

BGer 2C_234/2025 vom 19. März 2026

Bundesgericht, 2026-03-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_234_2025

FR: TF 2C_234/2025 du 19 mars 2026

IT: TF 2C_234/2025 del 19 marzo 2026

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (vgl. BGE 150 II 346 E. 1.1; 146 II 276 E. 1).

E. 1.1

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 83 lit. h BGG ; Art. 84a BGG) und richtet sich gegen ein verfahrensabschliessendes (Art. 90 BGG) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Die ESTV ist zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG ; vgl. Urteile 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 1.1; 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 1.1).

E. 1.2

Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen unzulässig ist. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde gemäss Art. 84a BGG zulässig, 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. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (Art. 42 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 146 II 276 E. 1.2.1; 139 II 340 E. 4).

E. 1.2.1

Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann - namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid von ihrem Gewicht her nach einer höchstgerichtlichen Klärung ruft. Aber auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt (vgl. BGE 139 II 404 E. 1.3; 139 II 340 E. 4; Urteil 2C_58/2025 vom 22. Januar 2026 E. 1.1.1).

E. 1.2.2

Die Vorinstanz prüft das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit unter Anwendung von Art. 4 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1) , da die ESTV in ihrer Schlussverfügung vom 16. Juli 2024 keine vom Amtshilfeersuchen formell betroffene Person bezeichne. Sie gelangt zum Schluss, dass diese Prüfung nicht vorgenommen werden könne, weshalb keine Amtshilfe zu leisten sei (vgl. E. 3.2.3.5 f. des angefochtenen Urteils). Die ESTV wirft vor diesem Hintergrund unter anderem die Rechtsfrage auf, ob die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit bedinge, dass die ESTV nach der Edition der ersuchten Informationen von einer formell vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person Kenntnis habe oder ob Amtshilfe auch dann zu leisten sei, wenn die edierten Informationen zwar einen Konnex zum ersuchenden Staat aufwiesen, dieser Konnex von der ESTV jedoch nicht einer namentlich bestimmbar Person zugeordnet werden könne. Folglich sei zu klären, ob die Amtshilfe mit der Begründung verweigert werden könne, dass eine Prüfung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG mangels Kenntnis einer konkret vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person nicht vorgenommen werden könne, wie dies von der Vorinstanz angeführt werde.

E. 1.2.3

Art. 4 Abs. 3 StAhiG regelt die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht formell vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen sind. Die Bestimmung soll nach der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung Drittpersonen schützen, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben - deren Namen mithin zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3 i.f.; 143 II 506 E. 5.2.1; Urteile 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 1.1.3 und E. 4.7.2.1; 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.1). Im vorinstanzlichen Verfahren haben allerdings die Inhaberin des in der Schlussverfügung genannten Bankkontos sowie drei am Bankkonto wirtschaftlich berechnigte natürliche Personen Beschwerde geführt. Diese vier Personen erscheinen nicht rein zufällig im edierten II.D.2-Bericht, und zwar unabhängig davon, ob das Amtshilfeersuchen als Listen- oder Gruppensuchen behandelt wird. Die Frage, ob bei dieser Ausgangslage die Amtshilfe unter Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG verweigert werden kann, nur weil nach der Edition der ersuchten Informationen respektive im Zeitpunkt des Erlasses der Schlussverfügung keine formell vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen bekannt sind, ist ungeklärt. Die Beantwortung dieser Frage ist für eine Vielzahl von bei der ESTV noch hängigen Verfahren massgebend und ruft von ihrem Gewicht her nach einer höchstgerichtlichen Klärung. Es liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG vor.

E. 1.3

Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

E. 2

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und lit. b BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 135 E. 1.5). Der Verletzung von verfassungsmässigen Rechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in

der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 149 I 105 E. 2.1 ; 143 I 1 E. 1.4). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG).

E. 3

Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen laut Art. 26 Abs. 1 DBA Satz 1 CH-US die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erheblich sein können, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Art. 1 DBA CH-US nicht eingeschränkt (vgl. Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-US).

E. 3.1

Gemäss Ziffer 10 des Protokolls zum DBA CH-US, die sich zu Art. 26 DBA CH-US äussert, gilt was folgt (vgl. AS 2019 3145 ff., S. 3148 f.) :

"a) Es besteht Einvernehmen darüber, dass die zuständige Behörde eines Vertragsstaates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens nach Artikel 26 des Abkommens der zuständigen Behörde des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern hat:

i) hinreichende Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, die Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen);

ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;

iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Auskünfte vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;

iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; und

v) den Namen und, soweit bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

b) Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die erheblich sein können, besteht darin, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, 'fishing expeditions' zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Während Ziffer 10 a) wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die 'fishing expeditions' vermeiden sollen, sind die Unterabsätze i) bis v) so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

c) [...].

d) [...].

e) Es besteht Einvernehmen darüber, dass im Falle des Austauschs von Informationen unter Artikel 26 des Abkommens die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrenrechts über die Rechte der Steuerpflichtigen (wie zum Beispiel das Recht auf Benachrichtigung oder das Recht auf Beschwerde) vorbehalten bleiben, bevor die

Informationen an den ersuchenden Staat übermittelt werden. Es besteht im Weiteren Einvernehmen darüber, dass diese Bestimmungen dazu dienen, dem Steuerpflichtigen ein ordnungsgemässes Verfahren zu gewähren, und nicht bezwecken, den wirksamen Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern."

E. 3.2

Amtshilfeersuchen, welche die betroffenen Personen nicht namentlich identifizieren, sind nach der Rechtsprechung einer genaueren Überprüfung zu unterziehen, um "fishing expeditions" auszuschliessen (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.3.1; 139 II 404 E. 7.2.3). Zu diesem Zweck hat das Bundesgericht unter Bezugnahme auf den Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen drei Kriterien entwickelt. Danach muss die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben, (ii) das anwendbare (Steuer-) Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, d. h. das Steuerrecht verletzt, und (iii) aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3; 143 II 136 E. 6.1.2). Das Bundesgericht hat diese Kriterien in erster Linie im Hinblick auf Gruppenersuchen gemäss Art. 3 lit. c StAHiG entwickelt (vgl. BGE 143 II 136 E. 6.1). Allerdings hat das Bundesgericht in mehreren Urteilen erwogen, dass dieselben Kriterien aus Gründen der Kohärenz auch Anwendung finden müssen, um Listenersuchen von unzulässigen "fishing expeditions" abzugrenzen (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3; 143 II 628 E. 5.1; Urteil 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.2).

E. 3.3

Nach der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung soll das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit einen möglichst umfassenden Informationsaustausch gewährleisten. Dabei ist es den Vertragsstaaten klarerweise nicht gestattet, Informationen aufs Geratewohl oder Auskünfte zu verlangen, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.1 f.; 143 II 185 E. 3.3.1; 142 II 161 E. 2.1.1; 141 II 436 E. 4.4.3).

E. 3.3.1

Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden. Hingegen spielt es im Grundsatz keine Rolle, wenn sich - einmal beschafft - herausstellt, dass die Informationen nicht relevant sind. Es liegt grundsätzlich nicht am ersuchten Staat, ein Ersuchen oder die Übermittlung von Auskünften zu verweigern, weil er der Ansicht ist, es fehle an der Erheblichkeit der Anfrage oder der dieser zugrunde liegenden Überprüfung. Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1).

E. 3.3.2

Der ersuchte Staat kann Auskünfte daher nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (vgl. auch Art. 7 StAhiG). Kommt die Steuerbehörde des ersuchten Staats zum Schluss, ein Zusammenhang sei steuerlich nicht relevant, muss sie gemäss Art. 17 Abs. 2 StAhiG diese Informationen aussondern oder unkenntlich machen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3). Folglich beschränkt sich die Rolle der Steuerbehörden des ersuchten Staats im Wesentlichen auf die Prüfung der Plausibilität des Amtshilfeersuchens (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile 2C_670/2025 vom 3. Dezember 2025 E. 1.3.1.1; 2C_120/2025 vom 4. März 2025 E. 1.2.1).

E. 3.4

Für das innerstaatliche Verfahren gilt das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen. Dieses regelt und konkretisiert den Vollzug der Amtshilfe in der Schweiz unter anderem beim Informationsaustausch auf Ersuchen (vgl. Art. 1 Abs. 1 StAhiG ; BGE 146 II 150 E. 5.4; Urteile 2C_352/2024 vom 24. September 2025 E. 5.2; zur Publikation vorgesehen; 2C_481/2021 vom 19. Mai 2022 E. 4, nicht publ. in: BGE 148 II 336).

E. 3.5

Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist laut Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen.

E. 3.5.1

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung sollen durch Art. 4 Abs. 3 StAhiG Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben - deren Namen mithin zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (vgl. Urteile 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 1.1.3 und E. 4.7.2.1; 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.1). Die Bestimmung ist restriktiv auszulegen, sodass ihre Anwendung nicht dazu führt, dass das Amtshilfeersuchen an Bedeutung verliert, sondern - vorbehaltlich der "fishing expeditions" - einen möglichst umfassenden Informationsaustausch ermöglicht (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1; Urteil 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.5.2).

E. 3.5.2

Die Übermittlung der Informationen zu Drittpersonen wird in Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG entsprechend zugelassen, wenn sie mit Blick auf den vom ersuchenden Staat verfolgten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und somit auch verhältnismässig ist, weil eine Unterbindung der Information das Amtshilfeersuchen seines Sinnes entleeren würde. Der Name einer Drittperson kann folglich in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden, wenn dies geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3 i.f.; 143 II 506 E. 5.2.1; 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile 2C_622/2023 vom 15. November 2023 E. 1.3.2; 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.5.2; 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.3).

E. 3.6

Nach dem (völkerrechtlichen) Grundsatz von Treu und Glauben im Sinne von Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111) wird vermutet, dass ein staatsvertraglich gebundener Staat nach Treu und Glauben handelt. Im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen bedeutet diese Vermutung, dass der ersuchte Staat auf die Angaben des ersuchenden Staats vertraut (sogenanntes Vertrauensprinzip; vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1). Zwar steht es dem ersuchten Staat offen, zu prüfen, ob die erbetenen Informationen für den vom ersuchenden Staat angestrebten steuerlichen Zweck voraussichtlich erheblich sind. Allerdings verpflichtet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ihn im Grundsatz dennoch, sich auf die Angaben zu verlassen, die der ersuchende Staat mitteilt (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 161 E. 2.1.3; 142 II 218 E. 3.3). Das Vertrauensprinzip schliesst daher nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze oder an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bestehen. Die Vermutung des guten Glaubens kann jedoch nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4; Urteil 2C_120/2025 vom 4. März 2025 E. 1.3.1).

E. 4

Die ESTV beanstandet die vorinstanzliche Unterscheidung zwischen Listen- und Gruppensuchen und macht geltend, das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 24. Mai 2023 stelle ein Listenersuchen dar.

E. 4.1

Die ESTV bringt vor, die Vorinstanz gehe zu Unrecht davon aus, dass die ersuchende Behörde ein Gruppensuchen eingereicht habe. Um zu bestimmen, ob von einem Gruppen- oder Listenersuchen auszugehen sei, so die ESTV, müsse danach gefragt werden, ob ein individuell identifizierendes Merkmal dargelegt werde. Dies sei vorliegend der Fall. Der Identifikationsprozess durch die Informationsinhaberin sei abgeschlossen und die ersuchende Behörde verfüge über die konkreten Informationen, die eine Identifikation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen ermögliche. Damit ein Listenersuchen vorliege, müsse dem Amtshilfeersuchen keine eigentliche Liste beigelegt werden. Massgebend sei lediglich, dass der ersuchenden Behörde hinreichende Informationen vorlägen, damit sie auch ein Einzlersuchen hätte stellen können. Insofern handle es sich, so die ESTV folgernd, bei einem Listenersuchen um Einzlersuchen, die aus Gründen der Verfahrensökonomie in einem gemeinsamen Ersuchen zusammengefasst würden. Im Übrigen verlange Ziffer 10 lit. a (i) des Protokolls zum DBA CH-US nicht zwingend die Nennung des Namens der einbezogenen Person, sondern lediglich hinreichende Angaben zu deren Identifikation. Der II.D.2-Bericht enthalte "ähnliche identifizierende Informationen" im Sinne des Protokolls zum DBA CH-US. Nach Auffassung der ESTV liegt ein zulässiges Amtshilfeersuchen vor.

E. 4.2

Das Bundesgericht setzte sich bereits mehrfach mit Amtshilfeersuchen auseinander, in denen die ersuchende Behörde weder Namen noch Adressen der betroffenen Personen nannte, sondern lediglich Bankkonto- oder Banknummern aufführte (vgl. z. B. BGE 146 II 150 E. 4.2). Dabei kam es zum Schluss, dass die Amtshilfeersuchen, die eine Mehrzahl von Personen betreffen und welche die betroffenen Personen namentlich oder mittels einer Liste mit Nummern - etwa Kreditkarten- oder Bankkontonummern - identifizieren, als eine

Sammlung einzelner Ersuchen zu betrachten sind. Die ersuchende Behörde fasst diese einzelnen Ersuchen aus Gründen der Verfahrensökonomie in einem gemeinsamen Gesuch zusammen, könnte sie aber grundsätzlich auch einzeln stellen. Für solche Amtshilfeersuchen verwendet das Bundesgericht den Begriff "Listenersuchen" ("demande collective"; vgl. BGE 146 II 150 E. 4.3; 143 II 628 E. 4.4).

E. 4.3

In Anbetracht dieser Rechtsprechung stellt eine Kreditkarten- oder Bankkontonummer ein individuell identifizierendes Merkmal dar. Deren Nennung schliesst das Vorliegen eines Gruppenersuchens im Sinne von Art. 3 lit. c StAhiG grundsätzlich aus (vgl. BGE 146 II 150 E. 4.4; Urteil 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 4.4; vgl. auch Urteil 2C_761/2022 vom 1. Juli 2024 E. 4.3).

E. 4.3.1

Unter den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass die ersuchende Behörde über einen geschwärzten II.D.2-Bericht verfügt (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG). Die ersuchende Behörde führt in ihrem Amtshilfeersuchen denn auch aus, diesen Bericht im Mai 2020 von der Informationsinhaberin im Rahmen eines "Plea Agreement" erhalten zu haben (vgl. Bst. A.b des angefochtenen Urteils). Die Vorinstanz hält fest, dass vom Amtshilfeersuchen all jene US-Personen betroffen seien, die zu einem von der Informationsinhaberin identifizierten und im II.D.2-Bericht aufgeführten Bankkonto mit US-Bezug in Verbindung stünden (vgl. E. 3.1.4 des angefochtenen Urteils; vgl. auch E. 5.2 hiernach). Das Bankenprogramm, in dessen Kontext der II.D.2-Bericht erstellt worden ist, sieht, wie das Bundesgericht bereits erwogen hat, lediglich die Übermittlung von Bankkontoinformationen vor. Hingegen sind die Personendaten auf dem Weg der internationalen Amtshilfe auszutauschen (vgl. Urteile 2C_1044/2016 vom 6. August 2018 E. 5.5.1-5.5.5; 2C_1043/2016 vom 6. August 2018 E. 5.5.1-5.5.5; 2C_1042/2016 vom 12. Juni 2018 E. 5.5.1-5.5.5).

E. 4.3.2

Wie die ESTV vor diesem Hintergrund zu Recht anführt, ist aufgrund der Angaben der ersuchenden Behörde und im Lichte des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips davon auszugehen (vgl. E. 3.6 hiervor), dass im - von der Informationsinhaberin an die ersuchende Behörde bereits übermittelten - II.D.2-Bericht bloss die Personendaten geschwärzt, die Bankkontoinformationen dagegen ersichtlich sind. Für die gegenteilige rechtliche Würdigung führt die Vorinstanz weder nachvollziehbare Anhaltspunkte an noch sind solche Anhaltspunkte offensichtlich (vgl. E. 3.1.4 des angefochtenen Urteils). Insbesondere ist es nicht ausschlaggebend, dass dem Amtshilfeersuchen vom 24. Mai 2023 keine Liste als solche beiliegt, wie die Vorinstanz erwägt. Vielmehr hat die ersuchende Behörde im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens von den Bankkontonummern mutmasslich Kenntnis gehabt und somit über ein individuell identifizierendes Merkmal verfügt, um auch ein Einzelersuchen stellen zu können. Es liegt entgegen der vorinstanzlichen Auffassung somit ein Listenersuchen vor.

E. 4.3.3

Die Bankkontonummer als individuell identifizierendes Merkmal stellt im Übrigen auch eine hinreichende Angabe zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person im Sinne von Ziffer 10 lit. a (i) des Protokolls zum DBA CH-US dar (vgl. E. 3.1 hiervor). Die ESTV führt in diesem Zusammenhang zutreffend an, dass das Protokoll zum DBA CH-US keine nähere Umschreibung enthält, wie die betroffene Person

zu identifizieren sei. Insbesondere ist nicht zwingend, dass sie mit ihrem Namen zu nennen ist, zumal das Protokoll lediglich erwähnt, dass "typischerweise der Name und, soweit bekannt, die Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen" angegeben werden müssen. Folglich erweist sich das von der ersuchende Behörde am 24. Mai 2023 eingereichte Amtshilfeersuchen unter diesem Blickwinkel als zulässig.

E. 4.4

Amtshilfeersuchen, welche die betroffenen Personen nicht unter Nennung des Namens identifizieren, sind nach der Rechtsprechung einer genaueren Überprüfung zu unterziehen, um "fishing expeditions" auszuschliessen (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.3.1; 139 II 404 E. 7.2.3). Die zu diesem Zweck entwickelten drei Kriterien sind nicht nur bei Gruppensuchen, sondern auch bei Listensuchen anzuwenden (vgl. E. 3.2 hiervor). Die Vorinstanz nimmt zwar keine eingehende Prüfung dieser drei Kriterien vor. Jedoch führt sie an diversen Stellen im angefochtenen Urteil die wesentlichen Feststellungen an, die eine bundesgerichtliche Beurteilung der Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens ermöglichen. Die Vorinstanz nennt zunächst die Kriterien, die die Informationsinhaberin zur Erstellung des II.D.2-Berichts hat verwenden müssen (vgl. E. 1.4.4.3 des angefochtenen Urteils). Daraus ergibt sich eine hinreichende Beschreibung der Gruppe respektive Liste, mit der die spezifischen Tatsachen und Umstände bezeichnet werden, die zum Amtshilfeersuchen geführt haben; massgebend ist die Berechtigung an den Bankkonten mit US-Bezug bei der Informationsinhaberin. Im Weiteren ist unter den Verfahrensbeteiligten unbestritten, dass das Amtshilfeersuchen auf Bankkonten mit US-Bezug bei der Informationsinhaberin abzielt, die über keinen Nachweis der US-Steuerkonformität verfügen (vgl. Bst. A hiervor). Darin ist ein ausreichender Grund zu erkennen, der annehmen lässt, die steuerpflichtigen Personen in der Gruppe respektive auf der Liste hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt. Der pauschal vorgetragenen Auffassung der Beschwerdegegner, wonach sich aus dem Amtshilfeersuchen nicht ergebe, worin ein Rechtsverstoss zu erkenne sei, kann daher nicht gefolgt werden. Ferner ist es offenkundig, dass die Übermittlung der Informationen zu den Inhabern, Zeichnungsberechtigten, finanziell Begünstigten und wirtschaftlich Berechtigten an den im II.D.2-Bericht aufgeführten Bankkonten zur Erfüllung der Verpflichtungen der steuerpflichtigen Personen führen kann.

E. 4.5

Nach dem Dargelegten liegt ein zulässiges Amtshilfeersuchen in Form eines Listensuchens vor.

E. 5

Die ESTV beanstandet die vorinstanzliche Prüfung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit. Die vorinstanzliche Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG widerspreche dem Protokoll zum DBA CH-US und verhindere einen wirksamen Informationsaustausch.

E. 5.1

Die ESTV kritisiert die vorinstanzliche Auffassung, wonach eine Prüfung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG nur dann vorgenommen werden könne, wenn am ersuchten Bankkonto eine - für die ESTV ersichtliche - konkrete Person beteiligt sei, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geltend gemacht werde. Es sei, so die ESTV, hinreichend klar, wer im ersuchenden Staat besteuert werden soll - nämlich die mit den auf dem II.D.2-Bericht erscheinenden Bankkonten mutmasslich in Verbindung stehenden US-Personen. Der Zweck des

vorliegenden Amtshilfeersuchens, den die ersuchende Behörde auch ausdrücklich erwähne, bestehe in der abschliessenden Identifikation der US-Personen durch die Angaben im ungeschwärzten II.D.2-Bericht. Indem die Vorinstanz die Leistung der Amtshilfe mit der Begründung verweigere, dass keine US-Person am vorliegend massgebenden Bankkonto beteiligt sei, nehme sie eine abschliessende materiell-rechtliche Beurteilung vor. Eine solche Beurteilung stehe der Vorinstanz nach der ständigen Rechtsprechung nicht zu. Ausserdem habe die ersuchende Behörde auch explizit um Informationen zu Personen und Gesellschaften ersucht, die nur indirekt im Zusammenhang mit dem Bankkonto stünden. Die Beschwerdegegner seien die Bankkontoinhaberinnen respektive die wirtschaftlich Berechtigten am Bankkonto. Soweit es sich bei den Beschwerdegegnern um Drittpersonen handle, erschienen diese nicht zufällig in den Unterlagen. Im Ergebnis, so die ESTV, führe das angefochtene Urteil dazu, dass die Vorinstanz eine materiell-rechtliche Prüfung vornehme, die ihr nicht zustehe, indem es sich auf eine Norm des innerstaatlichen Rechts stütze, die auf den Sachverhalt keine Anwendung finde, dabei die Norm so auslege, dass sie einem wirksamen Informationsaustausch entgegenstehe und dadurch der ersuchenden Behörde Informationen vorenthalte, um die diese ausdrücklich ersuche sowie deren voraussichtliche Erheblichkeit sie ausführlich begründe.

E. 5.2

Wie die Vorinstanz zutreffend erwägt, sind Personen, die mit einem im II.D.2-Bericht aufgeführten Bankkonto in Verbindung stehen, formell vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen, wenn sie US-Personen sind (vgl. E. 1.4.4.3 des angefochtenen Urteils). Als US-Personen werden im Amtshilfeersuchen Staatsbürger ("cizitens"), Ansässige ("residents") oder Green Card-Inhaber ("green card holders") genannt (vgl. Bst. A hiavor). Sofern sie keine solchen US-Personen, aber Inhaberinnen eines Bankkontos sind, handelt es sich um im Amtshilfeverfahren beschwerdeberechtigte Personen (vgl. BGE 139 II 404 E. 2.1.1; vgl. auch BGE 137 IV 134 E. 5.2.1). Andere Personen, die weder US-Personen noch Bankkontoinhaberinnen sind, aber auf andere Weise mit dem Bankkonto in Verbindung stehen, gelten zumindest als Drittpersonen im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG .

E. 5.3

Die Vorinstanz gelangt zum Schluss, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen nicht geprüft werden könne, da die ESTV keine formell vom Amtshilfeersuchen betroffene US-Person (namentlich) nenne und es sich bei den Beschwerdegegnern um keine US-Personen handle (vgl. E. 3.2.3 ff. des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdegegner sind unbestrittenermassen keine US-Personen im Sinne von Staatsangehörigen, Ansässigen oder Green Card-Inhabern (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG). Daraus schliesst die Vorinstanz, dass das umstrittene Bankkonto keine Verbindung zu einer US-Person habe und somit über keinen US-Bezug verfüge und entsprechend nicht geprüft werden könne, ob die Offenlegung der Namen der Beschwerdegegner als Drittpersonen im Zuge der Übermittlung des ungeschwärzten II.D.2-Berichts mit dem Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit vereinbar sei. Die Prüfung von Angaben zu Drittpersonen setzt nach der Auffassung der Vorinstanz die Kenntnis einer formell vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person voraus, deren Steuersituation beurteilt werden soll (vgl. E. 3.2.3.1 S. 25 des angefochtenen Urteils). Die vorinstanzliche Auffassung greift zu kurz. Da das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen ein Listenersuchen darstellt (vgl. E. 4 hiavor), ist einerseits nicht von Bedeutung, dass die Vorinstanz die konkrete Kenntnis einer betroffenen Person einzig dann verlangt, wenn mit einem Gruppensuchen

Informationen zu Personen verlangt werden, die nicht Teil der umschriebenen Gruppe sind.

E. 5.4

Andererseits kann aus den nachfolgenden Gründen der Vorinstanz im Ergebnis nicht gefolgt werden. Mit der vorinstanzlichen Würdigung, wonach das umstrittene Bankkonto keinen US-Bezug aufweise respektive keiner US-Person zugeordnet werden könne, geht die Vorinstanz über eine reine Plausibilitätskontrolle hinaus. Die ersuchende Behörde führt in ihrem Amtshilfeersuchen Folgendes aus (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG) :

"Specifically, the subjects of this request are collectively associated with approximately 1,462 accounts. These accounts were identified by the Bank as having a U.S. beneficiary (ies) but lacking evidence of U.S. tax compliance ('U.S. Penalty Accounts')."

Auf diese Angabe der ersuchenden Behörde ist nach dem völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben zu vertrauen (vgl. E. 3.6 hiervor). Im Übrigen hat auch die Informationsinhaberin gegenüber der ESTV bestätigt, dass die im II.D.2-Bericht aufgeführten Bankkonten über einen US-Bezug verfügen (vgl. Bst. B.f des angefochtenen Urteils). Konkrete, nachgewiesene Anhaltspunkte, die den dargelegten US-Bezug der im II.D.2-Bericht ausgeführten Bankkonten infrage stellen, sind nicht zu erkennen. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Kriterien, die die Informationsinhaberin bei der Erstellung des II.D.2-Berichts verwendet hat, auch dazu führen können, dass der Bericht Bankkonten enthält, die über keinen US-Bezug verfügen (vgl. E. 3.2.3.1 S. 26 des angefochtenen Urteils). Diese bloße Möglichkeit stellt indes noch keinen konkreten, nachgewiesenen Anhaltspunkt dafür dar, dass dem vorliegend umstrittenen Bankkonto jeglicher US-Bezug fehlt.

E. 5.5

Auch der Umstand, dass die Beschwerdegegner keine US-Staatsangehörigen sind, spricht nicht gegen einen möglichen US-Bezug des umstrittenen Bankkontos.

E. 5.5.1

Massgebend ist zunächst nur, dass im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit bestand, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden (vgl. E. 3.3.1 hiervor). Diese Möglichkeit kann vorliegend bejaht werden. Die ersuchende Behörde und die ESTV durften ohne Weiteres davon ausgehen, dass die von der Informationsinhaberin identifizierten Bankkonten effektiv sowohl einen US-Bezug aufweisen als auch über keinen Nachweis der US-Steuerkonformität verfügen. Hingegen spielt es im Grundsatz keine Rolle, wenn sich - einmal beschafft - herausstellt, dass die Informationen nicht relevant sind, da beispielsweise die Inhaberin eines Bankkontos und die daran wirtschaftlich berechtigten Personen über keine US-Staatsangehörigkeit verfügen. Es liegt grundsätzlich nicht am ersuchten Staat, ein Ersuchen oder die Übermittlung von Auskünften zu verweigern, weil er der Ansicht ist, es fehle an der Erheblichkeit der Anfrage oder der dieser zugrunde liegenden Überprüfung (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3).

E. 5.5.2

Ausserdem wies die ersuchende Behörde vorliegend auch ausdrücklich darauf hin, dass der Zweck des Amtshilfeersuchens darin besteht, die an den im II.D.2-Bericht erwähnten Bankkonten

direkt oder indirekt beteiligten Personen zu bestimmen. Die ersuchende Behörde führte weiter aus, dass die Beteiligung einer US-Person nicht bei jedem Bankkonto direkt ersichtlich sei, da teilweise Konstrukte genutzt würden, um die Verbindung zu einer US-Person zu verschleiern. Die Vorinstanz stellt gestützt auf die fehlende US-Staatsangehörigkeit der Beschwerdegegner demgegenüber den US-Bezug des vorliegend umstrittenen Bankkontos infrage, obwohl die Einsetzung von Drittpersonen ein übliches Vorgehen zur Verschleierung der Existenz von oder der Berechtigung an Vermögenswerten darstellt (vgl. dazu BGE 147 II 116 E. 5.4.2; Urteil 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 5.4.4). Indem die Vorinstanz mit dieser Begründung die Leistung der Amtshilfe verweigert, geht sie über eine Plausibilitätskontrolle hinaus und nimmt im Ergebnis eine abschliessende Beurteilung durch die ersuchende Behörde vorweg.

E. 5.5.3

Dass die Beschwerdegegner keine US-Personen sind, steht nach dem Dargelegten dem Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen zum Bankkonto nach dem Dargelegten nicht von vornherein entgegen. Auch kann nicht der Auffassung der Beschwerdegegner gefolgt werden, der zufolge das vorliegend umstrittene Bankkonto mangels US-Bezugs nicht vom Amtshilfeersuchen erfasst werde.

E. 5.6

Soweit die Beschwerdegegner als Drittpersonen im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG zu betrachten sind, gilt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass diese Bestimmung restriktiv auszulegen ist, sodass ihre Anwendung nicht dazu führt, dass das Amtshilfeersuchen an Bedeutung verliert, sondern - vorbehaltlich der "fishing expeditions" - einen möglichst umfassenden Informationsaustausch ermöglicht (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1; Urteil 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.5.2). Entsprechend ist vorliegend einzig massgebend, ob die Beschwerdegegner nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt - dem genannten Bankkonto mit US-Bezug - zu tun haben (vgl. E. 3.4 hiervor). Die Namen der Inhaberin eines Bankkontos sowie die Namen der an einem Bankkonto wirtschaftlich berechtigten Personen tauchen indes nicht zufällig in den Bankkontounterlagen respektive im vorliegend zu übermittelnden ungeschwärtzten II.D.2-Bericht auf. Stellt sich nach der Übermittlung des II.D.2-Berichts heraus, dass sich die in guten Treuen geäusserte Vermutung des US-Bezugs des umstrittenen Bankkontos bestätigt, so sind auch die Angaben zur Bankkontoinhaberin und zu den am Bankkonto wirtschaftlich berechtigten Personen erheblich. Eine Verweigerung der Leistung der Amtshilfe gestützt auf Art. 4 Abs. 3 StAhiG fällt in der vorliegenden Angelegenheit ausser Betracht. Vielmehr ist das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US als erfüllt anzusehen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdegegner kann nach dem Ausgeführten nicht davon ausgegangen werden, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich ist (vgl. E. 3.3.2 hiervor).

E. 5.7

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Leistung der Amtshilfe unter Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG nicht verweigert werden kann, nur weil nach der Edition der ersuchten Informationen respektive im Zeitpunkt des Erlasses der Schlussverfügung keine formell vom Amtshilfeersuchen betroffene Person bekannt ist. Da Ziffer 10 lit. a (i) des Protokolls zum DBA CH-US die Nennung des Namens einer vom Amtshilfeersuchen formell

betroffenen Person nicht zwingend verlangt, sondern auch "ähnliche identifizierende Informationen" genügen lässt, steht die vorinstanzliche Würdigung, wonach die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen zu Drittpersonen im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG mangels Nennung einer formell betroffenen Person nicht geprüft werden könne, einem wirksamen Informationsaustausch im Sinne von Ziffer 10 lit. e des Protokolls zum DBA CH-US entgegen (vgl. E. 3.1 hiervor). Vielmehr ist unter Annahme des glaubhaft gemachten US-Bezugs des betroffenen Bankkontos danach zu fragen, ob die Namen der Drittpersonen bei der nachträglichen Bestätigung dieses US-Bezugs des Bankkontos potenzielle und voraussichtlich erhebliche Informationen darstellen können. Diese Frage ist zu bejahen, da es sich bei den Drittpersonen - den Beschwerdegegnern - um die Bankkontoinhaberin sowie die daran wirtschaftlich Berechtigten handelt. Im Übrigen sind die Voraussetzungen für die Leistung der Amtshilfe gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US sowie Ziffer 10 des Protokolls zum DBA CH-US, wie dargelegt, erfüllt (vgl. E. 4.4 und E. 5.6 i.f. hiervor).

E. 6

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten als begründet, weshalb sie gutzuheissen ist.

E. 6.1

Das vorinstanzliche Urteil vom 15. April 2025 ist aufzuheben. Die Schlussverfügung der ESTV vom 16. Juli 2024 ist zu bestätigen. Vor diesem Hintergrund kann dahingestellt bleiben, ob die Vorinstanz zu Recht die Frage der Beschwerdelegitimation der Beschwerdegegner 2-4 offengelassen, diesen aber nach Gutheissung der Beschwerde trotzdem eine Parteientschädigung zugesprochen hat (vgl. Bst. B.b hiervor).

E. 6.2

Die Angelegenheit ist zur Neuverlegung der vorinstanzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 67 BGG). Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdegegner die Gerichtskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.