



## Urteil vom 22. Mai 2019

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiberin Zulema Rickenbacher.

---

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
[...],  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
[...],  
beide vertreten durch  
Dr. iur. Roberto Dallafior, Rechtsanwalt,  
und Patrik Salzmann, Rechtsanwalt,  
[...],  
Beschwerdeführerinnen,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-USA 96).

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

Der US-amerikanische Internal Revenue Service (IRS) stellte am [Datum] 2017 gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; DBA CH-USA 96) und das dazugehörige Protokoll (ebenfalls unter SR 0.672.933.61) ein Amtshilfeersuchen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Das Ersuchen betrifft die in den USA steuerpflichtige (hier nicht beschwerdeführende) Person, welche in den Steuerperioden vom [Daten] eine Zeichnungs- oder ähnliche Berechtigung oder wirtschaftliche Berechtigung am Konto Nr. [...] bei der D.\_\_\_\_\_ Bank hatte.

Mit Schreiben vom [Datum] 2018 bekräftigte der IRS sein Amtshilfesuch.

Auf Anfrage der ESTV vom [Datum] 2018 erklärte sich der IRS mit Schreiben vom [Datum] 2018 mit einer Schwärzung der Namen von zwei Direktoren der vom Amtshilfeersuchen betroffenen (hier nicht beschwerdeführenden) Domizilgesellschaft einverstanden.

**B.**

Aufgrund des erwähnten Amtshilfeersuchens erklärte die ESTV mit Schlussverfügung vom [Datum] 2018, Amtshilfe betreffend den US-amerikanischen Staatsangehörigen C.\_\_\_\_\_ zu leisten (Dispositiv-Ziff. 1 der Schlussverfügung). Es würden dem IRS folgende von der D.\_\_\_\_\_ Bank edierte Informationen übermittelt:

- Bankunterlagen der Partner-Nr. [...] für den Zeitraum vom [Daten];
- Certificate of Authenticity of Business Records.

Dabei seien diejenigen Informationen, die nicht amtshilfefähig seien und nicht hätten ausgesondert werden können, von der ESTV geschwärzt worden. Überdies seien die Namen von E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ in den zu übermittelnden Bankunterlagen geschwärzt worden (siehe zum Ganzen: Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung).

Die ESTV wies ferner von der A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ gestellte Begehren um Schwärzung ihrer Namen und übrigen Identifikationsmerkmale in

den zu übermittelnden Unterlagen ab (Dispositiv-Ziff. 3 der Schlussverfügung).

Weiter kündigte die ESTV an, den IRS „bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Ziffer 2 DBA-USA 96 [recte: Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-USA 96]“ hinzuweisen (Dispositiv-Ziff. 4 der Schlussverfügung).

### **C.**

Mit Beschwerde vom [Datum] 2018 lassen die A. \_\_\_\_\_ Treuhand Anstalt (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) und B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2; zusammen: Beschwerdeführerinnen) beim Bundesverwaltungsgericht beantragen, unter entsprechender Abänderung bzw. teilweiser Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung sei anzuordnen, dass „auch die Namen und übrigen Identifikationsmerkmale (wie Unterschrift, Firma, Adresse, Telefon- und Faxnummern, Homepage, E-Mail, Bankverbindung etc.) der Beschwerdeführerinnen aus den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen auszusondern oder einzuschwärzen sind“ (Beschwerde, S. [...]). Eventualiter fordern die Beschwerdeführerinnen, die Amtshilfe sei „unter dem Vorbehalt zu gewähren, dass die ersuchende Behörde die übermittelten Informationen nur im Verfahren gegen C. \_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigter an der X. \_\_\_\_\_ Holdings S.A. für die im Amtshilfeersuchen vom [Datum] 2017 genannte Steuererhebung verwenden darf“ (Beschwerde, S. [...]). Subeventualiter stellen die Beschwerdeführerinnen das Begehren, die Sache sei verbunden mit Weisungen (namentlich mit der Weisung, den IRS „um Zustimmung zur Schwärzung der Personendaten der Beschwerdeführerinnen [zu] ersuchen,“) sowie zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen (Beschwerde, S. [...] und [...]). Schliesslich fordern die Beschwerdeführerinnen eine Parteient-schädigung zulasten der Staatskasse.

### **D.**

Mit innert erstreckter Frist eingereichter Vernehmlassung vom [Datum] 2018 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

### **E.**

Mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom [Datum] 2018 lässt die Vorinstanz dem Gericht ein Schreiben von G. \_\_\_\_\_ vom [Datum] 2017 zukommen. Bei G. \_\_\_\_\_ handelt es sich um den [Funktion] der OECD.

**F.**

Mit ebenfalls unaufgefordert eingereichtem Schreiben vom [Datum] 2018 beantragen die Beschwerdeführerinnen sinngemäss, das Schreiben von G. \_\_\_\_\_ vom [Datum] 2017 sei nicht zu berücksichtigen.

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

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

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

**1.2** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom [Datum] 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Somit ist die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Beurteilung des angefochtenen Entscheids zu bejahen.

**1.3** Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene Person und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Die beiden Beschwerdeführerinnen sind als Adressatinnen 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, 139 II 404 E. 2.1.3 und 2.3; Urteil des BVGer A-5777/2016 vom 15. Dezember 2016 E. 1.3.1 f., mit weiteren Hinweisen).

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

**1.5** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen kann die Eingabe der Vorinstanz vom [Datum] 2018 (mitsamt der zugehörigen Erklärung von G. \_\_\_\_\_ vom [Datum] 2017), selbst wenn sie verspätet erfolgt wäre, berücksichtigt werden, soweit sie als ausschlaggebend erscheint (vgl. Art. 32 Abs. 2 VwVG).

**1.6** 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.**

**2.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-USA 96. 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 96 sowie Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.1, mit Hinweisen).

**2.2** Nach konstanter Rechtsprechung ist von einem begründeten Tatverdacht bezüglich „Betrugsdelikten und dergleichen“ im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA 96 auszugehen, wenn (1) eine Gesellschaft über ein Konto bei einer Bank mit Sitz in der Schweiz verfügt, (2) diese Bank über den Status eines vertragsschliessenden Finanzinstituts im Rahmen des QI-Systems verfügt, (3) die wirtschaftlich berechnete Person gemäss Formular A in den USA steuerpflichtig ist, (4) diese in den USA steuerpflichtige Person die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet hat, indem sie direkt auf die auf dem Konto der Gesellschaft gelagerten Vermögenswerte zugegriffen hat, wie wenn die Gesellschaft nicht existieren würde,

(5) das betreffende Konto US-Wertschriften enthält, (6) die Bank – ob absichtlich oder nicht – ihren Verpflichtungen gemäss Qualified Intermediary-Agreement (QIA) nicht nachgekommen ist, was sich insbesondere daraus ergeben kann, dass das Formular W-8BEN auf den Namen der Gesellschaft und nicht auf denjenigen der wirtschaftlich berechtigten Person ausgestellt worden ist, oder daraus, dass sich weder ein Formular W-9 noch ein Formular 1099 in den Kontounterlagen befinden (Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.4.3.2, A-5295/2016 vom 30. November 2017 E. 3.2.4.1, mit Hinweisen).

**2.3** In Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips (vgl. Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) müssen die Amtshilfemassnahmen ihrem Zweck entsprechen und dürfen sie nicht über das hinausgehen, was zu dessen Erreichung notwendig ist (statt vieler: BGE 139 II 404 E. 7.2.2, mit Hinweisen; siehe ferner zum Verbot der Beweisausforschung, das Ausfluss des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes ist [BGE 129 II 484 E. 4.1; BVGE 2015/27 E. 3, 2011/14 E. 5.2.2.1], Art. 7 Bst. a StAhiG sowie [in Bezug auf das DBA CH-USA 96] Urteil des BGer 2C\_1042/2016 vom 12. Juni 2018 E. 4.2 f.; Urteil des BVGer A-5513/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 5.5.2). Rechtsprechungsgemäss darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA 96, freilich nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3, mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.1.1, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG [zu dieser Bestimmung sogleich E. 2.4.1]).

## **2.4**

**2.4.1** Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der bis Ende 2016 gültig gewesenen Fassung (AS 2013 231) ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, unzulässig. Nach der am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Fassung dieser Vorschrift ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, „wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder

wenn berechnigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen“ (AS 2016 5063). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat dieser neu ins Gesetz aufgenommene Passus nichts an der Ordnung betreffend die Übermittlung von Informationen über vom Amtshilfeersuchen nicht betroffene Personen geändert (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3, 143 II 506 E. 5.2.1; Urteil des BGer 2C\_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1). Nach dieser Ordnung bzw. der einschlägigen Rechtsprechung sind unter Umständen auch Personen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird, als (materiell) betroffene Personen zu qualifizieren, nämlich dann, wenn die Informationen über diese Personen für den ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind (grundlegend: BGE 141 II 436 E. 4.4.3 und 4.5, auch publiziert in: ASA 84 [2015/2016] S. 559 ff.; ferner: BGE 143 II 185 E. 3.2 ff.). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu steuernden Person voraussichtlich erheblich sein (bzw. sind diese Informationen – im Fall des DBA CH-USA 96 – im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA 96 notwendig zur Durchführung des Abkommens oder zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen betreffend eine unter das Abkommen fallende Steuer), so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f., 143 II 506 E. 5.2.1; Urteile des BVerger A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.1, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, mit Hinweisen).

Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der nicht betroffenen Person nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.; Urteil des BVerger A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.1). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen („fruit d'un pur hasard“; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585 ff., 5623, und statt vieler: Urteil des BVerger A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, mit Hinweisen). Der Name eines Dritten kann jedoch in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden, wenn dies geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Ersuchen betroffenen Person zu erhellen (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.1).

**2.4.2** Das Bundesgericht erklärt in einem Urteil vom 18. Dezember 2017, im konkreten Fall seien im Rahmen des Informationsaustausches die Namen von Bankmitarbeitenden und Rechtsvertretern grundsätzlich abzudecken, da Informationen über Bankangestellte sowie Rechtsvertreter nichts mit dem Zweck des Ersuchens (bzw. dem Motiv für das Ersuchen) zu tun hätten („rien à voir avec la question fiscale qui motive les demandes“). Es hält zudem fest, dass bei der zu beurteilenden Konstellation nicht ersichtlich sei, inwieweit eine Schwärzung der Namen der Bankangestellten und des Anwalts/Notars in den zu übermittelnden Dokumenten diese unverständlich mache oder ihnen die Beweiskraft nehme. Zwar sei es möglich, dass die Frage, ob der Steuerpflichtige von sich aus oder auf Anraten bzw. unter Mitwirkung Dritter gehandelt habe, die Höhe einer allfälligen Steuerbusse beeinflusse. Hierzu genüge aber die Informationen, ob und gegebenenfalls inwieweit Dritte beteiligt gewesen seien. Die Identität dieser Dritten sei demgegenüber ohne Belang (siehe zum Ganzen: BGE 144 II 29 E. 4.3; siehe zu diesem Urteil auch ANDREA OPEL, Informationsaustausch über Bankmitarbeiter – das Janusgesicht der Amtshilfe, in: ASA 86 [2017/2018] S. 433 ff., S. 469 ff.).

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

Abschliessend erklärt das Bundesgericht, im fraglichen Fall seien die Namen der Bankmitarbeitenden und des Anwalts/Notars unter 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 96 notwendig (BGE 144 II 29 E. 4.3; vgl. dazu auch OPEL, a.a.O., S. 471 [mit Ablehnung des Kriteriums, dass der ersuchende Staat explizit um die Namen ersucht]).

**2.4.3** Im hiervor erwähnten Urteil (BGE 144 II 29 ff.) bezieht sich das Bundesgericht (in E. 4.2.4) unter anderem auf einen früheren Entscheid zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen. In jenem Entscheid hatte das Bundesgericht darüber zu befinden, ob die Amtshilfenvoraussetzung von Art. 28 Abs. 1 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der

Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91; DBA CH-FR), wonach die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts sein müssen, in Bezug auf die bei einer schweizerischen Bank vorhandenen Namen von Geschäftsführern einer bestimmten Gesellschaft erfüllt sind (Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 6.4, auch zum Folgenden). Das Bundesgericht bejahte dies im konkreten Fall mit der Begründung, dem ersuchenden Staat gehe es darum, zu prüfen, ob die in Frage stehende, über ein Konto bei der Bank verfügende Gesellschaft eine reelle Existenz aufweise. Zu wissen, wer die Geschäfte der Gesellschaft und deren Mittel in der Hand halte, sei im Rahmen der Prüfung, ob es sich nicht um eine Scheingesellschaft zwecks Täuschung über die Identität der tatsächlich über die Mittel bei der Bank verfügenden Person handle, voraussichtlich erheblich.

**2.4.4** Wird die Anonymisierung von Daten einzelner Personen verlangt, die in der Amtshilfeverpflichtung an sich unterliegenden Kontounterlagen enthalten sind, genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in diesen Unterlagen erwähnten Personen handle es sich um unbeteiligte Dritte. Vielmehr ist nach der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung in solchen Konstellationen in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.2, A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.2.3, mit Hinweisen).

**2.5** Das Spezialitätsprinzip stellt einen traditionellen völkerrechtlichen Grundsatz der internationalen Amts- und Rechtshilfe dar, welcher im Auslieferungsrecht entwickelt wurde (vgl. BGE 123 IV 42 E. 3b, 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 wei-

teren 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 (BGE 128 II 407 E. 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b). 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).

Beruhet 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 96 selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind. So sieht Art. 26 Ziff. 1 Satz 3 DBA CH-USA 96 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 96 dürfen diese Personen oder Behörden die Informationen nur für diese Zwecke verwenden.

Gemäss Ziff. 8 Bst. c der Verständigungsvereinbarung zum DBA CH-USA 96 dürfen Personen oder Behörden, welchen in Anwendung von Art. 26 DBA CH-USA 96 Informationen zugänglich gemacht wurden, diese Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen.

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 (Urteile des BVerger A-7261/2017 vom 3. April 2019 E. 7, A-6391/2016 vom 17. Januar 2018 E. 4.3.5, A-2322/2017 vom 9. April 2018 E. 5.3.5.1, A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 5, A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.6).

**2.6** Nach 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 DSG im Grunde nicht (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; Urteile des BVerger A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.4, A-6080/2016 vom 23. Februar 2018 E. 4.5.3, A-4669/2018 vom 8. Dezember 2017 E. 2.9.3, A-1648/2016 vom 27. Juni 2017 E. 6.2).

**2.7** Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben „die Parteien“ Anspruch auf rechtliches Gehör. Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil dieses verfassungsrechtlichen Anspruchs (BGE 140 V 464 E. 4.1, 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 2). Auf spezialgesetzlicher Ebene enthält das Steueramtshilfegesetz Vorschriften, die aus dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleitet sind. Dazu zählt insbesondere Art. 14 Abs. 1 StAhiG, wonach die ESTV die betroffene Person

über die wesentlichen Teile des Ersuchens informiert. Zu diesen Vorschriften gehört ferner auch die Regelung von Art. 14 Abs. 2 StAhiG, nach welcher die ESTV die weiteren Personen, von deren Beschwerdeberechtigung sie nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG ausgehen muss, über das Amtshilfeverfahren informiert (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-360/2017 vom 5. April 2017 E. 2.3).

Nach der Rechtsprechung kann eine – nicht besonders schwerwiegende – Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 127 V 431 E. 3d/aa). Von einer Rückweisung der Sache an die Verwaltung ist selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs dann abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 132 V 387 E. 5.1, mit Hinweis; vgl. auch BGE 133 I 201 E. 2.2; Urteile des BVGer A-6091/2017 vom 29. Juni 2018 E. 4.2, A-7149/2016 vom 14. Februar 2018 E. 1.8.2).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe an den IRS grundsätzlich erfüllt sind. Insbesondere wird nicht in Abrede gestellt, dass das Ersuchen eine unter das Abkommen fallende Steuer betrifft und sich das (hier nicht beschwerdeführende) Subjekt des Ersuchens aufgrund der darin enthaltenen Sachverhaltsbeschreibung hinreichend identifizieren lässt (vgl. zu den Anforderungen an Einzelersuchen ohne Namensnennung BGE 139 II 404 E. 7.2.3; Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Auch besteht Einigkeit darüber, dass das Ersuchen die formellen Anforderungen erfüllt (vgl. dazu Art. 6 StAhiG sowie Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.2) und es in sachverhaltlicher Hinsicht einen genügenden Detaillierungsgrad aufweist, um nicht als unzulässige Beweisausforschung zu gelten (vgl. zum Verbot der Beweisausforschung E. 2.3). Es wird im Übrigen richtigerweise nicht beanstandet, dass die ESTV auf das Ersuchen eingetreten ist.

In materieller Hinsicht durfte die ESTV mit Blick auf die gefestigte Rechtsprechung davon ausgehen, dass die Amtshilfevoraussetzung eines begründeten Verdachts auf „Betrugsdelikte und dergleichen“ im Sinne von

Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA 96 erfüllt ist. Denn aus den edierten Bankunterlagen lässt sich entnehmen, dass

- (1) die X.\_\_\_\_\_ Holdings S.A., eine Domizilgesellschaft, welche kein Handels-, Fabrikations-, oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betrieb, in der im Ersuchen erwähnten Zeitspanne über das schweizerische Konto mit der Nr. [...] und dem Depot Nr. [...] bei der D.\_\_\_\_\_ Bank verfügte,
- (2) diese Bank den Status eines vertragsschliessenden Finanzinstituts im Rahmen des QI-Systems innehatte,
- (3) die wirtschaftlich berechnigte Person, C.\_\_\_\_\_, gemäss Formular A in den USA steuerpflichtig ist,
- (4) diese in den USA steuerpflichtige Person die eigenständige Struktur der X.\_\_\_\_\_ Holdings S.A. missachtet bzw. „das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt“ hat, und zwar namentlich indem sie ohne die hierfür erforderliche gesellschaftsrechtliche Stellung oder Zeichnungsbezeichnung indirekt Zahlungsaufträge betreffend das Konto erteilte,
- (5) das Konto US-Wertschriften enthielt, und
- (6) sich weder ein Formular W-9 noch ein Formular 1099 in den Kontounterlagen befinden und die D.\_\_\_\_\_ Bank damit – ob absichtlich oder nicht – ihren Verpflichtungen gemäss Qualified Intermediary-Agreement (QIA) nicht nachgekommen ist.

**3.2** Im Zusammenhang mit dem Hauptantrag der Beschwerde liegt einzig die Frage im Streit, ob die Identitäten der Beschwerdeführerinnen im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA 96 notwendig sind, um dem im Amtshilfeersuchen geäusserten und sich aus Bankunterlagen ergebenden Verdacht auf „Betrugsdelikte und dergleichen“ nachzugehen.

Die Beschwerdeführerinnen sind verschiedentlich in den zu übermittelnden Unterlagen erwähnt:

Im edierten Eröffnungsformular zum streitbetroffenen Konto ist angegeben, dass die Korrespondenz an die Beschwerdeführerin 1 zuzustellen ist (vgl. Akten Vorinstanz, act. [...]). In der aufgrund der Geldwäschereigesetzgebung angefertigten Kundenbeschreibung betreffend die X.\_\_\_\_\_ Hol-

dings S.A. (bzw. die Domizilgesellschaft) ist die Beschwerdeführerin 1 ferner unter der Rubrik „Nahestehende/einzuführende Personen“ aufgeführt (Akten Vorinstanz, act. [...]).

Entsprechend den Angaben im Kontoeröffnungsformular erhielt die Beschwerdeführerin 1 von der D.\_\_\_\_\_ Bank während der massgebenden Zeitspanne Korrespondenz zum streitbetroffenen, auf die X.\_\_\_\_\_ Holdings S.A. lautenden Konto, so namentlich zahlreiche Kontoauszüge (vgl. insbesondere Akten Vorinstanz, act. [...]). In den Akten finden sich ferner mehrere Schreiben der Beschwerdeführerin 1 an die D.\_\_\_\_\_ Bank, so namentlich ein Schreiben vom [Datum] 2005, mit welchem diese Bank angewiesen wurde, hinsichtlich des Kontos der Domizilgesellschaft eine Swiss Travel Cash Karte auszustellen und die Karte aufzuladen (Akten Vorinstanz, act. [...]).

Die Beschwerdeführerin 2 ist zusammen mit der Beschwerdeführerin 1 in einem zur Übermittlung an die ersuchende Behörde vorgesehenen Telefax-Schreiben vom [Datum] 2005 namentlich erwähnt (Akten Vorinstanz, act. [...]). In diesem Schreiben, das an einen Mitarbeitenden der D.\_\_\_\_\_ Bank gerichtet ist, erklärt die Beschwerdeführerin 2 namens der Beschwerdeführerin 1, der Bank gemäss einem Telefonat betreffend die X.\_\_\_\_\_ Holdings S.A. verschiedene Dokumente (namentlich die Statuten der letzteren Gesellschaft) zu senden.

Nach der Darstellung in der Beschwerde beabsichtigt die ESTV auch die amtshilfweise Übermittlung eines weiteren Dokuments ohne Schwärzung des darin enthaltenen Namens der Beschwerdeführerin 2 (vgl. Beschwerde, S. [...]). Es handelt sich um ein ebenfalls auf den [Datum] 2005 datierendes, mit dem Briefkopf der Beschwerdeführerin 1 versehenes Schreiben an die D.\_\_\_\_\_ Bank. In der Fassung, welche nach dem Willen der Vorinstanz an den IRS zu senden ist, sind indessen Name und Unterschrift der Beschwerdeführerin 2 geschwärzt (Akten Vorinstanz, act. [...]). In Bezug auf dieses Schreiben einzig zu klären ist dementsprechend, ob das darin enthaltene Kürzel „mba“, das für die Beschwerdeführerin 2 stehen dürfte, sowie die Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführerin 1 für den IRS unkenntlich zu machen sind.

### **3.3**

**3.3.1** Mit Blick auf die erwähnten Aktenstücke ist es aus verschiedenen Gründen nicht unwahrscheinlich, dass die Funktion der Beschwerdeführe-

rin 1 darüber hinausging, als blosse Zustellungsempfängerin der Domizilgesellschaft eine Korrespondenzadresse für deren Beziehung zur D.\_\_\_\_\_ Bank bereitzustellen:

Zum einen wurde die Beschwerdeführerin 1 von der Bank als der Domizilgesellschaft nahestehende Person bzw. als „einzuführende Person“ bezeichnet. Zum anderen handelte die Beschwerdeführerin 1 – gemäss den beiden Schreiben vom [Datum] 2005 – in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Eröffnung des streitbetroffenen Kontos für die X.\_\_\_\_\_ Holdings S.A., indem sie telefonisch sowie schriftlich mit der D.\_\_\_\_\_ Bank in Kontakt stand und dieser Bank verschiedene Dokumente betreffend die Domizilgesellschaft übermittelte.

Sodann fällt ins Gewicht, dass mit dem Schreiben vom [Datum] 2005, das mit dem Briefkopf der Beschwerdeführerin 1 versehen ist, direkt Weisungen betreffend das streitbetroffene Konto erteilt wurden. Zwar wird in der Beschwerde geltend gemacht, es sei lediglich der Briefkopf der gar nicht zeichnungsberechtigten Beschwerdeführerin 1 verwendet worden und das Schreiben sei von einem einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer der Domizilgesellschaft in deren Namen unterschrieben worden. Gleichwohl legt das Schreiben mit dem erwähnten Briefkopf die Vermutung nahe, dass die Beschwerdeführerin 1 gegenüber der D.\_\_\_\_\_ Bank als betreffend das streitbetroffene Konto Bevollmächtigte auftrat.

Ins Bild passt, dass die D.\_\_\_\_\_ Bank anscheinend ohne Weiteres angenommen hat, dass die Beschwerdeführerin 1 betreffend das streitbetroffene Konto handlungsbefugt ist. Letzteres zeigt sich daran, dass sich in mehreren an die Beschwerdeführerin 1 adressierten Kontoauszügen der Vermerk „Ohne Ihren Gegenbericht innert 30 Tagen erklären Sie sich mit den Buchungen und dem Saldo einverstanden“ findet (vgl. etwa Akten Vorinstanz, act. [...]).

**3.3.2** Nur schon aufgrund des Dargelegten steht es in Einklang mit der vorangehend in E. 2.4.2 genannten Rechtsprechung und den dieser zugrundeliegenden Wertungen, die in Frage stehenden Angaben über die Identität der Beschwerdeführerin 1 als im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA notwendig zu qualifizieren. Denn für die letztlich vom ersuchenden Staat abschliessend zu klärende Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit die wirtschaftlich berechtigte Person in der fraglichen Zeitspanne in Missachtung des „Spieles der Gesellschaft“ bzw. in Negierung der Struktur der Do-

mizilgesellschaft indirekt Zahlungsaufträge erteilt, ist insbesondere entscheidend, in welcher Beziehung die wirtschaftlich berechtigte Person zur Beschwerdeführerin 1 stand. Angesichts des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin 1 der D. \_\_\_\_\_ Bank – wie bei der aktenkundigen Anforderung zur Ausstellung einer Swiss Travel Cash Karte – Instruktionen betreffend das in Frage stehende Konto erteilt, erscheint es nämlich nicht als ausgeschlossen, dass sich die wirtschaftlich berechtigte Person nicht nur der Domizilgesellschaft, sondern auch der Beschwerdeführerin 1 bediente, um unter Missachtung des „Spieles der Gesellschaft“ über die Mittel auf dem Konto zu verfügen. Ohne die Kenntnis der Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführerin 1 lässt sich aber nicht feststellen, ob dies der Fall war.

Das Wissen, wer bzw. dass die Beschwerdeführerin 1 dem äusseren Anschein nach (sowie möglicherweise direkt) über die Mittel bei der D. \_\_\_\_\_ Bank verfügte oder verfügen konnte, ist vor diesem Hintergrund als im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA notwendig zur Klärung der Frage zu betrachten, ob die Domizilgesellschaft zur Täuschung über die Identität des tatsächlich an diesen Mitteln wirtschaftlich Berechtigten eingesetzt wurde.

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht muss im Übrigen davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin 1 unter eine der Kategorien von Personen fällt, deren Identitätsangaben der IRS erfragt:

In seinem Schreiben vom [...] 2018 nennt der IRS verschiedene Personengruppen, deren Identität seiner Auffassung nach möglicherweise für die Untersuchung betreffend den in den USA steuerpflichtigen wirtschaftlich Berechtigten relevant sein kann. Als notwendig für diese Untersuchung bezeichnet der IRS dabei insbesondere die Identität derjenigen Personen, welche über eine Zeichnungsberechtigung oder über Informationsrechte betreffend das Konto verfügen. Die Identität dieser Personen sei notwendig, um zu entscheiden, ob – wie nach Angaben in separaten Dokumenten – eine andere Person mit Verbindung zum wirtschaftlich Berechtigten oder der wirtschaftlich Berechtigte selbst tatsächlich und möglicherweise betrügerisch über das Konto verfügt habe. Auch könne die Identität dieser Personen relevant sein, um die Mittelzu- und -abflüsse bei dem Konto zu verstehen.

Angesichts des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin 1 – wie aufgezeigt – jedenfalls mit dem Schreiben vom [Datum] 2005 gegen aussen als

(angeblich) Zeichnungsberechtigte auftrat, fällt sie unter den Kreis der Personen mit Zeichnungsberechtigung, betreffend welche der IRS mit den genannten Ausführungen im Schreiben vom [...] 2018 explizit Identitätsangaben verlangt. Ohnehin erklärt der IRS an einer anderen Stelle des letzteren Schreibens, (seiner Auffassung nach) zu allen in den fraglichen Bankunterlagen erwähnten Personen Identitätsangaben zu benötigen (später verzichtete der IRS mit Schreiben vom [Datum] 2018 – wie schon erwähnt – auf die Namen von zwei Direktoren der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Domizilgesellschaft).

Ob die Beschwerdeführerin 1 letztlich tatsächlich Verfügungs- bzw. Zeichnungsbefugnis betreffend das streitbetreffene Konto hatte, ist für das vorliegende Amtshilfeverfahren nicht massgebend. Denn erstens reichen die vorliegenden in diese Richtung zielenden Anhaltspunkte und zweitens muss es Aufgabe des ersuchenden Staates bleiben, zu entscheiden, ob die von der Beschwerdeführerin 1 ausgeübte Rolle und ihr Verhältnis zur wirtschaftlich berechtigten Person im Verfahren gegen diese Person tatsächlich relevant sind.

**3.3.3** Es erweist sich somit, dass der Schwärzungsantrag betreffend die Beschwerdeführerin 1 unbegründet ist. Dies gilt unabhängig davon, ob in der Beschwerdeschrift im Sinne der Rechtsprechung (vgl. E. 2.4.4) überhaupt in genügender Weise für jedes einzelne Aktenstück angegeben und dargelegt wurde, weshalb die jeweiligen Angaben über die Identität der Beschwerdeführerin 1 im Verfahren in den USA nicht erheblich sein können.

Mit Blick auf das Gesagte erweisen sich die in Frage stehenden Angaben über die Identität der Beschwerdeführerin 1 als im abkommensrechtlichen Sinne notwendig. Weil der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführerin 1 in den zu übermittelnden Unterlagen für die Erstellung des Sachverhalts von Bedeutung sein können, hat die ESTV zu Recht keine diesbezüglichen Schwärzungen vorgenommen und besteht praxismässig sowie entgegen der in der Beschwerde (S. [...]) vertretenen Ansicht kein Raum für eine Interessenabwägung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG (vgl. E. 2.4.1). Der Übermittlung der Angaben zur Beschwerdeführerin 1 an den IRS steht somit nichts im Wege. Im Übrigen ist die Beschwerdeführerin 1 – wie im Folgenden ersichtlich wird – durch das Spezialitätsprinzip geschützt (vgl. dazu sogleich E. 4).

Der Beschwerdeantrag, in den nach Ansicht der ESTV an den IRS weiterzuleitenden Unterlagen seien der Name sowie die übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführerin 1 auszusondern oder zu schwärzen, ist folglich unbegründet.

**3.4** Was die unbestrittenermassen als Sachbearbeiterin für die Beschwerdeführerin 1 tätig gewesene Beschwerdeführerin 2 betrifft, ist Folgendes festzuhalten:

**3.4.1** Wie bereits erwähnt, verlangte der IRS im Schreiben vom [Datum] 2018 noch ausdrücklich Identitätsangaben zu allen in den fraglichen Bankunterlagen erwähnten Personen. In der Folge ersuchte die ESTV den IRS mit Schreiben vom [Datum] 2018 darum mitzuteilen, ob er im Interesse der Verfahrenseffizienz bereit wäre, auf die Übermittlung der Namen von zwei Direktoren der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Domizilgesellschaft zu verzichten. Zur Begründung erklärte die ESTV, diese zwei Direktoren der Domizilgesellschaft würden sich gegen eine Übermittlung ihrer Namen zur Wehr setzen (Akten Vorinstanz, act. [...]). Mit Schreiben vom [Datum] 2018 antwortete der IRS sinngemäss, mit einer Schwärzung der Namen der beiden Direktoren in den zu übermittelnden Akten einverstanden zu sein, weil sich auf diese Weise nach der Darstellung der ESTV Rechtsmittelverfahren gegen Schlussverfügungen und folglich Verfahrenszögerungen vermeiden liessen (vgl. Akten Vorinstanz, act. [...]).

**3.4.2** Die ESTV war zur genannten Anfrage betreffend Verzicht auf die Übermittlung der Namen der beiden erwähnten Direktoren der Domizilgesellschaft nicht verpflichtet. Ebenso wenig bestand oder besteht eine staatsvertragliche oder gesetzliche Pflicht der Vorinstanz, den IRS darum zu ersuchen, auf die in den zu übermittelnden Dokumenten enthaltenen Identitätsangaben betreffend die Beschwerdeführerin 2 zu verzichten und entsprechende Schwärzungen zuzulassen.

Das Vorgehen der ESTV, den IRS unter Hinweis auf die Verfahrenseffizienz einzig in Bezug auf die Identifikationsmerkmale der beiden Direktoren der Domizilgesellschaft, nicht aber hinsichtlich jener der Beschwerdeführerin 2 um einen Verzicht auf Amtshilfe zu bitten, erscheint freilich nicht willkürlich:

Die beiden erwähnten Direktoren der Domizilgesellschaft waren nämlich zugleich Geschäftsleitungsmitglieder der Beschwerdeführerin 1. Damit

sind sie stärker als die bloss als Sachbearbeiterin für die Beschwerdeführerin 1 angestellt gewesene Beschwerdeführerin 2 in die dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegende Angelegenheit verwickelt. Vor diesem Hintergrund und angesichts des Umstandes, dass zu Gunsten der beiden Direktoren ein Verzicht auf Identitätsangaben erwirkt wurde, hätte es sich – nicht zuletzt zur Vermeidung einer stossenden, nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Rechtsgleichheit (vgl. Art. 8 Abs. 1 BV) zu vereinbarenden Ungleichbehandlung – a fortiori aufgedrängt, den IRS auch zu fragen, ob er im Interesse der Verfahrensökonomie gleicherweise auch auf den Erhalt von Identitätsangaben zur Beschwerdeführerin 2 verzichten will. Eine solche, vor Erlass der angefochtenen Schlussverfügung erfolgende Rückfrage beim IRS wäre mit Blick auf das Gebot der Gleichbehandlung der Beteiligten des nämlichen Amtshilfeverfahrens auch deshalb angezeigt gewesen, weil die Beschwerdeführerin 2 mit Schreiben vom [Datum] 2018 über ihren Rechtsvertreter verlauten liess, dass sie mit einer Übermittlung der sie betreffenden Identitätsangaben an den IRS ebenfalls nicht einverstanden sei (vgl. Akten Vorinstanz, act. [...]). Jedenfalls ab diesem Zeitpunkt musste für die Vorinstanz klar sein, dass die von ihr als Grund für ihre Anfrage beim IRS vom [Datum] 2018 betreffend die beiden Direktoren angegebene Verfahrenseffizienz mit Bezug auf die Beschwerdeführerin 2 gleichermassen gefährdet war.

Der genannte Verfahrensfehler der Vorinstanz und das stossende Ergebnis, dass die Direktoren der Domizilgesellschaft (und Geschäftsleitungsmitglieder der Beschwerdeführerin 1) verschont blieben, nicht aber die bei der Beschwerdeführerin 1 lediglich als Sachbearbeiterin angestellt gewesene Beschwerdeführerin 2, lassen sich unter den vorliegenden Umständen – insbesondere aufgrund der zwischenzeitlich bereits eingetretenen Verzögerung des Amtshilfeverfahrens – nur noch dadurch korrigieren, dass auf die Übermittlung der die Beschwerdeführerin 2 betreffenden Identitätsangaben an den IRS aufgrund des Gleichbehandlungsgebots zu verzichten ist.

Im vorliegenden Fall keine Angaben zur Identität der Beschwerdeführerin 2 an den IRS weiterzuleiten, rechtfertigt sich auch deshalb, weil angesichts des Umstandes, dass diese Beschwerdeführerin lediglich als Sachbearbeiterin für die Beschwerdeführerin 1 tätig war, ohne Weiteres davon auszugehen ist, dass der IRS auf diese Angaben aus den gleichen Gründen wie bei den Direktoren ebenfalls verzichtet hätte, wenn die ESTV zwecks Erhöhung der Verfahrenseffizienz rechtzeitig darum ersucht hätte. Hinzu

kommt, dass es dem IRS unbenommen bleibt, gestützt auf die ihm zu übermittelnden Unterlagen ein weiteres Amtshilfeersuchen zu stellen und dabei nicht nur Identitätsangaben betreffend die beiden Direktoren der Domizilgesellschaft, sondern nötigenfalls auch entsprechende Angaben zur Beschwerdeführerin 2 zu verlangen.

Die Beschwerde ist somit insoweit gutzuheissen, als in den dem IRS zu übermittelnden Unterlagen der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführerin 2 unkenntlich zu machen bzw. zu schwärzen sind.

Es bleibt im Folgenden auf die weiteren Vorbringen in der Beschwerde einzugehen, soweit diese die Beschwerdeführerin 1 betreffen.

#### **4.**

**4.1** Mit ihrem Eventualantrag fordert die Beschwerdeführerin 1 sinngemäss, die ESTV habe den IRS darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Informationen nur im Verfahren gegen C. \_\_\_\_\_ für die im Amtshilfeersuchen vom [Datum] 2017 erwähnte Steuererhebung verwendet werden dürfen. Damit wendet sich die Beschwerdeführerin 1 gegen die Anordnung von Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung, wonach die ESTV den IRS „bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Ziffer 2 DBA-US 96 [recte: Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-USA 96]“ aufmerksam machen wird.

Die ESTV verzichtete vorliegend auf die von ihr früher praxisgemäss in Schlussverfügungen aufgenommene Anordnung, wonach sie die ersuchende Behörde darauf hinweisen werde, dass die zu übermittelnden Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die im Ersuchen als betroffene Person bezeichnete Person für den im Ersuchen genannten Tatbestand bzw. für die im Ersuchen genannte Steuererhebung verwendet werden dürfen (vgl. dazu anstelle vieler Urteil des BVGer A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.6). Diesbezüglich führt die ESTV aus, nach einer von ihr neu, seit Mitte 2017, verfolgten Praxis dürften gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-USA 96 ins Ausland übermittelte Informationen auch gegen Personen verwendet werden, welche nicht formell vom Ersuchen betroffen seien.

**4.2** Das Bundesverwaltungsgericht wurde im Zusammenhang mit einer (soweit hier interessierend) mit Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-USA

96 vergleichbaren Abkommensklausel (Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR) mit der neueren Praxis der ESTV konfrontiert, wonach eine „sekundäre“ Verwendung (also eine Verwendung gegen Drittpersonen) der in den ersuchenden Staat übermittelten Daten in diesem Staat möglich sei, solange dies für Steuerzwecke geschieht. Das Bundesverwaltungsgericht konnte aber seinerzeit die Frage offen lassen, ob diese Praxis rechtskonform ist (Urteil des BVGer A-1488/2018 vom 30. Juli 2018 E. 4.1).

In einem weiteren Urteil vom 30. August 2018 befand das Bundesverwaltungsgericht, die Wendung, dass die zu übermittelnden Informationen gemäss den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens nur eingeschränkt und gemäss den entsprechenden Geheimhaltungsbestimmungen verwendet werden dürfen, sei 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 (Urteil A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 3.5.2 [ebenefalls zu Art. 28 DBA CH-FR]; vgl. auch Urteil des BVGer 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. E. 2.5), und bislang Amtshilfeersuchen an die Schweiz in aller Regel nur zur Durchführung von Verfahren gegen die in den Amtshilfegesuchen als im ersuchenden Staat steuerpflichtig bezeichneten betroffenen Personen gestellt wurden. Das Gericht sieht vorliegend – auch bei Berücksichtigung der für die Auslegung von Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-USA 96 nicht verbindlichen, durch die Vorinstanz zitierten Ausführungen des [Funktion] der OECD vom [Datum] 2017 und selbst unter Einbezug der Tatsache, dass der IRS im Amtshilfeersuchen von einer schrankenlosen Möglichkeit der Verwendung der amtshilfeweise erlangten Informationen für die Ahndung steuerstrafrechtlicher Delikte im Zusammenhang mit den im Ersuchen erwähnten Betrugshandlungen spricht – keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen.

Vor diesem Hintergrund ist die im gegenwärtigen Verfahren einschlägige abkommensrechtliche Regelung (Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-USA 96) vorliegend so zu verstehen, dass die zu übermittelnden Informationen

vom IRS nur in Verfahren gegen den in den USA steuerpflichtigen C. \_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigten für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie geheim zu halten sind. In diesem Sinne ist Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung zu präzisieren. Insoweit ist die Beschwerde somit ebenfalls gutzuheissen.

## 5.

Die Beschwerdeführerin 1 beruft sich zwar auch auf Art. 6 DSG, um die von der ESTV beabsichtigte Amtshilfeleistung in Bezug auf Identitätsangaben zu ihrer Person zu verhindern. Indessen stösst sie damit ins Leere. Die angefochtene Schlussverfügung enthält nämlich in Dispositiv-Ziff. 4 eine – mit dem vorliegenden Urteil zu präzisierende (vgl. E. 4.2) – Verwendungsbeschränkung, womit die Informationsübermittlung praxisgemäss mit dieser Datenschutznorm vereinbar ist, ohne dass es darauf ankäme, ob der ersuchende Staat prinzipiell über einen angemessenen Datenschutz bzw. über eine einen angemessenen Schutz gewährleistende Gesetzgebung verfügt (vgl. E. 2.6). Irrelevant ist unter diesen Umständen auch, dass der Eidgenössische Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragte (EDÖB) – jedenfalls in Bezug auf den Schutz für natürliche Personen – davon ausgeht, dass die USA nur „unter bestimmten Voraussetzungen“ einen angemessenen Schutz bieten (vgl. dazu [www.edoeb.admin.ch](http://www.edoeb.admin.ch) > Datenschutz > Technologien > Übermittlung ins Ausland > Staatenliste [zuletzt eingesehen am 2. Mai 2019]).

Unter den gegebenen Umständen lässt sich – entgegen des in der Beschwerde auf Seite 25 Vorgebrachten – auch keine Verletzung des in Art. 13 Abs. 2 BV verankerten Anspruchs auf Schutz vor Missbrauch der persönlichen Daten ausmachen.

## 6.

Sodann macht die Beschwerdeführerin 1 geltend, sie sei von der ESTV zu Unrecht nicht über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis gesetzt worden. Die seitens der ESTV unterlassene Information über das Amtshilfeverfahren habe dazu geführt, dass die Beschwerdeführerin 1 erst zu einem späteren Zeitpunkt als die Direktoren der Domizilgesellschaft am Verfahren hätte teilnehmen können. Letzteres habe wiederum zur Folge gehabt, dass die ESTV – anders als bei den beiden Direktoren – davon abgesehen habe, beim IRS einen Verzicht auf die Übermittlung der Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführerin 1 einzuholen. Mit dieser Begründung fordert die

Beschwerdeführerin 1 subeventualiter, die Sache sei an die Vorinstanz zurückweisen und diese sei zu verpflichten, den IRS um Zustimmung zur Schwärzung der Personendaten der Beschwerdeführerin 1 zu ersuchen.

Wie die beiden genannten Direktoren und die Beschwerdeführerin 2 hatte und hat entgegen der in der Beschwerde sinngemäss vertretenen Ansicht die Beschwerdeführerin 1 keinen staatsvertraglichen oder gesetzlichen Anspruch darauf, dass die ESTV den IRS anfragt, ob er Willens ist, die streitbetroffenen Identifikationsmerkmale von seinem Amtshilfesuch auszunehmen. Allerdings war wie gesehen (E. 3.4.2) die Beschwerdeführerin 2 aus den genannten Gründen gleich zu behandeln wie die Direktoren bzw. Geschäftsleitungsmitglieder der Beschwerdeführerin 1. Eine solche Gleichbehandlung kann für die Beschwerdeführerin 1 nicht greifen, denn anders als die Angaben über die Identität der beiden Geschäftsleitungsmitglieder der Beschwerdeführerin 1 bzw. jene über die Identität der Beschwerdeführerin 2, kann auf die Identitätsangaben über die Beschwerdeführerin 1 nicht "verzichtet" (E. 3.4.2) werden, ohne dass die hier zu leistende Amtshilfe ihres Sinngehalts entleert würde. Eine Rückfrage der ESTV betreffend Schwärzung der Personendaten der Beschwerdeführerin 1 stand so gesehen unter keinem Titel in Frage. Entsprechend erweist sich insoweit auch der Rückweisungsantrag als unbegründet.

Was den Vorwurf betrifft, die Beschwerdeführerin 1 sei nicht oder nicht rechtzeitig über das Amtshilfeverfahren informiert worden, kann hier dahingestellt bleiben, ob ein entsprechender Verstoss gegen Art. 14 StAhiG bzw. eine Verletzung des Anspruches auf rechtliches Gehör (vgl. E. 2.7) vorliegt. Denn zum einen hatte die Beschwerdeführerin 1 bereits vor Erlass der angefochtenen Schlussverfügung die Möglichkeit, die Akten einzusehen und sich zu äussern. Zum anderen verfügt das Bundesverwaltungsgericht bei den sich vorliegend stellenden Sach- und Rechtsfragen über umfassende Kognition (vgl. E. 1.6) und standen der betroffenen Beschwerdeführerin 1 vor dem Bundesverwaltungsgericht dieselben Mitwirkungsrechte wie vor der ESTV zu. Zudem hat sie von ihrer Äusserungsmöglichkeit vor diesem Gericht Gebrauch gemacht. Unter diesen Umständen würde eine wegen allenfalls zu Unrecht unterlassener Information über das Amtshilfeverfahren erfolgende Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf sowie damit zu unnötigen Verzögerungen führen, die mit dem (der Gehörgewährung durch die Vorinstanz gleichgestellten) Interesse der Beschwerdeführerin 1 an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären. Deshalb wäre der allfällige Mangel praxisgemäss als geheilt zu be-

trachten und ist von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzu-  
sehen. Letzteres würde ohne Rücksicht darauf gelten, ob die allfällige Ge-  
hørsverletzung schwerwiegend ist (vgl. E. 2.7).

## 7.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. In den ge-  
mäss Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung dem IRS aus-  
zuhändigenden Unterlagen sind vor der Übermittlung an diese Behörde  
über die bereits geschwärzten Passagen hinaus der Name und die übrigen  
Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführerin 2 unkenntlich zu machen.  
Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung ist ferner dahinge-  
hend abzuändern, dass die ESTV die ersuchende Behörde bei der Über-  
mittlung der Informationen darauf hinweisen wird, dass die Informationen  
vom IRS nur in Verfahren gegen den in den USA steuerpflichtigen  
C.\_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigten für die im Ersuchen erwähnte  
Steuererhebung verwendet werden dürfen sowie gemäss Art. 26 Ziff. 1  
Satz 3 DBA CH-USA 96 geheim zu halten sind.

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

## 8.

**8.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei  
auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten  
ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Zwar wird das vorliegende Rechtsmittel insoweit gutgeheissen, als es um  
Identitätsangaben zur Beschwerdeführerin 2 geht. Wie aus E. 3.2 ersicht-  
lich, bezieht sich das Hauptbegehren der Beschwerde aber mehrheitlich  
auf nach Ansicht der ESTV dem IRS zu übermittelnde Dokumente, in de-  
nen nicht die Beschwerdeführerin 2, sondern die Beschwerdeführerin 1 er-  
wähnt ist. Vor diesem Hintergrund und mit Blick auf den Umstand, dass die  
Beschwerde über die Gutheissung hinsichtlich der Angaben zur Identität  
der Beschwerdeführerin 2 hinaus nur hinsichtlich des Eventualantrages be-  
treffend die Abänderung von Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schluss-  
verfügung gutzuheissen ist, erscheinen die Beschwerdeführerinnen im  
Umfang etwa der Hälfte als obsiegend. Deshalb rechtfertigt es sich,  
ihnen die (unter Berücksichtigung des aufgrund der Parallelverfahren re-  
duzierten Aufwandes) auf insgesamt Fr. 1'800.-- festzusetzenden Kosten  
des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 2 Abs. 1 in  
Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kos-  
ten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE,

SR 173.320.2]) im Umfang von Fr. 900.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 900.-- ist den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

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

**8.2** Den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen ist für die erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten ihrer Vertretung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 VGKE). Die Beschwerdeführerinnen haben keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 1'350.-- als angemessen.

## **9.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von zehn Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

*Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.*

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

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. In den gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung dem IRS auszuhändigenden Unterlagen sind vor der Übermittlung an diese Behörde über die bereits geschwärzten Passagen hinaus der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführerin 2 unkenntlich zu machen. Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung wird 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 C. \_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigten für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 26 Ziff. 1 Satz 3 CH-USA 96 geheim zu halten sind.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 1'800.-- festgesetzt und den Beschwerdeführerinnen im Umfang von Fr. 900.-- auferlegt. Letzterer Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 900.-- wird den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführerinnen eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 1'350.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde;  
Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Zulema Rickenbacher

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert zehn 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). 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: