



## **Urteil vom 17. September 2019**

---

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),  
Richter Raphaël Gani, Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Tanja Petrik-Haltiner.

---

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_, ...,  
2. **B.** \_\_\_\_\_ **Ltd**, ...,  
Beschwerdeführende,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-USA).

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

Mit Schreiben vom [...] 2016 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 (SR 0.672.933.61; nachfolgend: DBA CH-USA) um Amtshilfe betreffend eine in den USA steuerpflichtige Person, welche in den Steuerperioden vom 1. Januar 2001 bis zum Zeitpunkt, in welchem das Ersuchen gestellt wurde, eine Zeichnungsberechtigung, eine wirtschaftliche oder ähnliche Berechtigung an diversen Konten bei der [Bank C. \_\_\_\_\_] (nachfolgend: Bank) hatte.

**B.**

Mit gegenüber A. \_\_\_\_\_ und der B. \_\_\_\_\_ Ltd separat eröffneten Schlussverfügungen vom 12. Februar 2019 betreffend den Umfang der im Rahmen vorgenannter, rechtskräftig festgelegter Amtshilfeleistung zu übermittelnden Bankunterlagen ordnete die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) an, dass dem IRS diverse, von der Bank edierte Unterlagen zu verschiedenen Konten für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis zu deren Saldierung sowie ein Certificate of Authenticity of Business Records übermittelt würden. Dabei wurden sämtliche Daten einer Drittperson in den zu übermittelnden Bankunterlagen geschwärzt (Dispositiv-Ziffern 2). Der Antrag von A. \_\_\_\_\_ auf Schwärzung seiner Unterschrift in sämtlichen Dokumenten wurde hingegen ebenso abgewiesen wie derjenige der B. \_\_\_\_\_ Ltd auf Schwärzung ihrer Firmenbezeichnung in sämtlichen Dokumenten (Dispositiv-Ziffern 2). Der IRS wurde auf Einschränkungen bei der Verwendung der übermittelten Informationen und auf die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-CH USA hingewiesen (Dispositiv-Ziffern 3).

**C.**

Mit Eingabe vom 15. März 2019 erheben A. \_\_\_\_\_ und die B. \_\_\_\_\_ Ltd (nachfolgend: Beschwerdeführende oder Beschwerdeführer 1 und Beschwerdeführerin 2) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragen unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, die Vorinstanz sei anzuweisen, sämtliche sie direkt oder indirekt identifizierenden Informationen aus den im Amtshilfeverfahren [Ref.-Nr.] an den IRS zu übermittelnden Unterlagen zu entfernen oder zumindest unkenntlich zu machen. Eventualiter

sei die Vorinstanz anzuweisen, einen Spezialitätsvorbehalt anzubringen und dementsprechend anzuordnen, dass die übermittelten Informationen ausschliesslich in Verfahren verwendet werden dürften, die sich direkt gegen die steuerpflichtige US-Person richteten.

**D.**

Mit Vernehmlassung vom 29. April 2019 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

**E.**

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 DBA-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 Steuer-sachen (StAhiG, SR 651.1). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 31 f. des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021] und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde 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. Die Beschwerdeführenden sind als Drittpersonen, welche sich an die Vorinstanz gewendet und sich der Übermittlung sie betreffender Informationen widersetzt hat, praxisgemäss beschwerdelegitimiert (BGE 143 II 506 E. 5). Als Verfügungsadressaten, deren Anträge im vorinstanzlichen Verfahren abgewiesen wurden und deren Daten demnach ungeschwärzt dem ersuchenden Staat übermittelt werden sollen (vgl. vorne Sachverhalt Bst. B), sind sie durch die angefochtenen Entscheide

besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung sowie daran, die korrekte Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG überprüfen zu lassen.

**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.**

**2.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-USA. Gemäss dessen Ziff. 1 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 Verkaufsbzw. Rückzahlungserlösen erhoben wird (vgl. Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA CH-USA sowie Urteile des BVGer A-5046/2018, A-5047/2018, A-5048/2018, A-5082/2018 je vom 22. Mai 2019 E. 2.1 mit Hinweisen).

**2.2** Der Amtshilfe nach Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA liegt gemäss Wortlaut der Bestimmung der Zweck zugrunde, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten. Die Auskunftspflicht bezieht sich nicht nur auf vorbeugende Massnahmen, sondern 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 müssen die Amtshilfemassnahmen ihrem Zweck entsprechen und nicht darüber hinausgehen, was zu dessen Erreichung notwendig ist (vgl. zum Ganzen statt vieler BGE 139 II 404 E. 7.2.2 mit Hinweisen).

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

steuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (zum Ganzen statt vieler BGE 142 II 161 E. 2.1.1 mit weiteren Hinweisen, BGE 141 II 436 E. 4.4.3 sowie Urteil des BVGer A-1560/2018 vom 8. August 2019 E. 7.3 mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler BGE 143 II 185 E. 3.3.2, BGE 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3 je mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Ziff. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler Urteile des BVGer A-5046/2018, A-5047/2018, A-5048/2018, A-5082/2018 je vom 22. Mai 2019 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG und dazu hinten E. 3.2).

**2.4** Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht sodann grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-2304/2018 vom 14. August 2019 E. 2.4.1 f. mit weiteren Hinweisen).

### **3.**

Dem Amtshilfegesuch des IRS vom [...] 2016 wurde mit Schlussverfügung vom 10. Oktober 2017 stattgegeben. Es wurde mit Bezug auf die fraglichen Konten (vgl. Sachverhalt Bst. A) gestellt, da der IRS gestützt auf charakteristische Merkmale den Verdacht hegt, die daran wirtschaftlich berechnete und in den USA steuerpflichtige Person habe mit Hilfe der Bank auf betrügerische Weise Domizilgesellschaften benutzt und als Teil eines Lügengebäudes zur Täuschung der amerikanischen Steuerbehörden Dokumente erstellt, welche die Inhaber der Konten arglistig und unwahr wiedergeben

würden und zwar in der Absicht, amerikanisches Recht zu verletzen. Dieser Verdacht stützt sich auf die Qualifikation der Konten durch die Bank im Rahmen des US-Bankenprogramms, auf unter diesem Programm erlangte Informationen, insbesondere zu anderen Konten und dem grenzüberschreitenden Geschäft der Bank, sowie auf öffentlich zugängliche Informationen betreffend die Bank.

**3.1** Über die Leistung der Amtshilfe mit Bezug auf die betroffene Person wurde demnach bereits rechtskräftig entschieden. Die Beschwerdeführenden widersetzen sich der in Dispositiv-Ziffer 1 der angefochtenen Schlussverfügung vorgesehenen Datenübermittlung an sich nicht, machen jedoch geltend, ihre Daten seien zu schwärzen (vgl. vorne Sachverhalt Bst. C und auch Bst. B, Dispositiv-Ziffern 2).

Vorliegend strittig ist, ob die Identität der Beschwerdeführenden bzw. deren namentliche Erwähnung i.S.v. Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA notwendig ist, um dem im vorgenannten Amtshilfeersuchen geäusserten und sich aus den Bankunterlagen ergebenden steuerstrafrechtlichen Verdacht nachzugehen oder ob diesbezüglich deren Funktionsbezeichnung im Rahmen der Administration der fraglichen Bankbeziehungen reicht. Sie erklären mit Verweis auf BGE 144 II 29, es sei zur Beurteilung der steuerrechtlichen Situation der betroffenen Person und mit Blick auf die Beantwortung der Frage nach einer Scheingesellschaft irrelevant, wer die fraglichen Konti betreute sowie wer Gesellschaftsorgan oder für eine Gesellschaft zeichnungsberechtigt gewesen sei. Von der Identität dieser Personen könne nicht auf die Verwendung der strittigen Vermögenswerte geschlossen werden. Im Übrigen würden die Interessen des ersuchenden Staates an der Offenlegung ihrer Identität ihre Interessen, eine ihnen diesfalls drohende Strafverfolgung in den USA zu vermeiden, nicht überwiegen.

**3.2** Mit dem Hauptantrag auf Schwärzung ihrer Personendaten (vgl. dazu vorne Sachverhalt Bst. C) sprechen die Beschwerdeführenden Aspekte des Datenschutzes an, welche in Art. 4 Abs. 3 StAHiG wie folgt geregelt sind: Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen ist unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von nicht betroffenen Personen das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (zur voraussichtlichen Erheblichkeit von Informationen vgl. vorne E. 2.3).

**3.2.1** Durch Art. 4 Abs. 3 StAhiG sollen 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»; zur Auslegung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG vgl. auch Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes] BBl 2015 5585 ff., 5623 und statt vieler Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 4.3.7.4 mit Hinweisen).

Das Bundesgericht erklärt in einem Urteil vom 18. Dezember 2017 (BGE 144 II 29) in diesem Sinn, im Rahmen des Informationsaustausches seien die Namen von Bankmitarbeitenden und Rechtsvertretern grundsätzlich abzudecken, da die sie betreffenden Informationen regelmässig nichts mit dem Zweck des Ersuchens (bzw. dem Motiv für das Ersuchen) zu tun hätten («rien à voir avec la question fiscale qui motive les demandes»). Es hält zudem fest, dass bei der zu beurteilenden Konstellation nicht ersichtlich sei, inwieweit eine Schwärzung der Namen der Bankangestellten und des Anwalts/Notars in den zu übermittelnden Dokumenten diese unverständlich mache oder ihnen die Beweiskraft nehme. Zwar sei es möglich, dass die Frage, ob der Steuerpflichtige von sich aus oder auf Anraten bzw. unter Mitwirkung Dritter gehandelt habe, die Höhe einer allfälligen Steuerbusse beeinflusse. Hierzu genüge aber die Informationen, ob und gegebenenfalls inwieweit Dritte beteiligt gewesen seien. Die Identität dieser Dritten sei demgegenüber ohne Belang (vgl. zum Ganzen BGE 144 II 29 E. 4.3 und auch ANDREA OPEL, Informationsaustausch über Bankmitarbeiter – das Janusgesicht der Steueramtshilfe, in: ASA 86 [2017/2018] S. 433 ff., S. 469 ff.). Weiter führt das Bundesgericht auch aus, dass Art. 26 DBA CH-USA einzig eine Grundlage für die Amtshilfe enthalte. Informationen über die Identität von mutmasslichen Komplizen des Steuerpflichtigen könnten gestützt auf diese Vorschrift daher nur erlangt werden, sofern diese Informationen für die Abklärung der steuerlichen Situation des Steuerpflichtigen selbst notwendig seien (BGE 144 II 29 E. 4.3). Abschliessend erklärt das Bundesgericht, im fraglichen Fall seien die Namen der Bankmitarbeitenden und des Anwalts/Notars unter dem Vorbehalt, dass der ersuchende Staat ausdrücklich um diese Angaben ersuche und diese Informationen nachweislich als notwendig erscheinen würden («sous réserve de situations où l'Etat requérant demanderait expressément ces données et que celles-ci présenteraient un caractère nécessaire avéré»), nicht im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA notwendig (BGE 144 II 29 E. 4.3; vgl. dazu auch OPEL,

a.a.O., S. 471 [mit Ablehnung des Kriteriums, dass der ersuchende Staat explizit um die Namen ersucht]).

**3.2.2** Im hiervor erwähnten Urteil (BGE 144 II 29 ff.) bezieht sich das Bundesgericht (in E. 4.2.4) unter anderem auf einen früheren Entscheid zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen. In jenem Entscheid hatte es darüber zu befinden, ob die Amtshilfevoraussetzung von Art. 28 Abs. 1 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91; DBA CH-FR), wonach die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts sein müssen, in Bezug auf die bei einer schweizerischen Bank vorhandenen Namen von Geschäftsführern einer bestimmten Gesellschaft erfüllt sind (Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 6.4, auch zum Folgenden). Das Bundesgericht bejahte dies im konkreten Fall mit der Begründung, dem ersuchenden Staat gehe es darum, zu prüfen, ob die fragliche, über ein Konto bei der Bank verfügende Gesellschaft eine reelle Existenz aufweise. Zu wissen, wer die Geschäfte der Gesellschaft und deren Mittel in der Hand halte, sei im Rahmen der Prüfung, ob es sich nicht um eine Scheingesellschaft zwecks Täuschung über die Identität der tatsächlich über die Mittel bei der Bank verfügenden Person handle, voraussichtlich erheblich.

**3.2.3** Zusammenfassend ist die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen demnach nicht zulässig, ausser die Informationen seien mit Blick auf den vom ersuchenden Staat verfolgten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und ihre Aushändigung verhältnismässig im Sinne, dass ein Weglassen dieser Informationen das Amtshilfeersuchen wertlos machen würde (vgl. statt vieler BGE 143 II 506 E. 5.2.1 in Bezug auf Daten von Bankangestellten). Es gilt dabei, zwischen den Interessen dieser Personen und denjenigen des ersuchenden Staates abzuwägen. Der Name eines Dritten kann somit in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden, wenn dies geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen (BGE 144 II 29 E. 4.2.3; Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1 sowie statt vieler Urteil des BVGer A-1560/2018 vom 8. August 2019 E. 7.4 mit Hinweisen).

**3.2.4** Wird die Anonymisierung von Daten einzelner Personen verlangt, die in der Amtshilfeverpflichtung an sich unterliegenden Kontounterlagen enthalten sind, genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in diesen Unterlagen erwähnten Personen handle es sich um unbeteiligte Dritte. Vielmehr ist nach der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung in solchen Konstellationen in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. statt vieler Urteile des BVerfG A-5046/2018, A-5047/2018, A-5048/2018, A-5082/2018 je vom 22. Mai 2019 E. 2.4.4 mit Hinweisen).

**3.2.5** Der IRS hat mit Schreiben vom 12. April 2018 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 («...please provide in the requested documents the identifying information of all persons, because this information is relevant and necessary for the tax investigation that is the subject of this request. Further, making redactions or utilizing placeholders weakens the evidentiary value of the documents. Based on the experience of IRS examiners, there is a reasonable possibility that identities of several types of individuals, beyond the U.S. beneficial owner who is the subject of this request, can be pertinent to our tax investigation: [...]»).

**3.2.6** Die Beschwerdeführenden werden verschiedentlich in den zu übermittelnden Unterlagen erwähnt: Der Beschwerdeführer 1 ist Zeichnungsberechtigter der Beschwerdeführerin 2, welche wiederum im fraglichen Zeitraum handlungsbevollmächtigt für die D. \_\_\_\_\_ als Inhaberin des Kontos Nr. \*\*\*1 und auf deren Konto zeichnungsberechtigt war (vgl. S. [...] der Kontounterlagen). Zudem war sie Begünstigte von Zahlungen sowohl von vorgenanntem Konto als auch von Konto Nr. \*\*\*2 der E. \_\_\_\_\_ (vgl. S. [...] der Unterlagen zu Konto Nr. \*\*\*1 und S. [...] zu Konto Nr. \*\*\*2).

Diese Konstellation findet sich in der ersten Personenkategorie, um deren Daten der IRS ersucht, weil sich aus deren Identität schliessen lässt, dass bzw. in welchem Umfang die betroffene Person oder eine andere Person Verfügungsmacht über das betreffende Konto ausübte, was ein Sachverhaltsmerkmal der Qualifikation «Betrugsdelikt und dergleichen» darstellt («The identity of [...] holders of powers of attorney [...] and other beneficial owners [including non-U.S. beneficial owners] of domiciliary companies

that are account holders is foreseeably relevant [and necessary] to the tax investigation because such information will help the IRS determine the degree of the subject's control over the account and whether the domiciliary company is a sham entity.»). Aufgrund ihrer (direkten und indirekten) Zeichnungs- und Informationsberechtigung betreffend das Konto Nr. \*\*\*1 fallen die Beschwerdeführenden ebenso unter die dritte Personenkategorie, deren Identität aufzeigen könnte, inwiefern die betroffene Person Kontrolle über das fragliche Konto und die entsprechenden Geldflüsse gehabt haben könnte («The identity of any person with signature authority or information rights over the account is necessary to determine whether, as shown in separate documents, another person connected to the beneficial owner [or the beneficial owner himself] in fact exercised authority over the account, possibly fraudulently and may be relevant to understanding the money flows from the account.»). Da sie an der Eröffnung, Verwaltung und Auflösung des Kontos Nr. \*\*\*1 (direkt oder indirekt) mitgewirkt haben und damit mit Formularen zu tun gehabt haben könnten, welche für die steuer(straf)rechtliche Qualifikation des fraglichen Sachverhalts relevant sein bzw. Aufschluss über die Struktur und das Ausmass eines allfälligen betrügerischen Konstrukts geben könnten, figurieren sie auch in den Personenkategorien vier und fünf, für welche der IRS ebenso um die Bekanntgabe ihrer Identität ersucht («The identity of a third person [...] who appears to have established the account, organized transactions at the account's opening, or managed the account relationship during the period the account was open, could indicate the structure and extent of the fraudulent scheme» sowie «[f]inally, a person, whether or not within any of the foregoing categories, could be in possession of relevant documents or information or may be potential witnesses for the investigation and subsequent court proceeding. [...].»).

Die Beschwerdeführerin 2 fällt als Begünstigte von Zahlungen zudem unter die zweite Personenkategorie, deren Daten relevant sind, um feststellen zu können, ob diese Transaktionen als steuerbares Einkommen der betroffenen Person zu qualifizieren sind («The identity of parties to transactions shown in the documents, [...] is necessary to our tax investigation because the identity of such a party could show whether transfers represented taxable income and could show that the beneficial owner effectively received or paid money because the beneficial owner was related to or in control of the third party.»).

**3.2.7** Es ist daher weder erkennbar noch bestritten, dass die Beschwerdeführenden in den im Rahmen des fraglichen Amtshilfeersuchens zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten bloss zufällig auftauchen. Vielmehr bilden sie Teil des Sachverhalts, der Gegenstand der Untersuchung gegen die betroffene US-Person ist. Deren Daten und zwar nebst ihren Funktionen in Kombination auch ihre Namen, um deren Ermittlung der IRS explizit ersucht (vgl. vorne E. 3.2.5), erweisen sich damit als voraussichtlich erheblich zur Untersuchung der steuer(straf)rechtlichen Situation der betroffenen US-Person, insbesondere zur Überprüfung des Grades, in welchem die formell vom Amtshilfeersuchen betroffene Person die fraglichen Konten allenfalls kontrolliert hat und um festzustellen, ob es sich bei der betroffenen Domizilgesellschaft um eine Scheingesellschaft handelt. Folglich ist die vorinstanzliche Vorgehensweise im Licht vorgenannter bundesgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. vorne E. 3.2.2) nicht zu beanstanden.

**3.2.8** Demnach ist der Schwärzungsantrag der Beschwerdeführenden unbegründet. Die fraglichen Angaben über ihre Identität erweisen sich als im abkommensrechtlichen Sinne notwendig. Weil der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführenden in den zu übermittelnden Unterlagen für die Erstellung des Sachverhalts von Bedeutung sein können, hat die Vorinstanz diesbezüglich zu Recht keine Schwärzungen vorgenommen und besteht praxisgemäss entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden kein Raum für eine Interessenabwägung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Sie sind im Übrigen durch das Spezialitätsprinzip geschützt (vgl. nachfolgend E. 3.3). Ihre Beschwerde ist daher im Hauptpunkt abzuweisen (betreffend Antrag zu den Dispositiv-Ziffern 2).

**3.2.9** Eine Weiterleitung der fraglichen Informationen erscheint im Übrigen mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG vereinbar, selbst wenn berechnigte Geheimhaltungsinteressen von im Sinne dieser Vorschrift nicht betroffenen Personen angenommen würden. Da nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip (vgl. dazu vorne E. 2.4) davon ausgegangen werden kann, dass sich die US-Behörden an das Spezialitätsprinzip halten, wonach der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt hat und für welche ihm Amtshilfe gewährt wird (vgl. dazu nachfolgend E. 3.3) und die Informationen in den USA gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA ebenso geheim zu halten sind wie die aufgrund des innerstaatlichen amerikanischen Rechts beschafften Informationen, würden allfällige Geheimhaltungsinteressen das Interesse der USA an der Übermittlung der strittigen Unterlagen nicht überwiegen.

**3.3** Die Vorinstanz verzichtet mittlerweile auf die von ihr früher praxisgemäss in Schlussverfügungen aufgenommene Anordnung, wonach sie die ersuchende Behörde darauf hinweist, dass die zu übermittelnden Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die im Ersuchen als betroffene Person bezeichnete Person für den im Ersuchen genannten Tatbestand bzw. für die im Ersuchen genannte Steuererhebung verwendet werden dürfen (vgl. dazu anstelle vieler Urteil des BVGer A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.6). Eventualiter machen die Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang geltend, da die Vorinstanz seit Mitte 2017 ihre Praxis geändert und demnach in den angefochtenen Schlussverfügungen anstelle eines ausdrücklichen Spezialitätsvorbehalts lediglich auf Art. 26 DBA CH-USA verweise, würden ihre Daten im Fall einer Übermittlung den US-Behörden zur uneingeschränkten Verwendung überlassen. Es sei diesfalls sicherzustellen, dass ihre Daten nur im Verfahren gegen die fragliche betroffene, in den USA steuerpflichtige Person verwendet werde.

Die Vorinstanz stellt sich hingegen auf den Standpunkt, die sekundäre Verwendung von in steuerstrafrechtlichen Verfahren erlangten Informationen bezüglich formell nicht vom Amtshilfeersuchen betroffener Personen sei gestützt auf die einschlägigen völkerrechtlichen Bestimmungen grundsätzlich zulässig.

**3.3.1** 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 (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-2304/2018 vom 14. August 2019 E. 2.6 mit Hinweisen). Das Spezialitätsprinzip stellt einen traditionellen völkerrechtlichen Grundsatz der internationalen Amts- und Rechtshilfe dar, welcher im Auslieferungsrecht entwickelt wurde (vgl. BGE 135 IV 212 E. 2.1), wobei ihm auch völkergewohnheitsrechtlicher Charakter zukommt. Da es sich insbesondere aus der Vertragsnatur der Amts- und Rechtshilfe ableiten lässt, auf der es beruht, gründet es auf einem völkerrechtlichen Vertrag. Der ersuchende Staat akzeptiert mit der vorbehaltlosen Entgegennahme der gesammelten Informationen die im Vertrag vorgesehene und bei der Übermittlung erwähnte Zweckbindung (zum Ganzen: ROBERT WEYENETH, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, 2017, S. 214 mit weiteren Hinweisen). Dabei kann nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip 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 (statt vieler BGE 128 II 407 E. 4.3.1; vgl. zum Vertrauensprinzip vorne E. 2.4). Der Grundsatz der Spezialität der Amts- und Rechtshilfe schützt in erster Linie die Souveränität des ersuchten Staates, indem dieser durch die (vertragliche) Bestimmung des zulässigen Verwendungszweckes den Rahmen seiner Zusammenarbeit festlegt und eine gewisse Kontrolle über die Verwendung der übermittelten Informationen behält. Schliesslich stellt er aber auch eine Garantie zugunsten der betroffenen Person dar, deren Persönlichkeitsrechte durch die Zweckbindung geschützt werden (BGE 135 IV 212 E. 2.1). Letztlich enthält der Grundsatz der Zweckbindung insofern Merkmale einer Schranke und einer (Zulässigkeits-)Voraussetzung, als die ersuchende Behörde hinreichende Gewähr für deren Einhaltung bieten muss (siehe zum Ganzen: BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; WEYENETH, a.a.O., S. 216 ff., mit weiteren Hinweisen).

**3.3.2** Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Soweit der Vertrag die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat nur in den Grundzügen umschreibt, gelangen subsidiär die allgemeinen Grundsätze für Rechtshilfeverfahren zur Anwendung (vgl. Urteil des BGER 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, 2001, Rz. 287 und 326 ff.). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuieren Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-USA selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind. So sieht Art. 26 Ziff. 1 Satz 3 DBA CH-USA vor, dass diese Informationen ebenso geheim zu halten sind wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates beschafften Informationen und sie nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, «die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind». Nach Art. 26 Ziff. 1 Satz 4 DBA CH-USA dürfen diese Personen oder Behörden die Informationen nur für diese Zwecke verwenden.

Gemäss Ziff. 8 Bst. c der Verständigungsvereinbarung zum DBA CH-USA dürfen Personen oder Behörden, welchen in Anwendung von Art. 26 DBA CH-USA Informationen zugänglich gemacht wurden, diese Informationen

in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen.

**3.3.3** Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung ist die Wendung, dass die zu übermittelnden Informationen gemäss den Amtshilfeb Bestimmungen des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens nur eingeschränkt und gemäss den entsprechenden Geheimhaltungsbestimmungen verwendet werden dürfen, im konkreten Fall so zu verstehen, dass die Informationen nur in Verfahren betreffend die im Ersuchen als betroffen sowie im ersuchenden Staat steuerpflichtig bezeichneten Personen verwendet werden dürfen sowie grundsätzlich geheim zu halten sind (vgl. Urteil des BVerfG A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 3.5.2; vgl. auch Urteil des BVerfG A-2327/2017 vom 22. Januar 2019 E. 8.7, wo in einer vergleichbaren Konstellation mit anderer Begründung im Ergebnis angenommen wurde, dass der ersuchende Staat die zu übermittelnden Informationen nur in diesem Sinne verwenden und prinzipiell geheimhalten wird). Dies entspricht dem Umstand, dass der ersuchende Staat rechtsprechungsgemäss aufgrund des Spezialitätsprinzips die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt hat (vgl. vorne E. 3.3.1), und bislang Amtshilfeersuchen an die Schweiz in aller Regel nur zur Durchführung von Verfahren gegen die in den Amtshilfesuchen als im ersuchenden Staat steuerpflichtig bezeichneten betroffenen Personen gestellt wurden. Das Gericht sieht – auch unter Berücksichtigung der vorinstanzlichen Ausführungen und der für die Auslegung von Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-USA nicht verbindlichen, seitens der Vorinstanz zitierten Erklärung des Direktors des Centre for Tax Policy and Administration der OECD vom 29. Juni 2017 – keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen (vgl. Urteil des BVerfG A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 4.2).

Vor diesem Hintergrund ist die im gegenwärtigen Verfahren einschlägige abkommensrechtliche Regelung (Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-USA) vorliegend so zu verstehen, dass die zu übermittelnden Informationen vom IRS nur in Verfahren gegen den in den USA steuerpflichtigen E. \_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigten für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie geheim zu halten sind. In diesem Sinne sind die Dispositiv-Ziffern 3 der angefochtenen Schlussverfügungen zu präzisieren und insoweit ist die Beschwerde gutzuheissen.

**3.3.4** Im Übrigen bleibt Folgendes festzuhalten: Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch Art. 6 DSGVO verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine solche – wie in den zu präzisierenden Dispositiv-Ziffern 3 – in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 DSGVO im Grunde nicht (Urteil des BGER 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2 und statt vieler Urteil des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.6 mit Hinweisen). Damit ist die Informationsübermittlung praxisgemäss mit vorgenannter Datenschutznorm vereinbar, ohne dass es darauf ankäme, ob der ersuchende Staat prinzipiell über einen angemessenen Datenschutz bzw. über einen angemessenen Schutz gewährleistende Gesetzgebung verfügt (vgl. Urteil des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 5 i.V.m. E. 2.6).

#### **4.**

**4.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden sie ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 3'000.– festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und den zur Hälfte obsiegenden Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 1'500.– aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 3'500.– ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.2** Da den teilweise obsiegenden, nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden keine verhältnismässig hohen Kosten erwachsen sind, ist ihnen keine (reduzierte) Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 VGKE e contrario). Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

#### **5.**

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 Bundes-

gericht 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.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Dementsprechend werden Dispositiv-Ziffern 3 der angefochtenen Schlussverfügungen dahingehend abgeändert, dass die ESTV den IRS bei der Übermittlung der Informationen darauf hinweisen wird, dass die Informationen nur in Verfahren gegen den in den USA steuerpflichtigen E. \_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigten für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 26 Ziff. 1 Satz 3 DBA CH-USA geheim zu halten sind.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

### **2.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.– festgesetzt und den Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 1'500.– auferlegt. Letzterer Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 3'500.– wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **3.**

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

### **4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Rytter

Tanja Petrik-Haltiner

**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: