

# **BVGer A-2406/2023 vom 27. Juni 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-06-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2406\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2406_2023)

FR: TAF A-2406/2023 du 27 juin 2025

IT: TAF A-2406/2023 del 27 giugno 2025

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 DBA CH-US zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundes-gesetzt vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des DBA CH-US (Art. 1 Abs. 2 sowie Art. 24 StAhiG e contrario).

### **E. 1.2**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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 im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Bei der vorliegend angefochtenen Verfügung vom 30. März 2023 handelt es sich um eine solche Schlussverfügung, auch wenn sie von der Vorinstanz lediglich als «Verfügung» bezeichnet wurde (vgl. Sachverhalt Bst. B.g). Folglich ist das Bundesverwaltungsgericht für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig ist.

### **E. 1.3.1**

Der Beschwerdeführer hat sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt und ist mit Blick auf die ihn betreffenden, gemäss der angefochtenen Schlussverfügung an den IRS zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Somit und als Adressat der angefochtenen Schlussverfügung ist er zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG; vgl. zur Parteistellung von Bankmitarbeitenden in Amtshilfeverfahren grundlegend: BGE 143 II 506 E. 4). Zudem hat der Beschwerdeführer seine Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Somit ist auf die Beschwerde einzutreten.

### **E. 1.3.2**

Ficht ein Bankmitarbeitender die ihm gegenüber erlassene Schlussverfügung der ESTV an, ist der Verfahrensgegenstand auf die Unkenntlichmachung der den Bankmitarbeitenden

betreffenden Information beschränkt und kann die Erteilung der Amtshilfe nicht als Ganzes infrage gestellt werden (BGE 143 II 506 E. 5.3; Urteil des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.2 [nicht publiziert in BGE 147 II 13]).

#### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide und Verfügungen grundsätzlich in vollem Umfang (sog. volle Kognition). Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann 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**

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.). Art. 26 DBA CH-US ist seit dem 20. September 2019 in Kraft (AS 2019 3145) und 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 vom 27. November 2009 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika [nachfolgend: Botschaft Änderungsprotokoll vom 23. September 2009], BBl 2010 235, 242).

##### **E. 2.2.1**

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. 2.2.2**

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 Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US auf dem Konzept der voraussichtlichen Erheblichkeit beruht; vgl. ferner BGE 139 II 404 E. 7.2.3, wonach bereits der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US in der Fassung vom 2. Oktober 1996 (AS 1999 1460; nachfolgend: aDBA CH-US) verwendete Begriff der «Notwendigkeit» ein Synonym für die «voraussichtliche Erheblichkeit» gewesen sei).

### **E. 2.3.1**

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). 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 [zu Art. 26] Bst. b des Protokolls zum DBA CH-US). Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips (vgl. Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]), wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (BGE 139 II 404 E. 7.2.3).

### **E. 2.3.2**

Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.1). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfe-ersuchens 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 142 II 161 E. 2.1.1). Informationen können ferner auch dann als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innstaatlichen Rechts qualifiziert werden, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (vgl. zu diesem sog. Verifikationszweck Urteile des BVGer A-4811/2019 vom 26. April 2021 E. 5.1; A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_864/2019 vom 17. August 2020]).

### **E. 2.3.3**

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-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich somit 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 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.1.1.1; A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Namentlich liegt es nicht am ersuchten Staat, ein Amtshilfeersuchen 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. Urteil des BGer 2C\_282/2020 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.2 m.w.H.). Somit darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur dann verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.3.4 m.w.H.). In letzterem Sinne ist Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.5).

#### **E. 2.3.4**

Informationen zu einem Bankkonto sind laut ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts geeignet, zur korrekten Besteuerung der an diesen Bankkonten wirtschaftlich berechtigten Personen beizutragen (BGE 147 II 116 E. 5.4.2 ff.; 141 II 436 E. 4.6 und 6.1 m.w.H.; Urteil des BVGer A-5947/2022 vom 18. November 2024 E. 3.2.8 m.w.H.). So kann ein entsprechendes Amtshilfe-ersuchen namentlich darauf abzielen, die Steuerbemessungsgrundlage im ersuchenden Staat zu vervollständigen, wenn der ersuchende Staat die betroffene Person verdächtigt, nicht ihr gesamtes steuerpflichtiges Einkommen oder Vermögen deklariert zu haben (Urteil des BGer 2C\_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 4.2). Ferner stellt das Zwischenschalten einer Sitzgesellschaft in einem Land, das für fiktive Domizilierungen bekannt ist, ein klassisches Mittel zur Abschirmung von Vermögenswerten und Verschleierung von steuerbaren Zahlungsströmen vor der Steuerbehörde dar (BGE 147 II 116 E. 5.4.2 m.w.H.).

#### **E. 2.4.1**

Gemäss Ziff. 10 [zu Art. 26] 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. 2.4.2**

Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, folgt daraus, dass sich der Informationsaustausch auf

konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt (Botschaft Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, S. 242) und kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» 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. 2.5.1**

Durch Art. 4 Abs. 3 StAhiG sollen Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen. Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen ist demnach nicht zulässig, ausser die Informationen sind voraussichtlich erheblich und ihre Aushändigung verhältnismässig (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3; 143 II 506 E. 5.2.1). Es gilt dabei zwischen den Interessen dieser Personen und derjenigen des ersuchenden Staates abzuwägen (vgl. Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.1). Die Übermittlung der Namen von Drittpersonen wird in diesem Sinne nur zugelassen, wenn sie mit Blick auf den vom ersuchenden Staat verfolgten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und folglich 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 in fine; 142 II 161 E. 4.6.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.2.7 f.). Grundsätzlich ist die Verhältnismässigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG erst zu prüfen, wenn von einer voraussichtlichen Erheblichkeit auszugehen ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 5.4.2).

### **E. 2.5.2**

Das Bundesgericht hatte bereits verschiedentlich Konstellationen zu beurteilen, in welchen sich die Frage stellte, ob Namen und andere Identifikationsmerkmale von Drittpersonen für den im Amtshilfeersuchen geltend gemachten Zweck voraussichtlich erheblich bzw. notwendig waren (vgl. Übersicht in BGE 144 II 29 E. 4.2.4). In Bezug auf Bankmitarbeitende hielt das Bundesgericht fest, dass deren Name im Regelfall nichts mit dem geltend gemachten Steuerzweck zu tun habe und daher nicht voraussichtlich erheblich sei (BGE 144 II 29 E. 4.2.4; 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C\_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.7.2.3; 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 [in BGE 147 II 13 nicht publizierte] E. 5.2 und 5.2.2). Entsprechend seien die Namen von Bankmitarbeitenden durch die ESTV in den zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten grundsätzlich zu schwärzen, ausser wenn sie aus irgendeinem Grund wahrscheinlich erheblich erschienen und ihre Übermittlung verhältnismässig sei (vgl. BGE 143 II 406 E. 5.2.1 [«sauf si ceux-ci apparaissent, pour un motif ou un autre, vraisemblablement pertinents et leur remise proportionnée»]). Der Grundsatz, dass Namen von Bankmitarbeitenden nicht voraussichtlich erheblich seien und darum nicht übermittelt werden dürften, stehe unter dem Vorbehalt von Situationen, in welchen der ersuchende Staat ausdrücklich nach diesen Daten ersucht und diese nachweislich notwendig sind (BGE 144 II 29 E. 4.3 in fine [«où l'Etat requérant demanderait expressément ces données et que celles-ci présenteraient un caractère nécessaire avéré»]).

### **E. 2.6.1**

Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAHiG genannten Konstellationen - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 218 E. 3.3; 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5 m.w.H.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als dass dieses nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 139 II 404 E. 9.5; 128 II 407 E. 5.2.1; Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.9 m.w.H.).

### **E. 2.6.2**

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; 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. 2.6.3**

Bestreitet die betroffene - bzw. i.c. die beschwerdeberechtigte - 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).

### **E. 2.7.1**

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 genannten Zwecke verwenden (sachliche Dimension des Spezialitätsprinzips). Zudem dürfen die Informationen nur gegenüber derjenigen Person verwendet werden, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen ausdrücklich richtet (persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips; vgl. zum Ganzen: BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4; Urteil des BVGer

A-2727/2023 vom 2. April 2024 E. 2.5).

### **E. 2.7.2**

Spezialitätsvorbehalte brauchen dem ersuchenden Staat grundsätzlich nur speziell angezeigt zu werden, wenn sie sich nicht direkt aus dem völkerrechtlichen Rechts- oder Amtshilfevertrag ergeben. Ordnet der völkerrechtliche Vertrag - wie vorliegend Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US - die Verwendungsbeschränkung an, ist grundsätzlich zu vermuten, dass sich der ersuchende Staat nach Treu und Glauben an diese Verpflichtung halten wird. Da jedoch unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der Spezialitätsvorbehalt gemäss den auf Art. 26 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens (nachfolgend: OECD-MA) beruhenden Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen (einschliesslich Art. 26 Abs. 1 und 2 DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls 2009) reicht und ob ihm namentlich eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert und ein entsprechender Spezialitätsvorbehalt angebracht wird (vgl. zum Ganzen: BGE 147 II 13 E. 3).

### **E. 2.8.1**

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. 2.8.2**

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; Urteil des BGer 2C\_792/2016 vom 23. August 2017 E. 3.1; BVGE 2015/13 E. 3.2). 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 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]) 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-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.6.2; A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.3 m.w.H.).

### **E. 2.8.3**

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-5059/2023 vom 9. Januar 2025 E. 3.2.3.3; 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 (...) anwendbar ist. Die entsprechenden Voraussetzungen der Übergangsbestimmung sind erfüllt (vgl. E. 2.1).

### **E. 3.2**

Sodann ist festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen vom (...) die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US (vgl. E. 2.4.1) erfüllt: Es enthält den Namen und die Adresse der in die Untersuchung einbezogenen Personen (die betroffenen Personen 1 und 2), die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden (1. Januar 2011 - 31. Dezember 2021), den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden («criminal income tax investigation; United States federal income taxes»), eine ausführliche Schilderung des Zusammenhangs des Ersuchens mit der steuerstrafrechtlichen Untersuchung in den USA sowie eine Beschreibung der verlangten Informationen und den Namen der Informationsinhaberin (vgl. Sachverhalt Bst. A). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist nicht erforderlich, dass der IRS auch den Beschwerdeführer hätte namentlich identifizieren oder gar explizit um die Bekanntgabe seines Namens hätte ersuchen müssen. Das Amtshilfeersuchen bezieht sich in Bezug auf die in den erfragten Bankkontounterlagen erscheinenden - und ausdrücklich ersuchten (vgl. E. 5.3.1) - Personen bzw. deren Identifikationsmerkmale auf eine konkrete Anfrage im Zusammenhang mit einer Steueruntersuchung betreffend die betroffenen Personen 1 und 2. Zwischen der betroffenen Person 1 und der Kontoinhaberin besteht vermutlich eine Verbindung (vgl. Sachverhalt Bst. A.b und E. 5.3.2). Somit handelt es sich nicht um ein Ersuchen «aufs Geratewohl», weshalb keine unzulässige Beweisausforschung vorliegt (vgl. E. 2.3.1). Der Beschwerdeführer figuriert in den zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen im Zusammenhang mit drei Investitions-aufträgen, welche das Konto der Kontoinhaberin betreffen (vgl. E. 5.3.3.1). Seine Informationen weisen folglich einen Bezug zur konkreten Anfrage im Einzelfall auf. Eine Zweckentfremdung der Amtshilfe zur Erlangung von Informationen über die Identität von mutmasslichen Komplizen der Steuer-pflichtigen kann im vorliegenden Amtshilfeersuchen ebenfalls nicht erblickt werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_282/2020 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.1, wonach ein Amtshilfeersuchen von einem Staat insbesondere gestellt werden kann, um von Drittpersonen Auskünfte über Vertragsbeziehungen zu einer bestimmten Person zu verlangen).

### **E. 4**

Der Beschwerdeführer hält die Übermittlung seines in den Unterlagen der Informationsinhaberin auftauchenden Namens und anderer Identifikations-merkmale an den

IRS aus verschiedenen Gründen für rechtswidrig. Beim Beschwerdeführer handelt es sich nicht um eine vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person, sondern um eine Drittperson. Entsprechend richtet sich die Zulässigkeit der Übermittlung von ihm betreffenden Informationen grundsätzlich nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG (vgl. E. 2.5). Im vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraum war der Beschwerdeführer Mitarbeiter der Informationsinhaberin und sein Name und seine E-Mail-Adresse erscheinen in den zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen der Informationsinhaberin (vgl. hierzu E. 5.3.3.1). Der Beschwerdeführer und die Vorinstanz weisen übereinstimmend auf die bestehende bundesgerichtliche Rechtsprechung hin, wonach Informationen zu Bankmitarbeitenden in der Regel mangels voraussichtlicher Erheblichkeit im Rahmen der amtshilfeweisen Informationsübermittlung unkenntlich zu machen sind, ausser sie erscheinen aus irgendeinem Grund wahrscheinlich erheblich oder der ersuchende Staat ersucht ausdrücklich danach und die Informationen sind erforderlich sowie deren Übermittlung verhältnismässig (vgl. E. 2.5.2). Dabei lag in den vom Bundesgericht zu beurteilenden Fällen bisher keine Konstellation vor, in welcher der ersuchende Staat ausdrücklich um die Namen von Bankmitarbeitenden ersucht hätte. In casu hat der IRS im Amtshilfeersuchen aber um die Übermittlung der Identifikationsdaten von sämtlichen in den ersuchten Bankunterlagen erscheinenden Drittpersonen, namentlich auch von Bankmitarbeitenden, ersucht (vgl. E. 5.3.1). Es handelt sich somit - wie die Vorinstanz zurecht ausführt - um eine vom bisherigen Regelfall abweichende Konstellation. Hauptstreitpunkt bildet somit vorliegend die Frage, ob die den Beschwerdeführer betreffenden Daten für den mit dem Amtshilfeersuchen verfolgten Zweck voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 5) und ihre Übermittlung verhältnismässig ist (vgl. E. 6). Dabei ist auch auf die datenschutzrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers einzugehen (vgl. E. 6.4).

### **E. 5.1**

Der Beschwerdeführer macht geltend, die betroffenen Personen 1 und 2 seien weder seine Kunden gewesen noch habe er diese sonst in irgendeiner Form beraten. Über die Vermögenssituation der betroffenen Personen 1 und 2 habe er (der Beschwerdeführer) «keine vertieften Kenntnisse» gehabt und schliesslich habe er insbesondere kein Formular A oder «Know Your Customer»-Dokumente erstellt oder weitergereicht. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts im Urteil des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 sei die Preisgabe von Sachbearbeitern in untergeordneter Stellung nicht voraussichtlich erheblich bzw. nicht notwendig. Dies - so der Beschwerdeführer - gelte a fortiori für alle Bankmitarbeiter, die keine aktive Rolle betreffend dem von der Amtshilfe betroffenen Bankverhältnis inne gehabt hätten. Er (der Beschwerdeführer) erscheine «eher zufällig» (...), mithin passiv und nicht als aktiv Handelnder. In Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts sei offensichtlich, dass die Übermittlung seines Namens für die Überprüfung der Steueransprüche der USA gegenüber den betroffenen Personen 1 und 2 in keiner Weise notwendig sei, womit sein Name aus allen zu übermittelnden Dokumenten zu schwärzen sei.

### **E. 5.2**

Die Vorinstanz hält dagegen, dass die ersuchende Behörde im vorliegenden Amtshilfeersuchen nicht nur explizit um die Übermittlung der vollständigen Namen von sämtlichen in den erbetenen Unterlagen erscheinenden Drittpersonen ersuche, sondern dabei auch deren voraussichtliche Erheblichkeit begründe. In Bezug auf die Identität von

Bankmitarbeitenden habe die ersuchende Behörde insbesondere ausgeführt, dass diese Angaben für ihre Ermittlungen relevant seien. So würden Bankmitarbeitende häufig das Formular A und andere «Know Your Customer»-Dokumente erstellen und weiterreichen. Zudem seien sie imstande, die Kontrolle der betroffenen Person(en) über die fraglichen Konten zu eruieren und festzustellen, ob es sich bei Domizilgesellschaften um Scheinfirmen handle. Darunter würden insbesondere Tätigkeiten fallen, wie bei Abwesenheit des eigentlich zuständigen Kundenberaters stellvertretend eingegangene Zahlungsaufträge zu visieren und gegebenenfalls eine telefonische Rückbestätigung solcher Aufträge einzuholen oder ein Dokument gegenzuzeichnen, soweit dies bankseits erforderlich sei. Die betreffenden Informationen über den Beschwerdeführer als Bankmitarbeiter könnten somit für die ersuchende Behörde bei der Analyse der Geldflüsse relevant sein und könne im vorliegenden Fall nicht ausgeschlossen werden, dass die Informationen betreffend den Beschwerdeführer etwas mit dem geltend gemachten Steuerzweck zu tun hätten, weshalb sie als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren seien. Schliesslich sei die Frage, ob der Beschwerdeführer «Private Banker» der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen 1 und 2 gewesen sei oder nicht, vorliegend nicht von ihr (der Vorinstanz) zu überprüfen. Die exakte Rolle des Beschwerdeführers während seiner Tätigkeit bei der Informationsinhaberin sei von der ersuchenden Behörde zu beurteilen. Eine solche Beurteilung dürfe von ihr (der ESTV) als ersuchter Behörde nicht vorgenommen werden.

### **E. 5.3.1**

In casu hat der IRS im Amtshilfeersuchen ausdrücklich um die Übermittlung der Identifikationsdaten von sämtlichen in den ersuchten Bankunterlagen erscheinenden Personen, ersucht (vgl. Amtshilfeersuchen S. 6 ff.). Zwar wird im Amtshilfeersuchen nicht «explizit um die Offenlegung der Namen sämtlicher Bankmitarbeiter» ersucht, wie die Vorinstanz unpräzise ausführt (vgl. Vernehmlassung vom 29. Juni 2023, Rz. 11). Der IRS bezeichnet jedoch diverse Personengruppen näher und präzisiert jeweils, weshalb diese Informationen für die Untersuchung in den USA voraussichtlich erheblich seien. Konkret erklärt der IRS dabei insbesondere Folgendes (vgl. act. 1 [Amtshilfeersuchen], S. 7): «The identity of a third person, an attorney, a solicitor, or a notary who appears to have established the account, organized transactions at the account's opening, or managed the account relationship during the period the account was open, could indicate the structure and extent of the fraudulent scheme. Finally, a person, whether or not within any of the foregoing categories, could be in possession of relevant documents or information or may be potential witnesses for the investigation and subsequent court proceeding. For example: Individuals, to whom a beneficial owner provided the account opening documents, such as a potentially fraudulent Form W-8BEN or Form A, may be relevant to our investigation as significant potential sources of additional information. The identity of any external asset managers (for example, an attorney or notary) is relevant to our investigation. In the experience of IRS examiners, external asset managers often prepared and submitted Form A and other Know Your Customer documentation, which forms an important part of the fraudulent scheme. External asset managers are likely to hold communications with the taxpayer and other important documents and are likely to know who the true beneficial owners are. As a result, they would be an important source of information for further requests for information or interviews.» Somit gelten zumindest Informationen zu Personen, die in diese näher definierten Gruppen fallen, in vorliegender Konstellation als ausdrücklich vom IRS ersucht und deren voraussichtliche Erheblichkeit grundsätzlich als

begründet (vgl. hierzu zudem E. 5.3.2 sogleich). Mit Blick auf das Vertrauensprinzip (vgl. E. 2.6.1) ist auf die Erklärungen des IRS im Amtshilfeersuchen abzustellen. Da der Beschwerdeführer unter die ersuchten und näher definierten Personen subsumiert werden kann (vgl. E. 5.3.3), ist vorliegend nicht weiter zu prüfen, wie es sich mit anderen, möglicherweise «pauschal» ersuchten Identifikationsinformationen verhält.

### **E. 5.3.2**

Es ist grundsätzlich Sache des ersuchenden Staats zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 2.3.3). Hierzu hat sich der IRS im vorliegenden Amtshilfeersuchen namentlich im Zusammenhang mit der Kontoinhaberin im Wesentlichen wie folgt geäußert: Der IRS möchte mit dem Amtshilfeersuchen überprüfen, ob die betroffenen Personen 1 und 2 ihren Deklarationspflichten nachgekommen sind. Er (der IRS) hege aufgrund bisheriger Untersuchungsergebnisse den Verdacht, dass insbesondere der Trust zu Gunsten der betroffenen Person 1 errichtet worden sei und mutmasslich dazu verwendet werde, um Vermögen vor dem IRS zu verstecken sowie der Bezahlung von geschuldeten Steuern zu entgehen. Im Rahmen der Untersuchung habe der IRS auch Kenntnis von einem Bankkonto bei der Informationsinhaberin erlangt, welches vom Trustee des Trusts (...) gehalten werde und an welchem die betroffene Person 1 mutmasslich wirtschaftlich berechtigt sei (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Der IRS hat im Amtshilfeersuchen sodann umfassende Auskünfte über sämtliche Bankverbindungen u.a. bei der Informationsinhaberin erbeten, zu welchen die betroffene Person 1 mutmasslich - direkt oder indirekt über die im Amtshilfeersuchen erwähnten Gesellschaften - in Verbindung steht. So vermutet der IRS im Zusammenhang mit der Kontoinhaberin insbesondere, dass die betroffene Person 1 wirtschaftlich Berechtigte an deren Konten bei der Informationsinhaberin sei oder darüber verschiedene steuer-relevante Transaktionen habe abwickeln lassen. Zu den erbetenen, umfassenden Bankunterlagen zählen insbesondere Kontoeröffnungsunterlagen, Unterlagen zu Zeichnungsberechtigungen («Signature Cards»), Transaktionslisten sowie Korrespondenzen und bankinterne Kommunikation (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Solche Bankunterlagen sind rechtsprechungsgemäss geeignet, um die tatsächliche Kontrolle über ein Bankkonto zu eruieren und steuerrelevante Geldflüsse zuzuordnen (vgl. E. 2.3.4). Die ersuchten Bankunterlagen sind somit grundsätzlich für die in den USA geführte Steuerstrafuntersuchung voraussichtlich erheblich.

### **E. 5.3.3.1**

Der Beschwerdeführer bzw. dessen Name erscheint in den zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen drei Mal als erstgenannter Empfänger von E-Mails im Zusammenhang mit verschiedenen (dringlichen) Investitionsaufträgen («orders», vgl. act. 24, pag. 00558-00561, 00562-00565, 00566-00569). Versender der E-Mails ist jeweils G.\_\_\_\_\_, ein Mitarbeiter von H.\_\_\_\_\_. Gemäss den Angaben im aktenkundigen KYC Report vom (...) handelt es sich bei Letzterer um die «Account Managerin» der Kontoinhaberin für das Konto bei der Informationsinhaberin (vgl. act. 24, pag. 00621: [...]). Als weitere Empfänger der besagten E-Mails figurieren jeweils I.\_\_\_\_\_ und J.\_\_\_\_\_. Diese werden in den Akten verschiedentlich als für die Kundenbeziehung zur Kontoinhaberin zuständige «Private Banker» aufgeführt (vgl. beispielsweise act. 24, pag. 00899 [für J.\_\_\_\_\_], pag. 00620 [für I.\_\_\_\_\_]). (...). In welcher Beziehung der Beschwerdeführer zur Kontoinhaberin steht, lässt sich weder der Beschwerde noch den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen ohne Weiteres entnehmen. Da der Beschwerdeführer aber von

einer für das Account Management der Kontoinhaberin zuständigen Person direkt und gemeinsam mit den zuständigen Kundenberatern kontaktiert wurde, kann - jedenfalls im Rahmen der vorliegenden Plausibilitätsprüfung (vgl. E. 2.3.3) - nicht ausgeschlossen werden, dass die Kenntnisse des Beschwerdeführers betreffend Investitionen (und somit betreffend Geldflüssen) sowie betreffend Befugnissen zur Auftragserteilung im Namen der Kontoinhaberin (und somit betreffend [faktischer] Kontrolle) für das Verständnis des vermuteten Konstrukts und damit für die Besteuerung der betroffenen Personen 1 und 2 relevant sein könnten, auch wenn sie möglicherweise nicht über die besagten Investitionsaufträge hinausgehen. Ob bzw. inwieweit die bankinterne Funktion des Beschwerdeführers für die dem vorliegenden Amtshilfeersuchen zugrunde liegende Steuer-(straf)untersuchung in den USA von Bedeutung ist oder nicht, kann nur der IRS abschliessend beurteilen. Die Vorinstanz weist diesbezüglich zurecht darauf hin, dass die ersuchende Behörde nicht verpflichtet ist, jede Tätigkeit und Funktion von einzelnen Bankmitarbeitenden während der Dauer der Kundenbeziehung zu kennen. Der Zweck des Amtshilfeersuchens besteht vorliegend eben gerade darin, durch die gelieferten Informationen bestehende Vermutungen zu verifizieren und allenfalls neue Erkenntnisse zu erhalten (vgl. E. 5.3.2 hiervor). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers besteht - zumindest indirekt über die Kontoinhaberin bzw. deren Konto bei der Informationsinhaberin - ein hinreichender Konnex zwischen den ihn als gleichzeitig mit den für die Kontoeröffnung und Kundenbeziehung zuständigen «Private Banker» kontaktierten Bankmitarbeiter betreffenden - und vom IRS somit ausdrücklich ersuchten (vgl. E. 5.3.1) - Informationen und dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt. Dass sich die Identität des Beschwerdeführers im amerikanischen Steuer(straf)verfahren gegen die betroffenen Personen 1 und 2 schlussendlich als unerheblich herausstellen könnte, schadet dabei nicht (E. 2.3.2).

#### **E. 5.3.3.2**

Nach dem Gesagten können der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers in den zu übermittelnden Unterlagen im Rahmen der vorliegend vorzunehmenden Plausibilitätsprüfung (vgl. E. 2.3.3) für die Erstellung des Sachverhalts von Bedeutung sein, weshalb sie als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren sind.

#### **E. 5.3.3.3**

Da die Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers als voraussichtlich erheblich zu betrachten sind, erfüllen sie den Zweck des vorliegenden Amtshilfeersuchens, respektive gehen sie grundsätzlich nicht über das hinaus, was zu dessen Erreichung notwendig ist, womit die diesbezügliche Verhältnismässigkeit gegeben ist (vgl. E. 2.5.1).

### **E. 6**

Im Folgenden ist zu prüfen, ob überwiegende Interessen des Beschwerdeführers der beabsichtigten Informationsübermittlung entgegenstehen und die Informationsübermittlung aus diesem Grund in Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG unverhältnismässig wäre (vgl. E. 2.5).

#### **E. 6.1**

Der Beschwerdeführer macht geltend, die «geringe und rein hypothetische Wahrscheinlichkeit», dass sein zufällig auftauchender Name in untergeordneter Rolle der Durchsetzung der Steuerpflicht der betroffenen Personen 1 und 2 helfen könne, vermöge die ihn betreffenden, konkreten Einschränkungen nicht zu überwiegen. Würde er (der

Beschwerdeführer) seine künftige Laufbahn in die USA verlegen wollen und sollte sein Name im Rahmen von Bewerbungsprozessen im Zusammenhang mit einem vergangenen Amtshilfeverfahren wegen mutmasslichen Steuerdelikten auftauchen, verschlechtere dies seine Chancen auf bestimmte Stellen und Positionen erheblich. Dies stelle eine unverhältnismässige Einschränkung der Wirtschaftsfreiheit nach Art. 27 BV dar. Mit der Schwärzung seines Namens - so der Beschwerdeführer weiter - bestehe ein milderer Mittel, weshalb sein privates Interesse an seinem beruflichen Werdegang die Bekanntgabe seines Namens überwiege.

## **E. 6.2**

Die Vorinstanz entgegnet, der IRS habe nachvollziehbar ausgeführt, dass Schwärzungen den Wert der ersuchten Informationen schwächen würden und Platzhalter keine akzeptable Option seien, weil sie (die ESTV) bei der Schwärzung von Namen die Beziehung zwischen dem Dritten und dem Steuerpflichtigen nicht kennen könne. Zudem würde eine Schwärzung (von Identifikationsdaten) einen Abgleich zwischen bei der ersuchenden Behörde bereits vorhandenen Informationen zu involvierten Personen und den übermittelten Informationen verhindern. Folglich würde eine Schwärzung des Namens des Beschwerdeführers den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln.

### **E. 6.3.1**

Die Ausführungen der Vorinstanz sind zutreffend. Dass und inwiefern die Unkenntlichmachung des Namens des Beschwerdeführers die Steuer-(straf)untersuchung in den USA vereiteln würde, geht aus dem Amtshilfeersuchen selbst hervor. Denn darin erklärt der IRS, dass es für ihn wichtig sei, die Beziehung der [in den Bankunterlagen figurierenden] Drittperson zum Steuersubjekt zu kennen; Platzhalter seien namentlich darum keine Option, da andere Dokumente oder Beweismittel, über welche der IRS, nicht aber die ESTV verfüge, Hinweise und Verbindungen zu den in den ersuchten Unterlagen figurierenden Drittpersonen liefern könnten («In general, it is important to know the relationship of the third party to the taxpayer. Placeholders are not an acceptable option because the SFTA, when redacting names and inserting placeholders, may not know the relationship between the third party and the taxpayer. Additionally, separate documents or evidence, held by the IRS, but not by the Swiss information holder or the SFTA, could provide links and connections to third parties identified in the requested documents»). Abschliessend erwähnt der IRS, dass in Fällen, die vor Gericht verhandelt würden, unbearbeitete Originaldokumente nötig sein könnten und der ersuchte Staat gemäss Ziff. 10 Bst. c des Protokolls beglaubigte Kopien von unbearbeiteten Originaldokumenten zur Verfügung stelle, wenn die ersuchende Behörde ausdrücklich darum ersuche. Auf diese Ausführungen des IRS ist in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.6.1) ebenfalls abzustellen. Die Unkenntlichmachung der Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers als Bankmitarbeiter, welcher zusammen mit den zuständigen «Private Banker» in den die Kontoinhaberin betreffenden Bankunterlagen erwähnt wird (vgl. E. 5.3.3.1), könnte den Abgleich mit vorhandenen Informationen durch den IRS darum möglicherweise tatsächlich vereiteln und damit dem Zweck der Amtshilfe zuwiderlaufen. Die Ausführungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit einer möglichen Einschränkung seiner Karriereplanung erweisen sich hingegen als rein hypothetisch und vorliegend nicht rechtsrelevant.

### **E. 6.3.2**

Die Übermittlung der den Beschwerdeführer betreffenden Identifikationsdaten ist somit rechtsprechungsgemäss (vgl. E. 2.5.1) als verhältnismässig zu qualifizieren.

#### **E. 6.4.1**

Der Beschwerdeführer bringt schliesslich vor, es sei sowohl vom Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten (nachfolgend: EDÖB) festgestellt als auch gerichtsnotorisch, dass in den USA kein angemessener Schutz bei der Übermittlung von Personendaten bestehe. Dies sei - selbst bei einer Anwendung des StAhiG als *lex specialis* zum DSG - beim Entscheid über die Zulässigkeit der Datenübermittlung mitzubersichtigen. Fehle eine Gesetzgebung, die einen angemessenen Schutz gewährleistet, so dürften Personendaten ins Ausland nur bekannt gegeben werden, wenn ein Ausnahmetatbestand von Art. 6 Abs. 2 [a]DSG erfüllt sei. In diesem Sinne habe nicht der Beschwerdeführer konkrete Hinweise auf eine Persönlichkeitsverletzung darzutun, sondern die ESTV sei für das Vorliegen eines Ausnahmetatbestands beweispflichtig und müsse insbesondere konkret belegen, dass ein überwiegendes öffentliches Interesse an der Übermittlung seines Namens bestehe.

#### **E. 6.4.2**

Die angefochtene Schlussverfügung datiert vom 30. März 2023 und erging somit vor Inkrafttreten des neuen DSG. Für die vorliegend zu beurteilende Beschwerde wäre somit das aDSG einschlägig (vgl. E. 2.8.1). Da sich jedoch vorliegend die den Beschwerdeführer betreffenden Informationen als voraussichtlich erheblich erwiesen (vgl. E. 5.3.3) und ihre Übermittlung verhältnismässig ist (E. 6.3.2), geht Art. 4 Abs. 3 StAhiG dem aDSG vor und kommt Letzteres vorliegend nicht zur Anwendung (vgl. E. 2.8.2). Entsprechend braucht auf die datenschutzrechtlichen Rügen des Beschwerdeführers nicht weiter eingegangen zu werden.

#### **E. 6.4.3**

Zum Datenschutz sei im Zusammenhang mit dem Spezialitätsprinzip immerhin Folgendes erwähnt: Die vom Beschwerdeführer erwähnte mögliche Weitergabe und zweckfremde Weiterverwendung von im Amtshilfverfahren erlangten Personendaten in den USA kann nicht als gerichtsnotorisch bezeichnet werden und ist unbelegt. Hingegen ist aufgrund des geltenden Vertrauensprinzips darauf zu vertrauen, dass der IRS die übermittelten Informationen im Einklang mit den Bestimmungen des DBA CH-US verwenden wird (vgl. E. 2.6.1; E. 2.7.1). In diesem Zusammenhang ist ebenfalls grundsätzlich davon auszugehen, dass die Vorinstanz anlässlich der Informationsübermittlung einen Spezialitätsvorbehalt anbringen wird, wie sie in Ziff. 3 der Begründung der angefochtenen Schlussverfügung erklärt (vgl. zudem: Vernehmlassung, Rz. 25). Hierfür spricht auch die Erklärung der Vorinstanz, sie habe in den Schlussverfügungen vom (...), welche dasselbe Amtshilfeersuchen betreffen, in Dispositiv-Ziff. 3 insbesondere verfügt, dass sie die ersuchenden Behörde anlässlich der Informationsübermittlung darauf hinweisen werde, dass die übermittelten Informationen nur in Verfahren gemäss die betroffenen Personen 1 und 2 verwendet werden dürfen. Allerdings hat die Vorinstanz darauf verzichtet, dies ins Dispositiv der angefochtenen Schlussverfügung aufzunehmen. Es ist lediglich der Begründung zu entnehmen, dass die Vorinstanz bei der Informationsübermittlung gegenüber dem IRS einen Verwendungsvorbehalt anbringen werde. Da grundsätzlich nur das Dispositiv in Rechtskraft erwächst und dieses vorliegend nicht auf Ziff. 3 der Begründung verweist, ist die Vorinstanz von Amtes wegen anzuweisen, einen

Spezialitätsvorbehalt in die Schlussverfügung aufzunehmen. Dies steht im Einklang mit der geltenden Rechtsprechung und den darin erwähnten Unsicherheiten in Bezug auf die Tragweite des Spezialitätsvorbehalts (vgl. E. 2.7.2; vgl. Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 3.5). Somit ist die Vorinstanz anzuweisen, den IRS zusätzlich darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 26 DBA CH-US in den Verfahren betreffend die betroffene Person 1 und die betroffene Person 2 verwendet werden dürfen. Damit würde Art. 6 aDSG der Übermittlung der Informationen ebenfalls nicht entgegenstehen (vgl. E. 2.8.3).

## **E. 7**

Zusammengefasst erweisen sich die Informationen zum Beschwerdeführer als für die in den USA geführte Steuer(straf)untersuchung voraussichtlich erheblich (E. 5.3.3). Ihre Übermittlung ist verhältnismässig (E. 6.3.2). Folglich ist die Vorinstanz dazu berechtigt, die ersuchten Bankunterlagen hinsichtlich der Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers dem IRS ungeschwärzt zu übermitteln. Die Beschwerde ist lediglich insofern gutzuheissen, als die Vorinstanz anzuweisen ist, einen Spezialitätsvorbehalt in das Dispositiv der angefochtenen Schlussverfügung aufzunehmen (vgl. E. 6.4.3). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

## **E. 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). Die Verfahrenskosten sind vorliegend auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.110]). Der Beschwerdeführer obsiegt nur teilweise, weshalb es sich rechtfertigt, ihm Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'000.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

## **E. 8.2**

Die Vorinstanz hat dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer die diesem erwachsenen notwendigen Kosten in entsprechend reduziertem Umfang zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung in Anwendung von Art. 14 VGKE und von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Vorliegend wurde keine Kostennote eingereicht. Die reduzierte Parteientschädigung des Beschwerdeführers für die ihm erwachsenen notwendigen Auslagen ist auf Fr. 1'500.-- festzusetzen.

## **E. 9**

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

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