



Abteilung I
A-3843/2019

Urteil vom 2. Dezember 2020

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Raphaël Gani, Richterin Sonja Bossart Meier,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
beide vertreten durch Tax Partner AG,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-US).

Sachverhalt:

A.

Der US-amerikanische Internal Revenue Service (IRS) stellte am (...) 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-US 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 natürlichen Person(en), welche in den Steuerperioden vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2012 eine Zeichnungsberechtigung, eine ähnliche Berechtigung oder eine wirtschaftliche Berechtigung am unter der Bezeichnung «Konto Nr. (...)» bei der C._____ (nachfolgend: CH-Bank) geführten Konto gehabt haben, welches im Rahmen des sog. Bankenprogramms offengelegt worden ist.

Der IRS verdächtigt, diese Personen mit Hilfe der CH-Bank auf betrügerische Weise eine Domizilgesellschaft benutzt zu haben, um dem amerikanischen Fiskus Steuern auf Erträgen von amerikanischen Wertschriften vorzuenthalten.

Dieser Verdacht stützt sich nach Angaben des IRS auf den Umstand, dass das Konto Nr. (...) im Rahmen des Bankenprogramms offengelegt worden ist, auf Selbstanzeigen von anderen Kunden der CH-Bank, auf (weitere Quellen) und auf öffentlich zugängliche Informationen über die CH-Bank.

Der IRS ersucht amtshilfeweise insbesondere um die Bankkonto-eröffnungsunterlagen, Bankauszüge, Details zu den Transaktionen über USD 1'000.-, die gesamte Korrespondenz, interne Daten zum genannten Konto (...), interne Bankaufzeichnungen über Besprechungen und dergleichen sowie um die (EDV-Register-Einträge).

Der IRS erklärt hierbei, dass das Amtshilfeersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis der USA entspreche, sodass er diese Informationen erhalten könnte, wenn sie sich in seinem Zuständigkeitsbereich befinden würden. Weiter erklärt der IRS, dass die USA die nach dem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hätten.

B.

B.a Die ESTV forderte die CH-Bank am (...) auf, diverse spezifisch umschriebene Dokumente zu edieren und die betroffene Person sowie weitere beschwerdeberechtigte Personen über das Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zum Empfang von amtlichen Dokumenten bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

B.b Die CH-Bank übermittelte in der Folge die verlangten Unterlagen an die ESTV und informierte am (...) A. _____ sowie D. _____ über das Amtshilfeverfahren.

B.c Daraufhin ersuchten die jeweiligen Rechtsvertreterinnen der informierten Personen sowie von B. _____ um Einsicht in die jeweils eigenen Akten sowie in die Akten der Mitbetroffenen. Ferner stellte die Rechtsvertreterin von D. _____ den Antrag, die personenbezogenen Daten einer Mitarbeiterin zu schwärzen.

B.d Mit Schlussverfügung vom (...) entschied die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz), Amtshilfe betreffend A. _____ und B. _____, beide mit letzter bekannter Adresse in (...), zu leisten und Informationen über die Kontobeziehung zwischen der CH-Bank und D. _____ (als frühere Verwaltungsrätin der gelöschten E. _____) zu übermitteln (Dispositiv- Ziff. 1 bis 3 der Schlussverfügung). Die ESTV sah folgende Unterlagen zur Übermittlung an den IRS vor:

(...)

Hierbei beabsichtigte die ESTV, Informationen zu schwärzen, die nicht amtshilfefähig sind und nicht ausgesondert werden können.

Auf den Antrag, die Daten einer in den Bankunterlagen erscheinenden Drittperson zu schwärzen, trat die ESTV nicht ein (Dispositiv Ziff. 4 der Schlussverfügung). Des Weiteren sah die ESTV vor, den IRS auf die Einschränkungen bei der Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Ziff. 2 aDBA CH-US 96 hinzuweisen (Dispositiv Ziff. 5 der Schlussverfügung).

C.

C.a Dagegen erheben A. _____ (nachfolgend: betroffene Person 1 oder beschwerdeführende Person 1) und B. _____ (nachfolgend: betroffene Person 2 oder beschwerdeführende Person 2; beide zusammen auch: Be-

schwerdeführende) mit Eingabe vom (...) Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht und beantragen unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu lasten der Staatskasse, die Schlussverfügung vom (...) sei aufzuheben, soweit darauf einzutreten sei, mindestens aber betreffend die beschwerdeführende Person 2. In prozessualer Hinsicht beantragen sie, das Verfahren bis zur abschliessenden Beurteilung einer von den Beschwerdeführenden am (...) eingereichten Strafanzeige gegen die CH-Bank zu sistieren.

Die Beschwerdeführenden erachten die Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe als nicht erfüllt, da sie nicht in den USA ansässig seien und das Amtshilfeersuchen gegen den Ordre public verstosse, weil es auf Daten beruhe, die der ersuchende Staat nur deshalb erhalten habe, weil das schweizerische Bankgeheimnis verletzt worden sei. Mit der verlangten Amtshilfeleistung müsste die Schweiz eine Handlung vornehmen, die gegen ihre Souveränität verstossen würde und wozu sie sich abkommensrechtlich nicht verpflichtet habe. Das Amtshilfeersuchen bezwecke, illegal erhaltene Daten zu legitimieren.

C.b Mit Vernehmlassung vom (...) beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde vom (...) sei sowohl mit Bezug auf den prozessualen Antrag als auch in materieller Hinsicht kostenpflichtig abzuweisen.

C.c Die Beschwerdeführenden nehmen mit Eingabe vom (...) unaufgefordert zur vorinstanzlichen Vernehmlassung vom (...) Stellung.

C.d Die Vorinstanz verzichtet mit Eingabe vom (...) auf eine weitere Stellungnahme ihrerseits.

C.e Mit Schreiben vom (...) reicht die Rechtsvertreterin der Beschwerdeführenden eine Kostennote ein.

Auf die Vorbringen der Parteien und die sich bei den Akten befindlichen Dokumente wird – sofern entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen 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-US 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 Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). 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 der angefochtenen Schlussverfügung gegeben.

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 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 BVGer A-5048/2018 vom 22. Mai 2019 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_538/2019, 2C_539/2019 vom 13. Juli 2020] E. 1.3 und A-5777/2016 vom 15. Dezember 2016 E. 1.3.1 f. mit weiteren Hinweisen; für den vorliegenden Fall insbesondere: BGE 139 II 404 E. 2.1.3).

1.4 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) ist einzutreten.

1.5 Dem prozessualen (zum Zwecke der Beweiserhebung gestellten) Ediktionsbegehren der Beschwerdeführenden wurde durch den Beizug der Vorakten entsprochen.

1.6 Der Sistierungsantrag ist mit Blick auf das nachstehend unter E. 5.2 und 5.3 Auszuführende abzuweisen.

2.

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

2.2 Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff.; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 292 ff., 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.3, 2.2.6.5 und 5.8.3.5). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass es eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-6435/2018 vom 19. August 2020 E. 2.2).

3.

3.1 Die wirtschaftlichen Verhältnisse einer Person gehören zu deren Privatleben, die einen Teilgehalt des Grundrechts auf Schutz der Privatsphäre gemäss Art. 13 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101, BV) und Art. 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101, EMRK) bildet. Als Einschränkung dieses Grundrechts dürfen Bankkundendaten unter den Voraussetzungen von Art. 36 BV bzw. Art. 8 Ziff. 2 EMRK ins Ausland weitergegeben werden, d.h. sofern eine gesetzliche oder staatsvertragliche Grundlage und ein öffentliches Interesse daran besteht, sowie die entsprechende Massnahme dem Gebot der Verhältnismässigkeit genügt (vgl. statt vieler: BGE 139 II 404 E. 7.1; Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2).

3.2 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-US (SR 0.672.933.611; AS 2019 3145) per 20. September 2019 eingeführten Neufassung gestellt wurden, Art. 26 aDBA CH-US 96 (Urteil des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2 [zur Publikation vorgesehen],

Urteile des BVGer A-7431/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.1 f., A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1).

3.3 Gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96 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. In Fällen von Steuerbetrug ist der Informationsaustausch nicht durch den persönlichen Geltungsbereich (Art. 1 aDBA CH-US 96) des Abkommens beschränkt (vgl. Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96). Weil der Informationsaustausch nicht auf die abkommensberechtigten Personen beschränkt ist, können Auskünfte auch nicht ansässige Personen betreffen. Eine unbeschränkte Steuerpflicht der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person in den USA ist keine Voraussetzung für die Leistung von Amtshilfe (vgl. hierzu: Urteile des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 3.2 in fine, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 3.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 2 mit weiteren Hinweisen).

3.4 Es handelt sich bei dieser Amtshilfebestimmung um eine gegenüber der bis zum Abschluss (bereits) des ersten DBA mit den USA geübten schweizerischen Abkommenspraxis erweiterte Auskunftsklausel, weil sie die Informationspflicht nicht auf für die «richtige Anwendung des Abkommens» notwendigen Auskünfte begrenzt (vgl. BGE 96 I 733 E. 2), sondern den zuständigen Behörden erlaubt, unter sich diejenigen Auskünfte auszutauschen, die zur Verhütung von «Betrugsdelikten und dergleichen» im Zusammenhang mit einer unter das Abkommen fallenden Steuer notwendig sind (vgl. hierzu: Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 2 mit weiteren Hinweisen).

3.5 Unter das Abkommen fallen Einkommenssteuern (Art. 2 Ziff. 1 aDBA CH-US 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommenssteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 aDBA CH-US 96). Ebenfalls dazu gehört die so genannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die insbesondere auf Dividenden, Zinsen und Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlösen erhoben wird (BGE 139 II 404 E. 9.2; Urteile des BVGer A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3, A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_325/2020 vom 13. Juli 2020], A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020], A-5047/2018 vom 22. Mai 2019

E. 2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_540/2019 vom 13. Juli 2020], A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.1 mit Hinweisen, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 3.2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 3.2).

3.6 Auch wenn die Amtshilfe nach Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA 96 gemäss dem Wortlaut dieser Bestimmung bezweckt, 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 (vgl. statt vieler: BGE 139 II 404 E. 7.2.2 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_325/2020 vom 13. Juli 2020] E. 2.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.2).

3.7 Bei der Auslegung des Begriffs der Betrugsdelikte und dergleichen nach Art. 26 aDBA-US 96 und Ziff. 10 Protokoll 96 ist vom Begriff des Abgabebetrugs nach Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) auszugehen (BGE 139 II 404 E. 9.4). Dieser geht weiter als der Steuerbetrugstatbestand gemäss Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 139 II 404 E. 9.4; zum Begriff «Abgabebetrug und dergleichen» siehe auch: Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.2).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt im vorliegenden Kontext ein Abgabebetrug vor, wenn eine ausländische Domizilgesellschaft im Rahmen des sog. Qualified Intermediary-Systems dazu verwendet wird, amerikanische Einkommenssteuern des wirtschaftlich an dieser Gesellschaft Berechtigten zu hinterziehen, wobei sie den zur Absicherung dieser Einkommenssteuer eingerichteten Kontrollmechanismus umgeht (BGE 139 II 404 E. 9.8; Urteil des BVGer A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 6.1 ff.; zum sog. Qualified Intermediary-System siehe auch: Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.1). Das Bundesgericht bejaht sodann einen Steuerbetrug im Sinne von Art. 186 DBG, wenn das «Formular A» und das «Formular W-8BEN» falsche Angaben enthalten, zumal diesen Formularen Urkundencharakter zukommt (vgl.

BGE 139 II 404 E. 9.9 ff.; Urteil des BVGer A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 6.5 ff.).

3.8 Die ESTV hat kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Steuerbetrug begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen (vgl. Urteil des BGer 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2). Es kann nicht Aufgabe der ersuchten Instanz sein, bei der Prüfung ihrer Auskunftspflicht gleichsam wie ein Strafrichter zu untersuchen, ob im konkreten Fall alle Merkmale des Steuerbetrugs erfüllt seien. Die Auskunft soll ja im Gegenteil den Behörden des ersuchenden Staates erst die endgültige Beurteilung ermöglichen. Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheides über das Gesuch, also in aller Regel nach der Vornahme der eigenen Abklärungen, feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Steuerbetrug und dergleichen genügend begründen (vgl. BGE 139 II 404 E. 9.5; Urteil des BGer 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 4; Urteile des BVGer A-732/2019 vom 26. September 2019 E. 2.4.2, A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.4.2).

3.9 Alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diesen Zweck verwenden (Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96; vgl. Urteile des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.4 ff.; und nachfolgend E. 5.9).

3.10 Gemäss Art. 26 Ziff. 3 aDBA CH-US 96 dürfen die Bestimmungen des Amtshilfeartikels auf keinen Fall dahin ausgelegt werden, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Vorschriften oder der Verwaltungspraxis eines der beiden Staaten abweichen, oder die seiner Souveränität, Sicherheit oder dem Ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die weder aufgrund der eigenen noch aufgrund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können.

3.11 Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht sodann grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; vgl. auch: Urteil des BVGer A-2980/2019 vom 20. Mai 2020 E. 3.5.1). Die Vorinstanz ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.2 mit Hinweisen). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. Urteile des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 [das BGer ist mit Urteil 2C_352/2020 vom 26. Mai 2020 auf die Beschwerde nicht eingetreten] E. 2.2, A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.3 mit Hinweisen).

3.12 In formeller Hinsicht hat das Amtshilfeersuchen des IRS den Voraussetzungen gemäss Art. 6 StAhiG zu genügen. Art. 26 aDBA CH-US 96 setzt allerdings nicht voraus, dass der Name des Betroffenen im Ersuchen angegeben wird. Nennt das Ersuchen keine Namen, so sind jedoch die übrigen Umstände umso detaillierter zu beschreiben, damit die Notwendigkeit bzw. die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationsübermittlung vom ersuchten Staat mit zumutbarem Aufwand beurteilt werden kann (vgl. zum Ganzen statt vieler: BGE 139 II 404 E. 7.2.3 mit Hinweisen, auf welchen auch BGE 143 II 136 E. 6.3 verweist; Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall nennt das Amtshilfeersuchen keinen Namen der vom Ersuchen betroffenen Person(en), sondern bezieht sich auf eine durch die CH-Bank im Rahmen des sog. Bankenprogramms identifizierte Kontoverbindung. Das Amtshilfeersuchen umschreibt die betroffene Person(en) als zeichnungsberechtigte oder mit einer ähnlichen Berechtigung ausgestattete Person oder als wirtschaftlich berechtigte Person einer bestimmten, vom IRS näher umschriebenen Kontoverbindung.

Das Ersuchen enthält weiter sämtliche Angaben gemäss Art. 6 StAhiG (E. 3.12; vgl. hierzu auch: BGE 139 II 404 E. 7.3.1 ff.). Dies wird von den Beschwerdeführenden – zu Recht – nicht in Frage gestellt.

4.2 Hinsichtlich des Tatverdachts (vgl. E. 3.6) führt der IRS aus, die Kontoverbindung sei am (...) eröffnet und am (...) geschlossen worden. Der höchste Vermögensstand habe Fr. (...) betragen. Während des massgeblichen Zeitraums habe man über diese Kontoverbindung amerikanische Wertschriften gehalten. Als Kontoinhaberin sei eine ausländische Domizilgesellschaft aufgetreten. In den Bankunterlagen werde ein «Formular W-8BEN» (Declaration of Non-US Status) geführt. Nach dem in den Bankunterlagen geführten «Formular A» sei jedoch «(Pseudonym mit weiteren Angaben zur Steuerpflicht in den USA)» wirtschaftlich Berechtigter (beneficial owner) gewesen, welcher auch über eine limitierte Vertretungsmacht (limited power of attorney) über das Konto verfügt habe. Diese Person sei zu (...) am ausgewiesenen Vermögen berechtigt gewesen. Für diese Person sei jedoch weder ein «Formular W-9» noch ein «Formular 1099» aktenkundig.

Weiter macht der IRS folgende Angaben:

(...)

Im «Formular A» vom (...) (Paginiernummern 00029 und 00031) sind die Beschwerdeführenden (...) als «Beneficial Owner» der von der Domizilgesellschaft gehaltenen Vermögenswerte aufgeführt. Die Domizilgesellschaft (mit Sitz in [...] und Zustelladresse in [...]) hat gleichentags im «Formular W-8BEN» (Paginiernummer 00085) demgegenüber sich selbst als «Beneficial Owner» bezeichnet. Insoweit scheinen widersprüchliche Angaben gemacht worden zu sein.

Gemäss dem «Specimen signatures of the company» (Paginiernummer 00033) waren eine Mitarbeiterin sowie ein Mitarbeiter von D. _____ für das Konto der Domizilgesellschaft zeichnungsberechtigt. Indessen verfügten die Beschwerdeführenden über eine limitierte Vertretungsvollmacht (Paginiernummern 00087 und 00089). Insoweit scheinen die Beschwerdeführenden Zugriff auf die Vermögenswerte der Domizilgesellschaft gehabt zu haben.

Des Weiteren ergibt sich aus der «(Quelle)» (Paginiernummer 00009 bis 00017), dass die beschwerdeführende Person 1 mit der CH-Bank diverse Anlagen diskutiert hat und diverse Überweisungen an die Beschwerdeführenden getätigt worden sind, wobei zumindest mit Bezug auf die Zahlung vom (...), welche die (...) betroffen haben soll, hinreichende Anhaltspunkte

dafür bestehen, dass «das Spiel der Gesellschaft» nicht gespielt worden ist.

Die Beschwerdeführenden stellen – aufgrund des Gesagten zu Recht – nicht in Abrede, dass das von ihnen angewendete Verhalten einem Muster gleicht, mit welchem in den USA in der Vergangenheit oftmals Abgabebezug begangen wurde, zu dessen Aufklärung und Ahndung Amtshilfe möglich ist (E. 3.6; BGE 139 II 404 E. 9.3 ff.).

4.3 Strittig ist jedoch, ob das Amtshilfeersuchen überhaupt eine in den USA steuerlich ansässige Person betrifft, mithin ob auch diesbezüglich hinreichende Anhaltspunkte vorliegen. Die Beschwerdeführenden machen im Wesentlichen geltend, den Bankunterlagen liessen sich keine hinreichenden Anhaltspunkte entnehmen betreffend die Dauer ihres Aufenthalts in den USA. Zudem seien die vom IRS geltend gemachten Anhaltspunkte betreffend ihre Steuerpflicht in den USA widersprüchlich.

4.3.1 Im vorliegenden Fall macht der IRS geltend, dass die von der Domizilgesellschaft vereinnahmten Einkünfte aus amerikanischen Wertschriften steuerlich einer anderen Person zugerechnet werden müssten (Durchgriff). Es bestehen aufgrund des vorstehend unter E. 4.2 Ausgeführten hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Einkünfte aus den amerikanischen Wertschriften wirtschaftlich den Beschwerdeführenden zuzurechnen sind.

4.3.2 Im hier zu beurteilenden Fall hat die Domizilgesellschaft – wie erwähnt – ein «W-8BEN» ausgefüllt und geltend gemacht, sie sei die «wirtschaftlich Berechtigte» von Einkünften aus von ihr gehaltenen amerikanischen Wertschriften. Gleichzeitig machte sie geltend, sie sei als sog. non-US-Person zu betrachten. Gestützt darauf konnte die CH-Bank als sog. Qualified Intermediary für ihre Kundin die Entlastung von der US-Quellensteuer auf Zinsen und Dividenden erwirken, ohne gegenüber dem IRS und der amerikanischen Zahlstelle die Identität der Kundin offenzulegen (vgl. zur US-Quellensteuer und zum Qualified Intermediary System: BGE 139 II 404 E. 9.2 und 9.7.1). Da die Angaben zum «wirtschaftlich Berechtigten» im Formular «W-8BEN» nicht identisch sind mit den Angaben im «Formular A», bestehen mit Bezug auf das hier zu beurteilende steuerliche Konstrukt hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass dem amerikanischen Fiskus auf betrügerische Art und Weise Quellensteuern vorenthalten worden sein könnten (vgl. oben E. 3.7).

4.3.3 Gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96 ist im Falle von «tax fraud and the like» der Informationsaustausch nicht auf den persönlichen Geltungsbereich des Abkommens beschränkt (E. 3.3 und 3.4). Demzufolge spielt die Frage der Ansässigkeit der Beschwerdeführenden grundsätzlich keine Rolle (vgl. oben E. 3.3). Allerdings ist vorliegend – gleich wie beim Tatverdacht (E. 4.2 und 4.3.2) – immerhin zu prüfen, ob genügend Anhaltspunkte zur berechtigten Annahme vorliegen, dass es sich bei den Beschwerdeführenden um US-Steuerpflichtige im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. a aDBA CH-US 96 handeln könnte. Dabei verweist letztere Norm für die Bestimmung der Steuerpflicht auf das Recht des Ansässigkeitsstaats (Urteil des BVGer A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 9.2 f.). Gemäss dem Steuerrecht der Vereinigten Staaten gelten als US-Steuerpflichtige namentlich alle US-Staatsbürger, «green card holders» oder «resident aliens». In den USA nicht niedergelassene Ausländer («non resident aliens») können ebenfalls steuerpflichtig sein, allerdings nur für in den USA generiertes Einkommen (Urteil des BVGer A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 9.2.2, mit Hinweis auf die anwendbaren einschlägigen Ansässigkeits-tests). Es ist Sache der amerikanischen Steuerbehörden abzuklären, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Beschwerdeführenden in den USA steuerpflichtig sind (vgl. Urteil des BVGer A-6478/2012 vom 17. April 2013 E. 7.2.3 in fine).

Angesichts der vom IRS vorgebrachten Sachverhaltselemente (vgl. E. 4.2) bestehen insgesamt hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdeführenden in den USA unbeschränkt steuerpflichtig sein könnten. Gleich wie im mit Urteil des BVGer A-4311/2010 vom 30. Oktober 2012 behandelten Fall, halten die Beschwerdeführenden neben einer Liegenschaft in den USA weitere Liegenschaften ausserhalb. Indessen halten sie sich offenkundig zumindest zeitweise in den USA auf. Dass ihr Aufenthalt von einer gewissen Dauer und damit auch steuerlich relevant sein könnte, dafür sprechen die vom IRS erwähnten Mobiltelefone mit einer Nummer in den USA und die Benutzung eines Fax mit einer Nummer in den USA. Beides ist für kurzzeitige Ferienaufenthalte wohl eher unüblich. Zudem bestehen zumindest Anhaltspunkte dafür, dass die CH-Bank von einer Steuerpflicht in den USA ausgegangen ist, hat sie doch die vorliegend strittigen Unterlagen im Rahmen des Bankenprogramms offengelegt und ist aus dem (Quelle) vom (...) zu schliessen, dass die Mitarbeiter bankintern angenommen haben, dass die beschwerdeführende Person 1 in den USA wohnhaft sei. Ob und in welchem Zeitraum dies tatsächlich gegeben war und auch steuerlich massgeblich ist, bleibt der Prüfung im amerikanischen Steuerverfahren vorbehalten.

Demzufolge erübrigt es sich, auf die Ausführungen der Beschwerdeführenden zur Frage der Steuerpflicht in den USA weiter einzugehen.

5.

Schliesslich ist noch auf die Einwände der Beschwerdeführenden betreffend den Vorbehalt der schweizerischen Souveränität und den schweizerischen Ordre public einzugehen.

5.1 Die Beschwerdeführenden machen hierzu sinngemäss geltend, eine Bewilligung nach Art. 271 Ziff. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) entbinde nicht von der Einhaltung der übrigen Bestimmungen des schweizerischen Rechts, insbesondere von Geschäfts- und Bankkundengeheimnissen. Übermittle eine Bank detaillierte, kundenspezifische Daten, so verletze sie nach dem Gesagten nicht nur Art. 47 des Bankengesetzes vom 8. November 1934 (BankG, SR 952.0), sondern nehme auch verbotene Handlungen für einen fremden Staat vor (vgl. Art. 271 und 273 StGB).

Weiter machen die Beschwerdeführenden geltend, die Datenübermittlung im Rahmen des sog. Bankenprogramms sei sodann widerrechtlich, weil sie kein «U.S. related account» betreffe. Damit sei die Souveränität der Schweiz verletzt worden. Sinngemäss führen die Beschwerdeführenden weiter aus, die Souveränität der Schweiz werde auch durch die Gewährung der Amtshilfe verletzt.

Die Vorinstanz führt aus, es sei nicht Sache der ESTV, über eine materielle Verletzung des Bankenrechts zu befinden. Rechtsprechungsgemäss wirke sich eine zu weitgehende Informationsübermittlung der Bank nicht auf ein damit zusammenhängendes Amtshilfeersuchen aus, womit selbst ein allfälliges anderslautendes Urteil der zuständigen Strafbehörde nicht zu einem anderen Ergebnis führen würde. Weiter argumentiert die Vorinstanz, dass die bisherige Rechtsprechung zu den anonymisierten Daten und zum Bankenprogramm auch für den vorliegenden Fall Geltung habe.

5.2 Es ist in der Tat augenscheinlich, dass der IRS über sehr detaillierte Kenntnisse verfügt über die von der CH-Bank gemeldete Kontenverbindung. Der vom IRS angeführte Umstand, wonach (...), lässt es durchaus plausibel erscheinen, dass die CH-Bank im Rahmen des Bankenprogramms (zu) weitgehende Informationen übermittelt hat. In diesem Zusammenhang ist jedoch daran zu erinnern, dass es sich vorliegend um Informationen handelt, die eine beendete Bankenbeziehung betreffen und dass

das Bankenprogramm für solche Fälle eine weitreichendere Informationsübermittlung zulässt (vgl. Urteil des BGer 2C_1043/2016 und 2C_1044/2016 vom 6. August 2018 E. 5.5.2). Letztlich kann jedoch offenbleiben, ob es sich bei den möglicherweise (zu) weitgehenden Informationen um die Namen der betroffenen(en) Personen oder um Umstände handelt, die eine US-Steuerpflicht suggerieren.

Zumindest soweit sich die von der CH-Bank im Rahmen des Bankenprogramms übermittelten allgemeinen Informationen auf das Verhaltensmuster der Bankkunden bezieht, handelt es sich um zulässige Informationen. Die Schweiz hat nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch dann Amtshilfe zu gewähren, wenn sich das Ersuchen der USA bloss auf die in zulässiger Weise übermittelten Verhaltensmuster der Bankkunden stützt (Urteil des BGer 2C_1044/2016 vom 6. August 2018 E. 5.5.4 und 6). Damit würde sich eine allfällige Verfehlung der Bank wie namentlich die Verletzung des Bankkundengeheimnisses auf das vorliegende Verfahren nicht auswirken.

5.3 Ebenso ist unerheblich, ob der IRS weitere spezifische Informationen aus anderer Quelle erhalten hat (vgl. z.B. Sachverhalt A). Denn eine allfällige Verletzung des Bankkundengeheimnisses bzw. ein fehlbares Verhalten durch die Bank oder (...) hindert im Hinblick auf das Vertrauensprinzip (E. 3.11) die Gewährung der Amtshilfe nicht:

Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit Amtshilfeersuchen, die auf gestohlenen Daten beruhen, ausgeführt, dass deren Verwendung durch den ersuchenden Staat unschädlich ist, soweit er hierfür keine Zahlung geleistet hat und auch keine Zusicherung abgegeben hat, diese Informationen nicht zu verwenden (vgl. Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6.2.3). Ist der ersuchenden Behörde kein treuwidriges Verhalten vorzuwerfen, ist die Amtshilfe zu gewähren, soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

Vorliegend wird weder geltend gemacht noch liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass dem ersuchenden Staat ein solches treuwidriges Verhalten vorzuwerfen wäre.

5.4 Aus den in E. 5.2 und 5.3 genannten Gründen erübrigt es sich, den Ausgang des (...) hängigen Strafverfahrens abzuwarten. Entsprechend rechtfertigt sich auch keine Sistierung des vorliegenden Beschwerdeverfahrens (oben E. 1.6).

5.5 Die Beschwerdeführenden rügen sodann, das Ersuchen erweise sich als treuwidrig, weil es lediglich «pro forma» erfolge. Sinngemäss führen sie weiter aus, der ersuchende Staat verfüge bereits über die zu übermittelnden Informationen und wolle lediglich deren Verwertbarkeit erwirken.

Die Vorinstanz bestreitet, dass die CH-Bank dem Department of Justice bzw. dem IRS die Namen der betroffenen Person(en) bekannt gegeben habe. Vielmehr habe die Bank eine Pseudonymisierung verwendet.

5.6 Es ist zwar mit den Beschwerdeführenden einig zu gehen, dass Indizien vorliegen, dass der IRS die betroffene(n) Person(en) bereits mit Namen kennt. Einen urkundlichen Nachweis für ihre Behauptung vermögen sie jedoch nicht beizubringen (vgl. E. 3.11), zumal die CH-Bank zwar umfangreiche, aber anonymisierte Unterlagen übermittelt haben könnte. Damit ist ohne Weiteres auf die tatsächlichen Ausführungen des ersuchenden Staates, mithin seiner Behörden abzustellen (E. 3.11).

5.7 Abschliessend ist anzumerken, dass die von den Beschwerdeführenden verwendeten Argumente nicht geeignet sind, die Amtshilfe gestützt auf Art. 26 Ziff. 3 aDBA CH-US 96 zu verweigern. Denn entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden ist nicht ersichtlich, inwieweit mit der Gewährung der Amtshilfe im vorliegenden Fall die schweizerische Souveränität oder der schweizerische Ordre public verletzt wird (zum Begriff des Ordre public: BGE 132 III 389 E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 8.2).

5.8 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

5.9 Nachdem international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der in den jeweiligen Amtshilfebestimmungen enthaltene Spezialitätsvorbehalt reicht und insbesondere, ob ihm eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV den IRS anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (Urteile des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.7 2. Absatz [zur Publikation vorgesehen], 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7). Die ESTV wird Ziff. 5 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung dahingehend zu präzisieren haben, dass die zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 26 Abs. 2 aDBA CH-US 96 in Verfahren betreffend A._____ und B._____ sowie

D. _____ verwendet werden dürfen. Diese Anpassung ist jedoch für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens ohne Belang.

5.10

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

6.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im 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.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Der Sistierungsantrag wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die ESTV wird angewiesen, Ziff. 5 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung dahingehend zu ändern, dass die zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 26 Abs. 2 aDBA CH-US 96 in Verfahren betreffend A._____ und B._____ sowie D._____ verwendet werden dürfen.

4.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

5.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

6.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Monique Schnell Luchsinger

(Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.)

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: