

# **BVGer A-1502/2023 vom 28. März 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-03-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1502\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1502_2023)

FR: TAF A-1502/2023 du 28 mars 2024

IT: TAF A-1502/2023 del 28 marzo 2024

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vor-Instanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführerin hat sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt und ist mit Blick auf die sie betreffenden, nach der angefochtenen Schlussverfügung an den IRS zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Somit und als Adressatin der angefochtenen Verfügung ist sie zur Beschwerde berechtigt (Art. 19 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012 [StAhiG, SR 651.1] i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG), namentlich auch als nicht formell betroffene Person, die die gänzliche Nichtübermittlung sie betreffender Daten verlangt hatte (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.2 und 7.3.3; Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.3). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der eingeforderte Kostenvorschuss fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Auf die Beschwerde ist - vorbehaltlich des sogleich Ausgeführten - einzutreten.

#### **E. 1.3.1**

Die Beschwerdeführerin hat ihre Rechtsbegehren teilweise als Feststellungsbegehren formuliert (« Constaté la non-conformité au droit de la décision de l'Administration fédérale des contributions du 13 février 2023 (...) »).

#### **E. 1.3.2**

Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte oder Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführenden hierfür ein schutzwürdiges Interesse nachweisen (Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten,

dass der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsverfügungen ist (statt vieler: BGE 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 1.4, mit weiterem Hinweis).

### **E. 1.3.3**

Vorliegend stellt die Beschwerdeführerin gleichzeitig den Antrag auf Aufhebung der Schlussverfügung vom 13. Februar 2023 mit der Begründung, die Schlussverfügung verletze anwendbares Recht. Das Feststellungsbegehren geht im rechtsgestaltenden Aufhebungsbegehren der Beschwerdeführerin auf und hat damit keine selbständige Bedeutung. Der Beschwerdeführerin fehlt insofern ein schutzwürdiges Interesse an der Behandlung ihres Feststellungsbegehrens, weshalb auf Letzteres nicht einzutreten ist.

### **E. 1.4**

Die Durchführung des DBA CH-US richtet sich nach dem StAhiG. Allenfalls abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren DBA CH-US gehen vor (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

### **E. 1.5**

Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege und somit nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 5 Abs. 1 und Art. 19 StAhiG, Art. 37 VGG).

### **E. 1.6**

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG).

### **E. 2.1.1**

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-US sowie Ziff. 10 des dazugehörigen Protokolls (ebenfalls publiziert unter SR 0.672.933.61; nachfolgend: Protokoll), vorliegend in der geltenden Fassung gemäss Art. 3 f. des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (AS 2019 3145 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 23. September 2009; vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, Urteile des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 2.1; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.2; A-727/2020 vom 12. Januar 2022 E. 3.2 f., je m.w.H.).

### **E. 2.1.2**

Art. 26 DBA CH-US steht seit dem 20. September 2019 in Kraft (AS 2019 3145). Diese Norm findet Anwendung auf Ersuchen, die an oder nach diesem Datum gestellt werden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009). Zusätzlich ist für Auskünfte im Sinne von Art. 26 Abs. 5 DBA CH-US (Bankinformationen und Informationen über Beteiligungsverhältnisse an Personen) notwendig, dass sie sich auf Sachverhalte beziehen, die am oder nach dem Datum der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009 - d.h. ab dem 23. September 2009 bestanden

oder verwirklicht wurden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Ziff. i des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009; vgl. Botschaft Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, BBl 2010 235, 242).

#### **E. 2.2.1**

Gemäss Ziff. 10 des Protokolls besteht Einvernehmen darüber, dass die zuständige Behörde eines Vertragsstaates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens 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. Diese Anforderungen gehen den ähnlichen Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAhiG vor (so auch Art. 1 Abs. 2 StAhiG; statt vieler: Urteil des BVGer A-2440/2022 vom 8. März 2023 E. 2.10).

#### **E. 2.2.2**

Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» (vgl. hierzu E. 2.3.3) grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.2.2; A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

#### **E. 2.3.1**

Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des 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 dabei durch Art. 1 DBA CH-US (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

#### **E. 2.3.2**

Auch wenn der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US («Informationen, die erheblich sein können») leicht von demjenigen von Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens («Informationen, die voraussichtlich erheblich sind») abweicht, sind diese Bestimmungen übereinstimmend auszulegen (vgl. Urteile des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 2.2; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.3.2; vgl. auch BGE 147 II 13 E. 3.4.2, wonach der neue Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US auf dem Konzept der voraussichtlichen Erheblichkeit beruht).

#### **E. 2.3.3**

Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die erheblich sein können, besteht darin, einen möglichst weitgehenden 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 (Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009). Als «fishing expeditions» werden Amtshilfeersuchen bezeichnet, wenn sie zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zu laufenden Steuerverfahren gestellt werden (BGE 146 II 150 E. 6.1.2; 141 II 436 E. 4.4.3). Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips, wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (BGE 139 II 404 E. 7.2.3).

#### **E. 2.3.4**

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8; A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3).

#### **E. 2.3.5**

Als (formell) betroffene Person im Sinne des StAhiG gilt u.a. die Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (Art. 3 Bst. a StAhiG). Bei einem Einzellersuchen handelt sich dabei um die Person, die Gegenstand der Kontrolle oder Untersuchung ist und die mittels ihres Namens oder anderer Angaben identifiziert wird (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1.1). Andere Personen, deren Namen aufgrund ihrer Nähe zu dem im Amtshilfesuch geschilderten Sachverhalt in den zu übermittelnden Unterlagen (oder auch im Ersuchen) erscheinen, sind keine (formell) betroffenen Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG (BGE 146 I 172 E. 7.1.1; Teilentscheid des BVGer A-5180/2020 vom 20. Dezember 2023 E. 3.1, 5.2.1). Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (Urteile des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 2.3.6; A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.4). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142

II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.4.3 f.; Urteile des BGer 2C\_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.5.2; 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteile des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5; A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3).

#### **E. 2.4.1**

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Diesem Grundsatz nach besteht - ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

#### **E. 2.4.2**

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2; A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2; A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.3). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4).

#### **E. 2.4.3**

Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von

Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur - aber immerhin - hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

## **E. 2.5**

Der ersuchende Staat hat bei der Verwendung der ersuchten Informationen das Spezialitätsprinzip einzuhalten. Gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem wie nach innerstaatlichem Recht geheim zu halten. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden. Zudem dürfen die Informationen nur gegenüber derjenigen Person verwendet werden, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen ausdrücklich richtet (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4).

### **E. 2.6.1**

Das neue Bundesgesetz über den Datenschutz vom 25. September 2020 (DSG, SR 235.1) ist am 1. September 2023 in Kraft getreten. Gemäss der Übergangsbestimmung betreffend laufende Verfahren in Art. 70 DSG ist es nicht anwendbar auf hängige Beschwerden gegen erstinstanzliche Entscheide, die vor seinem Inkrafttreten ergangen sind. Diese Fälle unterstehen dem bisherigen Recht.

### **E. 2.6.2**

Das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (aDSG, AS 1993 1945) bezweckt den Schutz der Persönlichkeit und der Grundrechte von Personen, über die Daten bearbeitet werden (Art. 1 aDSG). Es gilt unter anderem für das Bearbeiten von Daten natürlicher und juristischer Personen durch die Bundesorgane (Art. 2 Abs. 1 Bst. b aDSG), zu denen die Vorinstanz gehört (Urteil des BVGer A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.1). Grundsätzlich findet das aDSG im Bereich der internationalen Amtshilfe Anwendung (vgl. Art. 2 Abs. 2 Bst. c aDSG e contrario; BVGE 2015/13 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_792/2016 vom 23. August 2017 E. 3.1). Es findet hingegen keine Anwendung, wenn die Bestimmungen in einem anderen Gesetz - also einem Doppelbesteuerungsabkommen (aufgrund des Vorrangs des Völkerrechts, vgl. Art. 5 Abs. 4 des Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) oder dem StAhiG (insbesondere Art. 4 Abs. 3 als *lex specialis* zum DSG: BGE 143 II 506 E. 5.2.2) - einen für gleichartig erachteten Schutz der betroffenen Personen bieten (Urteile des BVGer A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 10.2; A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.3 m.w.H.).

### **E. 2.6.3**

Gemäss Art. 3 Bst. c Ziff. 2 aDSG gelten Daten über die Gesundheit, die Intimsphäre oder die Rassenzugehörigkeit als besonders schützenswerte Personendaten.

#### **E. 2.6.4**

Gemäss Art. 6 Abs. 1 aDSG 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 aDSG 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 aDSG 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 Abs. 2 Bst. a aDSG im Grunde nicht (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; Urteile des BVer A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 10.2; A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.4; A-6080/2016 vom 23. Februar 2018 E. 4.5.3).

#### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall ist zu Recht unbestritten, dass Art. 26 DBA CH-US in der Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll vom 23. September 2009 auf das Amtshilfeersuchen vom (Datum) anwendbar ist. Die entsprechenden Voraussetzungen der Übergangsbestimmung sind erfüllt (vgl. E. 2.1.2). Es wird ebenfalls nicht bestritten, dass das Amtshilfeersuchen vom (Datum) die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US erfüllt (vgl. E. 2.2.1).

#### **E. 3.2**

Umstritten ist hingegen die Zulässigkeit der Amtshilfeleistung sowie insbesondere die Zulässigkeit der Übermittlung der in Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Informationen. Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, sie habe keinerlei Verbindung zur betroffenen Person. Die ersuchende Behörde insinuiere im Ersuchen, sie (die Beschwerdeführerin) stehe im Besitz oder unter der Kontrolle der betroffenen Person. Die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen zeigten jedoch, dass keinerlei Überweisung an die betroffene Person stattgefunden habe und dass die in ihrem Namen handelnden Personen auch keinerlei Kontakte zu dieser gehabt hätten. Die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen seien daher für die Erhebung von Steuern bei der betroffenen Person in den USA nicht voraussichtlich erheblich. Die Voraussetzungen gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US seien somit nicht erfüllt (Beschwerde, Rz. 16-25). Da die Unterlagen nicht voraussichtlich erheblich seien, würde ihre Übermittlung auch Art. 4 Abs. 3 und Art. 17 StAhiG verletzen (Beschwerde, Rz. 26-31). Überdies handle es sich um eine unzulässige Beweisausforschung, weshalb die Vorinstanz gemäss Art. 7 Bst. a StAhiG gar nicht auf das Ersuchen habe eintreten dürfen (Beschwerde, Rz. 32-37). Es handle sich auch um eine Datenüberweisung in ein Land ohne Datenschutzgesetzgebung, die einen angemessenen Schutz gewährleiste. Die vorgesehene Übermittlung von Informationen würde auch Art. 6 aDSG verletzen (Beschwerde, Rz. 38).

#### **E. 3.3**

Das Bundesverwaltungsgericht prüft in einem ersten Schritt, ob das Amtshilfeersuchen das Verbot der Beweisausforschung verletzt (E. 4). In einem zweiten Schritt prüft das

Bundesverwaltungsgericht, ob die Übermittlung der in Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Informationen, welche die Beschwerdeführerin als nicht formell betroffene Person berühren, zulässig ist (E. 5).

#### **E. 4.1**

Als «fishing expeditions» werden Amtshilfeersuchen bezeichnet, wenn sie zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zu laufenden Steuerverfahren gestellt werden (vgl. E. 2.3.3). Enthält ein Amtshilfeersuchen - wie das vorliegende (E. 3.1) - alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» grundsätzlich verneint werden (E. 2.2.2).

#### **E. 4.2**

Die ersuchende Behörde schildert den Verdacht gegen die namentlich genannte betroffene Person sowie den Zusammenhang mit der laufenden Steuerstrafuntersuchung in den USA im Ersuchen vom (Datum) konkret, umfassend und detailliert. Insbesondere führt sie aus, dass die Beschwerdeführerin nach ihren Erkenntnissen eine von mehreren Sitzgesellschaften sei, an welche die betroffene Person und dessen Ehefrau unversteuerte Vermögenswerte überwiesen hätten, um diese vor der US-amerikanischen Steuerbehörde zu verbergen. Das Ziel sei es gewesen, ihre Namen (die Namen der betroffenen Person und dessen Ehefrau) von der formellen Dokumentation zu den im Namen der Sitzgesellschaften gehaltenen Konten zu entfernen, aber dennoch die Kontrolle über die Vermögenswerte zu behalten. Dabei habe ihnen D. \_\_\_\_\_ als Beauftragter, unterstützt vom Schweizer Treuhänder H. \_\_\_\_\_, geholfen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b; Ersuchen, act. Nr. 1, S. 4-6). In diesem Zusammenhang hätten E. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_, mit Hilfe von H. \_\_\_\_\_, im Namen der Beschwerdeführerin ein Konto mit der Nr. (...) bei der Bank S. \_\_\_\_\_ eröffnet, auf welches ca. im (Monat / Jahr) Vermögenswerte überwiesen worden seien. Dieser Verdacht stützt sich unter anderem auf Erkenntnisse, die die ersuchende Behörde im Rahmen ihrer eigenen Untersuchung sowie eines vorangehenden Amtshilfeverfahrens gewonnen hat (vgl. Amtshilfeersuchen, act. Nr. 1, S. 4, 6). Von einem Ersuchen «aufs Geratewohl» kann angesichts dieser konkreten Ausführungen keine Rede sein.

#### **E. 4.3**

Eine unzulässige Beweisausforschung liegt nach dem Ausgeführten nicht vor. Die Vorinstanz ist zu Recht auf das Amtshilfeersuchen vom (Datum) eingetreten.

#### **E. 5.1**

Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen eines Amtshilfeersuchens sind, ist zulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person vor-aussichtlich erheblich sind und die Übermittlung verhältnismässig ist (Art. 4 Abs. 3 StAhiG e contrario; vgl. E. 2.3.5). Der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US verwendete Wortlaut («Informationen, die erheblich sein können») ist übereinstimmend mit dem Begriff der «voraussichtlichen Erheblichkeit» auszulegen (vgl. E. 2.3.2). Das Gericht prüft demnach in Folge die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen (E. 5.2) sowie die Verhältnismässigkeit der Übermittlung (E. 5.3). Anschliessend geht es auf die datenschutzrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin ein (E. 5.4).

#### **E. 5.2**

Zur voraussichtlichen Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen ist Folgendes festzuhalten.

#### **E. 5.2.1**

Der IRS ersucht um sämtliche die Beschwerdeführerin betreffende Unterlagen bei der Informationsinhaberin (der H. \_\_\_\_\_ GmbH), insbesondere um Informationen und Unterlagen zum Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und H. \_\_\_\_\_, zur Organisationsstruktur der Beschwerdeführerin, ihren Eigentumsverhältnissen, von ihr gehaltenen Konten und Wertschriften sowie zu sämtlichen sie involvierenden finanziellen Transaktionen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Zur Übermittlung vorgesehen sind insgesamt sechs Beilagen (Enclosures). Diese enthalten zusammengefasst Unterlagen zum Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und H. \_\_\_\_\_, Vollmachten und diesbezügliche Rechnungen (Enclosures 1, 4 und 7), Kommunikation zwischen der Beschwerdeführerin und H. \_\_\_\_\_ betreffend Vermögensverwaltung und/oder Finanztransaktionen (Enclosure 11), Bankauszüge betreffend die Beschwerdeführerin (Enclosure 15) sowie sie betreffende Buchhaltungsunterlagen (Enclosure 24) für den ersuchten Zeitraum. Diese Informationen sind geeignet, dem Verdacht nachzugehen, die Beschwerdeführerin könnte möglicherweise benutzt worden sein, um unversteuerte Vermögenswerte der betroffenen Person zu verstecken oder zu verschieben. Anhand der Informationen zu von der Beschwerdeführerin getätigten Finanztransaktionen und von ihr gehaltenen Bankkonten ist es der ersuchenden Behörde möglich, zu überprüfen, ob die Beschwerdeführerin möglicherweise unversteuerte Vermögenswerte der betroffenen Person erhaltenen hat und wie diese gegebenenfalls verwendet wurde. Anhand der Unterlagen zu der Organisationsstruktur der Beschwerdeführerin, ihren Eigentumsverhältnissen und ihren Geschäftsbeziehungen zu H. \_\_\_\_\_ lässt sich überprüfen, welche Personen hinter der Beschwerdeführerin stehen und in wessen Auftrag Transaktionen getätigt wurden. Überdies erlauben die Kontoauszüge zusammen mit den Buchhaltungsunterlagen der Frage nachzugehen, ob die Beschwerdeführerin - wie sie selber geltend macht - tatsächlich ausschliesslich gemeinnützige Zwecke verfolgte. Die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen stehen demnach mit dem im Ersuchen geschilderten Sachverhalt in einem engen Zusammenhang und sind rechtsprechungsgemäss für die Besteuerung der betroffenen Person voraussichtlich erheblich (vgl. E. 2.3.4).

#### **E. 5.2.2**

Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, die ersuchten Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich für die Besteuerung der betroffenen Person in den USA, da sie keinerlei Verbindungen zu dieser habe. Den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen liesse sich entnehmen, dass keinerlei Überweisung an die betroffene Person stattgefunden habe und dass die in ihrem Namen (im Namen der Beschwerdeführerin) handelnden Personen keinerlei Kontakt zur betroffenen Person gehabt hätten (Beschwerde, Rz. 16 ff.).

#### **E. 5.2.3**

Dabei ist ihr entgegenzuhalten, dass sich die Rolle des ersuchten Staates darauf beschränkt, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (E. 2.3.4). Dies ist vorliegend - wie oben ausgeführt - zu bejahen (vgl. E. 5.2.1). Überdies lässt sich den zur

Übermittlung vorgesehenen Unterlagen entnehmen, dass (...). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist es für die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen nicht erforderlich, dass der Name der betroffenen Personen in den zu übermittelnden Dokumenten auftaucht. Dies umso mehr, als die betroffene Person gemäss Ersuchen aktiv darauf hinarbeitete, ihren Namen von der offiziellen Dokumentation zu den Konten zu entfernen und D. \_\_\_\_\_ als ihr Beauftragter agierte (vgl. Ersuchen, S. 5-6). Der Vollständigkeit halber ist jedoch anzumerken, dass (...). Es ist auch nicht erforderlich, dass anhand der zu übermittelnden Unterlagen Zahlungen an die betroffene Person festgestellt werden können. Ob sich die Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen, spielt für die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen keine Rolle (E. 2.3.1). Aufgrund der zu übermittelnden Unterlagen kann aber (...). Es gelingt der Beschwerdeführerin demnach nicht, die im Ersuchen geschilderten Verdachtsmoment klar und entschieden zu widerlegen (vgl. E. 2.4.3).

#### **E. 5.2.4**

Die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erweisen sich somit als für die Besteuerung der betroffenen Person im ersuchenden Staat als voraussichtlich erheblich.

#### **E. 5.3**

Zur Verhältnismässigkeit der Übermittlung ist Folgendes festzuhalten.

##### **E. 5.3.1**

Rechtsprechungsgemäss gilt die Übermittlung von Informationen als unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde (vgl. E. 2.3.5).

##### **E. 5.3.2**

Wie die Beschwerdeführerin zutreffend festhält, befindet sich unter den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen ein Austrittsbericht des Universitätsspitals Zürich vom (Datum) betreffend D. \_\_\_\_\_ (Enclosure 11, S. 710-716). H. \_\_\_\_\_ hatten diesen, zusammen mit anderen Unterlagen, am (Datum) per E-Mail an D. \_\_\_\_\_ übermittelt (Enclosure 11, S. 700). Der Austrittsbericht gibt das Ergebnis einer notfallmässigen medizinischen Behandlung wieder. Er beinhaltet Daten über die Gesundheit, welche gemäss dem vorliegend anwendbaren Art. 3 Bst. c Ziff. 2 aDSG zu den besonders schützenswerten Daten gehören (vgl. E. 2.6.1 und 2.6.3). Überdies steht er in keinerlei Zusammenhang mit dem dem Amtshilfeersuchen zugrunde liegenden steuerlichen Sachverhalt. Eine Aussonderung des Berichts würde denn auch den Zweck des Ersuchens nicht vereiteln. Die Übermittlung des Berichts erweist sich nach dem Ausgeführten als nicht verhältnismässig. Der Austrittsbericht vom (Datum) ist vor der Übermittlung auszusondern.

##### **E. 5.3.3**

Die übrigen zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen stehen in direktem Zusammenhang mit der Untersuchung und sind voraussichtlich erheblich für die Besteuerung der betroffenen Person (vgl. E. 5.2.5). Deren Aussonderung würde den Zweck des Ersuchens vereiteln. Die Übermittlung erweist sich als verhältnismässig.

#### **E. 5.4**

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, das aDSG stehe der Übermittlung der Unterlagen generell entgegen, weil die Gesetzgebung der USA keinen angemessenen Datenschutz gewährleiste (Beschwerde, Rz. 38).

#### **E. 5.4.1**

Die angefochtene Schlussverfügung datiert vom 13. Februar 2023 und erging somit vor Inkrafttreten des neuen DSG. Auf die vorliegend zu beurteilende Beschwerde ist somit das aDSG anwendbar (vgl. E. 2.6.1).

#### **E. 5.4.2**

Gemäss dem altrechtlichen DSG 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»; wobei aber die Bekanntgabe von Personendaten trotz fehlender Gesetzgebung möglich ist, wenn hinreichende Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Art. 6 Abs. 1 und 2 Bst. a aDSG; vgl. E. 2.6.4).

Rechtsprechungsgemäss verletzt die Übermittlung von Informationen in einem Amtshilfeverfahren Art. 6 Abs. 2 Bst. a aDSG im Grunde nicht, wenn die ESTV zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung verweist (vgl. E. 2.6.4).

#### **E. 5.4.3**

Vorliegend wird die ESTV den IRS gemäss Ziff. 3 der angefochtenen Schlussverfügung darauf hinweisen, dass die erhaltenen Informationen im ersuchenden Staat geheim zu halten sind und nur in Verfahren gegen die betroffene Person verwendet werden dürfen (vgl. Sachverhalt Bst. D.b). Art. 6 aDSG steht der Übermittlung der Informationen somit nicht entgegen. Auch ergibt sich aufgrund der Akten keinerlei Grund zu Annahme, die ersuchende Behörde könnte sich nicht an das in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US verankerte Spezialitätsprinzip halten (vgl. E. 2.5). Mangels konkreter gegenteiliger Hinweise und gestützt auf das Vertrauensprinzip (vgl. E. 2.4.1) ist vorliegend davon auszugehen, dass der ersuchende Staat die Vertraulichkeit der zu übermittelnden Informationen respektieren wird.

#### **E. 5.4.4**

Auch unter dem neuen Datenschutzgesetz, das am 1. September 2023 in Kraft getreten ist (vgl. E. 2.6.1), ergäbe sich nichts anderes. Im Gegensatz zum aDSG gilt das DSG nur für die Bearbeitung von Personendaten natürlicher Personen und nicht auch juristischer Personen (vgl. Art. 1 Abs. 1 DSG). Damit wurde die Rechtslage den datenschutzrechtlichen Bestimmungen der Europäischen Union und des Europarates sowie den entsprechenden Regelungen der meisten ausländischen Gesetzgeber angepasst, die keinen solchen Schutz vorsehen. Diese Lösung habe auch - so die bundesrätliche Botschaft - den Vorteil, dass die Bekanntgabe von Daten juristischer Personen ins Ausland nicht mehr davon abhängt, ob im Empfängerland ein angemessener Schutz gewährleistet werde. Für juristische Personen bleibe jedoch ein umfassender Schutz unverändert bestehen, wie er namentlich durch andere Bundesgesetze und Art. 13 BV gewährleistet werde (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 15. September 2017 zum Bundesgesetz über die Totalrevision des Bundesgesetzes über den Datenschutz und die Änderung weiterer Erlasse zum Datenschutz [nachfolgend: Botschaft Totalrevision DSG], BBl 2017 6941, 7011). Die Bearbeitung von Daten juristischer Personen durch die Bundesorgane wird in Art. 57h ff. des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG, SR 172.010) geregelt.

Daten juristischer Personen dürfen bekannt gegeben werden, wenn eine gesetzliche Grundlage es vorsieht (Art. 57s Abs. 1 RVOG). Dies kann in einem völkerrechtlichen Vertrag, einem Gesetz im formellen Sinn oder in einer Verordnung vorgesehen sein (vgl. Botschaft Totalrevision DSG, BBl 2017 6941, 7119). Im Falle der Bekanntgabe von besonders schützenswerten Personendaten bedarf es eines Gesetzes im formellen Sinn (Art. 57s Abs. 2 RVOG). Wie erwähnt wäre auch unter der neuen Rechtslage die Übermittlung der ersuchten Informationen zulässig.

#### **E. 5.5**

Zusammengefasst erweist sich die vorgesehene Amtshilfeleistung - vorbehaltlich des in E. 5.3.2 Ausgeführten - als zulässig. Die Beschwerde ist nur in sehr geringem Umfang gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.3).

#### **E. 6.1**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 5'000.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Das geringfügige Obsiegen rechtfertigt keine andere Kostenverlegung.

#### **E. 6.2**

Parteientschädigungen sind keine auszurichten (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

#### **E. 7**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht. (Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

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