



## Urteil vom 22. März 2021

---

Besetzung

Richterin Sonja Bossart Meier (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo, Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Dominique da Silva.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
vertreten durch  
Dr. iur. Andreas Rüd, Rechtsanwalt, LL.M., und  
Dr. iur. Dimitri Santoro, Rechtsanwalt, LL.M.,  
Rüd Winkler Partner AG, Rechtsanwälte,  
(...),  
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** Mit Schreiben vom (Datum) ersuchte der amerikanische Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS) die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (AS 1999 1460; nachfolgend: aDBA CH-USA) um Amtshilfe betreffend eine in den USA steuerpflichtige Person, welche in den Steuerperioden vom (Datum) bis zum (Datum), eine Zeichnungs- oder andere Berechtigung oder eine wirtschaftliche Berechtigung («signature or other authority or beneficial ownership») am Konto (...) bei der Bank B. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Bank) hatte.

**A.b** Das besagte Konto, zu welchem Bankunterlagen benötigt würden, weise die folgenden Charakteristika auf:

(...) (Wiedergabe Charakteristika)

**A.c** Der IRS hege den Verdacht, dass die am Konto wirtschaftlich berechtigte US-Person unter Mithilfe der Bank auf betrügerische Weise eine Domicilgesellschaft benutzt habe (eine Scheingesellschaft, die für US-Steuerzwecke unberücksichtigt bleibe und als fiktiv behandelt werde) und, als Teil eines Lügengebäudes und um die US-Steuerbehörden zu täuschen, Dokumente erstellt habe, die den Inhaber des Kontos auf arglistige Weise unwahr wiedergeben würden, in der Absicht US «criminal and civil income tax laws» zu verletzen (vgl. zu diesen US-Gesetzen Amtshilfeersuchen, S. 9 ff.). Dieses Vorgehen habe eine illegale und substantielle Verkürzung des durch das Subjekt des Amtshilfeersuchens bezahlten Steuerbetrags für erzielte Einkünfte oder Gewinne im Zusammenhang mit US- oder ausländischen Investitionen zur Folge gehabt. Zusammenfassend gehe der IRS davon aus, dass das Subjekt des Amtshilfeersuchens die Erfordernisse des «tax fraud or the like» erfülle (zum Ganzen: Amtshilfeersuchen, S. 9).

**B.**

Am 10. September 2018 erliess die ESTV gegenüber der Bank eine Editionsverfügung. Dieser kam die Bank innert erstreckter Frist nach und informierte die im Ausland ansässige betroffene Person (am Konto wirtschaftlich berechtigte Person) C. \_\_\_\_\_ sowie die Kontoinhaberin des

entsprechenden Kontos, D.\_\_\_\_\_ Corp. (nachfolgend auch: beschwerdeberechtigte Person 1), über das Amtshilfeverfahren. Zusätzlich wurden die beiden genannten Personen durch eine Veröffentlichung im Bundesblatt am 24. Oktober 2018 über das Amtshilfeverfahren informiert (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 3).

**C.**

Mit Schreiben vom 26. November 2018 zeigte der Vertreter von A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: beschwerdeberechtigte Person 2) an, dass er mit der Wahrung seiner Interessen beauftragt worden sei. A.\_\_\_\_\_ habe erfahren, dass die ESTV im Rahmen des Amtshilfeverfahrens beabsichtige, seine in den durch die Bank edierten Bankakten enthaltenen Personendaten an den IRS zu übermitteln. Er beabsichtige, Parteirechte wahrzunehmen und sich am Amtshilfeverfahren zu beteiligen und es wurde entsprechend Akteneinsicht beantragt (Akten Vorinstanz Nr. 20).

**D.**

Mit Verweis auf Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA und die darin geregelten Geheimhaltungspflichten, verweigerte die ESTV dem Vertreter der beschwerdeberechtigten Person 2 mit Schreiben vom 30. November 2018 die Einsicht in die Behördenkorrespondenz zwischen dem IRS und der ESTV, namentlich das Amtshilfeersuchen vom (Datum) sowie die Empfangsbestätigung der ESTV vom 17. August 2018 (vgl. Akten der Vorinstanz Nr. 24). Allerdings wurde laut Schreiben der ESTV über die wesentlichen Teile der Behördenkorrespondenz informiert sowie Einsicht in die übrigen Akten gewährt. Ein in den zugestellten Akten nicht enthaltenes Aktenstück wurde dem Vertreter auf Nachfrage mit Schreiben vom 7. Dezember 2018 ebenfalls zugestellt (vgl. Akten der Vorinstanz Nr. 27).

**E.**

Innert erstreckter Frist reichte der Vertreter der beschwerdeberechtigten Person 2 am 14. Januar 2019 seine Stellungnahme (Akten Vorinstanz Nr. 32) ein.

**F.**

Mit Schreiben vom 24. Januar 2019 wurde der Vertreter der beschwerdeberechtigten Person 2 von der ESTV darüber informiert, dass sich auch die formell vom Amtshilfeverfahren betroffene Person am Verfahren beteilige und bat um Mitteilung, sofern wesentliche private Interessen bestehen soll-

ten, welche einer vollständigen Gewährung der Akteneinsicht entgegenstehen würden, ansonsten vollständige Akteneinsicht gewährt werde und eine Schlussverfügung erlassen würde (Akten Vorinstanz Nr. 33).

#### **G.**

Mit Schreiben vom 6. Februar 2019 wurde dem Vertreter der beschwerdeberechtigten Person 2 die beantragten, vollständig paginierten Bankakten zugestellt (Akten Vorinstanz Nr. 41 f.).

#### **H.**

In der Folge kam es zu zahlreichen weiteren Korrespondenzen zwischen der beschwerdeberechtigten Person 2 und der ESTV. Unter anderem wurde Ersterer am 29. März 2019 ergänzende Akteneinsicht gewährt (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 50 und 52). In Bezug auf die Einsichtnahme in die Eingaben der anderen Verfahrensparteien wurden die von der beschwerdeberechtigten Person 2 geforderten Schutzmassnahmen abgelehnt (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 53 und 55). Die beschwerdeberechtigte Person 2 brachte in ihrem Schreiben an die ESTV zudem vor, dass eine Verletzung der Anzeigepflicht gemäss Art. 22a Bundespersonalgesetz vom 24. März 2000 (BPG; SR 172.220.1) auf eine mögliche Befangenheit der entsprechenden Entscheidungsträger hindeute, weswegen sie mehrfach um Mitteilung von deren Namen sowie Art und Umfang der Involvierung dieser Personen in das Verfahren ersucht habe (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 53, Nr. 56). Die Entscheidung der ESTV über die (Nicht-)Einreichung einer Strafanzeige gegen die Bank wurde der beschwerdeberechtigten Person 2 am 18. April 2019 mitgeteilt (vgl. Akten Vorinstanz 57). Mit Schreiben der ESTV vom 8. Mai wurde erneut ergänzende Akteneinsicht gewährt, da in den wesentlichen Teilen des Amtshilfeersuchens, welche bereits offengelegt worden seien, der im Amtshilfeersuchen des IRS vom (Datum) unter dem Titel «Documents Needed» enthaltene Passus betreffend Drittpersonendaten gefehlt hätte (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 60).

#### **I.**

Mit Eingabe vom 16. Mai 2019 stellte der Vertreter der beschwerdeberechtigten Person 2 ein Ausstandsbegehren gegen die Mitarbeitenden der ESTV E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ sowie G.\_\_\_\_\_. Das Begehren wurde mit der Missachtung der Anzeigepflicht gemäss Art. 22a BPG sowie geltend gemachter schwerwiegender und wiederholter Verfahrensfehler begründet (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 79).

**J.**

Mit Schreiben vom 20. Mai 2019 führte die ESTV gegenüber der beschwerdeberechtigten Person 2 insbesondere aus, dass der mit Schreiben vom 8. Mai 2019 nachträglich übermittelte Passus des Amtshilfeersuchens vom (Datum) betreffend Drittpersonendaten aufgrund eines Versehens der ESTV anlässlich der Akteneinsicht vom 30. November 2018 nicht offengelegt worden sei. Alle weiteren wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens sowie die sonstigen in der rubrizierten Angelegenheit vorhandenen Akten, mit Ausnahme der zwischen der beschwerdeberechtigten Person 2 und der ESTV ergangenen Korrespondenz, seien der beschwerdeberechtigten Person 2 bereits offengelegt worden. Es hätten keine – das vorliegende Verfahren direkt oder indirekt betreffende – Kontakte zwischen der ESTV und dem IRS stattgefunden, die sich nicht den bereits offengelegten Verfahrensakten entnehmen lassen würden. Es könne keine vollständige Einsicht in das Amtshilfeersuchen vom (Datum) gewährt werden (vgl. zum Ganzen: Akten Vorinstanz Nr. 66). Abschliessend wurde eine Frist von 10 Tagen zur Einreichung einer ergänzenden Stellungnahme gesetzt.

**K.**

Mit Eingabe vom 31. Mai 2019 führte der Vertreter der beschwerdeberechtigten Person 2 unter anderem aus, dass bereits ein Ausstandsbegehren gegen die beiden fallführenden Mitarbeitenden der ESTV anhängig sei, weswegen es angezeigt wäre, dass das Verfahren bis zum Entscheid über die Ausstandsfrage von anderen Mitarbeitern der ESTV geführt werde. Zudem wurden Zweifel an der Darstellung der ESTV geäussert, wonach es sich um ein Versehen gehandelt haben solle, dass wesentliche Teile des Amtshilfeersuchens weggelassen worden seien. Es wurde erneut die sofortige Offenlegung dieses Aktenstücks verlangt (vgl. Akten Vorinstanz Nr. 69).

**L.**

Mit Datum vom 3. Juli 2019 erliess die ESTV ihre Schlussverfügung und entschied, dass dem IRS Amtshilfe betreffend C. \_\_\_\_\_ zu leisten sei und zu der Kontobeziehung der Bank mit der beschwerdeberechtigten Person 1 die Bankunterlagen zum Konto Nr. (...) für den Zeitraum vom (Datum) bis (Datum) sowie das Certificate of Authenticity of Business Records an den IRS zu übermitteln seien. Die ESTV werde den IRS bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA hinweisen.

Zu den Anträgen der beschwerdeberechtigten Person 2 wurde Folgendes verfügt: Der Antrag auf Schwärzung der Daten von der beschwerdeberechtigten Person 2 selbst, der beschwerdeberechtigten Person 1, der H. \_\_\_\_\_ AG und der I. \_\_\_\_\_ Ltd. wurde abgewiesen. Ebenso wurde der Antrag, der IRS sei im Rahmen der Übermittlung der Informationen explizit darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Informationen ausschliesslich in Verfahren gegen die betroffene US-Person verwendet werden dürfen, abgewiesen. Der Antrag auf Sistierung des vorliegenden Amtshilfeverfahrens wurde ebenfalls abgewiesen. Auf den Antrag betreffend Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen wurde nicht eingetreten. Auch auf den Antrag betreffend Einräumung der Parteistellung gegenüber sämtlichen in den Bankunterlagen erscheinenden Drittpersonen wurde nicht eingetreten. Der Antrag auf Anordnung von Schutzmassnahmen im Rahmen der Akteneinsicht wurde abgewiesen. Auch der Antrag auf Offenlegung des Amtshilfeersuchens vom (Datum) wurde abgewiesen.

#### **M.**

Gleichentags erliess die ESTV nebst ihrer Schlussverfügung eine Verfügung betreffend das von der beschwerdeberechtigten Person 2 gestellte Ausstandsbegehren gegen bestimmte Mitarbeitende der ESTV und wies dieses ab (Akten Vorinstanz Nr. 80).

#### **N.**

Gegen die Schlussverfügung der ESTV erhebt die beschwerdeberechtigte Person 2 (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 5. August 2019 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Es werden folgende formellen Rechtsbegehren gestellt: 1. Die Schlussverfügung der ESTV vom 3. Juli 2019 sei in allen Punkten aufzuheben und unter Aufhebung der «Zwischenverfügung» (wobei mit «Zwischenverfügung» sowohl die Verfügung betreffend das Ausstandsbegehren, ebenfalls vom 3. Juli 2019, oder aber die Verfügung der Vorinstanz betreffend die eingeschränkte Akteneinsicht vom 30. November 2018 gemeint sein könnten) sei die Sache an die ESTV zurückzuweisen mit der Aufforderung: a. Dem Beschwerdeführer sei das vollständige Amtshilfeersuchen sowie sämtliche zwischen der ESTV und dem IRS brieflich, elektronisch oder auf andere Weise geführte Korrespondenz samt Beilagen und ausgetauschten Entwürfen und Dokumenten ohne Einschränkung offenzulegen; b. Eventualiter seien die unter lit. a genannten Dokumente in unredigierter Form dem Bundesverwaltungsgericht einzureichen, damit dieses die Offenlegung unter Anordnung entsprechender Schutzmassnahmen verfügen könne; c. Den in den zur Übermittlung vor-

gesehenen Akten erscheinenden weiteren Dritten sei Kenntnis vom vorliegenden Verfahren zu geben und es sei ihnen Gelegenheit zur Wahrung des rechtlichen Gehörs einzuräumen. Das Amtshilfeverfahren sei zu diesem Zweck zu sistieren; d. Eventualiter sei das vorliegende Beschwerdeverfahren zu sistieren, bis das vom Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten (EDÖB) angestrengte, aktuell vor dem Bundesverwaltungsgericht pendente Verfahren rechtskräftig entschieden sei.

Des Weiteren bringt der Beschwerdeführer folgende materiellen Rechtsbegehren vor: 1. Die Schlussverfügung der ESTV vom 3. Juli 2019 sei in allen Punkten aufzuheben und es sei auf das Amtshilfeersuchen des IRS vom (Datum) nicht einzutreten und das Amtshilfeverfahren sei definitiv einzustellen. 2. Eventualiter sei die ESTV anzuweisen, die namentliche Bezeichnung des Beschwerdeführers sowie sämtliche diesen direkt oder indirekt identifizierenden Informationen und Angaben, insbesondere auch die Nennung der beschwerdeberechtigten Person 1, der H. \_\_\_\_\_ AG und der I. \_\_\_\_\_ Ltd. aus den im Amtshilfeverfahren an den IRS zu übermittelnden Unterlagen zu entfernen oder in geeigneter Weise unkenntlich zu machen, insbesondere die in den Bankunterlagen betreffend das Konto Nr. (...) für den Zeitraum vom (Datum) bis (Datum) enthaltenen Angaben, so wie sie sich aus dem in elektronischer Form (USB-Stick) beigefügten Schwärzungsvorschlag des Beschwerdeführers ergäben. 3. Subeventualiter sei die ESTV anzuweisen, in das Dispositiv der Schlussverfügung einen Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen, mit welchem der IRS im Rahmen der Übermittlung der Informationen explizit darauf hingewiesen werde, dass die übermittelten Informationen ausschliesslich in Verfahren verwendet werden dürfen, die sich direkt gegen den Steuerpflichtigen richten würden und eine Verwendung der übermittelten Informationen gegen darin erscheinende Dritte ausdrücklich untersagt werde. 4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

#### **O.**

Mit Vernehmlassung vom 30. September 2019 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz), die Beschwerde vom 5. August 2019 sei, sofern darauf einzutreten sei, kostenpflichtig abzuweisen. Überdies hält die Vorinstanz ausdrücklich fest, dass auch aus ihrer Sicht dem Beschwerdeführer im vorliegenden Beschwerdeverfahren Einsicht in das Amtshilfeersuchen sowie die übrige Behördenkorrespondenz gewährt werden dürfe, habe doch der IRS auf eine Einschränkung betreffend die Akteneinsicht im Rahmen eines Gerichtsverfahrens verzichtet (vgl. Vernehmlassung Ziff. 2).

**P.**

Dem Gesuch des Beschwerdeführers um Akteneinsicht vom 7. Oktober 2019 wird mit Verfügung vom 15. Oktober 2019 stattgegeben.

**Q.**

Mit Stellungnahme vom 5. November 2019 hält der Beschwerdeführer an seinen bereits gestellten Anträgen und deren Begründung fest. Ergänzend bringt er neu vor, dass die Beschwerde des EDÖB zwischenzeitlich entschieden worden sei und nach diesem Urteil Dritte über Amtshilfeverfahren zu informieren seien (vgl. Stellungnahme Rz. 3 ff.). Des Weiteren argumentiert der Beschwerdeführer, dass kein formgültiges Amtshilfeersuchen vorliege, da das Amtshilfeersuchen als Anhang einer E-Mail an die Vorinstanz übermittelt worden sei, was dem Schriftformerfordernis nicht genügen würde (vgl. Stellungnahme Rz. 9 ff.). Überdies sei das vorliegende Verfahren bis zum Abschluss der pendenten Strafuntersuchung, welche nähere Erkenntnisse über die zwischen der kontoführenden Bank und der ersuchenden Behörde getroffenen Absprache zu Tage fördern würden, zu sistieren (vgl. Stellungnahme Rz. 13 ff.).

**R.**

Mit Eingabe vom 9. Dezember 2019 verzichtet die Vorinstanz auf zusätzliche Bemerkungen und verweist auf die bereits gemachten Ausführungen im Rahmen der Schlussverfügung vom 3. Juli 2019 sowie der Vernehmlassung vom 30. September 2019.

**S.**

**S.a** Auf Aufforderung des Gerichts, zum Vorwurf des Beschwerdeführers, dass ein per E-Mail eingereichtes Ersuchen unzulässig sei, Stellung zu nehmen, hält die Vorinstanz am 9. November 2020 im Wesentlichen fest, dass im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der Austausch mit den ausländischen Partnerstaaten grösstenteils auf elektronischem Weg erfolge und diese nur elektronisch – ohne digitale Signatur – eingereichten Ersuchen rechtsgenügend seien.

**S.b** Mit Eingabe vom 23. November 2020 beantragt der Beschwerdeführer die Zustellung der von der Vorinstanz neu eingereichten Beilagen sowie der beiden nicht publizierten Zwischenverfügungen vom 23. März 2016, auf welche sich die Vorinstanz in ihrer Stellungnahme vom 9. November 2020 bezieht.



**S.c** Auf mittels Zwischenverfügung vom 25. November 2020 erfolgte Nachfrage des Gerichts, reicht die Vorinstanz am 4. Dezember 2020 die «contact details of competent authorities (or their authorized representatives) for exchange of information on request» der Vereinigten Staaten (Beilage 2) erneut ein, allerdings mit nunmehr vorgenommener Schwärzung derjenigen Kontaktpersonen, welche keinen Bezug zum vorliegenden Verfahren haben.

**S.d** Mit Verfügung vom 9. Dezember 2020 wird dem Antrag des Beschwerdeführers vom 23. November insofern entsprochen, als dem Beschwerdeführer die Beilagen der Eingabe der Vorinstanz vom 9. November 2020 bzw. 4. Dezember 2020 weitergeleitet werden (Beilage 2 in geschwärzter Form). Auf eine Zustellung der beiden von der Vorinstanz zwar zitierten, nicht aber publizierten Zwischenverfügungen vom 23. März 2016 wurde verzichtet, da diese inhaltlich der auf dem Internet publizierten Zwischenverfügung im Verfahren A-5506/2015 vom 23. März 2016 entsprechen.

**S.e** Mit Stellungnahme vom 23. Dezember 2020 wiederholt der Beschwerdeführer namentlich, dem Verfahren liege kein schriftliches oder mit elektronischer Signatur versehenes und damit ein formungültiges Amtshilfeersuchen zu Grunde.

**S.f** Die Vorinstanz weist in ihrer Eingabe vom 25. Januar 2021 insbesondere darauf hin, dass die ersuchende Behörde ihr Ersuchen verschlüsselt eingereicht habe. Des Weiteren hält die Vorinstanz ebenfalls an ihren bereits gemachten Ausführungen fest.

## **T.**

Mit Eingabe vom 9. Februar 2021 teilt die Vorinstanz mit, dass sie die Bank mit Schreiben vom 14. Januar 2021 um Überprüfung gebeten habe, ob sich in den von der Bank am 5. Oktober 2018 an die Vorinstanz übermittelten Bankinformationen Daten von Drittpersonen befinden, welche in Besitz eines rechtskräftigen und vollstreckbaren Zivilurteils seien, welches der Bank untersage, dem IRS ausserhalb eines Amtshilfeverfahrens Informationen zu übermitteln, die eine Identifikation dieser Drittpersonen ermöglichen würde. Die Bank hat die Frage der Vorinstanz mit Antwort vom 4. Februar 2021 verneint (vgl. Beilage 2 der Eingabe).

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die eingereichten Unterlagen wird, soweit entscheidewesentlich, 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 aDBA-CH USA zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 31 f. VGG i.V.m. Art. 5 VwVG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde in Bezug auf die Schlussverfügung sowie die Verfügung betreffend Ausstandsbegehren, beide vom 3. Juli 2019, ist somit gegeben.

**1.2** Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene Person und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Der Beschwerdeführer ist als Drittperson, welche sich an die Vorinstanz gewendet und sich der Übermittlung sie betreffender Informationen widersetzt hat, praxismässig beschwerdelegitimiert (BGE 143 II 506 E. 5 sowie insbesondere Urteil des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 [zur Publikation vorgesehen] E. 4). Als Verfügungsadressat, dessen Anträge im vorinstanzlichen Verfahren abgewiesen wurden und dessen Daten demnach ungeschwärzt dem ersuchenden Staat übermittelt werden sollen, ist er durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung sowie insbesondere daran, die korrekte Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG überprüfen zu lassen (vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVer A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 1.2 [vom BGer mit Urteil 2C\_820/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]).

**1.3** Somit ist auf die 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.

### **2.**

Zunächst ist auf die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Rügen im Zusammenhang mit seinem gegen Mitarbeitende der ESTV gestellten Ausstandsbegehren sowie auf das Gesuch des Beschwerdeführers um Gewährung der Akteneinsicht einzugehen.

## 2.1

**2.1.1** Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist.

**2.1.2** Aus Art. 29 Abs. 1 BV ergibt sich namentlich der Anspruch auf unbefangene Entscheidträger der Verwaltung (STEPHAN BREITENMOSE/MARION SPORI FEDAIL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 10 N 17; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.5.2 Bst. a). Art. 10 VwVG konkretisiert Art. 29 Abs. 1 BV, indem er den Ausstand in Verwaltungsverfahren des Bundes regelt (vgl. BGE 132 II 485 E. 4.2). Nach Art. 10 Abs. 1 VwVG müssen Personen bei der Vorbereitung und dem Erlass einer Verfügung in den Ausstand treten, die an der Sache ein persönliches Interesse haben (Art. 10 Abs. 1 Bst. a VwVG), mit einer Partei durch Ehe, Partnerschaft Lebensgemeinschaft oder verwandtschaftlich besonders verbunden sind (Art. 10 Abs. 1 Bst. b und b<sup>bis</sup> VwVG), sich mit der Sache als Parteivertreter bereits beschäftigt haben (Art. 10 Abs. 1 Bst. c VwVG) oder aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnten (Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG).

**2.1.3** Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG bildet einen Auffangtatbestand. Um welche Gründe es sich bei den «anderen Gründen» handelt, ist jeweils anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls zu bestimmen. Die Generalklausel von Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG gilt als erfüllt, wenn die Amtsperson nachweislich befangen ist oder begründete Besorgnis ihrer Befangenheit besteht und die konkreten Ausstandsgründe gemäss Art. 10 Abs. 1 Bst. a bis c VwVG nicht greifen (vgl. RETO FELLER/PANDORA KUNZ-NOTTER, in: Auer/Müller/ Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl., 2019 [nachfolgend: Kommentar VwVG], Art. 10 N 23 ff.). Dabei kann insbesondere auch das Zusammenreffen verschiedener Umstände, welche für sich alleine genommen keinen genügenden Intensitätsgrad für die Annahme einer Ausstandspflicht aufweisen, zur begründeten Besorgnis der Befangenheit führen (BREITENMOSE/SPORI FEDAIL, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N 70). Auf das subjektive Empfinden der Partei, welche die Befangenheit behauptet, kommt es dabei ebenso wenig an, wie darauf, ob tatsächlich eine Befangenheit besteht. Es genügt, dass der Anschein einer solchen durch objektive Umstände und vernünftige Gründe glaubhaft dargetan erscheint. Für verwaltungsinterne Verfahren gilt dabei nicht der gleich strenge Massstab wie für

unabhängige richterliche Behörden; gerade die systembedingten Unzulänglichkeiten des verwaltungsinternen Verfahrens haben zur Schaffung unabhängiger richterlicher Instanzen geführt. Im Interesse einer beförderlichen Rechtspflege sind Ablehnungs- und Ausstandsbegehren gegen nicht richterliche Justizpersonen bzw. gegen Personen, die an einem Verwaltungsentscheid in irgendeiner Form beratend oder instruierend mitwirken, nicht leichthin gutzuheissen. Die für den Anschein der Befangenheit sprechenden Umstände müssen jeweils im Einzelfall unter Berücksichtigung der Funktion und der Organisation der betroffenen Verwaltungsbehörde gewichtet werden (BGE 140 I 326 E. 5.2, 137 II 431 E. 5.2; Urteil des BGer 2C\_931/2015 vom 12. Oktober 2016 E. 5.1). Der sich aufdrängende Anschein der Befangenheit ist indessen stets zu vermeiden, selbst wenn für Unbefangenheit und Unparteilichkeit nicht die für ein Gerichtsmitglied geltenden Massstäbe anzuwenden sind (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_583/2011 vom 25. Oktober 2011 E. 4.2; Urteil des BVGer A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 1.7.3 m.w.H.).

**2.1.4** Ein Ausstandsgrund im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG kann gegeben sein, wenn objektive Anhaltspunkte bestehen, welche auf eine ernsthaft gestörte zwischenmenschliche – geradezu feindschaftliche – Beziehung hindeuten. Diffuse Antipathien gegenüber einem Amtsträger genügen demgegenüber nicht.

Bei einer Strafanzeige gegen einen Amtsträger gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass diese für sich alleine dann nicht zur Ausstandspflicht des Amtsträgers in Sachen des Anzeigerstatters führt, wenn die Anzeige ausschliesslich im Zusammenhang mit der amtlichen Tätigkeit steht (vgl. Urteil des BGer 8G.36/2000 und 8G.39/2000 vom 25. September 2000 E. 3c; FELLER/KUNZ-NOTTER, Kommentar VwVG, Art. 10 N 24).

Auch Fehlentscheide in der Sache oder prozessuale Fehler begründen (nur) dann einen Ausstandsgrund, wenn sie als schwere Pflichtverletzung betrachtet werden müssen und von der Absicht des Amtsträgers zeugen, der Partei zu schaden (BGE 125 I 119 E. 3e; Urteile des BGer 4A\_539/2008 vom 19. Februar 2009 E. 3.3.2, 1P.314/2001 vom 2. Juli 2001 E. 1; Urteile des BVGer A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 1.7.4, A-6143/2013 und A-6144/2013 vom 3. Februar 2014 E. 2.2.3; vgl. FELLER/KUNZ-NOTTER, Kommentar VwVG, Art. 10 N 30; BREITENMOSER/SPORI FEDAIL, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N 97).

**2.1.5** Die in Art. 10 VwVG genannten Gründe sind obligatorische Ausstandsgründe. Sie führen zwingend zum Ausstand, ohne dass es einer Geltendmachung durch Beteiligte bedarf. Dementsprechend muss die entscheidende Behörde von Amtes wegen prüfen, ob eines oder mehrere ihrer Mitglieder in den Ausstand zu treten haben (vgl. BREITENMOSER/SPORI FEDAIL, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N 99). Ist der Ausstand hingegen streitig, so entscheidet darüber die Aufsichtsbehörde oder, wenn es sich um den Ausstand eines Mitglieds einer Kollegialbehörde handelt, diese Behörde unter Ausschluss des betreffenden Mitglieds (Art. 10 Abs. 2 VwVG). Es ist eine anfechtbare Zwischenverfügung zu erlassen (BGE 112 V 206 E. 2a; Urteil des BVGer A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 1.7.5).

## **2.2**

**2.2.1** Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die Schlussverfügung aufzuheben sei, weil sie unter Beteiligung befangener Mitarbeiter der ESTV zustande gekommen sei (vgl. hierzu und zum Nachfolgenden: Beschwerde Rz. 29 ff.). Die Mitarbeitenden der Vorinstanz wären in Bezug auf den Verdacht auf Verletzung von Art. 47 des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0) durch Mitarbeitende der Bank sowie möglicherweise auch durch den IRS untätig geblieben, trotz der gemäss Art. 22a BPG gebotenen Anzeigepflicht. Der Beschwerdeführer habe eine Strafanzeige eingereicht und die Staatsanwaltschaft des Kantons Zürich habe eine Strafuntersuchung eröffnet, was zeige, dass ein begründeter Anfangsverdacht bestehe und die Mitarbeitenden der ESTV den Sachverhalt hätten zur Anzeige bringen müssen. Zudem seien wesentliche Verfahrensakte nicht offengelegt worden sowie in diesem Zusammenhang auch eine nach Ansicht des Beschwerdeführers übermässig kurze Frist von fünf Kalender- bzw. drei Werktagen gesetzt worden um zu den zum damaligen Zeitpunkt bisher nicht offengelegten Informationen eine Stellungnahme abzugeben. Diese kurze Frist käme einer Verweigerung des rechtlichen Gehörs gleich. Für sich alleine und in ihrer Gesamtheit würden somit objektive und begründete Zweifel an der Unbefangenheit von E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ in Bezug auf das vorliegende Verfahren bestehen. Aufgrund deren Beteiligung an der Entscheidungsfindung sei die Schlussverfügung aufzuheben.

**2.2.2** Grundsätzlich ist lediglich gestützt auf eine vom Beschwerdeführer abweichende Beurteilung in Bezug auf die Notwendigkeit der Anzeige wegen Verdachts auf die Verletzung von Art. 47 BankG nicht von einer Ausstandspflicht der genannten Mitarbeitenden auszugehen. Es ergeben sich

im vorliegenden Verfahren keinerlei Anhaltspunkte, dass die Beurteilung der Vorinstanz betreffend die Anzeigepflicht nur deshalb verneinend und somit entgegen dem Antrag des Beschwerdeführers ausgefallen ist, um diesem in irgendeiner Form zu schaden (vgl. E. 2.1.4). Auch aus der erst nachträglich erfolgten Offenlegung von gewissen Verfahrensakten kann kaum eine schädigende Absicht abgeleitet werden. Vielmehr handelte es sich dabei um einen Fehler, auf welchen die Vorinstanz nach Entdeckung selbst hingewiesen und entsprechend korrigiert hat (vgl. Sachverhalt Bst. H ff.). Dieser Vorfall mag zwar für Mehraufwand beim Beschwerdeführer gesorgt haben und auf ein gewisses Unverständnis gestossen sein, aber dennoch ist ein solcher Fehler im Verfahrensablauf nicht als schwere Pflichtverletzung zu qualifizieren. Folglich sind die gerügten Umstände nicht geeignet, um einen Ausstand gegen die involvierten Mitarbeiter der ESTV zu begründen (vgl. E. 2.1.4). Soweit der Beschwerdeführer die Ansetzung einer kurzen Frist für die Einreichung einer Stellungnahme von 5 Tagen als Verweigerung des rechtlichen Gehörs qualifiziert und daraus ebenfalls Hinweise auf eine Befangenheit der fraglichen Personen ableiten will, so ist dem bereits aufgrund der Tatsache zu widersprechen, dass die Vorinstanz die nämliche Frist auf Antrag des Beschwerdeführers entsprechend verlängert hat (vgl. Sachverhalt Bst. J). Des Weiteren erreichen die vom Beschwerdeführer genannten Gründe auch in ihrer Gesamtheit betrachtet keine Schwere, die den Anschein von Befangenheit zu erwecken vermögen (vgl. E. 2.1.3).

Folglich genügen die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Gründe objektiv nicht, um eine Befangenheit von E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ und G. \_\_\_\_\_ anzunehmen.

**2.2.3** Zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 3. Juli 2019 nicht unter Verletzung der Ausstandspflicht erlassen wurde. Die gleichentags erlassene Verfügung betreffend das gestellte Ausstandsbegehren gegen einzelne Mitarbeitende der Vorinstanz (vgl. Sachverhalt Bst. M) ist ebenfalls nicht zu beanstanden.

**2.3** In Bezug auf das Akteneinsichtsgesuch des Beschwerdeführers (vgl. dazu Beschwerde Rz. 49 ff.) gilt es festzuhalten, dass dieses unter Zustimmung der Vorinstanz (vgl. Vernehmlassung Rz. 2 f.), gutgeheissen wurde. In der Folge wurde dem Beschwerdeführer sowohl Einsicht in die behördliche Korrespondenz als auch in das vollständige Amtshilfeersuchen des

IRS gewährt (vgl. Sachverhalt Bst. P). Damit ist dieser Antrag des Beschwerdeführers gegenstandslos geworden.

### 3.

Im Folgenden ist auf die rechtlichen Grundlagen für die Leistung von Amtshilfe, insbesondere an die USA, einzugehen.

**3.1** 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 aDBA CH-USA (SR 0.672.933.611; AS 2019 3145) per 20. September 2019 eingeführten Neufassung gestellt wurden, Art. 26 aDBA CH-USA (vgl. Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1 [vom BGer mit Urteil 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt]).

Die formellen Anforderungen an das Amtshilfeersuchen werden mangels Regelung im aDBA CH-USA sowie im dazugehörigen Protokoll (ebenfalls unter AS 1999 1460, vgl. dazu insbesondere Art. 10 des Protokolls) in Art. 6 StAhiG geregelt (vgl. Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 3.1 [vom BGer mit Urteil 2C\_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.2, A-3361/2016 vom 19. Juni 2017 E. 3.3 m.w.H.).

Gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss das Ersuchen eines ausländischen Staates schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden und die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten. Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so teilt die ESTV dies der ersuchenden Behörde schriftlich mit und gibt ihr Gelegenheit, ihr Ersuchen schriftlich zu ergänzen (Art. 6 Abs. 3 StAhiG). Auf ein Amtshilfeersuchen nicht einzutreten ist bei Vorliegen eines der in Art. 7 StAhiG genannten Fälle.

**3.2** Gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen gemäss ihren Steuergesetzgebungen erhältlichen 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 Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlösen erhoben wird (vgl. Art. 2 Ziff. 2 Bst. b aDBA CH-USA sowie Urteile des BVGer

A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.1 [vom BGer mit Urteil 2C\_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1 [vom BGer mit Urteil 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-5048/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.1 [vom BGer mit Urteil 2C\_539/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt] sowie A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.1 m.w.H.).

**3.3** 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 BV) 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 m.w.H.; Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.2 [vom BGer mit Urteil 2C\_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.2 [vom BGer mit Urteil 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt]).

**3.4** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. statt vieler: BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1, je m.w.H. sowie Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 6.1 m.w.H.). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-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, 141 II 436 E. 4.4.3 m.w.H. 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: Urteil des BVGer A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.3 m.w.H. [vom BGer mit Urteil 2C\_540/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.3 [vom BGer mit Urteil 2C\_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3 [vom BGer mit Urteil 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt]).

### **3.5**

**3.5.1** Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt als «betroffene Person» u.a. eine Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden.

**3.5.2** Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG (in der ab 1. Januar 2017 geltenden Fassung, AS 2013 231) 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.

**3.5.3** Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die 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 Abkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585 ff., 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu

besteuernden 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., 141 II 436 E. 4.4.3 f., 143 II 506 E. 5.2.1; in Bezug auf Daten von Bankangestellten: Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; vgl. auch Urteile des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.1 und A-4819/2016 vom 4. April 2018 E. 3.4 f.). Allerdings bietet das Spezialitätsprinzip und dessen persönliche Dimension den vorgenannten Drittpersonen in solchen Konstellationen Schutz (vgl. dazu E. 3.7.1 nachfolgend).

### **3.6**

**3.6.1** Nach dem sogenannten völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (BGE 143 II 202 E. 8.7.1, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-1146/2019 und A-1147/2019 vom 6. September 2019 E. 2.4).

**3.6.2** Ebenso besteht kein Anlass für Zweifel an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung, wonach sie alle voraussichtlich zumutbaren innerstaatliche Mittel ausgeschöpft habe, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (BGE 144 II 206 E. 3.3.1 ff.; Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteile des BVGer A-1146/2019 und A-1147/2019 vom 6. September 2019 E. 2.7.2, A-1231/2018 vom 26. November 2018 E. 3.9).

### **3.7**

**3.7.1** Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [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]). Im jüngst ergangenen (und zur Publikation vorgesehenen) Urteil des Bundesgerichts 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 wurde festgehalten, dass die Verwendungsbeschränkung gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-USA ihren Zweck – den Schutz der Souveränität des ersuchten Staats und die korrekte Allokation der Verantwortung für Grundrechtseingriffe unter den Vertragsstaaten – nur erreichen kann, wenn ihr nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zuerkannt wird. Deshalb darf 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 E. 3.1 ff. des genannten Urteils 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.).

**3.7.2** Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. vorne E. 3.6) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1).

**3.8** Gemäss Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG; SR 235.1) dürfen Personendaten nicht ins Ausland bekannt gegeben werden, «wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen Personen schwerwiegend gefährdet würde, namentlich, weil eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet». Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung nach Art. 6 Abs. 2 DSG unter anderem dann möglich, wenn hinreichende (insbesondere vertragliche) Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Bst. a der Bestimmung), oder wenn die betroffene Person im Einzelfall eingewilligt hat (Bst. b der Bestimmung). Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch das DSG verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine

solche in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 DSGVO im Grunde nicht (Urteil des BGR 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; statt vieler: Urteile des BVGR A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.6 [vom BGR mit Urteil 2C\_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.4 [vom BGR mit Urteil 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt] und A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.6 und E. 5 [vom BGR mit Urteil 2C\_540/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]).

#### **4.**

**4.1** Im vorliegenden Fall erhebt der Beschwerdeführer diverse Anträge und Rügen, auf welche im Folgenden eingegangen wird.

#### **4.2**

**4.2.1** Der Beschwerdeführer beantragt unter anderem, «weiteren» in den zur Übermittlung vorgesehenen Akten erscheinenden Dritten (ohne diese aber näher zu bezeichnen) sei Kenntnis vom vorliegenden Verfahren zu geben und es sei ihnen Gelegenheit zur Wahrung des rechtlichen Gehörs einzuräumen. Zu diesem Zweck sei das Amtshilfeverfahren zu sistieren, bis die Drittbetroffenen informiert worden sind und sich äussern konnten und eventualiter bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens A-6854/2018 (formeller Antrag Nr. 1c und d, Beschwerde Rz. 72 ff. sowie Stellungnahme vom 5. November 2019 Rz. 3 ff.).

**4.2.2** Diese Frage, ob Drittpersonen nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG über das Amtshilfeverfahren informiert werden müssen, wurde kürzlich durch das Bundesgericht dahingehend beantwortet, dass Art. 14 Abs. 2 StAhiG auf Art. 19 Abs. 2 StAhiG Bezug nehme, welcher die Beschwerdeberechtigung im Amtshilfeverfahren regle. Nach letzterer Bestimmung seien die betroffene Person sowie die weiteren Personen, welche die Voraussetzungen von Art. 48 VwVG erfüllen, zur Beschwerde berechtigt. Personen, welche nicht betroffene Personen im Sinne von Art. 3 lit. a StAhiG sind, seien dabei nach dieser Regelung nur dann beschwerdeberechtigt, wenn sie über ein schutzwürdiges Interesse verfügen würden (vgl. Art. 48 Abs. 1 lit. c VwVG). Im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen besteht ein solches Interesse nur in sehr speziellen Konstellationen. Grundsätzlich seien die Dritten nämlich durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt (siehe dazu BGE 146 I 172 E. 7.1, insbesondere E. 7.1.3 sowie Urteil des BGR 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.1).

Gemäss Bundesgericht folgt schon aus dem Wortlaut der erwähnten Vorschrift von Art. 14 Abs. 2 StAhiG, dass die ESTV nicht alle Personen, welche im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdeberechtigt sein könnten, über das Amtshilfeverfahren zu informieren hat. Die entsprechende Informationspflicht bestehe – so das Bundesgericht – nicht gegenüber sämtlichen Drittpersonen, welche die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (gemäss den vorstehenden Ausführungen) erfüllen, sondern gemäss dem Gesetzeswortlaut nur gegenüber jenen (Dritt-) Personen, von deren Beschwerdeberechtigung die ESTV «aufgrund der Akten ausgehen muss». Der letztere Passus von Art. 14 Abs. 2 StAhiG lasse darauf schliessen, dass die ESTV nur diejenigen Personen über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis zu setzen hat, deren Legitimation im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aufgrund der Akten evident sei (insofern sei die in BGE 143 II 506 E. 5.1 S. 512 gemachte Aussage, wonach einer nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG beschwerdeberechtigten Person namentlich das Recht auf Information nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG zustehe, zu präzisieren; vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2).

Es drängt sich entsprechend dem Bundesgericht auf, solchen Personen im Amtshilfeverfahren, welche zwar in den Unterlagen erscheinen, deren Beschwerdelegitimation jedoch nicht evident erscheint, dann Rechtsschutz zu gewähren, wenn sie selbst um Teilnahme am Verfahren ersuchen. Ist Letzteres hingegen nicht der Fall, erscheinen – nach Ansicht des Bundesgerichts – die datenschutzrechtlichen Rechtsbehelfe und Rechtsmittel als genügend (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 sowie ferner BGE 146 I 172 E. 7.2).

**4.2.3** Sofern überhaupt auf dieses Begehren des Beschwerdeführers eingetreten werden könnte, da es soweit ersichtlich lediglich Interessen von Drittpersonen betrifft (siehe dazu BGE 139 II 404 E. 11.1 m.w.H., ferner auch: Urteil des BVGer A-6854/2018 vom 3. März 2020 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_252/2020 vom 13. Juli 2020] E. 1.3.2), ist Folgendes festzuhalten: Entsprechend den vorgenannten Ausführungen des Bundesgerichts (vgl. E. 4.2.2) ist auch im vorliegenden Fall nicht von einer allgemeinen Informationspflicht gegenüber sämtlichen in den Unterlagen erscheinenden Drittpersonen auszugehen. Es bestehen nämlich keine Anhaltspunkte dafür, dass besondere Umstände vorliegen, welche eine Informationspflicht dieser Dritten begründen würden. Insbesondere kann etwa nicht von einer konkreten Gefahr ausgegangen werden, dass der ersuchende Staat das Spezialitätsprinzip verletzen wird (vgl. dazu auch E. 4.7).

Allein der Umstand, dass weitere Drittperson in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen namentlich genannt sind, genügt wie ausgeführt nicht, um eine entsprechende Informationspflicht zu begründen (vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.4 [zur Publikation vorgesehen]). Diesbezüglich werden vom Beschwerdeführer auch keine substantiierten Gründe vorgetragen, sondern die Informationspflicht gegenüber nicht weiter benannten Dritten wird lediglich in pauschaler Weise gerügt. Infolgedessen sind die in diesem Zusammenhang gestellten Anträge des Beschwerdeführers abzuweisen. Dies gilt namentlich auch für die Sistierungsanträge. Da die Dritten vorliegend nicht zu informieren sind, erübrigt sich auch eine Sistierung zu diesem Zweck. Auch die Sistierung bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens A-6854/2018 erübrigt sich angesichts des zwischenzeitlich in dieser Sache ergangenen Urteils des Bundesgerichts 2C\_252/2020 vom 13. Juli 2020. Auch sofern der Beschwerdeführer das Verfahren A-5715/2018 meinen sollte, welches zurzeit noch am Bundesgericht hängig ist, wäre keine Sistierung des vorliegenden Verfahrens angezeigt. Die besagten Sistierungsanträge sind somit abzuweisen, soweit sie nicht gegenstandslos geworden sind.

### **4.3**

**4.3.1** Das Amtshilfeersuchen des IRS wurde am (Datum) als Anhang einer E-Mail vom IRS an die Vorinstanz zugestellt. Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang vor, das Amtshilfeersuchen würde das Erfordernis der Schriftform nicht erfüllen, weswegen die Formvorschriften von Art. 6 Abs. 1 StAhiG nicht erfüllt worden seien. Es würden auch keinerlei Anhaltspunkte bestehen, dass die E-Mail vom (Datum) digital signiert worden sei. Folglich hätte die Vorinstanz gemäss den Ausführungen des Beschwerdeführers nicht auf das Ersuchen eintreten dürfen (vgl. insbesondere Stellungnahme vom 5. November 2019 Rz. 9 ff.).

**4.3.2** Gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss das Ersuchen eines ausländischen Staates schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden (vgl. dazu vorne E. 3.1). Sinn und Zweck eines Schriffterfordernisses ist im Allgemeinen, dass Klarheit über den Inhalt geschaffen wird, was wiederum der Rechtssicherheit dient (vgl. dazu FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHILLING-SCHWANK, Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, Art. 34 N 7; LORENZ KNEUBÜHLER/RAMONA PEDRETTI, Kommentar VwVG, Art. 34 VwVG N 7). Darüber hinaus sollen durch die Schriftlichkeit diverse Unsicherheiten, etwa in Bezug auf die Identifizierung des Absenders sowie die Verifizierung der Unterschrift, vermieden werden (vgl. Urteil des BGer 1B\_304/2013 vom 27. September 2013

E. 2.4; zum Ganzen: Urteil des BGer 8C\_259/2015 vom 24. Februar 2016 E. 4.3).

Vorweg gilt es festzuhalten, dass das dem Amtshilfeersuchen zugrunde liegende aDBA CH-USA keine Vorschriften in Bezug auf das Schrifterfordernis eines Amtshilfeersuchens aufstellt (siehe auch vorne E. 3.1). Ein solches Erfordernis findet sich lediglich in Art. 6 Abs. 1 StAhiG. Die im Einzelfall einschlägigen Staatsverträge geniessen jedoch stets Vorrang vor den Bestimmungen des StAhiG (vgl. anstelle vieler: CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, Art. 1 N 12). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind die Bestimmungen des StAhiG grundsätzlich so auszulegen, dass sie den Zweck von Amtshilfebestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereiteln, deren Vollzug das StAhiG nach Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG gerade bezweckt und denen das StAhiG im Konfliktfall nach Art. 1 Abs. 2 StAhiG ausdrücklich nachgeht (BGE 143 II 136 E. 4.1; Urteile des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.4.1 sowie 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1).

In Bezug auf den vorstehend beschriebenen Zweck von Schriftlichkeitserfordernissen (Sicherheit von Inhalt und Absender usw.) besteht zumindest im vorliegenden Fall kein Grund, die E-Mail nicht als formgültiges Ersuchen zuzulassen: Ersuchen des IRS erfolgen gemäss der Vorinstanz praxisgemäss auf elektronischem Weg und die Vorinstanz hat mit der ersuchenden Behörde hierfür verschiedene Sicherheitsmassnahmen vorgesehen. So besteht, wie die Vorinstanz in ihrer Stellungnahme vom 9. November 2020 schreibt, eine Liste mit den zur Einreichung eines Ersuchens zuständigen Kontaktpersonen und deren E-Mail-Adressen (Beilage 2 der Stellungnahme), und das hier zu beurteilende Ersuchen wurde von einer auf dieser Liste figurierenden E-Mail-Adresse versandt. Auch erfolgte die Zustellung per E-Mail vorliegend verschlüsselt, wobei die Vorinstanz gemäss ihrer Stellungnahme vom 25. Januar 2021 mit der ersuchenden Behörde einen bestimmtem Modus Operandi bei der Passwortvergabe vereinbart habe, welcher es – im Sinne der Verfahrenseffizienz – erlaube, dass nicht in jedem Einzelfall um das Passwort ersucht bzw. dieses separat übermittelt werden müsse. Ergänzend weist die Vorinstanz noch darauf hin, dass weder in der betreffenden E-Mail der ersuchenden Behörde noch im Amtshilfeersuchen Personendaten wie Namen, Adressen, Kontonummern enthalten seien. Zusammenfassend ist damit sowohl Sicherheit in Bezug auf den Inhalt als auch Klarheit über den zuständigen Absender gegeben.

Aufgrund des soeben Gesagten und des erwähnten Grundsatzes, dass innerstaatliche Formvorschriften die Amtshilfe nicht vereiteln dürfen, ist das (wie es langjähriger Praxis entspricht) per E-Mail eingereichte Amtshilfeersuchen als rechtsgenügend zu betrachten (vgl. dazu auch die Zwischenverfügung des BVGer A-5506/2015 vom 23. März 2016 E. 4.1). Der Beschwerdeführer vermag somit mit dieser Rüge nicht durchzudringen.

#### **4.4**

**4.4.1** In materieller Hinsicht macht der Beschwerdeführer sodann geltend, das Amtshilfeersuchen sei aufgrund eines Verstosses gegen Treu und Glauben unzulässig. Der IRS habe zum Zeitpunkt der Ausarbeitung des Amtshilfeersuchens gewusst, dass er von der Bank durch Art. 47 BankG geschützte Informationen erhalten habe, womit es bereits am guten Glauben fehle. Die Bank selbst habe die betroffenen Konten als amtshilfefähig identifiziert und dem IRS detaillierte Angaben zu den persönlichen Verhältnissen des Inhabers des Bankkontos, dessen Verbindungen zu Drittpersonen, etc., mitgeteilt. Alle diese Informationen würden aber in den Schutzbereich des Bankkundengeheimnisses fallen. Den am US-Programm teilnehmenden Banken – auch der Bank B. \_\_\_\_\_ AG – sei es untersagt gewesen, Daten in die USA zu liefern, die in den Anwendungsbereich von Art. 47 BankG fallen. Daher erweise sich das vom IRS gestellte Amtshilfeersuchen als mit dem Grundsatz von Treu und Glauben unvereinbar, weswegen es dem Ersuchen gemäss Art. 7 StAhiG an einer Eintretensvoraussetzung mangle (vgl. zum Ganzen: Beschwerde Rz. 81 ff.). In seiner Replik ergänzt der Beschwerdeführer seine Ausführungen dahingehend, dass die Strafuntersuchung wegen der Übermittlung der dem Ersuchen zu Grunde liegenden Informationen nach wie vor hängig sei. In jedem Fall sei das vorliegende Verfahren bis zum Abschluss der pendenten Strafuntersuchung der Staatsanwaltschaft des Kantons Zürich, welche nähere Erkenntnisse über die zwischen der kontoführenden Bank und der ersuchenden Behörde getroffenen Absprachen zu Tage fördern und damit den Beweis für das treuwidrige Verhalten letzterer erbringen könnte, zu sistieren (vgl. Stellungnahme vom 5. November 2019 Rz. 13 ff.).

**4.4.2** Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG ist auf ein Ersuchen 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».

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. Nur wenn gemäss internationalem öffentlichen Recht ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt, findet Art. 7 Bst. c StAhiG Anwendung. Ob Letzteres gegeben ist, bestimmt sich dabei nach dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111). Sieht das Völkerrecht die (blosse) Möglichkeit vor, die Amtshilfe aufgrund eines Verstosses gegen Treu und Glauben zu verweigern, schreibt Art. 7 Bst. c StAhiG der Schweiz vor, unter den dort genannten Voraussetzungen auf das Amtshilfegesuch nicht einzutreten, womit der Bestimmung nur insofern (betreffend die Nichteintretensfolge) eine eigenständige Bedeutung zukommt (vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 224 E. 6.2; anstelle vieler: Urteile des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 2.6, A-6290/2017 vom 12. Oktober 2018 E. 3.2.1).

**4.4.3** Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verhält sich ein Staat beispielsweise dann treuwidrig, wenn er entwendete schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Gleiches gilt, wenn ein Staat der Schweiz eine ausdrückliche Zusicherung gegeben hat, für Amtshilfeersuchen keine gestohlenen Daten zu verwenden, sich ein hierauf folgendes Amtshilfeersuchen jedoch trotzdem auf entsprechende Daten abstützt. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 Bst. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Mit anderen Worten kann somit auch aus der Verwendung illegal erworbener Daten nicht per se geschlossen werden, der Grundsatz von Treu und Glauben sei verletzt. Umgekehrt ist der Grundsatz von Treu und Glauben aber auch nicht per se gewahrt, wenn «nur» illegal erworbene Daten verwendet werden, ohne dass weitere Elemente erfüllt sind, wie ein Kauf der Daten oder eine Zusicherung, diese nicht zu verwenden. Vielmehr ist der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten, um einen allfälligen Verstoss gegen Treu und Glauben beurteilen zu können (vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 224 E. 6.3 f.; Urteile des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6, 2C\_819/2017 vom 2. August 2018 E. 2.2.2 f., 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3; Urteile des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 5.2.2 [vom BGer mit Urteil 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-6290/2017 vom 12. Oktober 2018 E. 3.2.3).

**4.4.4** Ausgehend von dieser Rechtsprechung des Bundesgerichts könnte der Beschwerdeführer in der vorliegenden Konstellation selbst dann, wenn der IRS vor Einreichung des Amtshilfeersuchens über Informationen ver-

fügt hätte, welche er unter Missachtung des Bankkundengeheimnisses direkt von der Bank erhalten hätte, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Ob dem Ersuchen Daten zugrunde liegen, die in der Schweiz durch strafbare Handlungen erlangt wurden, ist vorliegend nicht (allein) entscheidend. Denn nach der Rechtsprechung ist, wie bereits ausgeführt, die blosser Verwendung von illegal erworbenen Daten durch den ersuchenden Staat für sich genommen noch nicht per se treuwidrig. Auf das Ersuchen wäre nur dann nicht einzutreten, wenn sich der ersuchende Staat selbst treuwidrig verhalten hätte, und nicht schon aufgrund des möglicherweise gegebenen Verhaltens einer Bank. Es sind keine Anhaltspunkte gegeben, dass der IRS sich selber (im Sinn der vorgenannten Rechtsprechung) treuwidrig verhalten hätte, insbesondere gab der IRS auch keine Erklärung ab, solche Daten nicht zu verwenden. Somit kann in Bezug auf das vorliegende Amtshilfverfahren auch offenbleiben, ob die Rügen des Beschwerdeführers in Bezug auf eine Verletzung des Bankgeheimnisses erfüllt sind oder nicht (vgl. auch mit gleichem Ergebnis: Urteil des BGer 2C\_1043/2016 vom 6. August 2018 E. 5 unter Bestätigung des Urteils des BVGer A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 5.6; siehe auch Urteile des BVGer A-3843/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 5.3. m.w.H., A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 4.2 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_252/2020 vom 13. Juli 2020]). Entsprechend sind die Anträge des Beschwerdeführers auf Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen bzw. eine Sistierung des Verfahrens (bis zum Abschluss des Strafverfahrens betreffend Verletzung des Bankgeheimnisses, Replik Rz. 16) abzuweisen.

#### **4.5**

**4.5.1** Der Beschwerdeführer bringt des Weiteren vor, dass der im Amtshilfeersuchen enthaltene Satz «The United states has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure» als Erklärung der Ausschöpfung aller innerstaatlichen Auskunftsquellen gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG nicht genügen würde. Erforderlich wären vielmehr die Umschreibung der durchgeführten Verfahren, «Abfragen» und Untersuchungen, Angaben über den Zeitraum sowie die Ergebnisse dieser Handlungen (vgl. zum Ganzen: Beschwerde Rz. 91 f.).

**4.5.2** Gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG hat das Amtshilfegesuch eine Erklärung zu enthalten, «welche präzisiert, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip). Praxisgemäss genügen hierzu auch die im Rahmen des vorliegend zu beurteilenden Amtshilfeersuchen

suchens gemachten Erklärungen. Umfassende präzisierende Ausführungen des ersuchenden Staates, wie vom Beschwerdeführer gefordert, sind gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. vorne E. 3.6.2) nicht zu verlangen. Liegen – wie in diesem Fall – keine Umstände vor, welche die vom IRS abgegebene Erklärung in ernsthafte Zweifel ziehen, so ist diese Erklärung als rechtsgenügend anzusehen. Der Beschwerdeführer mag daher mit seinen Vorbringen in diesem Punkt nicht durchzudringen.

#### **4.6**

**4.6.1** Der Beschwerdeführer macht geltend, dass sofern das Gericht zum Ergebnis gelangen würde, dass das Ersuchen des IRS amtshilfefähig sei, die Übermittlung von ihm betreffenden Angaben zu unterbleiben hätten. Diese Angabe seien nämlich weder für die Beurteilung der Steuersituation der US Person relevant, auf welche das Verfahren abziele, noch würden die Interessen der USA an einer Offenlegung dieser Angaben seine Integritätsinteressen überwiegen (vgl. zum Ganzen ausführlich: Beschwerde Rz. 99 ff.). Daher beantragt der Beschwerdeführer die Schwärzung einerseits der ihn direkt betreffenden Daten und andererseits auch der ihn indirekt identifizierenden Daten, namentlich der H. \_\_\_\_\_ AG, der I. \_\_\_\_\_ Ltd. sowie der D. \_\_\_\_\_ Corp. (vgl. Beschwerde Rz. 110 ff.). Hierzu wurde dem Gericht ein Schwärzungsvorschlag in elektronischer Form eingereicht.

**4.6.2** Der IRS hat im Rahmen seines Amtshilfeersuchens vom (Datum) erklärt, sämtliche in den Bankunterlagen vorhandene Drittpersonendaten seien voraussichtlich erheblich für die Beurteilung der steuer(straf)rechtlichen Situation der betroffenen Person und hat explizit auch um die Übermittlung der Identität von Drittpersonen ersucht (...) (Wiedergabe Ausschnitt aus Ersuchen).

**4.6.3** Der Beschwerdeführer war gemäss eigenen Angaben Director der I. \_\_\_\_\_ Ltd., welche ihrerseits als Corporate Director der Kontoinhaberin D. \_\_\_\_\_ Corp. geamtet habe und für das verfahrensgegenständliche Konto zeichnungsberechtigt gewesen sei. Sodann sei er – so der Beschwerdeführer weiter – Verwaltungsrat der H. \_\_\_\_\_ AG gewesen, welche als Empfängerin der Bankkorrespondenz bezüglich des betroffenen Bankkontos bezeichnet worden sei. Aufgrund dieser Ausgangslage fänden sich in den zur Übermittlung vorgesehenen Informationen der Bank zahlreiche Dokumente, welche er unterzeichnet habe. Weiter habe er in seiner Eigenschaft als Urkundsperson des Kantons St. Gallen zahlreiche Beurkundungen vorgenommen.

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass für den IRS und die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person einzig wesentlich sei, dass Letztere an einer Offshore Gesellschaft wirtschaftlich beteiligt gewesen sei und welche Vermögenswerte diese hielt. Wer direkt oder indirekt in seinem Auftrag für diese Struktur tätig gewesen sei, sei gänzlich irrelevant. Gleiches gelte für seine Tätigkeit als Urkundsperson, so der Beschwerdeführer abschliessend.

Entgegen diesen Vorbringen des Beschwerdeführers sind die genannten Angaben jedoch durchaus voraussichtlich erheblich für die Untersuchung der steuer(straf)rechtlichen Situation der betroffenen US-Person. Insbesondere ist die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Informationen gegeben in Bezug auf die vom IRS beabsichtigte Überprüfung des Grades, in welchem die formell vom Amtshilfeersuchen betroffene Person die fraglichen Konten allenfalls kontrolliert hat und um feststellen zu können, ob es sich bei der betroffenen Domizilgesellschaft um eine Scheingesellschaft bzw. ein «fraudulent scheme» handelt. Der Beschwerdeführer und die angesprochenen Gesellschaften bzw. ihre Funktionen fallen unter die vom IRS angegebenen und erfragten Personenkategorien (vgl. Ersuchen S. 13), mit einer Auflistung von Personengruppen, welche nach Ansicht der ersuchenden Behörde geeignet sind, um Klärung in den erfragten Sachverhalt zu bringen und um deren Bekanntgabe explizit ersucht wird.

Es ist offenkundig, dass der Beschwerdeführer und die fraglichen Gesellschaften nicht lediglich zufällig in den zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten auftauchen. Vielmehr bilden sie Teil des Sachverhalts, der Gegenstand der Untersuchung gegen die betroffene US-Person ist.

Die sich in den Unterlagen befindlichen Angaben zum Beschwerdeführer bzw. den genannten Gesellschaften erweisen sich damit als im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich. Weil der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers in den zu übermittelnden Unterlagen für die Erstellung des Sachverhalts von Bedeutung sein können, hat die Vorinstanz diesbezüglich zu Recht keine Schwärzungen vorgenommen und es besteht praxisgemäss, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, kein Raum für eine Interessenabwägung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG (vgl. dazu etwa Urteil des BVerfG A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.2.8 [vom BVerfG mit Urteil 2C\_820/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]). Der Beschwerdeführer ist im Übrigen durch das Spezialitätsprinzip geschützt (vgl. E. 4.7 nachfolgend). Die Beschwerde ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

## **4.7**

**4.7.1** Der Beschwerdeführer rügt des Weiteren, dass die ESTV im vorliegenden Verfahren davon abgesehen habe, einen entsprechenden Spezialitätsvorbehalt anzubringen. Sollte also Amtshilfe gewährt werden, so wäre ein Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen, welcher die Verwendung der übermittelten Informationen strikte und ausdrücklich auf Verfahren gegen den Steuerpflichtigen beschränke und eine Verwendung gegen Dritte verbiete (vgl. zum Ganzen: Beschwerde Rz. 144 ff. sowie Stellungnahme vom 5. November 2019 Rz. 17).

**4.7.2** Entsprechend der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichts und der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. E. 3.7.1) ist im vorliegenden Verfahren, dem Antrag des Beschwerdeführers folgend, ein Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen. Soweit der Beschwerdeführer jedoch darüber hinaus verlangt, die Verwendung der übermittelten Informationen gegen darin erscheinende Dritte sei zusätzlich noch ausdrücklich zu untersagen, kann ihm nicht gefolgt werden. Die vom Bundesverwaltungsgericht praxisgemäss angewendete Klausel hinsichtlich des Spezialitätsvorbehalts ist genügend klar, umfasst inhaltlich auch das vom Beschwerdeführer beantragte und erfordert folglich keine weitergehende Ergänzung.

**4.8** Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde demnach betreffend den Antrag, es sei in das Dispositiv der Schlussverfügung ein Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen und der IRS sei im Rahmen der Übermittlung der Informationen explizit darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Informationen ausschliesslich in Verfahren gegen C.\_\_\_\_\_ verwendet werden dürfen, als begründet. Mit den übrigen Anträgen vermag der Beschwerdeführer demgegenüber nicht durchzudringen, soweit auf diese einzutreten ist und diese nicht gegenstandslos geworden sind.

## **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).

Die Verfahrenskosten werden im vorliegenden Fall auf insgesamt Fr. 5'000.- festgesetzt (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]). Der Beschwerdeführer obsiegt nur teilweise, weshalb es sich rechtfertigt, ihm Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'000.- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

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

**5.2** Die Vorinstanz hat dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer die diesem erwachsenen notwendigen Kosten in entsprechend reduziertem Umfang zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die reduzierte Parteientschädigung des Beschwerdeführers für die ihm erwachsenen notwendigen Auslagen sind auf Fr. 1'500.- festzusetzen.

## **6.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h BGG innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Anträge des Beschwerdeführers betreffend Sistierung des vorliegenden Verfahrens werden abgewiesen, soweit sie nicht gegenstandslos geworden sind.

### **2.**

Das Gesuch des Beschwerdeführers um uneingeschränkte Akteneinsicht wird zufolge Gegenstandslosigkeit abgeschrieben.

### **3.**

Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die ESTV wird angewiesen, den IRS zusätzlich darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 26 aDBA CH-USA in Verfahren betreffend C.\_\_\_\_\_ verwendet werden dürfen.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

### **4.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 4'000.- auferlegt. Der entsprechende Betrag wird dem Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **5.**

Die ESTV wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'500.- zu bezahlen.

### **6.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde; Beilage: Eingabe der Vorinstanz vom 9. Februar 2021 samt Beilagen)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung und die Unterschriften wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart Meier

Dominique da Silva

### **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: