



Abteilung I  
A-4069/2019

## Urteil vom 21. April 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Marianne Ryter,  
Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiberin Zulema Rickenbacher.

Parteien

1. **A.**\_\_\_\_\_, [...],  
2. **B.**\_\_\_\_\_, [...],  
3. **C.**\_\_\_\_\_ **Anstalt**, [...],  
alle vertreten durch  
Dr. iur. Roberto Dallafior, Rechtsanwalt, und  
Patrik Salzmann, Rechtsanwalt,  
[...],  
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (aDBA CH-US).

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

Der US-amerikanische Internal Revenue Service (IRS) stellte am 26. November 2018 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 in der bis zum 19. September 2019 gültig gewesenen Fassung (SR 0.672.933.61; AS 1999 1460; nachfolgend: aDBA CH-USA 96) und das dazugehörige Protokoll (ebenfalls unter SR 0.672.933.61) ein Amtshilfeersuchen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Das Ersuchen betrifft die in den USA steuerpflichtigen Personen, welche in den Steuerperioden vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2011 eine Zeichnungsberechtigung, eine ähnliche Berechtigung oder eine wirtschaftliche Berechtigung am Konto Nr. [...] (Kontonummern [...], [...], [...]) und Depot Nr. [...] bei der X. \_\_\_\_\_ Kantonalbank hatten.

**A.b** Mit Schlussverfügung vom 9. Juli 2019 entschied die ESTV, Amtshilfe betreffend die beiden US-amerikanischen Staatsangehörigen D. \_\_\_\_\_ (betroffene Person 1) und E. \_\_\_\_\_ (betroffene Person 2) zu leisten (Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der Schlussverfügung). Es würden dem IRS folgende – von der X. \_\_\_\_\_ Kantonalbank edierte – Informationen betreffend die Kontobeziehung mit der Gesellschaft F. \_\_\_\_\_ Inc., gegründet am [Datum] 2002, gelöscht am [Datum] 2018, letzte bekannte Adresse: [...], übermittelt:

- a) Bankunterlagen zu den vorangehend genannten Konto- und Depot Nummern (vgl. Bst. A.a) für den Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2011;
- b) Certificate of Authenticity of Business Records.

Dabei würden Informationen, die nicht amtshilfefähig seien und nicht ausgedeutet werden könnten, von der ESTV geschwärzt (Dispositiv-Ziff. 3 der Schlussverfügung). Sodann werde die ersuchende Behörde bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Ziff. 2 DBA CH-USA 96 [recte: Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 aDBA CH-USA 96] hinweisen (Dispositiv-Ziff. 4 der Schlussverfügung). Weiter verfügte die ESTV, dass auch die Namen und übrigen Angaben zur Identität von A. \_\_\_\_\_

und B. \_\_\_\_\_ sowie der C. \_\_\_\_\_ Anstalt zu übermitteln seien (Dispositiv-Ziff. 5 der Schlussverfügung).

## **B.**

### **B.a**

Mit Beschwerde vom 9. August 2019 lassen A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1), B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer 2) sowie die C. \_\_\_\_\_ Anstalt (nachfolgend: Beschwerdeführerin 3) gemeinsam die Schlussverfügung vom 9. Juli 2019 beim Bundesverwaltungsgericht anfechten. Sie bestreiten das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe ausdrücklich nicht. Die Beschwerde richtet sich ausschliesslich gegen den Umfang der amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen. Beantragt wird Folgendes:

- a) Es sei die Dispositiv-Ziff. 5 der angefochtenen Schlussverfügung aufzuheben und es sei in Abänderung der Dispositiv-Ziff. 3 anzuordnen, dass die Namen und übrigen Identifikationsmerkmale (namentlich Unterschrift, Geburtsdatum und Adresse) der Beschwerdeführenden 1 - 3 aus den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen ausgesondert oder geschwärzt werden.
- b) Eventualiter sei die Amtshilfe unter dem Vorbehalt zu gewähren, dass die ersuchende Behörde die übermittelten Informationen nur im Verfahren gegen die betroffenen Personen (vgl. vorangehend Bst. A.b), als wirtschaftliche Berechtigte an der F. \_\_\_\_\_ Inc., für die im Amtshilfeersuchen genannte Steuererhebung verwenden dürfe.
- c) Subeventualiter sei die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zur erneuten Beurteilung zurückzuweisen. Namentlich sei die Vorinstanz zu verpflichten, bei der ersuchenden Behörde die Erlaubnis zur Schwärzung der Personendaten der Beschwerdeführenden einzuholen.
- d) Die Kosten- und Entschädigungsfolgen seien der Staatskasse zu belasten.

**B.b** Anlässlich ihrer Vernehmlassung vom 24. September 2019 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz), die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

*Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit entscheidwesentlich, im Folgenden eingegangen.*

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

### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG; SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario).

**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 (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Somit ist die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Beurteilung des angefochtenen Entscheids zu bejahen.

**1.3** Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene(n) Person(en) und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Die drei Beschwerdeführenden sind als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung sowie mit Blick darauf, dass nach dieser Verfügung Informationen über sie an die USA übermittelt werden sollen, im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung. Folglich sind sie zur Beschwerde berechtigt (vgl. auch BGE 143 II 506 E. 5, BGE 139 II 404 E. 2.1.3 und 2.3; Urteile des BVerger A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 1.3 und A-5777/2016 vom 15. Dezember 2016 E. 1.3.1 f., mit weiteren Hinweisen).

**1.4** Nach dem Gesagten ist auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 5 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 und 3 VwVG sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG) einzutreten.

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden 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).

## **2.**

**2.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den USA ist für Gesuche, welche vor Inkrafttreten der mit Art. 3 des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des DBA CH-USA (SR 0.672.933.611; AS 2019 3145) per 20. September 2019 eingeführten Neufassung gestellt wurden, Art. 26 aDBA CH-USA 96 (vgl. Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1). Gemäss dessen Ziff. 1 tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen gemäss ihren Steuergesetzgebungen erhältlichlichen Auskünfte aus, die notwendig sind zur Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. Unter das Abkommen fällt dabei insbesondere die sog. „backup withholding tax“, eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und Verkaufsbzw. Rückzahlungserlösen erhoben wird (vgl. Art. 2 Ziff. 2 Bst. b aDBA CH-USA 96 sowie Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1, A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.1 sowie A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.1, mit Hinweisen).

**2.2** Auch wenn der Amtshilfe nach Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA gemäss Wortlaut der Bestimmung der Zweck zugrunde liegt, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten, heisst das nicht, dass sich die Auskunftspflicht nur auf vorbeugende Massnahmen bezieht. Sie besteht auch, wenn bereits ein Steuerbetrug begangen wurde. Sie dient der Verfolgung und Ahndung von Steuerdelikten und damit letztlich dem öffentlichen Interesse, die Durchsetzung von Steueransprüchen zu gewährleisten. Der Umstand, dass hinreichende Anhaltspunkte für ein Delikt gegeben sind, stellt demnach die notwendige und gleichzeitig ausreichende Voraussetzung für die Gewährung der Amtshilfe dar. Ob solche ausreichende Verdachtsmomente bestehen, ist am Auftrag der ersuchenden Behörde zu messen. In Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips (vgl. Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) müssen die Amtshilfemassnahmen ihrem Zweck entsprechen und nicht darüber hinausgehen, was zu dessen Erreichung notwendig ist (vgl. statt vieler: BGE 139 II 404 E. 7.2.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.2).

**2.3** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu be-

steuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. statt vieler: BGE 144 II 29 E. 4.2.2, BGE 142 II 161 E. 2.1.1 je mit weiteren Hinweisen sowie Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 6.1 mit weiteren Hinweisen). 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-USA, 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, BGE 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-2463/2018 vom 27. November 2019 E. 5.2.3; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Ziff. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler: Urteile des BVGer A-5046/2018, A-5047/2018, A-5048/2018, A-5082/2018 je vom 22. Mai 2019 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG und dazu hinten gesamte E. 4.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3).

## **2.4**

**2.4.1** Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der bis Ende 2016 gültig gewesenen Fassung (AS 2013 231) ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, unzulässig. Nach der am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Fassung dieser Vorschrift ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, „wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind, oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen“ (AS 2016 5063). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat dieser neu ins Gesetz aufgenommene Passus nichts an der Ordnung betreffend die Übermittlung von Informationen über vom Amtshilfeersuchen nicht betroffene Personen geändert (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3, BGE 143 II 506 E. 5.2.1; Urteil des BGer 2C\_387/2016 vom

5. März 2018 E. 5.1). Nach dieser Ordnung bzw. der einschlägigen Rechtsprechung sind unter Umständen auch Personen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird, als (materiell) betroffene Personen zu qualifizieren, nämlich dann, wenn die Informationen über diese Personen für den ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind (grundlegend: BGE 141 II 436 E. 4.4.3 und 4.5, auch publiziert in: ASA 84 [2015/2016] S. 559 ff.; ferner: BGE 143 II 185 E. 3.2 ff.). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu steuernden Person voraussichtlich erheblich sein (bzw. sind diese Informationen – im Fall des aDBA CH-USA 96 – im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA 96 notwendig zur Durchführung des Abkommens oder zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen betreffend eine unter das Abkommen fallende Steuer), so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f., BGE 143 II 506 E. 5.2.1; Urteile des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.4.1, A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.1, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, mit Hinweisen).

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.; Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.1). 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“; 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 Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585 ff., 5623, und statt vieler: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.2 sowie A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, mit Hinweisen). Der Name eines Dritten kann jedoch in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden, wenn dies geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Ersuchen betroffenen Person zu erhellen (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.1; Urteil des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.4.1).

**2.4.2** Das Bundesgericht erklärt in einem Urteil vom 18. Dezember 2017 (BGE 144 II 29), im konkreten Fall seien im Rahmen des Informationsaustausches die Namen von Bankmitarbeitenden und Rechtsvertretern grundsätzlich abzudecken, da Informationen über Bankangestellte sowie Rechtsvertreter nichts mit dem Zweck des Ersuchens (bzw. dem Motiv für das Ersuchen) zu tun hätten („rien à voir avec la question fiscale qui motive

les demandes“). Es hält zudem fest, dass bei der zu beurteilenden Konstellation nicht ersichtlich sei, inwieweit eine Schwärzung der Namen der Bankangestellten und des Anwalts/Notars in den zu übermittelnden Dokumenten diese unverständlich mache oder ihnen die Beweiskraft nehme. Zwar sei es möglich, dass die Frage, ob der Steuerpflichtige von sich aus oder auf Anraten bzw. unter Mitwirkung Dritter gehandelt habe, die Höhe einer allfälligen Steuerbusse beeinflusse. Hierzu genüge aber die Informationen, ob und gegebenenfalls inwieweit Dritte beteiligt gewesen seien. Die Identität dieser Dritten sei demgegenüber ohne Belang (siehe zum Ganzen: BGE 144 II 29 E. 4.3; siehe zu diesem Urteil auch ANDREA OPEL, Informationsaustausch über Bankmitarbeiter – das Janusgesicht der Steueramtshilfe, in: ASA 86 [2017/2018] S. 433 ff., S. 469 ff.).

Im erwähnten Urteil führt das Bundesgericht auch aus, dass Art. 26 aDBA CH-USA 96 einzig eine Grundlage für die Amtshilfe enthalte. Informationen über die Identität von mutmasslichen Komplizen des Steuerpflichtigen könnten gestützt auf diese Vorschrift daher nur erlangt werden, sofern diese Informationen für die Abklärung der steuerlichen Situation des Steuerpflichtigen selbst notwendig seien (BGE 144 II 29 E. 4.3).

Abschliessend erklärt das Bundesgericht, im fraglichen Fall seien die Namen der Bankmitarbeitenden und des Anwalts/Notars – unter Vorbehalt jener Fälle, in welchen der ersuchende Staat ausdrücklich um diese Angaben bitte und diese Informationen nachweislich als notwendig erscheinen würden („sous réserve de situations où l'Etat requérant demanderait expressément ces données et que celles-ci présenteraient un caractère nécessaire avéré“) – nicht im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA 96 notwendig (BGE 144 II 29 E. 4.3; vgl. dazu auch OPEL, a.a.O., S. 471 [mit Ablehnung des Kriteriums, dass der ersuchende Staat explizit um die Namen ersucht]; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.2 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.4.2).

**2.4.3** Im hiervor erwähnten Urteil (BGE 144 II 29 ff.) bezieht sich das Bundesgericht (in E. 4.2.4) unter anderem auf einen früheren Entscheid zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen. In jenem Entscheid hatte das Bundesgericht darüber zu befinden, ob die Amtshilfenvoraussetzung von Art. 28 Abs. 1 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91; DBA CH-FR),

wonach die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts sein müssen, in Bezug auf die bei einer schweizerischen Bank vorhandenen Namen von Geschäftsführern einer bestimmten Gesellschaft erfüllt sind (Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 6.4, auch zum Folgenden). Das Bundesgericht bejahte dies im konkreten Fall mit der Begründung, dem ersuchenden Staat gehe es darum, zu prüfen, ob die in Frage stehende, über ein Konto bei der Bank verfügende Gesellschaft eine reelle Existenz aufweise. Zu wissen, wer die Geschäfte der Gesellschaft und deren Mittel in der Hand halte, sei im Rahmen der Prüfung, ob es sich nicht um eine Scheingesellschaft zwecks Täuschung über die Identität der tatsächlich über die Mittel bei der Bank verfügenden Person handle, voraussichtlich erheblich.

**2.4.4** Wird die Anonymisierung von Daten einzelner Personen verlangt, die in der Amtshilfeverpflichtung an sich unterliegenden Kontounterlagen enthalten sind, genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in diesen Unterlagen erwähnten Personen handle es sich um unbeteiligte Dritte. Vielmehr ist nach der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung in solchen Konstellationen in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.5, A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.2.4, A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.4.4, mit weiteren Hinweisen).

**2.5** 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).

**2.6** 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 DSGVO unter anderem dann möglich, wenn hinreichende (insbesondere vertragliche) Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Bst. a der Bestimmung), oder wenn die betroffene Person im Einzelfall eingewilligt hat (Bst. b der Bestimmung). Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAHiG als auch das DSGVO 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 DSGVO im Grunde nicht (Urteil des BGR 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.4 und BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.6 und E. 5).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe an den IRS grundsätzlich erfüllt sind. Insbesondere wird nicht in Abrede gestellt, dass das Ersuchen eine unter das Abkommen fallende Steuer betrifft und die formellen Anforderungen erfüllt (vgl. dazu Art. 6 StAHiG sowie Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.2). Dem ist zuzustimmen und weitere Ausführungen dazu erübrigen sich.

**3.2** Die Beschwerde richtet sich ausschliesslich gegen den Umfang der amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen (vgl. Sachverhalt Bst. B.a). Die Beschwerdeführenden verlangen unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 144 II 29), dass ihre Identitäten gegenüber der ersuchenden Behörde nicht offengelegt werden und in den zu übermittelnden Unterlagen ausgesondert oder unkenntlich gemacht werden. Sie argumentieren, die Voraussetzungen für die Offenlegung der Identitäten der Beschwerdeführenden gegenüber dem IRS seien vorliegend nicht erfüllt. Namentlich sei die Übermittlung ihrer Identifikationsmerkmale unzulässig, da die Identitäten der Beschwerdeführenden für die Beurteilung der Steuersituation der Subjekte der Steuererhebung nicht voraussichtlich relevant (E. 2.3) seien und die Interessen der Beschwerdeführenden am Schutz ihrer Persönlichkeitsrechte die Interessen der ersuchenden Behörde überwiegen würden. Letztlich erweise sich die Information über die "Existenz und Beteiligung Dritter" als genügend für die Untersuchung im ersuchenden Staat.

### **3.3**

**3.3.1** Nach dem Gesagten liegt im Streit und ist zu prüfen, ob die Identitäten der Beschwerdeführenden im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA

96 notwendig bzw. abkommensrechtlich voraussichtlich erheblich sind, um den im Amtshilfeersuchen geäusserten – und sich aus Bankunterlagen ergebenden – Verdacht auf „Betrugsdelikte und dergleichen“ (vgl. E. 2.2 f.) durch die vom Ersuchen betroffenen Personen effektiv untersuchen zu können.

**3.3.2** Das vorliegende Amtshilfeersuchen betrifft einen Sachverhalt, der dadurch charakterisiert ist, dass an einem von einer Domizilgesellschaft gehaltenen Konto bei der X. \_\_\_\_\_ Kantonalbank in den USA steuerpflichtige Personen wirtschaftlich berechtigt waren, die in Verletzung der Grundsätze der Unternehmensführung die Kontrolle über dieses Konto ausgeübt haben. Indem die Domizilgesellschaft als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an den bei der Bank deponierten Wertschriften vorgeschoben wurde, blieben die tatsächlich Berechtigten und in den USA steuerpflichtigen Personen gegenüber den US Steuerbehörden im Verborgenen. Gemäss IRS hatten diese Machenschaften eine illegale und substantielle Verkürzung des durch die Subjekte des Amtshilfeersuchens geschuldeten Steuerbeträge für erzielte Einkünfte oder Gewinne in Zusammenhang mit US- oder anderen Investitionen zur Folge. Das Verhalten habe darauf abgezielt, die Meldepflichten unter dem QI-Agreement zwischen der Bank und dem IRS zu umgehen (vgl. auch: Urteil des BVGer A-5046/2018 E. 2.2 und E. 3.1, A-5047/2018 E. 2.2, A-5048/2018 E. 2.2 und E. 3.1 und A-5082/2018 E. 2.2 und E. 3.1, alle vom 22. Mai 2019; zum sog. Qualified Intermediary-System [QI-System] vgl. BGE 139 II 404 E. 9.7 sowie die Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.4.3.1 und A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5).

**3.3.3** Bei den Beschwerdeführern 1 und 2 handelt es sich um die für das gegenständliche Konto [...] (vgl. Sachverhalt Bst. A.a) je einzeln zeichnungsberechtigten Direktoren der Domizilgesellschaft und gleichzeitig um die Organe der Beschwerdeführerin 3. Diese wiederum diene als Korrespondenzadresse für die Domizilgesellschaft. Wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat, erweisen sich die Beschwerdeführenden damit als Teil des Sachverhalts, der Gegenstand der laufenden Untersuchung gegen die betroffenen Personen ist. Davon, dass sie im Sinne der Rechtsprechung nur rein zufällig in den zu übermittelnden Unterlagen erscheinen (vgl. E. 2.4.1, 2. Absatz), kann keine Rede sein. Konkret fallen die Beschwerdeführenden unter diverse Personenkategorien, für welche der IRS vorliegend explizit und begründet um Informationen ersucht. So etwa in jene Personenkategorie, deren Identität der ersuchenden Behörde dabei helfen könnte, den Grad der durch die vom Ersuchen betroffenen Personen über das Konto

ausgeübte Kontrolle zu bestimmen und festzustellen, ob es sich bei der Domizilgesellschaft tatsächlich um eine Scheingesellschaft gehandelt hat. Weiter ist die Kenntnis der Identität der Beschwerdeführer 1 und 2 geeignet, der ersuchenden Behörde aufzeigen, dass eine mit den tatsächlich wirtschaftlich berechtigten Personen verbundene Person oder die wirtschaftlich Berechtigten selbst, tatsächlich und in mutmasslich betrügerischer Weise, die Kontrolle über das Konto ausgeübt hat bzw. haben (vgl. in diesem Sinne auch die Urteile des BVGer A-5046/2018 E. 3.2, A-5047/2018 E. 3.2.2 f., A-5048/2018 E. 3.2 f. und A-5082/2018 E. 3.2 f., alle vom 22. Mai 2019).

Sodann fallen die Beschwerdeführer 1 und 2 in die Kategorie der Personen, die das Konto eröffnet bzw. verwaltet haben, womit die Identität Aufschluss über die Struktur und das Ausmass des mutmasslich betrügerischen Konstrukts geben kann. Entsprechend könnten die Beschwerdeführer 1 und 2 im Besitz relevanter Dokumente sein bzw. sind sie potentielle Zeugen für die Steueruntersuchung und des anschliessenden Gerichtsverfahrens gegen die betroffenen Personen. Als potentielle wichtige Informationsquelle erscheint namentlich der Beschwerdeführer 1 – gestützt auf die Erläuterungen der ersuchenden Behörde – nicht zuletzt deshalb, weil er bei der Kontoeröffnung mitgewirkt hat und infolgedessen mit Formularen zu tun hatte, die für die steuer(straf)rechtliche Qualifikation des vorliegenden Sachverhalts relevant sind. Nach dem Gesagten steht – entgegen der Argumentation der Beschwerdeführenden – fest, dass ihre Identität für die Klärung des dem Ersuchen zu Grunde liegenden Sachverhalts im abkommensrechtlichen Sinn voraussichtlich erheblich ist. Weil der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführenden in den zu übermittelnden Unterlagen für die Erstellung des Sachverhalts von rechtsrelevanter Bedeutung sein können, hat die ESTV zu Recht keine diesbezüglichen Schwärzungen vorgenommen und besteht praxisgemäss sowie entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht kein Raum für eine Interessenabwägung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG (vgl. vorangehend E. 2.4.1 sowie die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts in vergleichbaren Fällen: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.7 ff. und A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.2.7 f.). Der Übermittlung der Angaben zu den Beschwerdeführenden steht somit nichts im Wege. Im Übrigen werden die Beschwerdeführenden – wie im Folgenden ersichtlich wird – durch das Spezialitätsprinzip geschützt (vgl. dazu sogleich E. 4). Entsprechend dem Dargelegten ist der Hauptantrag der Beschwerdeführenden (vgl. Sachverhalt Bst. B.a) abzuweisen.

**3.3.4** Die Beschwerdeführenden rügen sodann, die ersuchende Behörde habe in vier vergleichbaren Amtshilfeverfahren betreffend in den USA steuerpflichtigen Personen, welche an Konten der X.\_\_\_\_\_ Kantonalbank wirtschaftlich berechtigt waren, auf Anfrage der Vorinstanz hin, jeweils auf die Personendaten der Beschwerdeführer 1 und 2 des vorliegenden Verfahrens verzichtet. Damit sei erstellt, dass die ersuchende Behörde die Personendaten der Beschwerdeführenden selbst als nicht voraussichtlich relevant eingestuft habe. Entsprechend sei eine Schwärzung dieser Daten auch im vorliegenden Fall angezeigt. Zudem wäre die Vorinstanz – angesichts ihrer Rückfrage in den anderen Verfahren – gehalten gewesen, dies auch im hier zu beurteilenden Verfahren zu tun.

Die Beschwerdeführenden gehen in beiden Punkten fehl: Wie dargelegt (vgl. vorangehend E. 3.3), erweisen sich die Personendaten der Beschwerdeführenden im vorliegenden Fall als voraussichtlich erheblich für die Überprüfung und Sicherstellung der korrekten Besteuerung der vom Ersuchen betroffenen Personen (vgl. vorangehend E. 2.3). Dass die ersuchende Behörde in anderen Fällen – notabene nur aus verfahrenswirtschaftlichen Gründen (vgl. Urteile des BVerG A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 3.4.2, A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 3.3.2 und A-5048/2018 vom 22. Mai 2019 E. 3.4.2) – auf die Übermittlung der Identitäten der Beschwerdeführer 1 und 2 des vorliegenden Verfahrens verzichtet hat, kann mitnichten dergestalt gewertet werden, dass sie diese Informationen als grundsätzlich nicht voraussichtlich erheblich einstuft. Wie das Bundesverwaltungsgericht schon mehrfach festgehalten hat, besteht sodann keinerlei Verpflichtung der Vorinstanz, die ersuchende Behörde anzufragen, ob sie auf die Übermittlung von erfragten Daten verzichten will (vgl. Urteile des BVerG A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.4.1 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 3.4.2). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz erblickte das Gericht lediglich in dem Fall, in welchem eine solche Anfrage in Bezug auf die Direktoren der Domizilgesellschaft erfolgte, in Bezug auf eine einfache Sachbearbeiterin hingegen unterblieb. Diese Konstellation erachtete das Gericht als mit dem Rechtsgleichheitsgebot nicht vereinbar (siehe für die gesamte Argumentation Urteil des BVerG A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 3.4.2). Eine solche oder auch nur eine ähnliche Konstellation liegt vorliegend freilich nicht vor. Sollten die Beschwerdeführenden also darauf abzielen, aus den Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts hinsichtlich der nicht erfolgten Rückfrage betreffend die Beschwerdeführerin 2 in besagten Verfahren etwas für sich ableiten zu wollen, zielen sie damit ins Leere. Auch der Subeventualantrag ist nach dem Gesagten abzuweisen.

**3.3.5** Soweit die Beschwerdeführenden sich auf Art. 6 DSG berufen, um die von der Vorinstanz beabsichtigte Amtshilfeleistung in Bezug auf Identitätsangaben zu ihrer Person zu verhindern, sind sie ebenfalls nicht zu hören. Die angefochtene Schlussverfügung enthält nämlich in Dispositiv-Ziff. 4 eine – mit dem vorliegenden Urteil zu präzisierende (vgl. nachfolgend E. 4.3) – Verwendungsbeschränkung, womit die Informationsübermittlung praxisgemäss mit dieser Datenschutznorm vereinbar ist, ohne dass es darauf ankäme, ob der ersuchende Staat prinzipiell über einen angemessenen Datenschutz bzw. über einen angemessenen Schutz gewährleistende Gesetzgebung verfügt (vgl. E. 2.6). Irrelevant ist unter diesen Umständen auch, dass der Eidgenössische Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragte (EDÖB) – jedenfalls in Bezug auf den Schutz für natürliche Personen – davon ausgeht, dass die USA nur „unter bestimmten Voraussetzungen“ einen angemessenen Schutz bieten (vgl. dazu: [www.edoeb.admin.ch](http://www.edoeb.admin.ch) > Datenschutz > Technologien > Übermittlung ins Ausland > Staatenliste [zuletzt abgerufen am 14. April 2020]; vgl. zum Ganzen bereits die Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.4 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.6 und E. 5).

Unter den gegebenen Umständen lässt sich – entgegen des in der Beschwerde auf Seite 24 Vorgebrachten – auch keine Verletzung des in Art. 13 Abs. 2 BV verankerten Anspruchs auf Schutz vor Missbrauch der persönlichen Daten ausmachen.

#### **4.**

**4.1** Mit ihrem Eventualantrag fordern die Beschwerdeführenden sinngemäss, die Vorinstanz habe die ersuchende Behörde darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Informationen nur im Verfahren gegen die vom Amtshilfeersuchen vom 26. November 2018 betroffenen Personen (vgl. vorangehend Bst. A.b) für die im Amtshilfeersuchen erwähnte Steuererhebung verwendet werden dürfe. Damit wehren sich die Beschwerdeführenden gegen die Anordnung in Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung, wonach die ESTV den IRS „bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Ziff. 2 DBA-US 96“ [recte: Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 aDBA CH-USA 96] aufmerksam machen wird.

**4.2** Die Vorinstanz verzichtete vorliegend auf die von ihr früher praxisgemäss in Schlussverfügungen aufgenommene Anordnung, wonach sie die ersuchende Behörde darauf hinweisen werde, dass die zu übermittelnden

Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die im Ersuchen als betroffene Person bezeichnete Person für den im Ersuchen genannten Tatbestand bzw. für die im Ersuchen genannte Steuererhebung verwendet werden dürfen (vgl. dazu anstelle vieler Urteil des BVGer A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.6). Diesbezüglich führt die ESTV aus, nach einer von ihr neu, seit Mitte 2017, verfolgten Praxis dürften gestützt auf Art. 26 Ziff. 2 DBA-US 96 [recte: Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 aDBA CH-USA 96] ins Ausland übermittelte Informationen auch gegen Personen verwendet werden, welche nicht formell vom Ersuchen betroffen seien.

**4.3** Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist den Beschwerdeführenden insoweit Recht zu geben, als dass der ersuchende Staat aufgrund des Spezialitätsprinzips die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt hat (vgl. E. 2.5; vgl. dazu ausführlich Urteil des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 4.2). Das Gericht sieht auch vorliegend keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen.

Vor diesem Hintergrund ist – wie auch schon in den Verfahren A-1348/2019 vom 3. März 2020 (E. 4.5.3), A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.3.3 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 (vgl. E. 4.2) – die im gegenwärtigen Verfahren einschlägige abkommensrechtliche Regelung (Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 aDBA CH-USA 96) vorliegend so zu verstehen, dass die zu übermittelnden Informationen vom IRS nur in Verfahren gegen die vom Ersuchen betroffene Person 1 sowie die betroffene Person 2 (vgl. Sachverhalt Bst. A.b), für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand, verwendet werden dürfen und sie geheim zu halten sind. In diesem Sinne ist Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung zu präzisieren. Entsprechend ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

## **5.**

**5.1** 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 maximal zu einem Drittel obsiegenden Beschwerdeführenden 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 Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

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

**5.2** Den teilweise obsiegenden Beschwerdeführenden 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 Beschwerdeführenden haben keine Kostennote eingereicht. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE und unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 2'400.-- als angemessen.

## **6.**

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.

*Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Dementsprechend wird die Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung dahingehend ergänzt, dass die ESTV den IRS bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA hinweisen wird, insbesondere auch darauf, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in den USA steuerpflichtigen D. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 26 Ziff. 1 Satz 3 aDBA CH-USA geheim zu halten sind.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.-- festgesetzt und den Beschwerdeführenden 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 Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

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

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

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: