

BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-03-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3972_2019

FR: TAF A-3972/2019 du 22 mars 2021

IT: TAF A-3972/2019 del 22 marzo 2021

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 aDBA-CH USA zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 31 f. VGG i.V.m. Art. 5 VwVG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde in Bezug auf die Schlussverfügung sowie die Verfügung betreffend Ausstandsbegehren, beide vom 3. Juli 2019, ist somit gegeben.

E. 1.2

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene Person und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Der Beschwerdeführer ist als Drittperson, welche sich an die Vorinstanz gewendet und sich der Übermittlung sie betreffender Informationen widersetzt hat, praxisgemäss beschwerdelegitimiert (BGE 143 II 506 E. 5 sowie insbesondere Urteil des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 [zur Publikation vorgesehen] E. 4). Als Verfügungsadressat, dessen Anträge im vorinstanzlichen Verfahren abgewiesen wurden und dessen Daten demnach ungeschwärzt dem ersuchenden Staat übermittelt werden sollen, ist er durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung sowie insbesondere daran, die korrekte Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG überprüfen zu lassen (vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 1.2 [vom BGer mit Urteil 2C_820/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]).

E. 1.3

Somit ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) einzutreten.

E. 2

Zunächst ist auf die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Rügen im Zusammenhang mit seinem gegen Mitarbeitende der ESTV gestellten Ausstandsbegehren sowie auf das Gesuch des Beschwerdeführers um Gewährung der Akteneinsicht einzugehen.

E. 2.1.1

Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist.

E. 2.1.2

Aus Art. 29 Abs. 1 BV ergibt sich namentlich der Anspruch auf unbefangene Entscheidträger der Verwaltung (Stephan Breitenmoser/Marion Spori Fedail, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 10 N 17; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.5.2 Bst. a). Art. 10 VwVG konkretisiert Art. 29 Abs. 1 BV, indem er den Ausstand in Verwaltungsverfahren des Bundes regelt (vgl. BGE 132 II 485 E. 4.2). Nach Art. 10 Abs. 1 VwVG müssen Personen bei der Vorbereitung und dem Erlass einer Verfügung in den Ausstand treten, die an der Sache ein persönliches Interesse haben (Art. 10 Abs. 1 Bst. a VwVG), mit einer Partei durch Ehe, Partnerschaft Lebensgemeinschaft oder verwandtschaftlich besonders verbunden sind (Art. 10 Abs. 1 Bst. b und bbis VwVG), sich mit der Sache als Parteivertreter bereits beschäftigt haben (Art. 10 Abs. 1 Bst. c VwVG) oder aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnten (Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG).

E. 2.1.3

Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG bildet einen Auffangtatbestand. Um welche Gründe es sich bei den «anderen Gründen» handelt, ist jeweils anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls zu bestimmen. Die Generalklausel von Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG gilt als erfüllt, wenn die Amtsperson nachweislich befangen ist oder begründete Besorgnis ihrer Befangenheit besteht und die konkreten Ausstandsgründe gemäss Art. 10 Abs. 1 Bst. a bis c VwVG nicht greifen (vgl. Reto Feller/Pandora Kunz-Notter, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl., 2019 [nachfolgend: Kommentar VwVG], Art. 10 N 23 ff.). Dabei kann insbesondere auch das Zusammentreffen verschiedener Umstände, welche für sich alleine genommen keinen genügenden Intensitätsgrad für die Annahme einer Ausstandspflicht aufweisen, zur begründeten Besorgnis der Befangenheit führen (Breitenmoser/Spori Fedail, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N 70). Auf das subjektive Empfinden der Partei, welche die Befangenheit behauptet, kommt es dabei ebenso wenig an, wie darauf, ob tatsächlich eine Befangenheit besteht. Es genügt, dass der Anschein einer solchen durch objektive Umstände und vernünftige Gründe glaubhaft dargetan erscheint. Für verwaltungsinterne Verfahren gilt dabei nicht der gleich strenge Massstab wie für unabhängige richterliche Behörden; gerade die systembedingten Unzulänglichkeiten des verwaltungsinternen Verfahrens haben zur Schaffung unabhängiger richterlicher Instanzen geführt. Im Interesse einer beförderlichen Rechtspflege sind Ablehnungs- und Ausstandsbegehren gegen nicht richterliche Justizpersonen bzw. gegen Personen, die an einer Verwaltungsentscheid in irgendeiner Form beratend oder instruierend mitwirken, nicht leichthin gutzuheissen. Die für den Anschein der Befangenheit sprechenden Umstände müssen jeweils im Einzelfall unter Berücksichtigung der Funktion und der Organisation der betroffenen Verwaltungsbehörde gewichtet werden (BGE 140 I 326 E. 5.2, 137 II 431 E. 5.2; Urteil des BGer 2C_931/2015 vom 12. Oktober 2016 E. 5.1). Der sich aufdrängende Anschein der Befangenheit ist indessen stets zu vermeiden, selbst wenn für Unbefangenheit und Unparteilichkeit nicht die für ein Gerichtsmittglied geltenden Massstäbe anzuwenden sind (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_583/2011 vom 25. Oktober 2011 E. 4.2; Urteil des

BVGer A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 1.7.3 m.w.H.).

E. 2.1.4

Ein Ausstandsgrund im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG kann gegeben sein, wenn objektive Anhaltspunkte bestehen, welche auf eine ernsthaft gestörte zwischenmenschliche - geradezu feindschaftliche - Beziehung hindeuten. Diffuse Antipathien gegenüber einem Amtsträger genügen demgegenüber nicht. Bei einer Strafanzeige gegen einen Amtsträger gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass diese für sich alleine dann nicht zur Ausstandspflicht des Amtsträgers in Sachen des Anzeigerstatters führt, wenn die Anzeige ausschliesslich im Zusammenhang mit der amtlichen Tätigkeit steht (vgl. Urteil des BGer 8G.36/2000 und 8G.39/2000 vom 25. September 2000 E. 3c; Feller/Kunz-Notter, Kommentar VwVG, Art. 10 N 24). Auch Fehlentscheide in der Sache oder prozessuale Fehler begründen (nur) dann einen Ausstandsgrund, wenn sie als schwere Pflichtverletzung betrachtet werden müssen und von der Absicht des Amtsträgers zeugen, der Partei zu schaden (BGE 125 I 119 E. 3e; Urteile des BGer 4A_539/2008 vom 19. Februar 2009 E. 3.3.2, 1P.314/2001 vom 2. Juli 2001 E. 1; Urteile des BVGer A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 1.7.4, A-6143/2013 und A-6144/2013 vom 3. Februar 2014 E. 2.2.3; vgl. Feller/Kunz-Notter, Kommentar VwVG, Art. 10 N 30; Breitenmoser/Spori Fedail, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N 97).

E. 2.1.5

Die in Art. 10 VwVG genannten Gründe sind obligatorische Ausstandsgründe. Sie führen zwingend zum Ausstand, ohne dass es einer Geltendmachung durch Beteiligte bedarf. Dementsprechend muss die entscheidende Behörde von Amtes wegen prüfen, ob eines oder mehrere ihrer Mitglieder in den Ausstand zu treten haben (vgl. Breitenmoser/Spori Fedail, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N 99). Ist der Ausstand hingegen streitig, so entscheidet darüber die Aufsichtsbehörde oder, wenn es sich um den Ausstand eines Mitglieds einer Kollegialbehörde handelt, diese Behörde unter Ausschluss des betreffenden Mitglieds (Art. 10 Abs. 2 VwVG). Es ist eine anfechtbare Zwischenverfügung zu erlassen (BGE 112 V 206 E. 2a; Urteil des BVGer A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 1.7.5).

E. 2.2.1

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die Schlussverfügung aufzuheben sei, weil sie unter Beteiligung befangener Mitarbeiter der ESTV zustande gekommen sei (vgl. hierzu und zum Nachfolgenden: Beschwerde Rz. 29 ff.). Die Mitarbeitenden der Vorinstanz wären in Bezug auf den Verdacht auf Verletzung von Art. 47 des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0) durch Mitarbeitende der Bank sowie möglicherweise auch durch den IRS untätig geblieben, trotz der gemäss Art. 22a BPG gebotenen Anzeigepflicht. Der Beschwerdeführer habe eine Strafanzeige eingereicht und die Staatsanwaltschaft des Kantons Zürich habe eine Strafuntersuchung eröffnet, was zeige, dass ein begründeter Anfangsverdacht bestehe und die Mitarbeitenden der ESTV den Sachverhalt hätten zur Anzeige bringen müssen. Zudem seien wesentliche Verfahrensakten nicht offengelegt worden sowie in diesem Zusammenhang auch eine nach Ansicht des Beschwerdeführers übermässig kurze Frist von fünf Kalender- bzw. drei Werktagen gesetzt worden um zu den zum damaligen Zeitpunkt bisher nicht offengelegten Informationen eine Stellungnahme abzugeben. Diese kurze Frist käme einer Verweigerung des rechtlichen Gehörs gleich. Für sich alleine und in ihrer Gesamtheit würden somit objektive und begründete Zweifel an der Unbefangenheit von E._____, F._____ und G._____ in

Bezug auf das vorliegende Verfahren bestehen. Aufgrund deren Beteiligung an der Entscheidungsfindung sei die Schlussverfügung aufzuheben.

E. 2.2.2

Grundsätzlich ist lediglich gestützt auf eine vom Beschwerdeführer abweichende Beurteilung in Bezug auf die Notwendigkeit der Anzeige wegen Verdachts auf die Verletzung von Art. 47 BankG nicht von einer Ausstandspflicht der genannten Mitarbeitenden auszugehen. Es ergeben sich im vorliegenden Verfahren keinerlei Anhaltspunkte, dass die Beurteilung der Vorinstanz betreffend die Anzeigepflicht nur deshalb verneinend und somit entgegen dem Antrag des Beschwerdeführers ausgefallen ist, um diesem in irgendeiner Form zu schaden (vgl. E. 2.1.4). Auch aus der erst nachträglich erfolgten Offenlegung von gewissen Verfahrensakten kann kaum eine schädigende Absicht abgeleitet werden. Vielmehr handelte es sich dabei um einen Fehler, auf welchen die Vorinstanz nach Entdeckung selbst hingewiesen und entsprechend korrigiert hat (vgl. Sachverhalt Bst. H ff.). Dieser Vorfall mag zwar für Mehraufwand beim Beschwerdeführer gesorgt haben und auf ein gewisses Unverständnis gestossen sein, aber dennoch ist ein solcher Fehler im Verfahrensablauf nicht als schwere Pflichtverletzung zu qualifizieren. Folglich sind die gerügten Umstände nicht geeignet, um einen Ausstand gegen die involvierten Mitarbeiter der ESTV zu begründen (vgl. E. 2.1.4). Soweit der Beschwerdeführer die Ansetzung einer kurzen Frist für die Einreichung einer Stellungnahme von 5 Tagen als Verweigerung des rechtlichen Gehörs qualifiziert und daraus ebenfalls Hinweise auf eine Befangenheit der fraglichen Personen ableiten will, so ist dem bereits aufgrund der Tatsache zu widersprechen, dass die Vorinstanz die nämliche Frist auf Antrag des Beschwerdeführers entsprechend verlängert hat (vgl. Sachverhalt Bst. J). Des Weiteren erreichen die vom Beschwerdeführer genannten Gründe auch in ihrer Gesamtheit betrachtet keine Schwere, die den Anschein von Befangenheit zu erwecken vermögen (vgl. E. 2.1.3). Folglich genügen die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Gründe objektiv nicht, um eine Befangenheit von E. _____, F. _____ und G. _____ anzunehmen.

E. 2.2.3

Zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 3. Juli 2019 nicht unter Verletzung der Ausstandspflicht erlassen wurde. Die gleichentags erlassene Verfügung betreffend das gestellte Ausstandsbegehren gegen einzelne Mitarbeitende der Vorinstanz (vgl. Sachverhalt Bst. M) ist ebenfalls nicht zu beanstanden.

E. 2.3

In Bezug auf das Akteneinsichtsgesuch des Beschwerdeführers (vgl. dazu Beschwerde Rz. 49 ff.) gilt es festzuhalten, dass dieses unter Zustimmung der Vorinstanz (vgl. Vernehmlassung Rz. 2 f.), gutgeheissen wurde. In der Folge wurde dem Beschwerdeführer sowohl Einsicht in die behördliche Korrespondenz als auch in das vollständige Amtshilfeersuchen des IRS gewährt (vgl. Sachverhalt Bst. P). Damit ist dieser Antrag des Beschwerdeführers gegenstandslos geworden.

E. 3

Im Folgenden ist auf die rechtlichen Grundlagen für die Leistung von Amtshilfe, insbesondere an die USA, einzugehen.

E. 3.1

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist für Gesuche, welche vor Inkrafttreten der mit Art. 3 des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des aDBA CH-USA (SR 0.672.933.611; AS 2019 3145) per 20. September 2019 eingeführten Neufassung gestellt wurden, Art. 26 aDBA CH-USA (vgl. Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1 [vom BGer mit Urteil 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt]). Die formellen Anforderungen an das Amtshilfeersuchen werden mangels Regelung im aDBA CH-USA sowie im dazugehörigen Protokoll (ebenfalls unter AS 1999 1460, vgl. dazu insbesondere Art. 10 des Protokolls) in Art. 6 StAhiG geregelt (vgl. Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 3.1 [vom BGer mit Urteil 2C_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.2, A-3361/2016 vom 19. Juni 2017 E. 3.3 m.w.H.). Gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss das Ersuchen eines ausländischen Staates schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden und die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten. Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so teilt die ESTV dies der ersuchenden Behörde schriftlich mit und gibt ihr Gelegenheit, ihr Ersuchen schriftlich zu ergänzen (Art. 6 Abs. 3 StAhiG). Auf ein Amtshilfeersuchen nicht einzutreten ist bei Vorliegen eines der in Art. 7 StAhiG genannten Fälle.

E. 3.2

Gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen gemäss ihren Steuergesetzgebungen erhältlichen Auskünfte aus, die notwendig sind zur Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. Unter das Abkommen fällt dabei insbesondere die sog. «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlösen erhoben wird (vgl. Art. 2 Ziff. 2 Bst. b aDBA CH-USA sowie Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.1 [vom BGer mit Urteil 2C_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1 [vom BGer mit Urteil 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-5048/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.1 [vom BGer mit Urteil 2C_539/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt] sowie A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.1 m.w.H.).

E. 3.3

Auch wenn der Amtshilfe nach Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA gemäss Wortlaut der Bestimmung der Zweck zugrunde liegt, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten, heisst das nicht, dass sich die Auskunftspflicht nur auf vorbeugende Massnahmen bezieht. Sie besteht auch, wenn bereits ein Steuerbetrug begangen wurde. Sie dient der Verfolgung und Ahndung von Steuerdelikten und damit letztlich dem öffentlichen Interesse, die Durchsetzung von Steueransprüchen zu gewährleisten. Der Umstand, dass hinreichende Anhaltspunkte für ein Delikt gegeben sind, stellt demnach die notwendige und gleichzeitig ausreichende Voraussetzung für die Gewährung der Amtshilfe dar. Ob solche ausreichende Verdachtsmomente bestehen, ist am Auftrag der ersuchenden Behörde zu messen. In Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV) müssen die Amtshilfemassnahmen ihrem Zweck entsprechen und nicht darüber hinausgehen, was zu dessen Erreichung notwendig ist (vgl. statt vieler: BGE 139 II 404 E. 7.2.2 m.w.H.; Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.2 [vom BGer mit Urteil 2C_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.2 [vom BGer mit Urteil

2C_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt]).

E. 3.4

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. statt vieler: BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1, je m.w.H. sowie Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 6.1 m.w.H.). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3 m.w.H. und Urteil des BVGer A-2463/2018 vom 27. November 2019 E. 5.2.3; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Ziff. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler: Urteil des BVGer A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.3 m.w.H. [vom BGer mit Urteil 2C_540/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.3 [vom BGer mit Urteil 2C_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3 [vom BGer mit Urteil 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt]).

E. 3.5.1

Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt als «betroffene Person» u.a. eine Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden.

E. 3.5.2

Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG (in der ab 1. Januar 2017 geltenden Fassung, AS 2013 231) ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht «betroffene Personen» sind, unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder, wenn berechnigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen.

E. 3.5.3

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 nur Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585 ff., 5623; statt vieler: Urteil des BVGer

A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. 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., 143 II 506 E. 5.2.1; in Bezug auf Daten von Bankangestellten: Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; vgl. auch Urteile des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.1 und A-4819/2016 vom 4. April 2018 E. 3.4 f.). Allerdings bietet das Spezialitätsprinzip und dessen persönliche Dimension den vorgenannten Drittpersonen in solchen Konstellationen Schutz (vgl. dazu E. 3.7.1 nachfolgend).

E. 3.6.1

Nach dem sogenannten völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (BGE 143 II 202 E. 8.7.1, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-1146/2019 und A-1147/2019 vom 6. September 2019 E. 2.4).

E. 3.6.2

Ebenso besteht kein Anlass für Zweifel an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung, wonach sie alle voraussichtlich zumutbaren innerstaatliche Mittel ausgeschöpft habe, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (BGE 144 II 206 E. 3.3.1 ff.; Urteil des BGer 2C_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteile des BVGer A-1146/2019 und A-1147/2019 vom 6. September 2019 E. 2.7.2, A-1231/2018 vom 26. November 2018 E. 3.9).

E. 3.7.1

Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [vom BGer mit Urteil 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5 [vom BGer mit Urteil 2C_540/2019 vom 22. Mai 2019 bestätigt]). Im jüngst ergangenen (und zur Publikation vorgesehenen) Urteil des Bundesgerichts 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 wurde festgehalten, dass die Verwendungsbeschränkung gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-USA ihren Zweck - den Schutz der Souveränität des ersuchten Staats und die korrekte Allokation der Verantwortung für Grundrechtseingriffe unter den Vertragsstaaten - nur erreichen kann, wenn ihr nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zuerkannt wird. Deshalb darf der ersuchende Staat die nach Art. 26

Abs. 1 aDBA CH-USA übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren (vgl. dazu ausführlich E. 3.1 ff. des genannten Urteils sowie zur Auseinandersetzung mit den von der ESTV vorgebrachten Argumenten insbesondere E. 3.6; Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7, m.w.H.).

E. 3.7.2

Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. vorne E. 3.6) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1).

E. 3.8

Gemäss Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG; SR 235.1) dürfen Personendaten nicht ins Ausland bekannt gegeben werden, «wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen Personen schwerwiegend gefährdet würde, namentlich, weil eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet». Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung nach Art. 6 Abs. 2 DSG unter anderem dann möglich, wenn hinreichende (insbesondere vertragliche) Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Bst. a der Bestimmung), oder wenn die betroffene Person im Einzelfall eingewilligt hat (Bst. b der Bestimmung). Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch das DSG verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine solche in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 DSG im Grunde nicht (Urteil des BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.6 [vom BGer mit Urteil 2C_325/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.4 [vom BGer mit Urteil 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt] und A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.6 und E. 5 [vom BGer mit Urteil 2C_540/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]).

E. 4.1

Im vorliegenden Fall erhebt der Beschwerdeführer diverse Anträge und Rügen, auf welche im Folgenden eingegangen wird.

E. 4.2.1

Der Beschwerdeführer beantragt unter anderem, «weiteren» in den zur Übermittlung vorgesehenen Akten erscheinenden Dritten (ohne diese aber näher zu bezeichnen) sei Kenntnis vom vorliegenden Verfahren zu geben und es sei ihnen Gelegenheit zur Wahrung des rechtlichen Gehörs einzuräumen. Zu diesem Zweck sei das Amtshilfeverfahren zu sistieren, bis die Drittbetroffenen informiert worden sind und sich äussern konnten und eventualiter bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens A-6854/2018 (formeller Antrag Nr. 1c und d, Beschwerde Rz. 72 ff. sowie Stellungnahme vom 5. November 2019 Rz. 3 ff.).

E. 4.2.2

Diese Frage, ob Drittpersonen nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG über das Amtshilfeverfahren informiert werden müssen, wurde kürzlich durch das Bundesgericht dahingehend beantwortet, dass Art. 14 Abs. 2 StAhiG auf Art. 19 Abs. 2 StAhiG Bezug nehme, welcher die Beschwerdeberechtigung im Amtshilfeverfahren regle. Nach letzterer Bestimmung seien die betroffene Person sowie die weiteren Personen, welche die Voraussetzungen von Art. 48 VwVG erfüllen, zur Beschwerde berechtigt. Personen, welche nicht betroffene Personen im Sinne von Art. 3 lit. a StAhiG sind, seien dabei nach dieser Regelung nur dann beschwerdeberechtigt, wenn sie über ein schutzwürdiges Interesse verfügen würden (vgl. Art. 48 Abs. 1 lit. c VwVG). Im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen besteht ein solches Interesse nur in sehr speziellen Konstellationen. Grundsätzlich seien die Dritten nämlich durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt (siehe dazu BGE 146 I 172 E. 7.1, insbesondere E. 7.1.3 sowie Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.1). Gemäss Bundesgericht folgt schon aus dem Wortlaut der erwähnten Vorschrift von Art. 14 Abs. 2 StAhiG, dass die ESTV nicht alle Personen, welche im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdeberechtigt sein könnten, über das Amtshilfeverfahren zu informieren hat. Die entsprechende Informationspflicht bestehe - so das Bundesgericht - nicht gegenüber sämtlichen Drittpersonen, welche die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (gemäss den vorstehenden Ausführungen) erfüllen, sondern gemäss dem Gesetzeswortlaut nur gegenüber jenen (Dritt-) Personen, von deren Beschwerdeberechtigung die ESTV «aufgrund der Akten ausgehen muss». Der letztere Passus von Art. 14 Abs. 2 StAhiG lasse darauf schliessen, dass die ESTV nur diejenigen Personen über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis zu setzen hat, deren Legitimation im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aufgrund der Akten evident sei (insofern sei die in BGE 143 II 506 E. 5.1 S. 512 gemachte Aussage, wonach einer nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG beschwerdeberechtigten Person namentlich das Recht auf Information nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG zustehe, zu präzisieren; vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2). Es drängt sich entsprechend dem Bundesgericht auf, solchen Personen im Amtshilfeverfahren, welche zwar in den Unterlagen erscheinen, deren Beschwerdelegitimation jedoch nicht evident erscheint, dann Rechtsschutz zu gewähren, wenn sie selbst um Teilnahme am Verfahren ersuchen. Ist Letzteres hingegen nicht der Fall, erscheinen - nach Ansicht des Bundesgerichts - die datenschutzrechtlichen Rechtsbehelfe und Rechtsmittel als genügend (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 sowie ferner BGE 146 I 172 E. 7.2).

E. 4.2.3

Sofern überhaupt auf dieses Begehren des Beschwerdeführers eingetreten werden könnte, da es soweit ersichtlich lediglich Interessen von Drittpersonen betrifft (siehe dazu BGE 139 II 404 E. 11.1 m.w.H., ferner auch: Urteil des BVer A-6854/2018 vom 3. März 2020 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_252/2020 vom 13. Juli 2020] E. 1.3.2), ist Folgendes festzuhalten: Entsprechend den vorgenannten Ausführungen des Bundesgerichts (vgl. E. 4.2.2) ist auch im vorliegenden Fall nicht von einer allgemeinen Informationspflicht gegenüber sämtlichen in den Unterlagen erscheinenden Drittpersonen auszugehen. Es bestehen nämlich keine Anhaltspunkte dafür, dass besondere Umstände vorliegen, welche eine Informationspflicht dieser Dritten begründen würden. Insbesondere kann etwa nicht von einer konkreten Gefahr ausgegangen werden, dass der ersuchende Staat das

Spezialitätsprinzip verletzen wird (vgl. dazu auch E. 4.7). Allein der Umstand, dass weitere Drittperson in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen namentlich genannt sind, genügt wie ausgeführt nicht, um eine entsprechende Informationspflicht zu begründen (vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.4 [zur Publikation vorgesehen]). Diesbezüglich werden vom Beschwerdeführer auch keine substantiierten Gründe vorgetragen, sondern die Informationspflicht gegenüber nicht weiter benannten Dritten wird lediglich in pauschaler Weise gerügt. Infolgedessen sind die in diesem Zusammenhang gestellten Anträge des Beschwerdeführers abzuweisen. Dies gilt namentlich auch für die Sistierungsanträge. Da die Dritten vorliegend nicht zu informieren sind, erübrigt sich auch eine Sistierung zu diesem Zweck. Auch die Sistierung bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens A-6854/2018 erübrigt sich angesichts des zwischenzeitlich in dieser Sache ergangenen Urteils des Bundesgerichts 2C_252/2020 vom 13. Juli 2020. Auch sofern der Beschwerdeführer das Verfahren A-5715/2018 meinen sollte, welches zurzeit noch am Bundesgericht hängig ist, wäre keine Sistierung des vorliegenden Verfahrens angezeigt. Die besagten Sistierungsanträge sind somit abzuweisen, soweit sie nicht gegenstandslos geworden sind.

E. 4.3.1

Das Amtshilfeersuchen des IRS wurde am (Datum) als Anhang einer E-Mail vom IRS an die Vorinstanz zugestellt. Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang vor, das Amtshilfeersuchen würde das Erfordernis der Schriftform nicht erfüllen, weswegen die Formvorschriften von Art. 6 Abs. 1 StAhiG nicht erfüllt worden seien. Es würden auch keinerlei Anhaltspunkte bestehen, dass die E-Mail vom (Datum) digital signiert worden sei. Folglich hätte die Vorinstanz gemäss den Ausführungen des Beschwerdeführers nicht auf das Ersuchen eintreten dürfen (vgl. insbesondere Stellungnahme vom 5. November 2019 Rz. 9 ff.).

E. 4.3.2

Gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss das Ersuchen eines ausländischen Staates schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden (vgl. dazu vorne E. 3.1). Sinn und Zweck eines Schriftefordernisses ist im Allgemeinen, dass Klarheit über den Inhalt geschaffen wird, was wiederum der Rechtssicherheit dient (vgl. dazu Felix Uhlmann/Alexandra Schilling-Schwank, Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, Art. 34 N 7; Lorenz Kneubühler/Ramona Pedretti, Kommentar VwVG, Art. 34 VwVG N 7). Darüber hinaus sollen durch die Schriftlichkeit diverse Unsicherheiten, etwa in Bezug auf die Identifizierung des Absenders sowie die Verifizierung der Unterschrift, vermieden werden (vgl. Urteil des BGer 1B_304/2013 vom 27. September 2013 E. 2.4; zum Ganzen: Urteil des BGer 8C_259/2015 vom 24. Februar 2016 E. 4.3). Vorweg gilt es festzuhalten, dass das dem Amtshilfeersuchen zugrunde liegende aDBA CH-USA keine Vorschriften in Bezug auf das Schriftefordernis eines Amtshilfeersuchens aufstellt (siehe auch vorne E. 3.1). Ein solches Erfordernis findet sich lediglich in Art. 6 Abs. 1 StAhiG. Die im Einzelfall einschlägigen Staatsverträge geniessen jedoch stets Vorrang vor den Bestimmungen des StAhiG (vgl. anstelle vieler: Charlotte Schoder, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, Art. 1 N 12). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind die Bestimmungen des StAhiG grundsätzlich so auszulegen, dass sie den Zweck von Amtshilfebestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereiteln, deren Vollzug das StAhiG nach Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG gerade bezweckt und denen das StAhiG im Konfliktfall nach Art. 1 Abs. 2

StAhiG ausdrücklich nachgeht (BGE 143 II 136 E. 4.1; Urteile des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.4.1 sowie 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1). In Bezug auf den vorstehend beschriebenen Zweck von Schriftlichkeitserfordernissen (Sicherheit von Inhalt und Absender usw.) besteht zumindest im vorliegenden Fall kein Grund, die E-Mail nicht als formgültiges Ersuchen zuzulassen: Ersuchen des IRS erfolgen gemäss der Vorinstanz praxismässig auf elektronischem Weg und die Vorinstanz hat mit der ersuchenden Behörde hierfür verschiedene Sicherheitsmassnahmen vorgesehen. So besteht, wie die Vorinstanz in ihrer Stellungnahme vom 9. November 2020 schreibt, eine Liste mit den zur Einreichung eines Ersuchens zuständigen Kontaktpersonen und deren E-Mail-Adressen (Beilage 2 der Stellungnahme), und das hier zu beurteilende Ersuchen wurde von einer auf dieser Liste figurierenden E-Mail-Adresse versandt. Auch erfolgte die Zustellung per E-Mail vorliegend verschlüsselt, wobei die Vorinstanz gemäss ihrer Stellungnahme vom 25. Januar 2021 mit der ersuchenden Behörde einen bestimmtem Modus Operandi bei der Passwortvergabe vereinbart habe, welcher es - im Sinne der Verfahrenseffizienz - erlaube, dass nicht in jedem Einzelfall um das Passwort ersucht bzw. dieses separat übermittelt werden müsse. Ergänzend weist die Vorinstanz noch darauf hin, dass weder in der betreffenden E-Mail der ersuchenden Behörde noch im Amtshilfeersuchen Personendaten wie Namen, Adressen, Kontonummern enthalten seien. Zusammenfassend ist damit sowohl Sicherheit in Bezug auf den Inhalt als auch Klarheit über den zuständigen Absender gegeben. Aufgrund des soeben Gesagten und des erwähnten Grundsatzes, dass innerstaatliche Formvorschriften die Amtshilfe nicht vereiteln dürfen, ist das (wie es langjähriger Praxis entspricht) per E-Mail eingereichte Amtshilfeersuchen als rechtsgenügend zu betrachten (vgl. dazu auch die Zwischenverfügung des BVer A-5506/2015 vom 23. März 2016 E. 4.1). Der Beschwerdeführer vermag somit mit dieser Rüge nicht durchzudringen.

E. 4.4.1

In materieller Hinsicht macht der Beschwerdeführer sodann geltend, das Amtshilfeersuchen sei aufgrund eines Verstosses gegen Treu und Glauben unzulässig. Der IRS habe zum Zeitpunkt der Ausarbeitung des Amtshilfeersuchens gewusst, dass er von der Bank durch Art. 47 BankG geschützte Informationen erhalten habe, womit es bereits am guten Glauben fehle. Die Bank selbst habe die betroffenen Konten als amtshilfefähig identifiziert und dem IRS detaillierte Angaben zu den persönlichen Verhältnissen des Inhabers des Bankkontos, dessen Verbindungen zu Drittpersonen, etc., mitgeteilt. Alle diese Informationen würden aber in den Schutzbereich des Bankkundengeheimnisses fallen. Den am US-Programm teilnehmenden Banken - auch der Bank B. _____ AG - sei es untersagt gewesen, Daten in die USA zu liefern, die in den Anwendungsbereich von Art. 47 BankG fallen. Daher erweise sich das vom IRS gestellte Amtshilfeersuchen als mit dem Grundsatz von Treu und Glauben unvereinbar, weswegen es dem Ersuchen gemäss Art. 7 StAhiG an einer Eintretensvoraussetzung mangle (vgl. zum Ganzen: Beschwerde Rz. 81 ff.). In seiner Replik ergänzt der Beschwerdeführer seine Ausführungen dahingehend, dass die Strafuntersuchung wegen der Übermittlung der dem Ersuchen zu Grunde liegenden Informationen nach wie vor hängig sei. In jedem Fall sei das vorliegende Verfahren bis zum Abschluss der pendenten Strafuntersuchung der Staatsanwaltschaft des Kantons Zürich, welche nähere Erkenntnisse über die zwischen der kontoführenden Bank und der ersuchenden Behörde getroffenen Absprachen zu Tage fördern und damit den Beweis für das treuwidrige Verhalten letzterer erbringen könnte, zu sistieren (vgl. Stellungnahme vom 5. November 2019 Rz. 13 ff.).

E. 4.4.2

Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG ist auf ein Ersuchen nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind». Sofern eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, ist jeweils zu prüfen, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Nur wenn gemäss internationalem öffentlichen Recht ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt, findet Art. 7 Bst. c StAhiG Anwendung. Ob Letzteres gegeben ist, bestimmt sich dabei nach dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111). Sieht das Völkerrecht die (blosse) Möglichkeit vor, die Amtshilfe aufgrund eines Verstosses gegen Treu und Glauben zu verweigern, schreibt Art. 7 Bst. c StAhiG der Schweiz vor, unter den dort genannten Voraussetzungen auf das Amtshilfegesuch nicht einzutreten, womit der Bestimmung nur insofern (betreffend die Nichteintretensfolge) eine eigenständige Bedeutung zukommt (vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 224 E. 6.2; anstelle vieler: Urteile des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 2.6, A-6290/2017 vom 12. Oktober 2018 E. 3.2.1).

E. 4.4.3

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verhält sich ein Staat beispielsweise dann treuwidrig, wenn er entwendete schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Gleiches gilt, wenn ein Staat der Schweiz eine ausdrückliche Zusicherung gegeben hat, für Amtshilfeersuchen keine gestohlenen Daten zu verwenden, sich ein hierauf folgendes Amtshilfeersuchen jedoch trotzdem auf entsprechende Daten abstützt. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 Bst. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Mit anderen Worten kann somit auch aus der Verwendung illegal erworbener Daten nicht per se geschlossen werden, der Grundsatz von Treu und Glauben sei verletzt. Umgekehrt ist der Grundsatz von Treu und Glauben aber auch nicht per se gewahrt, wenn «nur» illegal erworbene Daten verwendet werden, ohne dass weitere Elemente erfüllt sind, wie ein Kauf der Daten oder eine Zusicherung, diese nicht zu verwenden. Vielmehr ist der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten, um einen allfälligen Verstoss gegen Treu und Glauben beurteilen zu können (vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 224 E. 6.3 f.; Urteile des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6, 2C_819/2017 vom 2. August 2018 E. 2.2.2 f., 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3; Urteile des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 5.2.2 [vom BGer mit Urteil 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-6290/2017 vom 12. Oktober 2018 E. 3.2.3).

E. 4.4.4

Ausgehend von dieser Rechtsprechung des Bundesgerichts könnte der Beschwerdeführer in der vorliegenden Konstellation selbst dann, wenn der IRS vor Einreichung des Amtshilfeersuchens über Informationen verfügt hätte, welche er unter Missachtung des Bankkundengeheimnisses direkt von der Bank erhalten hätte, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Ob dem Ersuchen Daten zugrunde liegen, die in der Schweiz durch strafbare Handlungen erlangt wurden, ist vorliegend nicht (allein) entscheidend. Denn nach der Rechtsprechung ist, wie bereits ausgeführt, die blosse Verwendung von illegal erworbenen Daten durch den ersuchenden Staat für sich genommen noch nicht per se treuwidrig. Auf das Ersuchen wäre nur dann nicht einzutreten, wenn sich der ersuchende Staat selbst treuwidrig verhalten hätte, und nicht schon aufgrund des möglicherweise gegebenen

Verhaltens einer Bank. Es sind keine Anhaltspunkte gegeben, dass der IRS sich selber (im Sinn der vorgenannten Rechtsprechung) treuwidrig verhalten hätte, insbesondere gab der IRS auch keine Erklärung ab, solche Daten nicht zu verwenden. Somit kann in Bezug auf das vorliegende Amtshilfeverfahren auch offenbleiben, ob die Rügen des Beschwerdeführers in Bezug auf eine Verletzung des Bankgeheimnisses erfüllt sind oder nicht (vgl. auch mit gleichem Ergebnis: Urteil des BGer 2C_1043/2016 vom 6. August 2018 E. 5 unter Bestätigung des Urteils des BVGer A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 5.6; siehe auch Urteile des BVGer A-3843/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 5.3. m.w.H., A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 4.2 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_252/2020 vom 13. Juli 2020]). Entsprechend sind die Anträge des Beschwerdeführers auf Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen bzw. eine Sistierung des Verfahrens (bis zum Abschluss des Strafverfahrens betreffend Verletzung des Bankgeheimnisses, Replik Rz. 16) abzuweisen.

E. 4.5.1

Der Beschwerdeführer bringt des Weiteren vor, dass der im Amtshilfeersuchen enthaltene Satz «The United states has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure» als Erklärung der Ausschöpfung aller innerstaatlichen Auskunftsquellen gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG nicht genügen würde. Erforderlich wären vielmehr die Umschreibung der durchgeführten Verfahren, «Abfragen» und Untersuchungen, Angaben über den Zeitraum sowie die Ergebnisse dieser Handlungen (vgl. zum Ganzen: Beschwerde Rz. 91 f.).

E. 4.5.2

Gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG hat das Amtshilfegesuch eine Erklärung zu enthalten, «welche präzisiert, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip). Praxismässig genügen hierzu auch die im Rahmen des vorliegend zu beurteilenden Amtshilfeersuchens gemachten Erklärungen. Umfassende präzisierende Ausführungen des ersuchenden Staates, wie vom Beschwerdeführer gefordert, sind gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. vorne E. 3.6.2) nicht zu verlangen. Liegen - wie in diesem Fall - keine Umstände vor, welche die vom IRS abgegebene Erklärung in ernsthafte Zweifel ziehen, so ist diese Erklärung als rechtsgenügend anzusehen. Der Beschwerdeführer mag daher mit seinen Vorbringen in diesem Punkt nicht durchzudringen.

E. 4.6.1

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass sofern das Gericht zum Ergebnis gelangen würde, dass das Ersuchen des IRS amtshilfefähig sei, die Übermittlung von ihm betreffenden Angaben zu unterbleiben hätten. Diese Angabe seien nämlich weder für die Beurteilung der Steuersituation der US Person relevant, auf welche das Verfahren abziele, noch würden die Interessen der USA an einer Offenlegung dieser Angaben seine Integritätsinteressen überwiegen (vgl. zum Ganzen ausführlich: Beschwerde Rz. 99 ff.). Daher beantragt der Beschwerdeführer die Schwärzung einerseits der ihn direkt betreffenden Daten und andererseits auch der ihn indirekt identifizierenden Daten, namentlich der H. _____ AG, der I. _____ Ltd. sowie der D. _____ Corp. (vgl. Beschwerde Rz. 110 ff.). Hierzu wurde dem Gericht ein Schwärzungsvorschlag in elektronischer Form eingereicht.

E. 4.6.2

Der IRS hat im Rahmen seines Amtshilfeersuchens vom (Datum) erklärt, sämtliche in den Bankunterlagen vorhandene Drittpersonendaten seien voraussichtlich erheblich für die Beurteilung der steuer(straf)rechtlichen Situation der betroffenen Person und hat explizit auch um die Übermittlung der Identität von Drittpersonen ersucht (...) (Wiedergabe Ausschnitt aus Ersuchen).

E. 4.6.3

Der Beschwerdeführer war gemäss eigenen Angaben Director der I. _____ Ltd., welche ihrerseits als Corporate Director der Kontoinhaberin D. _____ Corp. geamtet habe und für das verfahrensgegenständliche Konto zeichnungsberechtigt gewesen sei. Sodann sei er - so der Beschwerdeführer weiter - Verwaltungsrat der H. _____ AG gewesen, welche als Empfängerin der Bankkorrespondenz bezüglich des betroffenen Bankkontos bezeichnet worden sei. Aufgrund dieser Ausgangslage fänden sich in den zur Übermittlung vorgesehenen Informationen der Bank zahlreiche Dokumente, welche er unterzeichnet habe. Weiter habe er in seiner Eigenschaft als Urkundsperson des Kantons St. Gallen zahlreiche Beurkundungen vorgenommen. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass für den IRS und die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person einzig wesentlich sei, dass Letztere an einer Offshore Gesellschaft wirtschaftlich berechtigt gewesen sei und welche Vermögenswerte diese hielt. Wer direkt oder indirekt in seinem Auftrag für diese Struktur tätig gewesen sei, sei gänzlich irrelevant. Gleiches gelte für seine Tätigkeit als Urkundsperson, so der Beschwerdeführer abschliessend. Entgegen diesen Vorbringen des Beschwerdeführers sind die genannten Angaben jedoch durchaus voraussichtlich erheblich für die Untersuchung der steuer(straf)rechtlichen Situation der betroffenen US-Person. Insbesondere ist die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Informationen gegeben in Bezug auf die vom IRS beabsichtigte Überprüfung des Grades, in welchem die formell vom Amtshilfeersuchen betroffene Person die fraglichen Konten allenfalls kontrolliert hat und um feststellen zu können, ob es sich bei der betroffenen Domicilgesellschaft um eine Scheingesellschaft bzw. ein «fraudulent scheme» handelt. Der Beschwerdeführer und die angesprochenen Gesellschaften bzw. ihre Funktionen fallen unter die vom IRS angegebenen und erfragten Personenkategorien (vgl. Ersuchen S. 13), mit einer Auflistung von Personengruppen, welche nach Ansicht der ersuchenden Behörde geeignet sind, um Klärung in den erfragten Sachverhalt zu bringen und um deren Bekanntgabe explizit ersucht wird. Es ist offenkundig, dass der Beschwerdeführer und die fraglichen Gesellschaften nicht lediglich zufällig in den zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten auftauchen. Vielmehr bilden sie Teil des Sachverhalts, der Gegenstand der Untersuchung gegen die betroffene US-Person ist. Die sich in den Unterlagen befindlichen Angaben zum Beschwerdeführer bzw. den genannten Gesellschaften erweisen sich damit als im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich. Weil der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers in den zu übermittelnden Unterlagen für die Erstellung des Sachverhalts von Bedeutung sein können, hat die Vorinstanz diesbezüglich zu Recht keine Schwärzungen vorgenommen und es besteht praxisgemäss, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, kein Raum für eine Interessenabwägung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG (vgl. dazu etwa Urteil des BVGer A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.2.8 [vom BGer mit Urteil 2C_820/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]). Der Beschwerdeführer ist im Übrigen durch das Spezialitätsprinzip geschützt (vgl. E. 4.7 nachfolgend). Die Beschwerde ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

E. 4.7.1

Der Beschwerdeführer rügt des Weiteren, dass die ESTV im vorliegenden Verfahren davon abgesehen habe, einen entsprechenden Spezialitätsvorbehalt anzubringen. Sollte also Amtshilfe gewährt werden, so wäre ein Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen, welcher die Verwendung der übermittelten Informationen strikte und ausdrücklich auf Verfahren gegen den Steuerpflichtigen beschränke und eine Verwendung gegen Dritte verbiete (vgl. zum Ganzen: Beschwerde Rz. 144 ff. sowie Stellungnahme vom 5. November 2019 Rz. 17).

E. 4.7.2

Entsprechend der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichts und der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. E. 3.7.1) ist im vorliegenden Verfahren, dem Antrag des Beschwerdeführers folgend, ein Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen. Soweit der Beschwerdeführer jedoch darüber hinaus verlangt, die Verwendung der übermittelten Informationen gegen darin erscheinende Dritte sei zusätzlich noch ausdrücklich zu untersagen, kann ihm nicht gefolgt werden. Die vom Bundesverwaltungsgericht praxisgemäss angewendete Klausel hinsichtlich des Spezialitätsvorbehalts ist genügend klar, umfasst inhaltlich auch das vom Beschwerdeführer beantragte und erfordert folglich keine weitergehende Ergänzung.

E. 4.8

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde demnach betreffend den Antrag, es sei in das Dispositiv der Schlussverfügung ein Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen und der IRS sei im Rahmen der Übermittlung der Informationen explizit darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Informationen ausschliesslich in Verfahren gegen C._____ verwendet werden dürfen, als begründet. Mit den übrigen Anträgen vermag der Beschwerdeführer demgegenüber nicht durchzudringen, soweit auf diese einzutreten ist und diese nicht gegenstandslos geworden sind.

E. 5.1

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 werden im vorliegenden Fall auf insgesamt Fr. 5'000.- festgesetzt (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). 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. 5.2

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 von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die reduzierte Parteientschädigung des Beschwerdeführers für die ihm erwachsenen notwendigen

Auslagen sind auf Fr. 1'500.- festzusetzen.

E. 6

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h BGG innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das 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.

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