 2 Satz 2 AIAG ausgehöhlt. Im Übrigen war sich der Bundesgesetzgeber bei der Verabschiedung des AIA auch über die strengen bundesgerichtlichen Anforderungen in Bezug auf den *Ordre public* bewusst, nach welchen eine Person ausreichend genau und glaubhaft geltend machen muss, dass sie der AIA im Partnerstaat konkret Handlungen aussetzt, die gegen fundamentale Grundsätze der schweizerischen Rechtsordnung verstossen.

In Bezug auf den AIA im Verhältnis zu Saudi-Arabien ist anzumerken, dass Saudi-Arabien – im Gegensatz zu Argentinien – nicht auf der Liste des EDÖB der Staaten mit einem angemessenen Datenschutz aufgeführt ist.¹³ Auch liegt für Saudi-Arabien – wiederum im Gegensatz zu Argentinien – kein Angemessenheitsbeschluss der Europäischen Kommission zur Bestätigung eines angemessenen Datenschutzes vor. Mithin sind die Bedenken an die genügende Datensicherheit in Saudi-Arabien *prima vista* nicht unbegründet. Aus diesem Grund hat wohl auch der Nationalrat die Einführung des AIA mit Saudi-Arabien (und Neuseeland) am 27. September 2017 zunächst abgelehnt.¹⁴ Das Bundesgericht hob aber hervor, dass das Global Forum im März 2016 in Bezug auf Saudi-Arabien der rechtliche, administrative und technische Rahmen für Vertraulichkeit und Datensicherheit als zufriedenstellend bewertet habe (vgl. BGer 2C_78/2022 vom 9. August 2023; E. 5.1). Zudem habe der Bundesrat in seinem Bericht vom 29. Mai 2019¹⁵ festgehalten, dass Saudi-Arabien sich verpflichtet habe, die Datenschutzstandards seiner Staaten einzuhalten und es keine begründeten negativen Rückmeldungen von anderen Ländern, Einzelper-

¹³ <https://www.bj.admin.ch/bj/de/home/staat/datenschutz/internationales/anererkennung-staaten.html>.

¹⁴ Vgl. AB 2017 N 1641 (Neuseeland; Beschluss auf Eintreten und Rückweisung); AB 2017 N 1642 (Saudi-Arabien; Beschluss auf Nichteintreten).

¹⁵ Bericht des Bundesrats an die Kommissionen für Wirtschaft und Abgaben (WAK) beider Räte betreffend Prüfmechanismus zur Sicherstellung der standardkonformen Umsetzung des automatischen Informationsaustauschs über Finanzkonten mit Partnerstaaten ab 2018/2019.

sonen oder Unternehmen über signifikante Defizite diesbezüglich gegeben habe. Aufgrund dieser Überlegungen gelangte das Bundesgericht nachvollziehbar zum Schluss, dass der AIA auch in Bezug auf Saudi-Arabien uneingeschränkt zur Anwendung komme.

3. Voraussichtliche Erheblichkeit der Identität eines «Introducers» als Drittperson

BGer 2C_270/2022 vom 27. September 2023 i.S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) betreffend Amtshilfe USA

a) Sachverhalt

Mit Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019 gelangte die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika, d.h. der Internal Revenue Service (hiernach: ersuchende Behörde oder IRS), an die ESTV. Gestützt auf das DBA CH-USA ersuchte der IRS betreffend B. und C. um Amtshilfe für den Zeitraum vom 23. September 2009 bis zum 31. Dezember 2018.

Der IRS begründete sein Amtshilfeersuchen mit einer laufenden Untersuchung gegen B. und C., wobei der Verdacht bestehe, dass die betroffenen Personen über nicht-deklarierte Bankkonten in der Schweiz verfügten. So lägen der ersuchenden Behörde Indizien vor, wonach B. und C. mit Hilfe und Unterstützung der Bank in betrügerischer Absicht Domicilgesellschaften im Ausland als Bankkontoinhaberinnen eingesetzt und in ebenso betrügerischer Absicht Dokumente erstellt hätten, welche die Inhaberinnen der Bankkonten falsch wiedergegeben hätten.

Mit Editionsverfügung vom 13. Dezember 2019 verlangte die ESTV von der Informationsinhaberin, die ersuchten Informationen innert 10 Kalendertagen zu übermitteln und die im Ausland ansässigen betroffenen Personen über das laufende Amtshilfeverfahren zu orientieren. Dieser Aufforderung ist die Informationsinhaberin innert Frist nachgekommen. Wie sich zeigte, erschien in den Bankkontoeröffnungsdokumenten, die Teil der «*Know your customer*»-Dokumenten (hiernach: KYC-Dokumentation) bilden, ein gewisser A. als sog. «*Introducer*» mit Vor- und Nachnamen. Der Begründung des Bundesgerichts ist mit Blick auf den Sachverhalt weiter zu entnehmen, dass A. unbestrittenmassen eine berufliche Verbindung zu einer der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person hatte, indem beide gemeinsam im Vorstand einer Gesellschaft tätig waren (vgl. E. 4.3 und E. 4.7.2.1).

Mit Eingabe vom 28. April 2021 nahm A. zum Amtshilfeersuchen Stellung und brachte vor, dass die Übermittlung der ihn betreffenden Informationen nicht in Betracht kommen könne, da diese für den betroffenen Zeitraum keine Wirkung entfalten würden und nicht voraussichtlich erheblich seien. Mit Schlussverfügung vom 21. Juni 2021, die auch

A. als beschwerdeberechtigter Person eröffnet wurde, bestätigte die ESTV, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe geleistet werde, was auch die Angaben zu A. betraf. Hiergegen gelangte A. am 22. Juli 2021 an das Bundesverwaltungsgericht und verlangte zur Hauptsache, dass die Informationen zu seiner Person in den KYC-Dokumenten nicht zu übermitteln seien. Diese Beschwerde wies das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 16. März 2022 ab.¹⁶ Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 4. April 2022 gelangte A. schlussendlich an das Bundesgericht, welches die Beschwerde mit Urteil 2C_270/2022 vom 27. September 2023 in Fünferbesetzung vollumfänglich abwies.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Als Frage von grundsätzlicher Bedeutung warf A. die Frage auf, «ob Informationen zu einer Person, die in den Bankkontoeröffnungsunterlagen als *«Introducer»* bezeichnet werde, für die Besteuerung oder Ermittlung von Steuerstraftaten des wirtschaftlich Berechtigten des Bankkontos voraussichtlich erheblich seien» (vgl. E. 1.1.2). Diese Frage sei deshalb von grundsätzlicher Bedeutung, da die ESTV solche Informationen früher nicht als voraussichtlich erheblich betrachtet und in dieser Hinsicht eine Praxisänderung vorgenommen habe. Hinzu komme, dass die *«Introducer»* als Drittpersonen in KYC-Dokumenten regelmässig genannt würden, womit der gestellten Frage auch Bedeutung für eine Vielzahl von Fällen zukomme (vgl. E. 1.1.2).

Das Bundesgericht hat die grundsätzliche Bedeutung der gestellten Rechtsfrage bestätigt, womit zu klären sei, wie mit Informationen zu den sog. *«Introducern»* im Rahmen eines Amtshilfeersuchens zu verfahren sei und ob die von der Rechtsprechung zu Art. 4 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG)¹⁷ entwickelten Grundsätzen auch für diese Personen anzuwenden seien. Zudem sei zu klären, ob die ersuchende Behörde ausdrücklich die namentliche Nennung des *«Introducers»* verlangen müsse oder ob es genüge, wenn sie pauschal die Übermittlung der Bankkontoeröffnungsunterlagen samt KYC-Dokumenten verlangen würde (vgl. E. 1.1.4).

Bevor sich das Bundesgericht den soeben genannten Rechtsfragen zuwandte, hielt es fest, dass die Ausführungen von A., er sei für B. und C. in der Tat gar nicht als *«Introducer»* tätig gewesen, den Anforderungen an die Begründung von Sachverhaltsrügen nicht genügen würden, womit auf den von der Vorinstanz verbindlich festgestellten Sachverhalt abzustellen sei (vgl. E. 3).

¹⁶ Vgl. Urteil BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022.

¹⁷ SR 651.1.

Mit Blick auf die Frage von grundsätzlicher Bedeutung, ob der Namen des «*Introducers*» voraussichtlich erheblich sein könne, fasste das Bundesgericht die Positionen des Beschwerdeführers, des Bundesverwaltungsgerichts und der ESTV summarisch zusammen. Wie hiervor bereits angemerkt, stellte sich der Beschwerdeführer im Wesentlichen auf den Standpunkt, Informationen zu seiner Person seien in Bezug auf den vom IRS verfolgten Steuerzweck nicht erforderlich. So erhalte die ersuchende Behörde vollständige Informationen zu den betroffenen Bankkonten, wobei diese Angaben zur Ermittlung von allfälligen Straftaten der betroffenen Personen ausreichen würden. Mithin würde sein Interesse an der Schwärzung seines Namens den Interessen der ersuchenden Behörde überwiegen. Hinzukomme schliesslich, dass die betroffenen KYC-Dokumente in den Jahren 2005 und 2007 und damit vor dem betroffenen Zeitraum erstellt worden seien (vgl. E. 4.2). Die Vorinstanz zog demgegenüber in Erwägung, dass A. zwar vom Amtshilfeersuchen nicht formell betroffen sei. A. habe aber unbestrittenermassen eine berufliche Verbindung zu einer der betroffenen Personen und erscheine damit nicht rein zufällig in den KYC-Dokumenten. In Anbetracht des vom IRS geschilderten Verdachts, wonach planmässige Handlungen zur Täuschung der ersuchenden Behörde und betrugsässig Domizilgesellschaften gegründet worden seien, können die Informationen zu A. auch zur Klärung des steuerlich relevanten Sachverhalts beitragen, womit sie als voraussichtlich erheblich zu betrachten seien. Die Situation von A. sei mithin nicht mit derjenigen von Bankmitarbeitenden zu vergleichen, die rein zufällig in den Bankunterlagen erschienen (vgl. E. 4.3). Die ESTV liess sich im Beschwerdeverfahren in ähnlicher Weise vernehmen (vgl. E. 4.4).

Vor diesem Hintergrund hielt das Bundesgericht zunächst fest, dass vorliegend das DBA CH-USA in der Fassung gemäss dem am 20. September 2019 in Kraft getretenen Änderungsprotokoll vom 23. September 2009 massgeblich sei. Nach Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-USA in besagter Fassung sei für die Amtshilfeleistung vorausgesetzt, dass die ersuchten Informationen zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich erscheinen (vgl. E. 4.5.1). Damit solle ein möglichst umfassender Informationsaustausch gewährleistet werden, ohne dass aber gleichzeitig «*fishing expeditions*» möglich sein sollen (vgl. E. 4.5.1). Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG sei die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen. Um einen möglichst umfassenden Informationsaustausch zu ermöglichen, sei diese Bestimmung restriktiv auszulegen. Sofern die namentliche Nennung einer Drittperson geeignet erscheine, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen, könne der Name dieser Person in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden (vgl. E. 4.5.2 mit Hinweisen).

Mit Blick auf den konkret zu beurteilendem Fall schloss sich das Bundesgericht der Beurteilung des Bundesverwaltungsgerichts an und hielt dafür, dass die namentliche Nennung von A. aufgrund seiner beruflichen Verbindung zu einer der betroffenen Personen nicht mehr rein zufällig erfolgt sei, womit dessen Situation nicht mit Bankmitarbeitenden vergleichbar sei (vgl. E. 4.7.2.1 ff.). Auch der Verdacht des betrügerischen Verhaltens führten nach Ansicht der Vorinstanz dazu, dass der Name von A. als voraussichtlich erheblich zu betrachten und die Übermittlung des Namens als verhältnismässig zu betrachten sei. Die Einwendungen von A., wonach aufgrund geopolitischer Verwerfungen Zweifel an der Einhaltung des Spezialitätsprinzips bestehen würden, konnten nicht verfangen, da damit keine konkreten, nachgewiesene Anhaltspunkte für eine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips vorgebracht wurden (vgl. E. 4.7.3 *in fine*).

Zum Schluss hat das Bundesgericht den Einwand des Beschwerdeführers aufgegriffen, wonach die KYC-Dokumente vor dem betroffenen Zeitraum erstellt worden seien. Mit Verweis auf die konstante Rechtsprechung hat es indes kurz und bündig festgehalten, dass Unterlagen, die das Verhältnis zwischen der Bank und der Kundin oder dem Kunden während dessen Dauer regeln, im Rahmen eines Amtshilfeersuchens zu übermitteln seien, auch wenn sie vor dem ersuchten Zeitraum erstellt worden sind (vgl. E. 4.8.1).

c) Kommentar

Aufgrund der Tatsache, dass A. offenbar als Organ einer Domizilgesellschaft einer der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person amtierte und das Amtshilfeersuchen unter anderem mit dem Verdacht auf einen betrügerischen Einsatz solcher Gesellschaften begründet wurde, erscheint die Beurteilung durch das Bundesgericht, wonach der Name von A. übermittelt werden kann, im Ergebnis richtig. So legt doch schon die Tatsache, dass A. den Rechtsweg auf sich genommen hat, nahe, dass seine Identität und seine Rolle im Kontext der angeblich nicht deklarierten Bankkonten von B. und C. nicht ganz unbedeutend gewesen sein dürften. Anzumerken ist dabei, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung Informationsersuchen nicht zu Umgehungszwecken eingesetzt werden dürfen, um Angaben zur Identität von mutmasslichen Komplizen der von dem Ersuchen betroffenen Person zu erhalten.¹⁸ Mit Blick auf den vorliegenden Fall hat denn auch das Bundesverwaltungsgericht festgehalten, dass die Informationen zu A. (Name, Funktion, finanzielle Angaben) für die ersuchende Behörde bei der Analyse der Geldflüsse und damit letztlich für die Besteuerung der vom Ersuchen betroffenen Personen relevant sein könnten. Mithin sei der Kreis der relevanten beteiligten Personen aufgrund der relativen Komplexität des Falls (Halten der Konten über Domizilgesellschaften) eher weit zu ziehen.¹⁹

¹⁸ Vgl. BGE 144 II 29 E. 4.3.

¹⁹ Vgl. Urteil BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 5.3.2.

Insgesamt basiert die bundesgerichtliche Begründung weitgehend auf bereits bestehender Rechtsprechung zur voraussichtlichen Erheblichkeit von Informationen zu Drittpersonen, namentlich von Bankmitarbeitern. Für den Ausgang des Verfahrens war das Sachverhaltselement der Geschäftsbeziehung zwischen A. und einer der betroffenen Personen sowie dem Verdacht des missbräuchlichen Einsatzes von Domizilgesellschaften entscheidend, wobei ersteres unbestritten war.

Im Weiteren ist zu bemerken, dass die zweite vom Bundesgericht formulierte Frage, nämlich, ob die ersuchende Behörde ausdrücklich nach den Namen der «*Introducer*» fragen müsse oder ob diese pauschal vom Amtshilfeersuchen miterfasst seien, nicht eingegangen ist. Da das Gericht aber die voraussichtliche Erheblichkeit des Namens bestätigte, hat es die vorgenannte Frage implizit dahingehend beantwortet, dass die explizite Anfrage zur Nennung der Angaben des «*Introducers*» nicht erforderlich ist.