



Urteil vom 7. März 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiber Thomas Bischof.

Parteien

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
alle vertreten durch lic. iur. Marlis Pfeiffer, Rechtsanwältin,
Beschwerdeführende,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-US).

Sachverhalt:**A.**

A.a Mit Schreiben vom 26. Mai 2021 (elektronisch übermittelt am 27. Mai 2021; Akten der Vorinstanz [vi-act.] 1) ersuchte die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika, der Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS oder ersuchende Behörde), die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz) 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 Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; nachfolgend: DBA CH-US) sowie das zugehörige Protokoll um Amtshilfe. Das Gesuch stand in Zusammenhang mit der Überprüfung der einkommenssteuerrechtlichen Situation des in der Schweiz geborenen, seit 1965 in den USA niedergelassenen («lawful permanent resident or green card» holder) D._____ (nachfolgend auch: betroffene Person). Die Überprüfung bezog sich auf die Periode vom 31. Dezember 2009 bis 31. Dezember 2013, das Informationsersuchen dagegen auf die Periode vom 23. September 2009 bis zum 31. Dezember 2013. Gegenstand waren Informationen, die bei der F._____, G._____ und der H._____, vormals I._____) zu lokalisieren seien.

A.b Der IRS führte im Ersuchen zusammengefasst aus, D._____ als «green card holder» unterstehe als «resident alien» für sein weltweites Einkommen der amerikanischen Steuerpflicht. Er habe mehrere Bankkonten und Depots in der Schweiz unterhalten, welche gegenüber dem IRS nicht offengelegt worden seien. Die jeweilige Bank sei instruiert gewesen, Postsendungen zurückzuhalten oder aber seiner in der Schweiz domizilierten Schwester, E._____, zukommen zu lassen. Ein Konto bei der J._____ habe D._____ auf Druck der J._____ am 4. November 2008 aufgelöst. Als im Februar 2009 bekannt geworden sei, dass die J._____ mit den USA ein «deferred prosecution agreement» geschlossen hat und die Kontoinhaber untersucht wurden, habe er begonnen, die Spuren zu seinen schweizerischen Guthaben zu tilgen, namentlich, indem er sie treuhänderisch an seine Schwester übertragen habe. Zu diesem Zweck sei er im April 2009 in die Schweiz gereist und habe die Übertragung der Werte von den eigenen Konten bei der F._____, G._____, und H._____ auf Konten, die auf den Namen der Schwester lauteten, in die Wege geleitet. Mit der Schwester habe eine mündliche Vereinbarung über die treuhänderische Verwaltung bestanden; gemäss dieser dürfe die Schwester Geld zugunsten der gemeinsamen Mutter verwenden, im Übrigen aber verstünden

sich die Werte als D. _____ gehörend, der auch die Art der Verwaltung bestimme.

Konkret benannte der IRS folgende Überträge:

- F. _____ Account No. (...) valued at approximately USD 30,820. On or about April 7, 2009, CHF 25,362.65 was transferred to a new account (number unknown) at F. _____ held in the name of E. _____.
- F. _____ Account No. (...) valued at approximately USD 2,056. On or about April 7, 2009, USD 2,056.19 was transferred to a new account (number unknown) at F. _____ held in the name of E. _____.
- F. _____ Account No. (...) valued at approximately USD 46,932. On or about April 7, 2009, various securities, detail included on pages 15 and 16 of the attachment to this request, were transferred to an unknown account held in the name of E. _____.
- G. _____ Account No. (...) valued at approximately USD 1,816,689. On or about April 8, 2009, the following transfers were made:
 - EUR 8,065.90 was transferred to G. _____ Account No. (...) held in the name of E. _____
 - USD 118,231.03 was transferred to G. _____ Account No. (...) held in the name of E. _____
 - CHF 1,300.00 was transferred to G. _____ Account No. (...) held in the name of E. _____
- On or about April 2, 2009, various securities, detail included on pages 8 through 12 of the attachment to this request, were transferred to an unknown account held in the name of E. _____.
- I. _____ Account No. (...) valued at approximately USD 161,508. On or about April 7, 2009, various securities, detail included on pages 13 and 14 of the attachment to this request, were transferred to an unknown account held in the name of E. _____.
- I. _____ Account No. (...) valued at approximately USD 20,869. On or about April 7, 2009, the assets of this account were transferred to an unknown account held in the name of E. _____.

A.c Im Rahmen der «IRS Offshore Voluntary Disclosure Initiative ("OVDI")», so der IRS weiter, habe D. _____ eine Selbstanzeige erstattet und im am 29. April 2015 unterzeichneten «Form 14457 Offshore Voluntary Disclosure Letter» eingestanden, der wirtschaftlich Berechtigte an den vormals auf den genannten Konten bei der F. _____, G. _____ und

H. _____ verbuchten Guthaben zu sein und diese seiner Schwester treuhänderisch übergeben zu haben. In einer Einvernahme vom 30. Oktober 2019 habe er diese Übertragung ebenso bestätigt wie auch den Umstand, diese Werte gegenüber dem IRS nicht offengelegt zu haben. Die Schwester habe die mündliche Vereinbarung eingehalten. Indessen sei sie 2015 unerwartet verstorben. Die Konten, auf denen die fraglichen Werte lagen, hätten ihn nicht als Berechtigten ausgewiesen, so dass sie in den Nachlass der Verstorbenen und damit in das Erbe deren beider Töchter gelangt seien. Mit anwaltlicher Hilfe habe D. _____ versucht, die Werte von seinen Nichten zurückzuerhalten. Folglich sei er nicht in der Lage gewesen, Auszüge über diese Konten erhältlich zu machen und den IRS zu dokumentieren. Aus der OVDI sei er deshalb ausgeschieden, indessen gehe die Untersuchung durch den IRS weiter. Gestützt auf die Angaben D. _____s und sein Verhalten – insbesondere die Instruktionen an die Schwester – sei zu vermuten, dass «dominion and control over those assets» weiterhin bei ihm gelegen hätten und nicht bei der formell an den Werten berechtigten Schwester. Die nachgesuchten Informationen seien damit voraussichtlich erheblich zur Bestimmung seines korrekten Einkommens. Einige der nachgesuchten Informationen mögen vor dem 23. September 2009 datieren, aber gleichwohl für die fragliche Periode erheblich sein; insbesondere Kontoeröffnungsdokumente und Unterschriftenkarten seien relevant, weil sie Rückschlüsse auf die Inhaberschaft und Beherrschung über die Werte im Hinblick auf die durch das Abänderungsprotokoll vom 23. September 2009 (vgl. nachstehend E. 2.1, 2.3) abgedeckten Zeiträume erlaubten. Der IRS sicherte die Einhaltung des Spezialitätsprinzips (nachstehend E. 2.6.1) zu und bestätigte, die nach innerstaatlichem Recht verfügbaren Informationsmittel ausgeschöpft zu haben.

A.d Der IRS verlangte konkret folgende Informationen:

For the period of September 23, 2009 through December 31, 2013, please provide all records in the possession, custody, or control of F. _____, G. _____, H. _____ (formerly I. _____) and any other financial institution in Switzerland (hereafter "Banks") with respect to accounts to which the funds of D. _____ were subsequently transferred, as described [*vorne, Bst. A.b*] of this request.

For each account, such records should include, but not be limited to, the following:

1. Regardless of date, information regarding the identification and opening of the account, including account opening documents (including IRS forms), signature cards, and entity organizational documents such as articles of incorporation or other records demonstrating beneficial ownership;

2. Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the bank that relate to any date from September 23, 2009 to December 31, 2013; and
3. Information regarding account transactions relating to any date from September 23, 2009 to December 31, 2013; such information would include including bank drafts, certified checks, cashier's checks, money orders, deposit slips, incoming and outgoing wire transfer documents to include information revealing the source and destination of all such transfers, and all other deposit or withdrawal documents for such transactions (if providing all such information would be unduly burdensome to the bank, only documents with respect to transactions in amounts exceeding \$1,000 are required).

B.

Die ESTV richtete am 8. Juni 2021 Editionsverfügungen an die F._____, G._____, und H._____, in denen sie zur Zustellung der erfragten Informationen (vorne, Bst. A.d) zu den im Geschäftsbereich der jeweiligen Bank befindlichen Konten respektive Werten (vorne, Bst. A.b) innert Frist aufforderte. Beigelegt waren die der betroffenen Person und den Kontoinhabern zu übermittelnden Informationsschreiben inklusive allenfalls zu unterzeichnender Zustimmungserklärungen (vi-act. 3-5). Mit Schreiben respektive E-Mails vom 11. Juni 2021 stellte die ESTV das jeweils fehlende «Sample Certificate of Authenticity (CoA)» zu (vi-act. 7-9).

C.

Mit E-Mail vom 17. Juni 2021 übermittelte D._____ der ESTV seine vom selben Tag datierende Zustimmungserklärung (vi-act. 11).

D.

Am 17. Juni 2021 übermittelte die G._____ erste Informationen und teilte mit, D._____ und dem aus einem früheren Kontakt bekannten Rechtsvertreter der Erben von E._____ die für sie bestimmten Unterlagen übermittelt zu haben und ersuchte im Übrigen um eine Fristerstreckung (vi-act. 12), die in der Folge genehmigt wurde (vi-act. 15).

E.

Ebenfalls am 17. Juni 2021 zeigte Rechtsanwalt K._____ an, die F._____ zu vertreten und ersuchte in deren Namen um Fristerstreckung, die genehmigt wurde (vi-act. 13).

F.

Mit Schreiben vom 21. Juni 2021 beantwortete die H._____ die Editionsverfügung und liess der ESTV die angeforderten Informationen – inklusive

einer Version mit Schwärzungsvorschlägen – zukommen. Eine Zustellung des Informationsschreibens an E._____ sei erfolglos gewesen (vi-act. 14).

G.

Am 31. Juni 2021 beantwortete die G._____ die Editionsverfügung in Ergänzung zum Schreiben vom 17. Juni 2021 (vorne, Bst. D) und liess die angeforderten Informationen – ebenfalls einschliesslich einer Version mit Schwärzungsvorschlägen – der ESTV zukommen (vi-act. 16).

H.

Mittels verschlüsselter elektronischer Übermittlung liess die F._____ am 1. Juli 2021 die Editionsverfügung beantworten. Sie äusserte die Erwartung, die Personendaten von Dritten, nicht vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, würden geschwärzt. Die Informationsschreiben seien an D._____ und die Erben gemäss Erbenbescheinigung – A._____ (Willensvollstreckerin), B._____ und C._____ (nachfolgend auch: die Erben) – zugestellt worden (vi-act. 17, 19).

I.

Mit Schreiben je vom 21. Juli 2021 orientierte die ESTV A._____, B._____ und C._____ über das Amtshilfeersuchen, insbesondere über die Sachverhaltsdarlegung seitens des IRS, die erfragten Informationen und die stattgefundenen Editions Vorgänge. Sie stellte in Aussicht, die Voraussetzungen von Art. 26 DBA CH-US und Art. 6 des Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 (SR 651.1, Steueramtshilfegesetz, StAhiG) als erfüllt anzusehen und dem Gesuch für den Zeitraum vom 23. September 2009 bis zum 31. Dezember 2013 zu entsprechen. Sie zeigte weiter auf, welche Antwort gegenüber dem IRS beabsichtigt sei und welche Dokumente übermittelt werden sollten und setzte eine Frist zur Retournierung einer unterzeichneten Zustimmungserklärung oder zum Erheben von Einwänden gegen die beabsichtigte Informationsübermittlung (vi-act. 20-22).

J.

Nach Mandatsanzeige am 2. August 2021 und zweimaliger Fristerstreckung (vi-act. 23-27) nahm Rechtsanwältin Marlis Pfeiffer am 26. August 2021 namens der Erben Stellung. Die Zustimmung zum vereinfachten Verfahren wurde nicht erteilt. Die Erben beantragten, die Amtshilfe sei zu verweigern; eventualiter sei die Herausgabe der Unterlagen auf die Kontoaus-

züge und Transaktionsbelege zu begrenzen und es seien die Personendaten von vom Ersuchen nicht betroffenen Personen zu schwärzen. Im Wesentlichen machten die Erben geltend, ihre Mutter sei ausweislich der Kontoeröffnungsunterlagen alleinige Kontoinhaberin und wirtschaftlich Berechtigte an den fraglichen Konten gewesen. Die Mutter habe diese Werte von ihrem unverheirateten und kinderlosen Bruder geschenkt bekommen. Ein Rückgabeanspruch bestehe nicht und sei bestritten. Sie sei nie in den USA steuerpflichtig gewesen und nicht Subjekt der Steueramtshilfe. Dies sei einzig der Bruder der verstorbenen Mutter, der an den fraglichen Konten jedoch weder bevollmächtigt noch mitberechtigt sei. Die von den Banken herausgegebenen Unterlagen beträfen mithin eine vom Amtshilfeersuchen nicht betroffene Person. Die Unterlagen seien für die Prüfung der Steuerpflicht D. _____s in den USA nicht relevant. Die Interessenabwägung gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG falle zugunsten der verstorbenen Mutter aus, die im vom Amtshilfeersuchen betroffenen Zeitraum (der im Übrigen nicht nachvollziehbar sei) die wirtschaftlich berechtigte Kontoinhaberin gewesen sei. Eventualiter, im Falle, dass die Unterlagen voraussichtlich erheblich sein sollten, sei deren Relevanz auf die eigentlichen Finanzinformationen (Kontostände und Transaktionen, nicht aber Informationen über die Kontoinhaberin) einzugrenzen.

K.

Die ESTV erliess am 8. September 2021 eine Schlussverfügung in Sachen D. _____ als betroffene Person und der drei Erben als beschwerdeberechtigten Personen. Sie verfügte im Wesentlichen, dass sie dem IRS in der Sache D. _____s Amtshilfe leiste (Dispositiv-Ziff. 1) und führte im Einzelnen auf, welche Informationen übermittelt würden (Dispositiv-Ziff. 2). Im Übrigen hielt sie fest, der IRS werde darauf hingewiesen, dass die so übermittelten Informationen nur in Verfahren gegen die betroffene Person und nur für den im Auskunftersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürften (Dispositiv-Ziff. 3 Bst. a) und diese nur Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden dürften, die mit der Veranlagung, Erhebung, Vollstreckung, Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 26 DBA CH-US genannten Steuern befasst seien; diese wiederum dürften die Informationen nur für diese Zwecke verwenden (Dispositiv-Ziff. 3.b) (vi-act. 29, fortan: «angefochtene Verfügung»; vi-act. 30).

L.

Mit gemeinsamer Eingabe vom 5. Oktober 2021 erheben die Erben (nachfolgend: Beschwerdeführende) Beschwerde gegen diese Verfügung. Sie

beantragen, es sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern. Eventualiter sei Dispositiv-Ziffer 2 der angefochtenen Verfügung aufzuheben und anzuordnen, dass die Vorinstanz in den zur Herausgabe an den IRS vorgesehenen Bankunterlagen die Informationen über die Mutter der Beschwerdeführenden sowie über die Beschwerdeführenden selbst unkenntlich mache.

M.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 24. November 2021, es sei auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventualiter sei diese abzuweisen.

N.

Die Beschwerdeführenden hielten in ihrer Replik vom 8. Dezember 2021 an ihren Beschwerdeanträgen fest. Die Vorinstanz teilte am 15. Dezember 2021 mit, auf eine Duplik zu verzichten.

O.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

1.2 Die Beschwerdeführenden haben sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt und sind mit Blick auf die sie betreffenden, nach der angefochtenen Verfügung an den IRS zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Somit und als Adressaten der angefochtenen Verfügung sind sie zur Beschwerde berechtigt (Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG), namentlich auch als nicht formell betroffene Personen, die die

gänzliche Nichtübermittlung respektive teilweise Schwärzung sie betreffender Daten verlangt hatten (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.2 und 7.3.3; Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.3). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der eingeforderte Kostenvorschuss fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG).

1.3 Die Vorinstanz stellt in ihrer Vernehmlassung vom 24. November 2021 den Hauptantrag, es sei auf die Beschwerde nicht einzutreten. Die Beschwerdeführenden rügen in ihrer Replik, die Vorinstanz begründe diesen Antrag nicht. Dies ist korrekt, es ist der Vernehmlassung der Vorinstanz kein Gesichtspunkt zu entnehmen, der gegen ein Eintreten auf die Beschwerde spräche und wie aus vorstehenden Überlegungen erhellt, ist ein solcher auch nicht offensichtlich erkennbar. Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.4 Die Durchführung des DBA CH-US richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz. Zu beachten sind dabei insbesondere die auf den 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Änderungen; diese erfolgten mit dem Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1; nachfolgend: Amtshilfeübereinkommen; vgl. zum Bundesbeschluss AS 2016 5059 ff.). Allenfalls abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren DBA CH-US gehen vor (Art. 1 Abs. 2 StAHiG).

1.5 Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege und somit nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAHiG nichts anderes bestimmen (Art. 5 Abs. 1 und Art. 19 StAHiG, Art. 37 VGG).

1.6 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 1146 ff.; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N 23). Weiter gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG); das Gericht

ist an die Begründung der Begehren nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen.

2.

2.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-US sowie Ziff. 10 des dazugehörigen Protokolls (nachfolgend: Protokoll), vorliegend in der gelten-den Fassung gemäss Art. 3 f. des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossen-schaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Dop-pelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeich-net am 2. Oktober 1996 in Washington (AS 2019 3145 ff.; nachfolgend: Abänderungsprotokoll; vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b Abänderungsprotokoll, Ur-teile des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.2, A-727/2020 vom 12. Januar 2022 E. 3.2 f., je m.w.H.).

2.2 Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US tauschen die zuständigen Behör-den der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durch-setzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern «erheblich» sein können, soweit die diesem Recht ent-sprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informa-tionsaustausch ist dabei durch Art. 1 DBA CH-US (persönlicher Geltungs-bereich) nicht eingeschränkt. Auch wenn der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US («Informationen, die erheblich sein können») leicht von dem-jenigen von Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens («Informationen, die *voraussichtlich* erheblich sind») abweicht, sind diese Bestimmungen übereinstimmend auszulegen (vgl. Urteil des BVGer A-5447/2020 E. 2.3.2 m.H.).

2.3 Die vorliegend anwendbare Amtshilfebestimmung steht seit dem 20. September 2019 in Kraft und findet auf Ersuchen, die an oder nach diesem Datum gestellt werden, Anwendung und für die in Art. 26 Abs. 5 beschriebenen Informationen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der mit der Unterzeichnung des Protokolls – dem 23. September 2009 – be-ginnt (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Ingress und Ziff. i Abänderungsprotokoll).

Die Amtshilfeverpflichtung ist dabei nicht auf erst nach dem Datum des In-krafttretens der Amtshilfebestimmung eines Abkommens eingetretene Tat-

sachen beschränkt. Namentlich Kontoeröffnungsunterlagen, sonstige Vereinbarungen und «Know your customer»-Dokumente, welche das Verhältnis zwischen einer Bank und dem Kunden während dessen Dauer regeln bzw. betreffen, sind deshalb – bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen und fortbestehendem Verhältnis – auch dann zu übermitteln, wenn sie vor dem Inkrafttreten der anwendbaren Amtshilfeklausel erstellt wurden. Dabei sind jedoch diejenigen Stellen zu schwärzen, deren Erheblichkeit für die Steuerjahre im zeitlichen Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel unwahrscheinlich sind (vgl. Urteile des BVGer A-4192/2020, A-4194/2020 und A-4196/2020 vom 25. März 2021 E. 2.1.2, A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9.2.1, je m.w.H.).

2.4

2.4.1 Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat «fishing expeditions» eines anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2; Urteil des BVGer A-4192/2020, A-4194/2020, A-4196/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.1 m.w.H.).

2.4.2 Ziff. 10 Bst. b des Protokolls hält dementsprechend fest, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die (voraussichtlich) erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Ziff. 10 Bst. a des Protokolls sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor; seine Unterabsätze i) bis v) sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

2.4.3 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts (voraussichtlich) erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im

Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1, je m.w.H.; Urteil des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.4).

Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.4; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen [nachfolgend: OECD-MA]). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.2.1; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 m.w.H.).

2.4.4 Die Voraussetzung der (voraussichtlichen) Erheblichkeit ist demnach erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 2.4.2). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 2.4 m.w.H.).

2.4.5 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen.

Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die schlichtweg nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es aber unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, welche nicht betroffene Personen sind. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person (voraussichtlich) erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würden, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff., 143 II 506 E. 5.2.1, 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C_67/2021 vom 28. Januar 2021 E. 3.1, 2C_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 3.3.4).

Das Bundesgericht hat insbesondere die Namen von an Banktransaktionen beteiligten Dritten, da sie geeignet waren, den Wohnsitz des Steuerpflichtigen zu ermitteln, als voraussichtlich erheblich qualifiziert und somit deren Ermittlung zugelassen (BGE 142 II 161 E. 4.6.2; vgl. auch Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.3). Dasselbe hat das Bundesgericht bezüglich der Namen von an einem Bankkonto einer Gesellschaft wirtschaftlich Berechtigten entschieden, wenn ein genügend enger Zusammenhang zum Steuersachverhalt besteht und davon auszugehen ist, dass dessen Identität geeignet ist, Letzteren weiter zu erhellen (Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.4; vgl. auch Urteil des BGer

2C_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.2 f., wobei das Bundesgericht im Sinne eines Spezialfalls nur die Namen der wirtschaftlich Berechtigten mit demselben Familiennamen wie der Steuerpflichtige als voraussichtlich erheblich qualifizierte).

2.5 Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, je mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September E. 2.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-2175/2021 vom 22. September E. 2.3, A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; Urteil des BVGer A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.4.1). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9, A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.4.1).

2.6

2.6.1 Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip (vgl. Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US), dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1, A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und 3.5, 146 I 172 E. 7.1.3).

2.6.2 Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (oben E. 2.5) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 3.5.2).

2.7

2.7.1 Nach dem vorliegend landesrechtlich geregelten Subsidiaritätsprinzip (Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1 mit Hinweisen) hat der ersuchende Vertragsstaat mit dem Ersuchen zu bestätigen, dass er zur Beschaffung der Informationen alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel ausgeschöpft hat, sofern dies nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden ist.

2.7.2 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. oben E. 2.5) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.5.2, A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.5.2).

3.

Umstritten ist vorliegend die Frage nach der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen, um deren amtshilfweise Übermittlung ersucht wird.

3.1 Die Vorinstanz hält in der angefochtenen Verfügung fest, eine Auseinandersetzung über einen Rückgabeanspruch der Vermögenswerte von den Beschwerdeführenden an die betroffene Person sei nicht Gegenstand des Amtshilfeverfahrens. Relevant sei einzig die Selbstanzeige im Rahmen der OVDI. Eine solche hätte die betroffene Person angesichts derer negativen Folgen mutmasslich nicht erstattet, wenn diese nicht zumindest von einem Anspruch an diesen Vermögenswerten ausginge. Die tatsächliche Ausgestaltung der Schenkung (ob Scheinschenkungen oder bedingungslose

Schenkung) könne offen bleiben. Aufgrund der Selbstanzeige gehe die ersuchende Behörde zu Recht davon aus, dass die formell der Mutter der Beschwerdeführenden übertragenen Vermögenswerte noch der betroffenen Person zuzurechnen seien. Zu deren korrekter Besteuerung sei – gerade weil diese selbst nicht an die Unterlagen gelangen könne – das gestellte Amtshilfeersuchen geradezu unumgänglich; die korrekte Besteuerung sei ansonsten unmöglich, die voraussichtliche Erheblichkeit in Bezug auf die zu übermittelnden Unterlagen entsprechend zu bejahen. Der ersuchte, als nicht nachvollziehbar gerügte, Zeitraum erkläre sich anhand des Ersuchens wie folgt: Die Steuerprüfung des IRS beschlage «the calendar year tax periods ended December 31, 2007, through December 31, 2013», die ersuchte Informationsperiode beginne erst am 23. September 2009, da der Informationsaustausch erst ab diesem Datum möglich sei.

Betreffend den Umfang der zu übermittelnden Informationen hält die Vorinstanz unter Verweis auf die allgemeinen Bestimmungen fest, in der Regel könne nur der ersuchende Staat feststellen, ob eine Information erheblich sei; dem ersuchten Staat stehe nur eine Plausibilitätskontrolle zu. Es liege nicht an ihm, ein Ersuchen oder die Übermittlung von Auskünften zu verweigern, weil er, der ersuchte Staat, der Meinung sei, es fehle an der Erheblichkeit der Anfrage oder der zugrundeliegenden Überprüfung. Folglich habe er nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt der Realität entspreche, sondern lediglich, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zum Sachverhalt haben. Sie, die ESTV, als ersuchte Behörde habe einzig zu klären, ob der Verdacht auf die Begehung eines amtshilfefähigen Delikts begründet sei, wobei sie sich grundsätzlich an die Darstellung des Ersuchens zu halten habe, und, ob die ersuchten Unterlagen geeignet seien, den im Ersuchen geäußerten Verdacht zu beweisen. Sei die Schwelle zur berechtigten Annahme eines Tatverdachts erreicht, so könne die Amtshilfe nur verweigert werden, wenn dieser mittels Urkunden klarerweise und entscheidend entkräftet würde. Vorliegend sei kaum zu bestreiten, dass die verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt hätten und geeignet seien, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Insbesondere wiesen auch die Kontoeröffnungsunterlagen mit Informationen zu E. _____ einen Zusammenhang zum Sachverhalt auf. Und seien nur schon aus Verifikationsgründen an die ersuchende Behörde zu übermitteln.

3.2 Die Beschwerdeführenden bringen in ihrer Beschwerdeschrift zum Sachverhalt ergänzend vor, in einem ersten Kontakt mit der betroffenen

Person nach dem Tod der Mutter habe erstere die Schenkung bekräftigt und man habe im August 2015 die Erbteilung vorgenommen. Erst später habe sie sich eines anderen besonnen und die Vermögenswerte zurückgefordert. Diesbezüglich sei inzwischen ein Forderungsprozess hängig. In Beschwerdeschrift und Replik führen die Beschwerdeführenden sodann zusammengefasst aus, was folgt:

Die Konten, zu denen Unterlagen verlangt würden, lauteten unstrittig auf den Namen von E._____ und nicht auf die betroffene Person, D._____. Diesem sei keine Vollmacht zugestanden und er sei auch nicht als wirtschaftlich Berechtigter ausgewiesen. Die voraussichtliche Erheblichkeit könne nur bejaht werden, wenn diese Vermögenswerte (und deren Erträge) der betroffenen Person zuzurechnen seien, wofür in den Bankunterlagen keine Anhaltspunkte bestünden. Folglich stütze die Vorinstanz die voraussichtliche Erheblichkeit auf die Sachverhaltschilderung der ersuchenden Behörde und insbesondere den Umstand der Selbstanzeige im Rahmen der OVDI ab, die die betroffene Person wohl nicht auf sich genommen hätte, wenn ihr die Werte nicht zustünden. Dem sei aber zu erwidern, dass der IRS die OVDI bereits 2009 lanciert habe, eben als die fragliche Schenkung erfolgt sei. Die Selbstanzeige solle der betroffenen Person helfen, die übertragenen Vermögenswerte – unter Inkaufnahme der Steuernachzahlung – zurückzuholen. Indem sich die Vorinstanz die Argumentation der betroffenen Person zu eigen mache, stelle sie den rechtserheblichen Sachverhalt unrichtig und unvollständig fest und überschreite ihr Ermessen. Sie sympathisiere mit deren Argumentation, was an ihrer Unabhängigkeit und Unvoreingenommenheit zweifeln lasse. Die Frage des Rückgabeanpruchs sei eine unumgängliche Vorfrage für das vorliegende Verfahren, bezüglich welcher ein Zivilprozess hängig sei. Im Falle der Klageabweisung stünde rechtskräftig fest, dass die Beschwerdeführenden berechnete Inhaber dieser Vermögenswerte seien und die voraussichtliche Erheblichkeit klar zu verneinen sei. Das Verfahren wäre zu sistieren gewesen. Die fehlende Auseinandersetzung mit der zivilrechtlichen Lage sei eine Bundesrechtsverletzung. Zumal die Vermögenswerte nur unwahrscheinlicherweise der betroffenen Person zuzurechnen sein dürften, sei die voraussichtliche Erheblichkeit zu verneinen.

Zum Eventualantrag begründen die Beschwerdeführenden, es handle sich bei den eigenen Personendaten und jenen ihrer Mutter um Informationen über dritte Personen, die nur bei voraussichtlicher Relevanz zu übermitteln seien. Sie, die Beschwerdeführenden, und ihre Mutter seien keine betroffenen Personen im Sinne des DBA CH-US. Die Schenkung ergebe sich zwar

aus den Kontoeröffnungsunterlagen, doch handle es sich bei der Schenkungssteuer um eine nicht unter das Abkommen fallende Steuer. Für die Beurteilung der Einkommenssteuer der hier betroffenen Person sei einzig relevant, ob die aus den Auszügen ersichtlichen Zuflüsse der US-Einkommenssteuer unterlägen. Die Personendaten der Kontoinhaber seien dafür nicht relevant. Angesichts des tiefen Datenschutzniveaus der USA und des Schutzes der Personendaten durch das verfassungsmässige Recht des Schutzes der Privatsphäre sei die Datenherausgabe unverhältnismässig.

3.3 In ihrer Stellungnahme vom 24. November 2021 führt die Vorinstanz aus, sie sei an den Sachverhalt der ersuchenden Behörde aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips grundsätzlich gebunden. Die vorliegende Sachverhaltsdarstellung weise keine offensichtlichen Fehler, Lücken oder Widersprüche auf, die eine Ausnahme zuliesse. Insbesondere werde gerade nicht bestritten, dass es einen Disput über die Berechtigung an den fraglichen Werten gebe. Sie, die Vorinstanz, mache sich die Position oder Argumentation der betroffenen Person nicht zu eigen und sympathisiere auch nicht damit. Die These einer «Scheinschenkung» – dass sich die betroffene Person auf dem Papier der Werte entledigt hätte, um sich der US-Steuerpflicht zu entziehen und das Vermögen durch die Schwester verwalten zu lassen – und damit einer versteckten wirtschaftlichen Berechtigung sei durchaus im Rahmen des Möglichen. Der Ausgang des hängigen Zivilverfahrens sei für das Amtshilfeverfahren nicht relevant. Selbst ein vollständiger Prozessverlust der betroffenen Person schliesse nicht aus, dass die ersuchende Behörde an einer Besteuerung der Werte in der fraglichen Periode festhalte – diese entscheide unabhängig davon, wem zivilrechtlich die Werte heute zuzuschreiben seien. Gleichzeitig habe der Ausgang des US-Steuerverfahrens keinen Einfluss auf das Zivilverfahren in der Schweiz. Die voraussichtliche Erheblichkeit sei im Sinne der angefochtenen Verfügung zu bejahen.

Der Argumentation zum Eventualbegehren hält die Vorinstanz entgegen, dass die Namen von Kontoinhabern, Unterschriften- und wirtschaftlich Berechtigten – anders als die von den Beschwerdeführenden zitierten Bankangestellten – keineswegs zufällig in den Unterlagen erscheinen und ihre Personendaten folglich voraussichtlich erheblich seien. Diese seien auch Teil der explizit erbetenen Kontoeröffnungsunterlagen. Sie, die Vorinstanz, dürfe die verlangten Informationen nur von der Amtshilfe ausschliessen, wenn sie für das ausländische Verfahren mit Sicherheit nicht erheblich seien. Sobald sie einen Zusammenhang mit dem dargestellten Sachverhalt hätten und möglicherweise zur Verwendung im ausländischen Verfahren

geeignet seien, sei die voraussichtliche Erheblichkeit zu bejahen. Die Erforderlichkeit sei vorliegend geradezu offensichtlich.

4.

4.1 Es ist daran zu erinnern, dass die Übermittlung von Informationen im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe dann unzulässig ist, wenn diese für die Beurteilung der Steuersituation der formell betroffenen Person – also von D._____ – nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von nicht betroffenen Personen das Interesse der ersuchenden Behörde an der Übermittlung der Informationen überwiegen (vorne, E. 2.4.5).

Die ersuchende Behörde legte im Amtshilfeersuchen dar, aufgrund einer Selbstanzeige der betroffenen Person – D._____ – bestehe der Verdacht, dass dieser im Jahr 2009 zum Zweck der Steuerverschleierung die hier gegenständlichen Vermögenswerte an seine keinen Bezug zu den USA aufweisende, in der Schweiz domizilierte Schwester zum Schein verschenkt habe. Diese – die Mutter der Beschwerdeführenden und nachmalige Erblasserin – habe formell die alleinige Berechtigung an diesen Werten gehabt, tatsächlich aber sei die betroffene Person wirtschaftlich an diesen berechtigt verblieben. Es ist im Sinne einer Plausibilitätskontrolle zu überprüfen, ob die verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (E. 2.4.3). Dabei ist daran zu erinnern, dass gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip prinzipiell kein Anlass besteht, an der Darstellung und den Erklärungen der ersuchenden Behörde zu zweifeln (eingehend E. 2.5).

4.2 Grundsätzlich sind Informationen zu Bankkonten gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts geeignet, zur korrekten Besteuerung der wirtschaftlich berechtigten Person beizutragen (BGE 147 II 116 E. 5.4.2 ff., 141 II 436 E. 4.6 und 6.1.1 [vgl. Urteil des BGer 2C_963/2014 vom 24. September 2015]; Urteile des BGer 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3 und 2C_28/2017 vom 16. April 2018 E. 4.5 m.w.H.; Urteile des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 3.2.1, A-7263/2018 vom 10. September 2020 E. 8.2 und 8.4 m.w.H.). Ein entsprechendes Amtshilfeersuchen kann namentlich darauf abzielen, die Steuerbemessungsgrundlage im ersuchenden Staat zu vervollständigen, wenn der ersuchende Staat diese Person verdächtigt, nicht ihr gesamtes steuerpflichtiges Einkommen

oder Vermögen deklariert zu haben (Urteil des BGer 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3).

4.3 Dies trifft im vorliegenden Fall zu. Die ersuchende Behörde hegt gestützt auf die Erklärungen in der Selbstanzeige mit gutem Grund den Verdacht, diese sei in der fraglichen Zeitspanne die wirtschaftlich berechtigte Person an den formell verschenkten Vermögenswerten gewesen. Es versteht sich bei dieser Ausgangslage, dass es sich um Informationen zu Vermögenswerten handelt, die formell nicht der betroffenen Person gehören. Angesichts der Sachverhaltsschilderung im Rahmen der Selbstanzeige, des unbestrittenen verwandtschaftlichen Verhältnisses und der ebenfalls nicht bestrittenen Schenkung handelt es sich bei der verstorbenen Mutter der Beschwerdeführenden nicht um eine Person, die im vorstehend (E. 2.4.5) geschilderten Sinne mit dem Sachverhalt nichts zu tun hätte. Informationen über die Mutter, und vorliegend insbesondere auch die im Ersuchen eingegrenzten Bankdaten, erscheinen damit als voraussichtlich erheblich (vgl. die Beispiele bei E. 2.4.5).

4.4 Dem steht nicht entgegen, dass die zivilrechtliche Berechtigung an den fraglichen Werten umstritten ist und der gerichtlichen Klärung harrt. Die ESTV als ersuchte Behörde kann die Auskünfte nur dann verweigern, wenn der Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat hängigen Untersuchung geradezu unwahrscheinlich ist. Massgeblich ist, ob im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die fraglichen Informationen als erheblich erweisen werden. Dass sie sich nachträglich als unerheblich herausstellen (können), ist irrelevant (vorne, E. 2.4.3 f.). Mit der Vorinstanz kann zudem festgehalten werden, dass die Frage nach der wirtschaftlichen Berechtigung in der fraglichen Untersuchungsperiode nicht zwingend mit der zivilrechtlichen Berechtigung im dannzumaligen Urteilszeitpunkt zusammenhängt. Das gilt umso mehr, als die Gesetzmässigkeiten eines zivilen Forderungsprozesses (Verhandlungsmaxime, Beweislast und -mass) erhebliche Prozessrisiken auf Klägerseite mit sich bringen. Damit schliesst auch ein vollständiger Prozessverlust der betroffenen Person nicht aus, dass für die Jahre 2009 bis 2013 aus US-einkommenssteuerrechtlicher Sicht die wirtschaftliche Berechtigung der betroffenen Person zu bejahen ist.

4.5 Insofern geht auch der Einwand der Beschwerdeführenden, die Frage der zivilrechtlichen Berechtigung sei eine Vorfrage, deren Beantwortung zwingend abzuwarten gewesen wäre, fehl (vgl. dazu HÄFELIN/MÜLLER/UHL-

MANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 1744). Die Frage nach der voraussichtlichen Erheblichkeit, welche die Vorinstanz zu beantworten hatte, setzt die Klärung der heutigen zivilrechtlichen Berechtigung gerade nicht voraus. Offenbleiben kann deshalb auch die von den Beschwerdeführenden in den Raum gestellte Möglichkeit, ob die Selbstanzeige ein prozess-taktisches Manöver darstellt – die Motivation der betroffenen Person für die Selbstanzeige ist für die ersuchte Behörde ohne Relevanz.

4.6 Die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen und Dokumente ist damit zu bejahen. Im Zusammenhang mit dem hängigen Zivilprozess deuten die Beschwerdeführenden an, das Amtshilfeverfahren hätte sistiert werden müssen, bis über die Zivilklage entschieden sei. Formell beantragt wird eine Sistierung indes auf Beschwerdeebene nicht. Rein der Vollständigkeit halber sei deshalb darauf hingewiesen, dass Verfahrenssistierungen im Bereich der Steueramtshilfe das gesetzliche verankerte Beschleunigungsgebot (Art. 4 Abs. 2 StAhiG) tangieren und den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz zu einem wirksamen Informationsaustausch zuwider laufen, welche die Schweiz seit der Übernahme des internationalen Standards von Art. 26 des OECD-MA gegenüber ihren Vertragspartnern eingegangen ist (vgl. im Verhältnis zu den USA Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US). Sie sind nur äusserst restriktiv anzuordnen und generell zu vermeiden, wenn sie eine substantielle Verzögerung zur Folge haben (Urteil des BGer 2C_804/2019 vom 21. April 2020 E. 3.4). Davon abgesehen, dass ein Abwarten des Zivilprozesses – wie soeben dargelegt – für die Beurteilung des Amtshilfesuches nicht notwendig ist, wäre die zu erwartende Verzögerung im Verfahren der Steueramtshilfe nicht gerechtfertigt.

4.7 Die amtshilfweise Besorgung der Informationen und Dokumente zu den entsprechenden Konten ist angesichts dessen, dass die betroffene Person formell keine Rechte gegenüber den Banken geltend machen kann, bei denen diese Werte liegen, faktisch der einzige Weg, an die Informationen zur möglichen Vervollständigung der Steuerbemessungsgrundlagen zu kommen. Dies unterstreicht einerseits die voraussichtliche Erheblichkeit der angeforderten Informationen und Dokumente und belegt andererseits die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips (vorne, E. 2.7).

4.8 In ihrem Eventualantrag ersuchen die Beschwerdeführenden darum, dass nur die eigentlichen Finanzinformationen, nicht aber die Personendaten der Kontoinhaberin, zu übermitteln seien. Wie bereits ausgeführt

(E. 4.3, vgl. E. 2.4.5) handelt es sich bei der verstorbenen Mutter der Beschwerdeführenden nicht um eine Person, die – vergleichbar einem Bankangestellten – rein zufällig in die Akten geraten wäre. Im Gegenteil ist die Person der Mutter gemäss der Sachverhaltsdarstellung, die dem Ersuchen zugrunde liegt, eine zentrale Figur: Für die Überprüfung der These, dass eine Scheinschenkung mit Verbleib der faktischen Verfügungsmacht beim Schenker als weiterhin wirtschaftlich Berechtigtem vorliegen könnte, ist die Person der beschenkten Kontoinhaberin und sind die im Zuge der Kontoeröffnung und -Führung von den Beteiligten getätigten Erklärungen von zentraler Bedeutung. Die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Schwärzung beantragten Personendaten ist mithin zu bejahen.

5.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist.

6.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese werden in Anwendung der massgeblichen Grundsätze (vgl. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) auf Fr. 5'000.– festgesetzt und dem in derselben Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen. Eine Parteientschädigung steht den unterliegenden Beschwerdeführenden nicht zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

7.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, 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 und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet im Anfechtungsfall das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden den Beschwerdeführenden in solidarischer Haftbarkeit auferlegt. Sie sind durch den geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe gedeckt.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Thomas Bischof

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, 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. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG).

Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: