



Abteilung I  
A-3358/2021

## Urteil vom 16. März 2022

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_ (...),  
vertreten durch **B.** \_\_\_\_\_ (...),  
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-US).

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

**A.a** Die Steuerbehörde der USA, der Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS), stellte am (Datum) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV, nachfolgend auch 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 Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; nachfolgend: DBA CH-US) ein Amtshilfeersuchen betreffend C.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person 1) und D.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person 2).

**A.b** Der IRS begründete das Amtshilfeersuchen damit, dass er eine Untersuchung betreffend durch die betroffenen Personen begangenen Steuerergehen durchführe. Die betroffenen US-steuerpflichtigen Personen müssten ihr gesamtes weltweites Einkommen der Steuerbehörde offenlegen und darauf Steuern zahlen. Durch Bankmitarbeiter und die amerikanischen Kunden der Bank seien planmässig Handlungen zur Täuschung des IRS vorgenommen worden, um erhebliche Beträge an amerikanischen Steuern zu hinterziehen. Dem IRS lägen Indizien vor, dass die betroffenen Personen mit Hilfe und Unterstützung der Bank in betrügerischer Absicht Domizilgesellschaften im Ausland als Kontoinhaber eingesetzt und in betrügerischer Absicht Dokumente erstellt hätten, die die Inhaber der Konten falsch wiedergegeben hätten. Der IRS verfüge über Beweise, dass die betroffenen Personen über nicht deklarierte Bankkonten in der Schweiz verfügen würden. Der IRS ersuche deshalb im ersuchten Zeitraum um Informationen bei der Bank E.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: CH-Bank), bei welcher die betroffenen Personen 1 und 2 über eine wirtschaftliche Berechtigung, Zeichnungsberechtigung oder ähnliches verfügen würden. Der IRS benötige die ersuchten Informationen für die Durchsetzung der innerstaatlichen US-Gesetze über Steuern.

**A.c** Der IRS ersuchte die ESTV für den Zeitraum vom 23. September 2009 bis 31. Dezember 2018 im hier interessierenden Zusammenhang hauptsächlich um nachstehende Informationen:

*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.*

**A.d** Mit Editionsverfügung vom 13. Dezember 2019 ersuchte die ESTV die CH-Bank gestützt auf Art. 8 i.V.m. Art. 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1), ihr die ersuchten Informationen innerhalb von 10 Kalendertagen ab Erhalt der Editionsverfügung zuzustellen sowie die im Ausland ansässigen betroffenen Personen über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen (Art. 14 Abs. 3 StAhiG).

**A.e** Die CH-Bank konnte die betroffenen Personen am 19. Dezember 2019 über das Amtshilfeverfahren informieren. Sie edierte die verlangten Unterlagen innert erstreckter Frist. A.\_\_\_\_\_ erscheint in den zu den Kontoeröffnungsdokumenten der fraglichen Konten bei der CH-Bank (Bst. A.b) gehörenden «Know your customer» (nachfolgend: KYC)-Dokumenten mit Name und Vorname sowie mit weiteren Angaben als «Introducer».

**A.f** Nach entsprechender schriftlicher Anfrage der ESTV vom 3. Februar 2021 teilte die CH-Bank der ESTV mit Schreiben vom 12. Februar 2021 mit, dass keine Drittpersonen mit Zivilurteil in den übermittelten Informationen festgestellt werden konnten.

**A.g** Mit Schreiben vom 11. März 2021 teilte B.\_\_\_\_\_ der ESTV mit, dass er von A.\_\_\_\_\_ als Zustellungsbevollmächtigter in der Schweiz bestimmt und mit der Wahrung der Interessen beauftragt worden sei.

**A.h** Die betroffenen Personen 1 und 2 haben am 15. März 2021 in die Übermittlung der Informationen mittels Zusendung einer ausgefüllten und unterzeichneten Zustimmungserklärung an die ESTV eingewilligt.

**A.i** A.\_\_\_\_\_ liess in der Stellungnahme vom 28. April 2021 zum Amtshilfeersuchen vorbringen, dass die Übermittlung der vorgesehenen Informationen, die ihn betreffen, nicht in Betracht komme. Diese würden im abgefragten Zeitraum keine Wirkung entfalten, seien für die Steuersituation der betroffenen Personen voraussichtlich nicht erheblich und höherwertige Interessen stünden einer Übermittlung entgegen.

**A.j** Die ESTV erliess am 21. Juni 2021 nach Durchführung des vorinstanzlichen Verfahrens eine Schlussverfügung gegen A.\_\_\_\_\_ (als beschwerdeberechtigte Person). Die ESTV gewährte darin die ersuchte Amtshilfe. Dazu gehört auch die Übermittlung der von der CH-Bank edierten KYC-

Dokumenten, in welchen auch A. \_\_\_\_\_ erscheint. In der Schlussverfügung informierte die ESTV den IRS über den Umfang der Verwendungsbeschränkung der ersuchten Informationen.

**B.**

**B.a** A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) liess gegen die genannte Schlussverfügung am 22. Juli 2021 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben mit den Anträgen:

1. Die in der Beschwerdeschrift näher spezifizierten Informationen zur Person des Beschwerdeführers in den «KYC»-Dokumenten seien dem IRS nicht zu übermitteln und die Schlussverfügung der ESTV vom 21. Juni 2021 sei insoweit aufzuheben.
2. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Subeventualiter sei die Sache zu sistieren.
4. Es seien dem Beschwerdeführer im Rahmen dieses Verfahrens keine Kosten aufzuerlegen.
5. Es sei dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung zuzusprechen.

An anderer Stelle in der Beschwerdeschrift ersucht der Beschwerdeführer zudem um Aussetzung des Amtshilfeverfahrens bis zur rechtskräftigen Erledigung der datenschutzrechtlichen Ansprüche.

**B.b** Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 13. September 2021 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde vom 22. Juli 2021.

**B.c** Nach teilweise gutgeheissenem Akteneinsichtsgesuch in die vorinstanzlichen Akten erfolgten weitere Schriftenwechsel.

Auf die Vorbringen der Parteien und die Akten wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

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

### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS 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) in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009 (AS 2019 3145; nachfolgend: Änderungsprotokoll 2009) zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG.

**1.2** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG), womit seine Zuständigkeit zur Beurteilung des angefochtenen Entscheids gegeben ist. Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

### **1.3**

**1.3.1** Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c).

**1.3.2** Der Beschwerdeführer ist vom Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019 zwar nicht formell betroffen, jedoch kommen seine Daten in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen vor und sollen unredigiert an die ersuchende Behörde übermittelt werden. Zudem ist er Adressat der angefochtenen Schlussverfügung (vgl. Sachverhalt, Bst. A.j). Er ist demnach zur Beschwerde gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 21. Juni 2021 legitimiert, soweit er sich gegen die Übermittlung seiner Daten wehrt (vgl.

BGE 143 II 506 E. 5.4.1 f.; vgl. Urteil des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 1.3).

**1.4** Nach dem Gesagten ist auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) einzutreten.

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht muss sich dabei nicht mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: BGE 133 I 270 E. 3.1).

**1.6** Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (Art. 1 Abs. 2 Bst. a und c<sup>bis</sup> i.V.m. Art. 12 VwVG; vgl. Urteil des BVGer A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 1.4.1 m.w.H.).

**1.7** Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.6 m.w.H.).

## **2.**

**2.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-US, dessen Wortlaut mit Art. 3 des Änderungsprotokoll 2009 grösstenteils demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen angepasst wurde (vgl. Botschaft vom 27. No-

vember 2009 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika [nachfolgend: Botschaft Änderungsprotokoll 2009], BBl 2010 235, 240 zu Art. 3).

**2.2** Der neue Art. 26 DBA CH-US ist am 20. September 2019 in Kraft getreten (AS 2019 3145). Diese Norm ist auf Amtshilfeersuchen anwendbar, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens (vorliegend am 3. Dezember 2019, Sachverhalt Bst. A.a) gestellt werden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b des Änderungsprotokolls 2009; vgl. Urteil des BGer 2C\_880/2020 vom 15. Juni 2021 E. 3.1). Zusätzlich ist für Auskünfte im Sinne von Art. 26 Abs. 5 DBA CH-US (Bankinformationen und Informationen über Beteiligungsverhältnisse an Personen) notwendig, dass sie sich auf Sachverhalte beziehen, die am oder nach dem Datum der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls 2009 – d.h. ab dem 23. September 2009 bestanden oder verwirklicht wurden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Ziff. i des Änderungsprotokolls 2009; vgl. Botschaft Änderungsprotokoll 2009, BBl 2010 235, 242).

## **2.3**

**2.3.1** Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern «erheblich» sein können, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei durch Art. 1 DBA CH-US (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

**2.3.2** Auch wenn der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US («Informationen, die erheblich sein können») leicht von demjenigen von Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens («Informationen, die voraussichtlich erheblich sind») abweicht, sind diese Bestimmungen übereinstimmend auszulegen (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.4.2, wonach der neue Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US auf dem Konzept der voraussichtlichen Erheblichkeit beruhe; MICHAEL NORDIN/ROLAND WILD, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, § 5 N. 3; vgl. ferner: BGE 139 II 404 E. 7.2.3, wonach bereits der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US in der Fassung vom 2. Oktober 1996 verwendete Begriff der «Notwendigkeit» ein Synonym für die «voraussichtliche Erheblichkeit» gewesen sei; vgl. auch Urteil des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.3.2 m.w.H.).

## 2.4

**2.4.1** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1).

**2.4.2** Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die erheblich sein können, besteht darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist (Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-US [ebenfalls publiziert unter SR 0.672.933.61] in der Fassung des Änderungsprotokolls 2009). Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips, wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (BGE 139 II 404 E. 7.2.3).

**2.4.3** Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 2.3.5). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). 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. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.1.1.1 m.w.H. und A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das



Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 3.5.2). In letzterem Sinne ist Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (statt vieler: Urteile des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.5 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4).

**2.4.4** 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 (Urteil des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.4.4).

**2.4.5** 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 Personen geschützt werden, die 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»; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). 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 würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff. und 141 II 436 E. 4.4.3 f., Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3, A-1745/2019 vom 1. November 2019 E. 2.5).

### **3.**

**3.1** Ein wichtiges Element 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 (wie etwa jene, das Subsidiaritätsprinzip sei eingehalten worden) anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfefverfahren. 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 (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.5 m.w.H.).

**3.2** Auf ein Ersuchen ist nach Art. 7 Bst. c StAhiG nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind». Letzteres bedeutet, dass die objektiven Tatbestandsmerkmale eines Straftatbestandes des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) erfüllt sein müssen und die Delikte unter die schweizerische Straf- bzw. Gerichtshoheit gemäss Art. 3 bis 8 StGB fallen (BGE 143 II 202 E. 8.5.6; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.4 m.w.H.).

**3.3** Sofern eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, ist jeweils zu prüfen, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Gegen diesen Grundsatz wird etwa verstossen, wenn der ersuchende Staat versichert hatte, dass keine auf schweizerischem Territorium geheime Bankdaten für ein Amtshilfeersuchen verwendet werden, und er dennoch ein Ersuchen stellt, das direkt oder indirekt kausal mit solchen geheimen Daten zusammenhängt (vgl. BGE 143 II 224 E. 6.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 6.2).

### **3.4**

**3.4.1** Gemäss 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 (vgl. Urteile des BVGer A-1502/2020 vom 17. August 2021

E 2.2.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [vom BGer mit Urteil 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5 [vom BGer mit Urteil 2C\_540/2019 vom 22. Mai 2019 bestätigt]). Das Bundesgericht hat in BGE 147 II 13 festgehalten, dass die Verwendungsbeschränkung gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-USA (Fassung vor dem am 20. September 2019 in Kraft getretenen neuen Art. 26, E. 2.2) 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 Abs. 1 aDBA CH-USA übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren (vgl. dazu ausführlich BGE 147 II 13 E. 3.1 ff. sowie zur Auseinandersetzung mit den von der ESTV vorgebrachten Argumenten insbesondere E. 3.6; Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7 m.w.H.; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.6 m.w.H.).

**3.4.2** Gemäss dieser neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist es angezeigt, dass die Vorinstanz die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.6 m.w.H.).

**3.4.3** Weil das StAhiG als *lex specialis* dem Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) grundsätzlich vorgeht (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.2.2; [angefochtenes] Urteil des BVGer A-5715/2018 vom 3. September 2019 E. 4.6.2 mit weiteren Hinweisen), hindert die Berufung auf das DSG auch die Übermittlung der Daten an den ersuchenden Staat im Grundsatz nicht. In Bezug auf die Zulässigkeit der Informationsübermittlung ist somit vorliegend entscheidend, ob die Vorgaben von Art. 4 Abs. 3 StAhiG erfüllt sind (voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen und Verhältnismässigkeit; Urteil des BVGer A-6079/2019 vom 8. September 2021 E. 3.2.2 [das Bundesgericht ist auf die dagegen erhobene Beschwerde mit Entscheid 2C\_758/2021 vom 7. Oktober 2021 nicht eingetreten]).

#### 4.

**4.1** Im vorliegenden Fall ist einerseits zu Recht unbestritten, dass für die Frage der Rechtmässigkeit der geplanten Amtshilfeleistung Art. 26 DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls 2009 einschlägig ist. Die entsprechenden Voraussetzungen der Übergangsbestimmung sind zweifelsohne erfüllt (E. 2.2). Andererseits ist unbestritten, dass das Amtshilfeersuchen des IRS vom 3. Dezember 2019 (Sachverhalt, Bst. A.a) den formellen Anforderungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls 2009 genügt.

**4.2** Der Beschwerdeführer hält die Übermittlung seines in den Unterlagen der CH-Bank auftauchenden Namens sowie die weiteren dort vermerkten Informationen zu seiner Rolle als «Introducer» an den IRS aus verschiedenen Gründen für rechtswidrig. Als «Introducer» wird im vorliegenden Zusammenhang jemand bezeichnet, der einer Bank einen neuen Kunden zu bzw. dort einführt. Hauptstreitpunkt bildet die Frage, ob die geplante Datenlieferung voraussichtlich erhebliche Informationen umfasst. Anschliessend ist auf die weiteren Rügen des Beschwerdeführers einzugehen.

#### 5.

Es ist die voraussichtliche Erheblichkeit der dem IRS zu übermittelnden Informationen über den Beschwerdeführer zu beurteilen. Dazu sind zuerst die Hintergründe der fraglichen Konten bei der CH-Bank darzulegen (E. 5.1), danach ist die Rolle des Beschwerdeführers zu beleuchten (E. 5.2) und schliesslich die Bedeutung der beruflichen Beziehungen zwischen der betroffenen Person 1 und dem Beschwerdeführer für die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen über den Beschwerdeführer zu erörtern (E. 5.3).

**5.1** Kontoinhaberinnen der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Konten sind zwei Domizilgesellschaften. Kontoinhaberin des Kontos (Nummer) (nachfolgend: Konto 1) («[Konto 1] was opened on October 21, 2005 [...] and was closed on October 4, 2010») ist eine in Belize errichtete Domizilgesellschaft (Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019, S. 4). Kontoinhaberin des Kontos (Nummer) (nachfolgend: Konto 2) («[Konto 2] was opened on December 14, 2007 [...] and was closed on August 9, 2010») ist eine in British Virgin Islands (nachfolgend: BVI) errichtete Domizilgesellschaft (Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019, S. 5). Aus den Bankunterlagen geht hervor, dass es sich laut «Certificate of Incorporation» vom 22. Juli 2005 bei der in Belize errichteten Gesellschaft um die Gesellschaft

G. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Gesellschaft 1) und gemäss «Certificate of Incorporation» vom 16. Juli 2007 bei der in BVI errichteten Gesellschaft um die Gesellschaft H. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Gesellschaft 2) handelt.

**5.1.1** Laut Bankunterlagen war seit der Eröffnung des Kontos 1 die betroffene Person 1 einzig wirtschaftlich Berechtigte (Formular A [«Establishment of the Beneficial Owner's Identity»] vom 7. September 2005). Ab 26. Juli 2010 war die betroffene Person 2 einzig wirtschaftlich Berechtigte des Kontos 1 (Formular A [«Establishment of the Beneficial Owner's Identity»] vom 26. Juli 2010). Beim Konto 2 war die betroffene Person 1 während der ganzen Dauer der Kontobeziehung einzig wirtschaftlich Berechtigte (Formulare A [«Establishment of the Beneficial Owner's Identity»] vom 4. Dezember 2007 und 9. März 2010).

**5.1.2** Die im Oktober 2005 unter Verantwortung des Client Relationship Managers («Responsible PB: F. \_\_\_\_\_» [nachfolgend: Client Relationship Manager]), erstellten KYC-Reporte der CH-Bank zur Gesellschaft 1 und zur betroffenen Person 1 enthalten folgende Angaben zum Beschwerdeführer:

«Introducer details: [Beschwerdeführer] – BO of several larger accounts.» (KYC-Report der CH-Bank zur Gesellschaft 1 vom 18. Oktober 2005 und KYC-Review Report der CH-Bank zur betroffenen Person 1 vom 27. Oktober 2005).

«Client is working for existing client who is well known to us and has already recommended (recte: recommended) us several good clients. He was looking for a complete structure, outside of his country» (KYC-Report der CH-Bank zur Gesellschaft 1 vom 18. Oktober 2005).

**5.1.3** Der im Dezember 2007 wiederum unter Verantwortung des Client Relationship Manager («Responsible PB: [Client Relationship Manager]») erstellte KYC-Report der CH-Bank zur Gesellschaft 2 enthält folgende Angaben zum Beschwerdeführer:

«Introducer details: [Beschwerdeführer] – BO of several larger accounts.» (KYC-Report der CH-Bank zur Gesellschaft 2 vom 12. Dezember 2007)

«Client is working for existing client who is well known to us and has already recommended (recte: recommended) us several good clients. He was looking for a complete structure, outside of his country. Savings account» (KYC-Report der CH-Bank zur Gesellschaft 2 vom 12. Dezember 2007).

## 5.2

**5.2.1** Der Beschwerdeführer reicht eine vom 2. Juli 2021 datierte Bestätigung des Client Relationship Managers, der von 2003 bis 2015 für die CH-Bank tätig war, ein, wonach der Beschwerdeführer nicht «Introducer» der betroffenen Person 1 bei der CH-Bank gewesen sei. Der Client Relationship Manager führt darin Folgendes aus (Übersetzung aus dem Englischen):

«[Die betroffene Person 1] wurde nicht durch [den Beschwerdeführer] bei der [CH-Bank] eingeführt.»

«Dass der Name des Beschwerdeführers als «Introducer» in den KYC-Reports erscheint, hat seinen Grund in Folgendem: Um die internen Verfahren zu beschleunigen war es die übliche Praxis der Banken, das zu eröffnende Konto mit einem bestehenden Kunden zu verknüpfen und so der Eröffnung eine gewisse Glaubwürdigkeit zu verleihen. Dieses Vorgehen wurde in keiner Weise [vom Beschwerdeführer] verursacht oder gebilligt, noch wurde er über die Tatsache informiert, dass sein Name in den KYC-Unterlagen der Drittperson verwendet wurde. Insofern spiegeln die Angaben in den KYC-Unterlagen der [CH-Bank] nicht den tatsächlichen Sachverhalt wider. Da es den Anschein hat, dass die Schweizer Steuerbehörde eine mögliche Verbindung zwischen [dem Beschwerdeführer] und den beiden Konten unterstellen, ist hier ausdrücklich festzuhalten, dass ein diesbezüglicher Zusammenhang ausgeschlossen werden kann: [Der Beschwerdeführer] war zum Zeitpunkt der Eröffnung der Konten nicht der Introducer bei der [CH-Bank], er hatte nie die Kontrolle über die Konten oder war in deren Verwaltung involviert und insbesondere erschien er nie als wirtschaftlich Berechtigter der besagten Konten oder handelte als Zeichnungsberechtigter auf ihnen, was durch die KYC-Dokumente der [CH-Bank] und die Formulare, die der ESTV vorliegen, belegt wird.»

**5.2.2** Die Vorinstanz hegt offenbar gewisse Zweifel an der Identität des Client Relationship Managers und hält seine eingereichte schriftliche Erklärung für eine blosser Parteibehauptung ohne notwendige Beweiskraft. Die Frage nach der Identität kann letztlich offenbleiben, da selbst bei – nach Aktenlage nicht a priori anzuzweifelnder – eindeutiger Identifikation des Client Relationship Managers dessen nachträgliche Bestätigung aus verschiedenen – im Folgenden anzuführenden – Gründen die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen nicht umzustossen vermag.

**5.2.3** Zunächst ist fraglich, ob der laut eigenen Angaben in seiner Bestätigung vom 2. Juli 2021 von 2003 bis 2015 für die CH-Bank tätige Client Relationship Manager aufgrund allfälliger vertraglicher und gesetzlicher Schweigepflichten überhaupt befugt ist, sich teils nach mehr als 15 Jahren

nach dem fraglichen Zeitraum (2005 und 2007; E. 5.1.2 und 5.1.3) im erwähnten Sinne (E. 5.2.1) vernehmen zu lassen und sich insoweit im Namen der seit 2015 offenbar in faktischer Liquidation stehenden CH-Bank zu äussern. In diesem Zusammenhang würde sich die Frage nach der beweisrechtlichen Verwertbarkeit einer allenfalls unrechtmässigen Erklärung stellen.

**5.2.4** Zudem ist der zeitliche Ablauf zu berücksichtigen. Rechtsprechungsgemäss haben im Steuerrecht die nach dem zu beweisenden Ereignis ausgestellten Beweismittel in der Regel nur einen stark eingeschränkten Beweiswert (BGE 133 II 153 E. 7.2 m.w.H.; Urteil des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 1.7 m.w.H.). Den ursprünglichen KYC-Dokumenten der CH-Bank aus den Jahren 2005 und 2007 kommt somit grundsätzlich – z.B. analog der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Sozialversicherungsrecht zur «Aussagen der ersten Stunde» – erhöhte Beweiskraft zu (Urteil des BGer 9C\_515/2021 vom 15. Dezember 2021 E. 4.2.2 m.w.H.). Denn ursprüngliche Darstellungen sind in der Regel unbefangener und zuverlässiger als spätere Berichtigungen, die bewusst oder unbewusst von nachträglichen Überlegungen rechtlicher oder anderer Art beeinflusst sein können (vgl. BGE 121 V 45 E. 2a m.w.H.). Dafür spricht vorliegend auch die standardmässige Auflistung der relevanten Punkte für die «Account information» in den erwähnten KYC-Reporten der CH-Bank aus den Jahren 2005 und 2007 (u.a. «Introduced by» und «Introducer details»; E. 5.1.2 und 5.1.3). Sie impliziert nämlich, dass die damaligen Angaben zum «Introducer» für die CH-Bank als relativ wichtig erachtet und daher bewusst sowie mit einer gewissen Sorgfalt erhoben wurden. Die teils nach über 15 Jahren nach dem fraglichen Zeitraum (2005 und 2007) abgegebene inhaltlich gegenteilige Stellungnahme des Client Relationship Managers vom 2. Juli 2021 vermag nicht nachzuweisen, dass die Angaben in den KYC-Unterlagen falsch waren. Weitere Abklärungen können im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht durchgeführt werden. Das Gericht geht aufgrund der Aktenlage davon aus, dass die ursprünglichen Angaben zutreffend sind.

### **5.3**

**5.3.1** Die unter den Parteien im Grundsatz unbestrittene berufliche Verbindung zwischen der betroffenen Person 1 und dem Beschwerdeführer besteht aufgrund deren gemeinsamer Tätigkeit für die Firma I.\_\_\_\_\_. Der Beschwerdeführer hat – unter den Parteien unbestritten – (Funktionsbeschreibung), und die betroffene Person 1 war bereits im Jahr 2005 (KYC-

Report der CH-Bank zur Gesellschaft 1 vom 18. Oktober 2005) und ist offenbar weiterhin (Funktionsbeschreibung) der gleichen Firma I.\_\_\_\_\_. Nach dem Dargelegten kann jedenfalls nicht mehr von bloss rein zufälligem Erscheinen der Angaben zum Beschwerdeführer in den KYC-Dokumenten der CH-Bank ausgegangen werden (E. 2.4.5).

**5.3.2** Aufgrund des beschriebenen Sachverhalts der ersuchenden Behörde (planmässige Handlungen zur Täuschung des IRS, betrugsässig Domizilgesellschaften im Ausland als Kontoinhaber eingesetzt und Dokumente erstellt, die die Inhaber der Konten falsch widergegeben; Sachverhalt, Bst. A.b) kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Informationen zum nicht rein zufällig in den Bankunterlagen auftauchenden Beschwerdeführer, zur Klärung des steuerrechtlich erheblichen Sachverhalts beitragen könnten. Die betreffenden Informationen über den Beschwerdeführer (Name, Funktion als «Introducer», finanzielle Angaben) können für die ersuchende Behörde bei der Analyse der Geldflüsse und damit letztlich für die Besteuerung der betroffenen Personen 1 und 2 relevant sein. Sie sind deshalb nicht zu schwärzen. Mit der Vorinstanz ist aufgrund der relativen Komplexität (Halten der Konten über Domizilgesellschaften) des vorliegenden Falls der Kreis der relevanten beteiligten Personen eher weit zu ziehen. Die auf diese Weise erhältlichen Informationen können sich daher nicht nur auf die elementaren Bankinformationen wie Inhaberschaft, wirtschaftliche Berechtigung oder etwa Zeichnungsberechtigung beschränken. Die im Streit liegenden Informationen über den Beschwerdeführer erweisen sich nach dem Gesagten als grundsätzlich voraussichtlich erheblich.

**5.4** Der Beschwerdeführer kritisiert betreffend Bekanntgabe der Informationen an die ersuchende Behörde die unterschiedliche Behandlung gegenüber Bankmitarbeitern, Rechtsvertretern und Finanzdienstleistern als willkürlich.

**5.4.1** Informationen, welche die Identifikation von Bankangestellten sowie eines Rechtsanwalts/Notars erlauben, haben im Regelfall nichts mit dem geltend gemachten Steuerzweck zu tun und stellen keine notwendigen Auskünfte im Sinn von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US dar (vgl. zur aktuellen Rechtslage E. 2.2). Sie müssen deshalb geschwärzt werden (grundlegend: BGE 144 II 29 E. 4.3-4.5 zu Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US; zum Intertemporalrecht in BGE 147 II 13 nicht publizierte E. 2 des Urteils des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020; ferner a.a.O. E. 5.2 m.w.H. und Urteil des BGer 2C\_540/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.2 m.w.H.).



**5.4.2** Die Bank oder andere Finanzdienstleister teilen ihren Angestellten die zu betreuenden Kundendossiers in der Regel nach geografischen Kriterien, nach Kundenarten (z.B. Privatkunden oder Unternehmenskunden) und/oder nach den von der Kundschaft erfragten Bankdienstleistungen zu. Es ist daher möglich bzw. sogar zu erwarten, dass der Name der bankintern zuständigen Person in den Kontoinformationen auftaucht. Der Name des oder der Bankangestellten erscheint hier in den Bankunterlagen – ohne besondere Umstände im Einzelfall – tatsächlich als rein zufällig, weshalb er der ersuchenden Behörde nicht zu übermitteln ist. Bei Externen wie Rechtsvertreter oder Finanzdienstleister steht die allfällige Rolle als «Introducer» im Zusammenhang mit deren beruflicher Tätigkeit und ist insoweit – ohne gegenteilige Indizien im Einzelfall – erkenn- und beurteilbar.

**5.4.3** Beim Beschwerdeführer liegt eine andere Situation vor. Beim Beschwerdeführer handelt es sich unstreitig nicht um einen Bankangestellten oder sonstigen Finanzdienstleister, sondern um einen externen Dritten. Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass Bankangestellte, Rechtsanwälte, Notare und andere Finanzdienstleister, welche in den zu übermittelnden Informationen auftauchen, für die Vorinstanz grundsätzlich aufgrund ihrer Berufsfunktion erkennbar sind. Die erwähnte Rechtsprechung (E. 5.4.1) ist in casu nicht einschlägig, denn der Beschwerdeführer führte die Funktion als «Introducer» nicht aufgrund eines diesbezüglichen Mandats aus.

## **6.**

Zur Interessenabwägung bzw. zur Verhältnismässigkeit der Übermittlung der Informationen über den Beschwerdeführer ergeben sich die folgenden Ausführungen.

**6.1** Laut Beschwerdeführer sei ein öffentliches Interesse an der Übermittlung der ungeschwärzten Unterlagen überhaupt nicht dargetan, das auch noch die Interessen des Beschwerdeführers ohne Weiteres überwiegen solle. Eine eigentliche Interessenabwägung fehle in der Schlussverfügung der ESTV. Wenn durchsickere, dass persönliche Daten des Beschwerdeführers an die USA weitergegeben würden und ein rechtliches Verfahren laufe, welches Grundlage der Amtshilfe bilde, sei unweigerlich mit einer Schädigung des Rufs des Beschwerdeführers und einem Rückgang der Marktkapitalisierung des börsennotierten Unternehmens, dessen (Funktionsbeschreibung) er sei, zu rechnen, was ihm als einem der Hauptaktionäre erhebliche Verluste einbrächte.

**6.2** Die Vorinstanz erwidert, dass die Übermittlung der Informationen betreffend den Beschwerdeführer verhältnismässig sei. Es sei nicht Sache der ESTV, eine über ihre Rolle hinausgehende Beweiswürdigung vorzunehmen. Die Informationen zum Beschwerdeführer seien voraussichtlich erheblich und eine Schwärzung der Informationen betreffend den Beschwerdeführer würde den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln. An diesem Umstand würden auch die vom Beschwerdeführer vorgebrachten hypothetischen negativen wirtschaftlichen Auswirkungen nichts ändern, da sie unter Beachtung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes nicht schwerer wögen als das öffentliche Interesse an der Übermittlung.

**6.3** Das vom Beschwerdeführer befürchtete «Durchsickern» von Information an die Öffentlichkeit impliziert letztlich eine Vermutung, die dem IRS zu übermittelnden Informationen würden von dort aus mehr oder weniger automatisch den möglicherweise interessierten Kreisen oder gar öffentlich bekannt gegeben. Für eine solche Vermutung besteht mangels konkreter Hinweise nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (E. 3.1), wonach sich der ersuchende Staat bzw. seine Behörde wie in casu der IRS, rechtskonform verhält, keine Veranlassung. Daher erweisen sich auch die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Auswirkungen (Schädigung des Rufs, Rückgang der Marktkapitalisierung des börsenkotierten Unternehmens etc.) – aus heutiger Sicht – als hypothetisch und damit nach dem hier herrschenden Massstab der Plausibilitätskontrolle (E. 2.4.3) als nicht rechtsrelevant. Die Nichtübermittlung der Informationen über den Beschwerdeführer können den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln oder zumindest substantiell erschweren (E. 2.4.5). Zudem wird der Beschwerdeführer durch das Spezialitätsprinzip (E. 3.4.1) geschützt. Somit kann nicht davon ausgegangen werden, dass höherwertige Interessen des Beschwerdeführers der Übermittlung der Informationen über ihn an den IRS entgegenstehen.

## **7.**

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die vorliegend relevanten Informationen vom ersuchten Zeitraum vom 23. September 2009 bis 31. Dezember 2018 abgedeckt sind.

**7.1** Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen den Zeitraum vor dem 23. September 2009 betreffen und im abgefragten Zeitraum keine Wirkung entfalten würden.

**7.2** Die Vorinstanz ist demgegenüber der Ansicht, das KYC-Dokument sei Bestandteil der Kontoeröffnungsdokumente und betreffe das Verhältnis zwischen einer Bank und dem Kunden während dessen Dauer, womit es im Sinne eines Dauerschuldverhältnisses auch in den erfragten Zeitraum gehöre und die Informationen daraus übermittelt werden dürften.

**7.3** Bei der Kundenbeziehung zwischen der Bank und ihren Bankkundinnen und -kunden handelt es sich um ein Vertragsverhältnis, das auf Dauer ausgerichtet ist. Dies hat zur Folge, dass die Amtshilfeverpflichtung vorliegend nicht auf erst nach dem Beginn des ersuchten Zeitraums eingetretene Tatsachen beschränkt sein kann. Namentlich Bankkontoeröffnungsunterlagen, sonstige Vereinbarungen und KYC-Dokumente, welche das Verhältnis zwischen der Bank und der Kundin oder dem Kunden während dessen Dauer regeln, sind bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen und fortbestehendem Verhältnis auch dann zu übermitteln, wenn sie vor dem ersuchten Zeitraum erstellt worden sind (Urteil des BGER 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 7.4.2; Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 4.3.3.3 m.w.H.).

**7.4** Die hier interessierenden KYC-Dokumente sind Bestandteil der Kontoeröffnungsdokumente (E. 5.1.1 ff.) und können in zeitlicher Hinsicht nach der oben zitierten Rechtsprechung voraussichtlich erheblich sein.

## **8.**

Nachstehend ist auf die Frage einzugehen, ob die Übermittlung der Informationen zur Rolle des Beschwerdeführers als «Introducer» vom Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019 abgedeckt ist.

**8.1** Laut Beschwerdeführer habe der IRS die Namen möglicher «Introducer» nicht explizit erfragt. Diesem Umstand habe das Bundesgericht in seinem Urteil 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 durchaus Bedeutung beigemessen. In der Tat sei die Tatsache, dass der ersuchende Staat ausdrücklich um eine bestimmte Information ersuche, ein Beleg dafür, dass sich diese auch als voraussichtlich erheblich erweise. Dies gelte erst recht bei US-Amtshilfeersuchen, die üblicherweise – so auch vorliegend – sehr detailliert ausfallen würden.

**8.2** Die Vorinstanz hält dagegen, dass der IRS im Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019 um Kontoeröffnungsunterlagen ersucht habe. Die KYC-Dokumente, die auch die Nennungen des Beschwerdeführers enthalten

würden, seien, wie bereits in der Schlussverfügung festgehalten, Bestandteil der Eröffnungsdokumente. Diese Unterlagen seien sodann auch in ihrer Gesamtheit voraussichtlich erheblich, um den geltend gemachten Sachverhalt klären zu können.

**8.3** Eine gewisse Interpretation des Amtshilfeersuchens ist gemäss dem völkergewohnheitsrechtlichen Grundsatz, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen haben (vgl. Urteil des BGer 2C\_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.1), nicht nur erlaubt, sondern in gewissen Situationen geradezu geboten. So ist die Schweiz beispielsweise in gewissen Konstellationen auch dann zur Amtshilfe verpflichtet, wenn sich die ersuchte Information bei einer anderen Person als dem im Ersuchen genannten Informationsinhaber befindet (Urteil des BGer 2C\_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.2; vgl. auch in BGE 147 II 13 nicht publizierte E. 5.2 des Urteils des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020).

**8.4** Welche konkreten Informationen gestützt auf das jeweilige Amtshilfeersuchen übermittelt werden müssen, ist grundsätzlich ohnehin nach den konkreten Gegebenheiten im Einzelfall zu beurteilen. Daran ändert das vom Beschwerdeführer zitierte Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021, worin das Bundesgericht u.a. unmissverständlich ausführte, dass das «Client Profile» als Bestandteil der Bankkontoeröffnungsunterlagen vom Amtshilfeersuchen erfasst ist und folglich keine spontane Amtshilfe geleistet würde (E. 7.4.1), nichts.

**8.5** Das Amtshilfeersuchen des IRS vom 3. Dezember 2019 ist detailliert abgefasst. Kontoeröffnungsunterlagen werden explizit verlangt («Certain information, such as account opening documents, [...] may be relevant in assessing tax and investigating tax-related offenses [...]», a.a.O., S. 8). Dabei zählte der IRS die erforderlichen Unterlagen nicht abschliessend auf («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 [...]», a.a.O., S. 8). Somit ist die Übermittlung der Kontoeröffnungsunterlagen vom Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019 grundsätzlich erfasst. Es handelt sich klarerweise nicht um eine spontane Amtshilfe.

## **9.**

Im Weiteren ist der Rechtsschutz des Beschwerdeführers als Drittperson betreffend Datenschutz zu erörtern.

**9.1** Der Beschwerdeführer bezieht sich auf das Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020, welches festhalte, dass namentlich Dritte ihr Recht auf informationelle Selbstbestimmung, wenn die Datenermittlung auf rechtswidrige Weise oder ohne gesetzliche Grundlage erfolge bzw. erfolgen solle, auch im Rahmen eines datenschutzrechtlichen Verfahren geltend machen könnten. Vorliegend dürfte auch der Beschwerdeführer ohne Weiteres ein Zivilurteil erstreiten können, das die Weitergabe seiner Daten an die USA für zivilrechtlich unzulässig erkläre. Es sei fraglich, ob ein Zivilurteil vorliegen müsse oder ob es genüge, dass ein solches offensichtlich problemlos erhältlich wäre. Weiter verweist der Beschwerdeführer auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die Frage, ob Drittbetroffene von Amtes wegen über ein Amtshilfeersuchen zu informieren seien (Urteil des BGer 2C\_310/2020 vom 1. Januar [recte: 1. Dezember] 2020 E. 4.1.4 ff.) und erklärt, dass es nicht als vertretbar erscheine, dass Personen, welche ein Zivilurteil erwirken könnten, einfach ausgeblendet würden. Sollte diese Ansicht durch das Bundesverwaltungsgericht nicht geteilt werden, ersucht der Beschwerdeführer um Aussetzung des Amtshilfeverfahrens bis zur rechtskräftigen Erledigung der datenschutzrechtlichen Ansprüche.

**9.2** Die Vorinstanz hält dagegen, dass sich vorliegend der Beschwerdeführer von sich aus gemeldet habe und daher von ihr in das Verfahren einbezogen worden sei. Eine Information von Amtes wegen habe sich vorliegend demnach erledigt. Der Wortlaut des zitierten Urteils des BGer 2C\_310/2020 vom 1. Dezember 2020 setze den «Besitz eines rechtskräftigen und vollstreckbaren Zivilurteils» (E. 4.1.4) voraus. Es stehe dem Beschwerdeführer frei, ein solches Urteil zu erwirken. Die Relevanz der Frage des Beschwerdeführers, ob auch die blosse Möglichkeit des Erhalts eines solchen Urteils genüge, erschliesse sich der ESTV nicht. Vielmehr werde die Ansicht vertreten, dass Amtshilfeverfahren und datenschutzrechtliche Zivilverfahren klarerweise voneinander unabhängig seien.

**9.3** Das vom Beschwerdeführer zitierte Urteil des BGer 2C\_310/2020 vom 1. Dezember 2020 bezog sich in E. 4.1.4 auf Drittpersonen mit bereits vorhandenem rechtskräftigem und vollstreckbarem Zivilurteil, welches der jeweiligen Bank als Informationsträgerin untersagt, den US-Behörden ausserhalb eines Amtshilfeverfahrens («hors d'une procédure d'entraide internationale») Informationen zu übermitteln. Inwieweit ein solches Zivilurteil letztlich im Einzelfall aus Sicht der jeweils betroffenen Drittperson ein Amtshilfeverfahren präjudiziert, ist vorliegend nicht zu prüfen, da der Beschwer-

deführer unstreitig kein solches Zivilurteil vorweisen kann. Das Bundesverwaltungsgericht prüft hingegen innerhalb des im vorliegenden Beschwerdeverfahren zu beurteilenden Amtshilfeverfahrens die Rechtmässigkeit der Übermittlung der Informationen über den Beschwerdeführer an den IRS und dadurch auch Datenschutzfragen (E. 1.5 und 3.4.3). Der Rechtsweggarantie des Beschwerdeführers (Art. 29 ff. der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) ist somit Genüge getan. Weil das StAhiG wie erwähnt als *lex specialis* dem DSG grundsätzlich vorgeht (E. 3.4.3) besteht kein Grund, das laufende Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zugunsten des im subsidiären DSG vorgesehenen zivilrechtlichen Verfahrens (vgl. Art. 15 DSG) auszusetzen bzw. zu sistieren. Die Sichtweise des Beschwerdeführers würde es letztlich ermöglichen, mit einem (noch) nicht vorhandenen zivilgerichtlichen Entscheid ein Amtshilfeverfahren (zumindest betreffend seine Person) zu vereiteln oder zumindest zu verzögern. Dadurch wären nicht nur das in der Steueramtshilfe besonders bedeutsame Beschleunigungsgebot (in BGE 147 II 13 nicht publizierte E. 4.3 des Urteils des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020), sondern in diesem Bereich die Rechtssicherheit und insbesondere die Rechtsdurchsetzung an sich stark beeinträchtigt. Der entsprechende Antrag auf Sistierung ist daher abzuweisen.

**9.4** Die Vorinstanz sieht im Übrigen in der angefochtenen Schlussverfügung vom 21. Juni 2021 vor, dem IRS anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung zu informieren. Damit sind die entsprechenden bundesgerichtlichen Vorgaben erfüllt (E. 3.4.2).

## **10.**

Schliesslich rügt der Beschwerdeführer die Datenbeschaffung durch den IRS.

**10.1** Gemäss Beschwerdeführer enthalte das Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019 Bankkundendaten, die durch das Bankgeheimnis geschützt seien. Auf der Grundlage der Untersuchungsmaxime hätte die ESTV daher prüfen müssen, in welchem Zusammenhang die Informationen zu den fraglichen Konten dem IRS zugekommen seien, und allenfalls eine entsprechende Erklärung einfordern müssen. Indem die ESTV ihrer Untersuchungspflicht nicht nachgekommen sei, habe sie es verunmöglicht, die Frage des Nichteintretens auf das Amtshilfeersuchen gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG zu prüfen. Aus diesem Grunde werde der Eventualantrag gestellt, die Sache an die ESTV zurückzuweisen.

**10.2** Die Vorinstanz verweist auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip, wonach grundsätzlich kein Anlass bestehe, an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln. Aus dem Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019 gehe hervor, dass die ersuchende Behörde aus unterschiedlichen Quellen Informationen erhalten habe. Es sei kein treuwidriges Verhalten der ersuchenden Behörde auszumachen.

**10.3** Es trifft zwar zu, dass sich die Herkunft der vom IRS in seinem Amtshilfeersuchen vom 3. Dezember 2019 angegebenen Kontoinformationen nach Aktenlage nicht restlos klären lässt. Es bleibt nicht nachprüfbar, welche konkreten Kontodaten auf welchem Weg zum IRS gelangt sind und welche Rolle die CH-Bank dabei gespielt hat. Zutreffend ist aber auch, dass aus dem Amtshilfeersuchen hervorgeht, dass die ersuchende Behörde aus unterschiedlichen Quellen Informationen erhalten hat. Letztlich ist nicht erstellt, dass die CH-Bank unerlaubterweise Informationen an den IRS übermittelt hat. In diesem Zusammenhang ist auch daran zu erinnern, dass es sich vorliegend um Informationen handelt, die eine beendete Bankenbeziehung (E. 5.1) betreffen und das Bankenprogramm für solche Fälle eine weitreichendere Informationsübermittlung zulässt (vgl. Urteile des BGer 2C\_1043/2016 E. 5.2.2 und 2C\_1044/2016 vom 6. August 2018 E. 5.5.2; Urteil des BVGer A-3843/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 5.2). Weil der ersuchenden Behörde kein treuwidriges Verhalten vorzuwerfen ist und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, ist die Amtshilfe zu gewähren (Urteil des BVGer A-3843/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 5.3). Demzufolge besteht kein Anlass für eine Rückweisung an die Vorinstanz.

## **11.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

## **12.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Der Sistierungsantrag wird abgewiesen.

**2.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5`000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Kaspar Gerber



**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: