



## Urteil vom 30. Juni 2021

---

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),  
Richter Raphaël Gani,  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Zulema Rickenbacher.

---

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
[...],  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
[...],  
beide vertreten durch  
Dr. iur. Andreas Rüd, Rechtsanwalt LL.M. und  
Dr. iur. Dimitri Santoro, Rechtsanwalt LL.M.,  
[...],  
Beschwerdeführerinnen,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
[...],  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Amtshilfe (aDBA CH-US).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Mit Schreiben vom 18. März 2019 ersuchte der amerikanische Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS oder ersuchende Behörde) die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) 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 – in der bis zum 19. September 2019 gültig gewesenen Fassung (SR 0.672.933.61; AS 1999 1460; nachfolgend: aDBA CH-US) – sowie das zugehörige Protokoll, um Amtshilfe betreffend die in den USA steuerpflichtige Person, welche in den Steuerperioden vom 1. Januar 1990 bis zum 31. Dezember 2009, eine Zeichnungs- oder andere Berechtigung oder eine wirtschaftliche Berechtigung («signature or other authority or beneficial ownership») am Konto [...] bei der C.\_\_\_\_\_ oder ihrer Tochtergesellschaften und verbundenen Unternehmen (nachfolgend kollektiv: Bank) hatte.

**A.b** Im Amtshilfeersuchen wird dargelegt, das Konto [...], zu welchem Bankunterlagen benötigt würden, weise spezifische Charakteristika auf, welche den Verdacht hätten entstehen lassen, das Konto sei dazu benutzt worden, U.S. Einkommenssteuer zu umgehen. Das Konto sei auf eine Weise verwendet worden, die den Standard für «Steuerbetrug oder Ähnliches» erfülle. Der IRS ersucht um Übermittlung aller Aufzeichnungen betreffend das Konto [...], welche sich in Gewahrsam, im Besitz oder unter der Kontrolle der Bank befinden. Sodann ersucht der IRS darum, dass die Identifizierungsdaten aller involvierten Personen in den bereitgestellten Dokumenten belassen werden, da diese Informationen für die Steuerfahndung, die Gegenstand dieser Anfrage ist, relevant und notwendig seien. Schwärzungen würden die Beweiskraft der erbetenen Dokumente mindern.

**A.c** Mit Editionsverfügung vom 1. April 2019 informierte die ESTV die Bank über das Amtshilfeersuchen vom 18. März 2019 und teilte mit, sie komme nach Prüfung des Ersuchens zum Schluss, die Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe seien erfüllt. In Anwendung von Art. 8 i.V.m. Art. 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) wurde die Bank zur Beantwortung der Fragen der ersuchenden Behörde betreffend den Zeit-

raum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009 aufgefordert. Im Weiteren teilte die ESTV mit, dass ihr Schwärzungsvorschläge in Zusammenhang mit «unbeteiligten Dritten» unterbreitet werden könnten. Für den Fall, dass im hier relevanten Zeitraum eine Bankkundenbeziehung bestanden habe, wurde die Bank darum gebeten, die im Ausland ansässige wirtschaftlich berechnigte Person sowie die Kontoinhaberin mit den beigelegten Schreiben über das vorliegende Verfahren zu informieren.

**A.d** Im Sommer 2020 schloss die ESTV das innerstaatliche Verfahren betreffend das Amtshilfeersuchen vom 18. März 2019 ab und erliess i.S. D.\_\_\_\_\_, geb. [...] 1907 (nachfolgend: betroffene Person), und A.\_\_\_\_\_, [Adresse] (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person) die Schlussverfügung. Diese wurde der betroffenen Person durch Publikation im Bundesblatt und der beschwerdeberechnigten Person postalisch via den Zustellungsbevollmächtigten eröffnet. Verfügt wurde Folgendes:

Die ESTV leistet dem IRS Amtshilfe betreffend D.\_\_\_\_\_, geb. [...] 1907, letzte bekannte Adresse: [...].

Die ESTV übermittelt dem IRS folgende von der Bank edierte Informationen zur Kontobeziehung mit der Gesellschaft E.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Kontoinhaberin), c/o A.\_\_\_\_\_, [Adresse], in welchen auch die beschwerdeberechtigte Person erscheint:

- a) Bankunterlagen zur Kunden Nummer [...] für den Zeitraum vom 1. Januar 1990 bis zum 31. Dezember 2009;
- b) Certificate of Authenticity of Business Records.

Weiter wurde in der genannten Verfügung festgehalten, dass Informationen, welche nicht amtshilfefähig seien und nicht ausgesondert werden könnten, geschwärzt worden seien.

Hingegen wurde der Antrag abgelehnt, die Namen und übrigen Angaben zur Identität der Mitarbeiter, soweit diese nicht Organ der Struktur waren, sowie der F.\_\_\_\_\_ zuzurechnende Gesellschaften in den zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen zu schwärzen.

Festgehalten wurde sodann, die ESTV werde den IRS bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA-US hinweisen.

**B.**

**B.a** Mit Eingabe vom 10. August 2020 erhoben die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) sowie die B.\_\_\_\_\_, [Adresse] (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2) gegen die Schlussverfügung Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht. Beantragt wird – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zzgl. Mehrwertsteuer zu Lasten der «Beschwerdegegnerin» sinngemäss Folgendes:

1. Die Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) im Verfahren Nr. [...] sei in allen Punkten aufzuheben und es sei
  - auf das Amtshilfeersuchen des IRS vom 18. März 2019 nicht einzutreten und das Amtshilfeverfahren Nr. [...] definitiv einzustellen;
  - eventualiter festzustellen, dass gestützt auf das betreffende Amtshilfeersuchen keine Amtshilfe zu leisten sei und das Verfahren definitiv einzustellen.
2. Eventualiter sei die Vorinstanz anzuweisen, die namentliche Bezeichnung der Beschwerdeführerinnen sowie diese direkt oder indirekt identifizierende Informationen und Angaben – insbesondere die Nennung der und Angaben zu für diese handelnden natürlichen Personen – aus den im gegenständlichen Amtshilfeverfahren an den IRS zu übermittelnden Unterlagen zu entfernen oder in geeigneter Weise unkenntlich zu machen, insbesondere die in den Bankunterlagen betreffend das Konto [...] enthaltenen Angaben gemäss der in der Beschwerde festgehaltenen Liste.
3. Subeventualiter sei die Vorinstanz anzuweisen, in das Dispositiv der Schlussverfügung einen Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen, mit welchem der IRS im Rahmen der Übermittlung der Informationen explizit darauf hingewiesen werde, dass die übermittelten Informationen ausschliesslich in Verfahren verwendet werden dürfen, die sich direkt gegen die betroffene Person richten.

Im Weiteren stellen die Beschwerdeführerinnen folgenden Verfahrens Antrag:

1. Die Vorinstanz sei anzuweisen, den in den zur Übermittlung vorgesehenen Akten erscheinenden Dritten Kenntnis vom vorliegenden Verfahren zu geben und ihnen Gelegenheit zur Wahrung des rechtlichen Gehörs einzuräumen.

2. Das gegenständliche Amtshilfeverfahren Nr. [...] sei zu sistieren, bis die Information gemäss Ziff. 1 hiervoor erfolgt und die Dritten Gelegenheit gehabt haben, sich angemessen zum pendenten Amtshilfeverfahren zu äussern.

**B.b** Mit Vernehmlassung vom 24. September 2020 beantragt die Vorinstanz, den Eventualantrag der Beschwerdeführerin betreffend Schwärzungen der natürlichen Personen teilweise gutzuheissen. Auch der Subeventualantrag betreffend Spezialitätsprinzip sei gutzuheissen. Im Übrigen sei die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

**B.c** Mit Eingabe vom 4. November 2020 nehmen die Beschwerdeführerinnen zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung und wiederholen ihre im Rahmen der Beschwerde geäusserten Rechtsbegehren und Verfahrensanträge.

**B.d** Mit Eingabe vom 5. Februar 2021 nimmt die Vorinstanz Stellung zur Eingabe der Beschwerdeführerinnen vom 4. November 2020.

Auf die konkreten Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheiderelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS datierend vom 18. März 2019 gestützt auf Art. 26 aDBA-CH US zugrunde (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der Vorinstanz im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 31 f. VGG i.V.m. Art. 5 VwVG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

**1.2** Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts Anderes bestimmen (Art. 37 VGG; Art. 5 und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

**1.3** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid, soweit er im Streit liegt. Vorliegend ist dies die angefochtene Schlussverfügung der Vorinstanz (vgl. Sachverhalt Bst. A.d).

#### **1.4**

**1.4.1** Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene Person (vgl. Sachverhalt Bst. A.d) und weitere Personen (vgl. E. 2.1.1) unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss letzterer Bestimmung ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Art. 48 Abs. 1 Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b), und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht ein solches Interesse im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen nur in sehr speziellen Konstellationen (siehe dazu ausführlich BGE 146 I 172 E. 7.1.3). Da Dritte grundsätzlich durch das Spezialitätsprinzip (vgl. nachfolgend E. 2.2.1 f.) vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt seien, folge allein aus dem Umstand, dass sie in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt werden, nicht, dass sie mit Blick auf die Gewährung von Steueramtshilfe betreffend eine andere Person selber (direkt) betroffen sind und daher im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdelegitimiert wären bzw. Parteistellung hätten (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1 m.w.H. sowie 139 II 404 E. 11.1).

Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass sich eine allfällige Beschwerdelegitimation von Personen, welche von einem Amtshilfeersuchen nicht formell betroffen sind (vgl. dazu E. 2.1.1) in jedem Fall darauf beschränkt, Einwände betreffend die unredigierte Übermittlung ihrer Daten zu rügen (vgl. Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2). Sie umfasst – mangels direkter Betroffenheit und entsprechendem schutzwürdigem Interesse – nicht die Berechtigung, gegen die Leistung der Amtshilfe an sich vorzugehen (vgl. in diesem Sinne BGE 139 II 404 E. 11.1, wo erwogen wurde, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen eine natürliche oder juristische Person zu Rechtsmitteln legitimiert sei, wenn sie von der verlangten Rechtshilfemassnahme unmittelbar betroffen werde [vgl. dazu nachfolgend E. 2.1]. Für bloss indirekt Betroffene, insbesondere Personen, die zwar in

den erhobenen Unterlagen erwähnt würden, aber nicht direkt von Zwangsmassnahmen betroffen bzw. Inhaber von sichergestellten Dokumenten seien, sei die Beschwerdebefugnis grundsätzlich zu verneinen).

**1.4.2** Die Beschwerdeführerin 1, ihrerseits Domizilhalterin und Zustellungsempfängerin der Kontoinhaberin, ist als Adressatin der angefochtenen Verfügung durch diese insoweit beschwert und somit «berührt», als sie selbst betreffende Daten ungeschwärzt an die ersuchende Behörde übermittelt werden sollen. Dasselbe gilt für die Beschwerdeführerin 2, welche zwar nicht die Möglichkeit erhalten hat, am vorinstanzlichen Verfahren teilzunehmen, deren Daten jedoch ebenfalls in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen vorkommen und unredigiert an die ersuchende Behörde gehen sollen (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.4.1 f., Urteil des BVGer A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 1.3.1). Darüber hinaus ist die Beschwerdeführerin 2 Begünstigte eines zivilrechtlichen Urteils (Urteil des Handelsgerichts des Kantons Zürich vom 6. März 2019 i.S. Beschwerdeführerin 2 et. al. gegen die Bank betreffend Datenherausgabe), mit welchem der Bank die Datenübermittlung an das Ausland untersagt worden ist. Dies ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung für die Bejahung der Beschwerdelegitimation im vorliegenden Amtshilfeverfahren ausreichend (vgl. Urteil des BGer 2C\_310/2020 vom 1. Dezember 2020 E. 4.1.7). Die Beschwerdelegitimation der Beschwerdeführerin 2 wird denn auch von der Vorinstanz – im oben genannten Umfang – nicht in Frage gestellt.

**1.4.3** Nach dem Gesagten ist auf die vorliegende Beschwerde mangels Beschwerdelegitimation indes soweit nicht einzutreten, als die Beschwerdeführerinnen beantragen, auf das Amtshilfeersuchen des IRS vom 18. März 2019 sei überhaupt nicht einzutreten bzw. es sei gestützt auf dieses Ersuchen keine Amtshilfe zu leisten und das Verfahren definitiv einzustellen (vgl. Sachverhalt Bst. B.a Ziff. 1). Die Beschwerdeführerinnen selbst sind durch die Leistung der Amtshilfe an sich nicht unmittelbar betroffen, womit es ihnen an einem schutzwürdigen Interesse an deren Verweigerung fehlt. Abgesehen davon, ist auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für einen Dritten – vorliegend die vom Ersuchen formell betroffene Person – bzw. in dessen Interesse erhoben werden, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1, 137 IV 134 E. 5.2.2, Urteil des BVGer A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 1.3.2). Vor diesem Hintergrund erübrigen sich im vorliegenden Fall sowohl Ausführungen zu den Voraussetzungen für das Eintreten auf das hier gegenständliche Amtshilfeersuchen bzw. für die Leistung der Amtshilfe, als

auch zu den damit zusammenhängenden Rügen der Beschwerdeführerinnen; insbesondere zum Alter der betroffenen Person und der allfälligen Anwendbarkeit von Art. 18a StAhiG. Im Übrigen braucht hier auch nicht abschliessend geklärt zu werden, ob die Beschwerdeführerinnen tatsächlich legitimiert wären, die Schwärzung der Namen von mit ihnen verbundenen natürlichen Personen zu beantragen, oder ob es sich dabei auch um unzulässige Anträge im Interesse Dritter handeln würde. Diese Frage kann offengelassen werden, zumal in Bezug auf diese Schwärzungsanträge vorliegend ohnehin gleichlautende Anträge der Verfahrensbeteiligten vorliegen (vgl. nachfolgend E. 3.3 und E. 3.4).

**1.5** Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist nach dem Dargelegten – unter Vorbehalt des vorangehend in Erwägung 1.4 Gesagten – einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

**1.6** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerinnen können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

**1.7** Eine Sistierung des Verfahrens muss nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein, da bei Fehlen solcher Gründe von einer mit dem Beschleunigungsgebot von Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) nicht zu vereinbarenden Rechtsverzögerung auszugehen ist (vgl. BGE 130 V 90 E. 5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.14 ff.). Gemäss ständiger Rechtsprechung fällt die Sistierung eines Verfahrens insbesondere dann in Betracht, wenn z.B. der Entscheid in einem anderen Verfahren den Verfahrensausgang beeinflussen kann (BGE 130 V 90 E. 5, 131 V 362 E. 3.2; Urteil des BVGer A-3924/2012 E. 3.1, je mit Hinweisen.). Beim Entscheid darüber, ob das Verfahren zu sistieren ist, steht dem Gericht ein erheblicher Ermessensspielraum zu (vgl. BGE 119 II 386 E. 1b).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** In Bezug auf die Information über das laufende Amtshilfeverfahren wird zwischen den formell betroffenen Personen unterschieden, nämlich jenen, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden bzw.



deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geprüft werden soll (Art. 3 Bst. a StAhiG) und weiteren Personen, die sonst (materiell) betroffen sind (vgl. Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 und A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5). Davon zu unterscheiden sind «nicht betroffene Personen» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Die Übermittlung von Informationen zu solchen Personen ist gemäss dieser Bestimmung 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 ff., 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. 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 in fine; Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.5.3).

**2.1.2** Betreffend die Tragweite der Verfahrensgarantien von Personen, die vom Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht direkt betroffen sind, deren Name im Verfahren aber erscheint, hat sich das Bundesgericht jüngst geäussert. Es hat festgehalten, dass die ESTV gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG nur gehalten sei, die vom Verfahren der Amtshilfe nicht betroffenen Personen, deren Namen aber in den zur Übermittlung

vorgesehenen Unterlagen erscheinen, über den Bestand dieses Verfahrens zu informieren, wenn deren Beschwerderecht im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aus den Akten klarerweise hervorgehe bzw. «evident» sei (vgl. dazu BGE 146 I 172 E. 7.3.1 f.; Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1). Gemäss Bundesgericht liefe es dem in der Steueramtshilfe besonders bedeutsamen Beschleunigungsgebot zuwider, wenn die ESTV auch Personen informieren müsste, deren Beschwerdeberechtigung nicht offensichtlich sei (vgl. dazu BGE 146 I 172 E. 6.2 und 7.3.1; 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1). Zudem schütze das Spezialitätsprinzip die Dritten vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.5; vgl. vorangehend E. 1.4.1 und nachfolgend E. 2.2.1 f.). Entsprechend sei die Praxis der ESTV, welche die Parteieigenschaft jenen Personen zuerkenne, die sich bei ihr melden und um Schwärzung der sie betreffenden Auskünfte ersuchen, nicht zu beanstanden (BGE 146 I 172 E. 7.3.3). Daraus folge auch, dass eine im Einzelfall allenfalls falsche Entscheidung der Vorinstanz (über die Frage der Information von Drittbetroffenen) nicht die Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung zur Folge habe (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.6; Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 und A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5).

## **2.2**

**2.2.1** Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, 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 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). In BGE 147 II 13 wurde festgehalten, dass die Verwendungsbeschränkung gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US ihren Zweck – den Schutz der Souveränität des ersuchten Staats und die korrekte Allokation der Verantwortung für Grundrechtseingriffe unter den Vertragsstaaten – nur erreichen könne, wenn ihr nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zuerkannt werde. Deshalb dürfe der ersuchende Staat die nach Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren (vgl. dazu E. 3.1 ff. sowie zur Auseinandersetzung mit den von der ESTV vorgebrachten Argumenten insbesondere E. 3.6 des genannten Urteils; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.7.1).

**2.2.2** Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (BGE 143 II 202 E. 8.7.1, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.), 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-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.7.2).

**2.2.3** Gemäss Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) dürfen Personendaten nicht ins Ausland bekannt gegeben werden, «wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen Personen schwerwiegend gefährdet würde, namentlich, weil eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet». Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung nach Art. 6 Abs. 2 DSG unter anderem dann möglich, wenn hinreichende (insbesondere vertragliche) Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Bst. a) oder wenn die betroffene Person im Einzelfall eingewilligt hat (Bst. b). Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch das DSG verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine solche in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 DSG im Grunde nicht (statt vieler: BGE 147 II 13 E. 1.3.2 und E. 3; Urteil des BGer 2C\_540/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.3 und E. 3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3972/2019 22. März 2021 E. 3.8).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall ist zunächst ist zu prüfen, ob die ESTV – wie die Beschwerdeführinnen geltend machen – verpflichtet gewesen wäre, der Beschwerdeführerin 2 im vorinstanzlichen Verfahren Parteistellung einzuräumen und wenn ja, ob sich die vorliegend angefochtene Schlussverfügung deswegen als nichtig erweist.

**3.1.1** Wie vorangehend in Erwägung 2.1.2 dargelegt, hat die Vorinstanz nicht alle Personen, welche gemäss den einschlägigen Bestimmungen beschwerdeberechtigt sein könnten, über ein Amtshilfeverfahren zu informieren. Eine Informationspflicht besteht nur gegenüber jenen (Dritt-) Personen, von deren Beschwerdeberechtigung die Vorinstanz aufgrund der Akten ausgehen muss bzw. deren Beschwerdeberechtigung evident ist.

**3.1.2** Ob die Vorinstanz im vorliegenden Fall zu Unrecht davon ausgegangen ist, die Beschwerdelegitimation der Beschwerdeführerin 2 sei im Sinne der genannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht evident (vgl. vorangehend E. 2.1.2), braucht vorliegend nicht abschliessend geklärt zu werden; denn selbst wenn dies der Fall gewesen und es dadurch zu einer Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin 2 im vorinstanzlichen Verfahren gekommen wäre (was hier offenbleiben kann), wäre im hier zu beurteilenden Fall von einer Heilung eines solchen Mangels und nicht von Nichtigkeit der Verfügung auszugehen (vgl. vorangehend E. 2.1.2). Die Beschwerdeführerin 2 ist nämlich durch die Beschwerdeführerin 1 über das Amtshilfeverfahren informiert worden, hat Einsicht in die Akten erhalten und wurde dadurch befähigt, sich mittels Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zu wenden, welches die aufgeworfenen Fragen mit voller Kognition und damit sowohl in Bezug auf Sachverhalts- wie auch auf Rechtsfragen überprüfen kann (vgl. diesbezüglich Urteil des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 4.5.1).

**3.2** Im Folgenden ist zu prüfen, ob das vorliegende Beschwerdeverfahren zu sistieren wäre, bis den von den Beschwerdeführerinnen geltend gemachten Informationspflichten nachgekommen worden ist.

Wie vorangehend dargelegt, hat die Beschwerdeführerin 2 die Möglichkeit erhalten und wahrgenommen, die nötigen Schritte zur Wahrung ihrer Rechte zu unternehmen. Sodann sind die in der Beschwerde erwähnten, mit den Beschwerdeführerinnen verbundenen, natürlichen Personen durch das Einlenken der Vorinstanz im Rahmen der Vernehmlassung nicht mehr beschwert (vgl. Sachverhalt Bst. B.b und nachfolgend E. 3.3°). Damit besteht keinerlei Grund für eine Sistierung des vorliegenden Beschwerdeverfahrens (vgl. E. 1.7). Dieser Antrag ist abzuweisen. Entsprechend kann offengelassen werden, ob die Beschwerdeführerinnen überhaupt legitimiert waren, im Interesse Dritter – vorliegend die genannten natürlichen Personen – tätig zu werden (vgl. vorangehend E. 1.4.3).

**3.3** Was den Eventualantrag der Beschwerdeführerinnen betrifft, die Vorinstanz sei anzuweisen, die namentliche Bezeichnung der Beschwerdeführerinnen sowie diese direkt oder indirekt identifizierende Informationen und Angaben aus den im gegenständlichen Amtshilfeverfahren an den IRS zu übermittelnden Unterlagen zu entfernen oder in geeigneter Weise unkenntlich zu machen, insbesondere die in den Bankunterlagen betreffend das Konto [...] enthaltenen Angaben zu natürlichen Personen gemäss der in der Beschwerde festgehaltenen Liste (vgl. Sachverhalt Bst. B.a Ziff. 2), liegen gleichlautende Anträge vor:

Die Vorinstanz beantragt die Gutheissung der Beschwerde insoweit, als sie einräumt, die Namen der in der Beschwerde aufgelisteten natürlichen Personen erwiesen sich als nicht voraussichtlich erheblich und seien entsprechend zu schwärzen (vgl. Sachverhalt Bst. B.b und die Vernehmlassung Ziff. 7). Diese natürlichen Personen sind somit durch die Gewährung der Amtshilfe nicht mehr beschwert. Damit kann vorliegend offenbleiben, ob die Beschwerdeführerinnen überhaupt legitimiert waren, die Schwärzung der Namen der genannten natürlichen Personen zu verlangen (vgl. auch vorangehend E. 1.4.1 ff.).

Im Weiteren wird die Vorinstanz gemäss Vernehmlassung mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung auch die Namen der Bankmitarbeitenden schwärzen, welche nicht voraussichtlich erheblich für die Amtshilfe sind (vgl. vorangehend E. 2.1.1).

**3.4** Auch in Bezug auf den Subeventualantrag der Beschwerdeführerinnen, die Vorinstanz sei anzuweisen, in das Dispositiv der Schlussverfügung einen Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen, mit welchem der IRS im Rahmen der Übermittlung der Informationen explizit darauf hingewiesen werde, dass die übermittelten Informationen ausschliesslich in Verfahren verwendet werden dürfen, die sich direkt gegen die betroffene Person richten (vgl. Sachverhalt Bst. B.a Ziff. 3), liegen gleichlautende Anträge vor:

Angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US den Vertragsstaaten nicht nur die in sachlicher Hinsicht zweckfremde Verwendung verbietet, sondern auch jede Verwendung übermittelter Informationen gegenüber Dritten (vgl. vorangehend E. 2.2.1), hat die Vorinstanz angekündigt, Ziffer 4 der angefochtenen Schlussverfügung anzupassen. Sie wird die ersuchende Behörde bei der Übermittlung der Informationen ausdrücklich darauf hinweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in den USA steuerpflichtige betroffene Person für

den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und diese Informationen gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US geheim zu halten sind.

**3.5** Abschliessend ist auf die Rüge einzugehen, die Vorinstanz sei anzuweisen, die namentliche Bezeichnung der Beschwerdeführerinnen selbst sowie sämtliche diese direkt oder indirekt identifizierenden Informationen und Angaben aus den zu übermittelnden Unterlagen zu entfernen bzw. unkenntlich zu machen.

**3.5.1** Wie vorangehend bereits erwähnt, dürfen im Rahmen der Amtshilfe nur voraussichtlich erhebliche Informationen an die ersuchende Behörde übermittelt werden (vgl. E. 2.1.1).

**3.5.2** 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 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 (vgl. statt vieler: BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1, je m.w.H. sowie Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 6.1 m.w.H.). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-2463/2018 vom 27. November 2019 E. 5.2.3; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.4 m.w.H.).

**3.5.3** Im hier gegenständlichen Amtshilfeersuchen legt die ersuchende Behörde dar, es sei eine Domizilgesellschaft errichtet worden, die zur Täuschung der US-Steuerbehörden gedient habe. So habe die am Konto [...] wirtschaftlich berechnete US-Person – unter Mithilfe der Bank – Vermögenswerte absichtlich verschleiert und diese sowie die daraus fliessenden Erträge dem IRS nicht deklariert. Indem die Domizilgesellschaft als ange-

lich wirtschaftlich Berechtigte an den bei der Bank deponierten Wertschriften vorgeschoben worden sei, sei die tatsächlich an den Vermögenswerten berechtigte und diese verwaltende, in den USA steuerpflichtige Person gegenüber den US-Steuerbehörden im Verborgenen geblieben. Dies habe zu einer unrechtmässigen und erheblichen Verkürzung des von der tatsächlich wirtschaftlich berechtigten Person bezahlten Steuerbetrags geführt.

**3.5.4** Wie die Vorinstanz zu Recht dargelegt hat, sind die Beschwerdeführerinnen im Bereich der administrativen Betreuung von Stiftungen und Verwaltungsgesellschaften tätig, über welche oftmals im Ausland domizilierte Kunden Vermögenswerte bei Schweizer Banken halten. Zudem erbringen sie Finanzdienstleistungen in diesem Bereich, insbesondere agieren sie regelmässig als Zeichnungsberechtigte an entsprechenden Bankkonten. Ihre Personendaten tauchen deshalb verschiedentlich in den zur Übermittlung angedachten Bankunterlagen auf. Die Beschwerdeführerin 1 diene als Korrespondenzadresse der Kontoinhaberin und ist Begünstigte diverser Zahlungen, während die Beschwerdeführerin 2 im Stiftungsrat der Kontoinhaberin war. Aufgrund ihrer Zeichnungs- und/oder Informationsberechtigung betreffend das gegenständliche Konto fallen die Beschwerdeführerinnen unter eine Personenkategorie, um deren Daten der IRS ersucht und deren Identität aufzeigen könnte, inwiefern die formell betroffene Person oder eine andere Person Kontrolle über die fragliche Kontoverbindung und die entsprechenden Geldflüsse gehabt haben könnte. Nach dem Dargelegten handelt es sich bei den Beschwerdeführerinnen offenkundig nicht um Personen, die schlichtweg nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben bzw. deren Namen rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten erscheinen (vgl. E. 2.1.1). Dies wird denn auch nicht bestritten. Sodann ist davon auszugehen, dass besagte Informationen durchaus dazu beitragen können, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen. Ihre Daten, um welche der IRS ersucht, erweisen sich damit als voraussichtlich erheblich zur Untersuchung der steuer(straf)rechtlichen Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person, insbesondere zur Überprüfung des Grades, in welchem diese das fragliche Konto tatsächlich kontrolliert hat. Der Argumentation der Beschwerdeführerinnen, ihre namentliche Bezeichnung sei für die Beurteilung der Steuersituation der vom Ersuchen betroffenen Person weder erforderlich noch relevant, ist nicht zu folgen. Nach dem Gesagten sind diese Daten ungeschwärzt in den zu übermittelnden Unterlagen zu belassen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Nicht ausser Acht zu lassen ist hierbei, dass die Beschwerdeführerinnen durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat gegen sie selbst geschützt sind (vgl. dazu BGE 146 I 172 E. 7.1, insbesondere E. 7.1.3 sowie Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.1; Urteil des BVGer A-3972/ 2019 vom 22. März 2021 E. 4.2.2).

**4.** Es bleibt, auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens einzugehen:

**4.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]) und den zu einem Drittel obsiegenden Beschwerdeführerinnen (sie dringen mit zwei von sechs Anträgen durch) im Umfang von Fr. 3'400.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'600.-- ist den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**4.2** Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.3** Den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen ist für die erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten ihrer Vertretung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 VGKE). Die Beschwerdeführerinnen haben keine Kostennote eingereicht. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE und unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxismässig Fr. 2'400.-- als angemessen.

**5.** Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innerhalb von zehn 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 das Bundesgericht.

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

#### **1.**

Der Sistierungsantrag wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist und er nicht gegenstandslos geworden ist.

#### **2.**

Die Beschwerde wird – soweit darauf eingetreten wird – insoweit gutgeheissen, als die ESTV im Amtshilfeverfahren [...] in Sachen D.\_\_\_\_\_, geb. [...] 1907 et al. im Sinne der Erwägung 3.3 in den zu übermittelnden Unterlagen die Namen von Bankmitarbeitenden sowie der natürlichen Personen gemäss der in der Beschwerde enthaltenen Liste (Rechtsbegehren Ziff. 2) zu schwärzen hat.

#### **3.**

Die Beschwerde wird sodann im Sinne der Erwägung 3.4 gutgeheissen. Demnach hat die ESTV die ersuchende Behörde im Rahmen der Leistung der Amtshilfe im Verfahren [...] explizit auf die Einschränkungen bei der Verwendung der übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US hinzuweisen. Insbesondere hat sie darauf hinzuweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in den USA steuerpflichtigen D.\_\_\_\_\_, geb. [...] 1907, für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 26 Ziff. 1 Satz 3 aDBA CH-US geheim zu halten sind.

#### **4.**

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

#### **5.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.-- festgesetzt und den Beschwerdeführerinnen im Umfang von Fr. 3'400.-- auferlegt. Letzterer Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'600.-- wird den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

#### **6.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführerinnen eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 2'400.-- zu bezahlen.

## 7.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Ryter

Zulema Rickenbacher

## **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: