

BVGer A-4298/2023 vom 3. Februar 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-02-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4298_2023

FR: TAF A-4298/2023 du 3 février 2025

IT: TAF A-4298/2023 del 3 febbraio 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 Bundesgesetz 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), womit das Bundesverwaltungsgericht für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig ist.

E. 1.3.1

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c).

E. 1.3.2

Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung und als vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Personen zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Zudem haben sie ihre 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. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtene Schlussverfügung in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden können neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

E. 1.5

Der prozessuale Antrag der Beschwerdeführenden betreffend die Anonymisierung des vorliegenden Urteils beschlägt nicht die im Rahmen der vorliegenden Beschwerde materiell zu beurteilenden Rechtsfragen, sondern den dem Urteil «nachgelagerten» Prozess. Aus diesem Grund ist vorliegend nicht weiter darauf einzugehen. Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die Anonymisierung von Urteilen im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der geltenden Praxis des Bundesverwaltungsgerichts entspricht (vgl. Art. 8 Abs. 1 des Informationsreglements vom 21. Februar 2008 für das Bundesverwaltungsgericht [SR 173.320.4]). Namen sind zu anonymisieren, Sachverhalte zu verallgemeinern und Textpassagen so zu formulieren, dass sie keine Rückschlüsse auf ersuchte Informationen zulassen. Den berechtigten Interessen der Beschwerdeführenden am Persönlichkeits- und Datenschutz wird damit hinreichend Rechnung getragen (vgl. Urteile des BVerger A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 1.5, A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 13, A-4681/2021 vom 19. August 2022 E. 3.10).

E. 2

Vorab ist auf die seitens der Beschwerdeführenden geltend gemachte Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. auf die diesbezüglichen Rügen einzugehen (vgl. statt vieler: Urteil des BVerger A-7302/2018 vom 26. Mai 2020 E. 3.1.1 m.w.H.).

E. 2.1.1

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 BV verlangt von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber immerhin so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht bzw. die Behörde hat leiten lassen und auf die sich sein bzw. ihr Entscheid stützt (statt vieler: BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des BVerger A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2).

E. 2.1.2

Das Bundesgericht lässt es zu, Verfahrensfehler wie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu heilen bzw. die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs nachzuholen. Dies setzt voraus, dass die Verletzung nicht besonders schwer wiegt und die betroffene Person die Möglichkeit hat, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die zur freien Prüfung aller Sachverhalts- und Rechtsfragen berechtigt ist (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BVerger 1C_632/2017 vom 5. März 2018 E. 3.4.1).

E. 2.1.3

Wird die vorinstanzliche Gehörsverletzung im Beschwerdeverfahren geheilt, ist diesem Umstand im Kostenpunkt Rechnung zu tragen. Da die betroffene Person nur durch Erheben einer Beschwerde zu einer rechtsgenügelichen Begründung gelangt, sind ihr keine oder - falls es sich um einen geringfügigen Mangel handelt - bloss reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen und ist ihr allenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. BGE 136 II 214 E. 4.4; BVGE 2017 I/V E. 5.3; Urteil des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 2.1.3).

E. 2.2

Die Beschwerdeführenden rügen konkret, in ihrer Eingabe vom 2. März 2023 hätten sie u.a. den Standpunkt vertreten, dass die edierten Bankunterlagen zweifelsfrei ergeben würden, dass die Beschwerdeführerin 1 im relevanten Zeitraum keinerlei Einkommen erzielt habe und die angefragten Informationen für die Ermittlung von US-Einkommenssteuern dementsprechend offensichtlich unerheblich seien. Die Vorinstanz sei auf diese mit Eingabe vom 2. März 2023 vorgebrachten Argumente in ihrer Schlussverfügung bewusst nicht eingegangen. Sie begnüge sich damit, ihnen - den Beschwerdeführenden - eine Verkenning der Rechtslage vorzuwerfen: Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit erfolge lediglich zum Zeitpunkt der Gesuchstellung (mit Verweis auf S. 7, Ziff. 2 der angefochtenen Verfügung). Dieser Auffassung der Vorinstanz - so die Beschwerdeführenden weiter - sei entschieden zu widersprechen. Würde ihr gefolgt, so hiesse dies im Ergebnis, dass die Schweizer Behörden Sachverhalte, die sich zweifelsfrei aus Parteieingaben oder von ihnen selber erhobenen Unterlagen und Informationen ergeben würden, ignorieren müssten, selbst wenn diese Sachverhalte die Begründung des Amtshilfeersuchens liquide widerlegen würden. Festzuhalten sei, dass die Vorinstanz - als Folge ihres fehlerhaften Rechtsverständnisses - die voraussichtliche Erheblichkeit der erhobenen Informationen und Bankbelege gerade nicht geprüft habe. Damit verletze sie nicht nur den Anspruch der Beschwerdeführenden auf das rechtliche Gehör, sondern sie nehme generell ihre gesetzliche Aufgabe zur Prüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit nicht wahr.

E. 2.3.1

Aus der Schlussverfügung der ESTV vom 4. Juli 2023 geht diesbezüglich hervor (S. 7, Ziff. 2), die Rechtsvertreter würden verkennen, dass es nicht erheblich sei, wenn sich die Informationen nachträglich als nicht relevant herausstellen würden. Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen werde lediglich zum Zeitpunkt der Gesuchstellung vorgenommen (mit Verweis auf BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Es erübrige sich daher in diesem Fall auch näher auf die Behauptung einzugehen, dass in den erhobenen Informationen keinerlei Einkommen vorzufinden seien.

E. 2.3.2

Die Begründung der ESTV betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit der edierten Bankunterlagen ist zwar kurz gefasst, verweist jedoch auf die diesbezügliche Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllt sei, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit bestehe, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen würden, wohingegen es keine Rolle spiele, wenn sich - einmal beschafft - herausstelle, dass die Informationen nicht relevant seien (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Mit dem Verweis auf die zitierte Rechtsprechung legte die ESTV genügend dar, dass die zum Zeitpunkt des Gesuchs

bejahte voraussichtliche Erheblichkeit ersuchter Daten grundsätzlich nicht entfällt. Die Anforderungen an die Begründungspflicht wurden demnach seitens der ESTV erfüllt, womit der Anspruch auf rechtliches Gehör der Beschwerdeführenden gewahrt wurde (E. 2.1.1).

E. 3.1.1

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

E. 3.1.2

Art. 26 DBA CH-US steht seit dem 20. September 2019 in Kraft (AS 2019 3145). Diese Norm findet Anwendung auf Ersuchen, die an oder nach diesem Datum gestellt werden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009). Zusätzlich ist für Auskünfte im Sinne von Art. 26 Abs. 5 DBA CH-US (Bankinformationen und Informationen über Beteiligungsverhältnisse an Personen) notwendig, dass sie sich auf Sachverhalte beziehen, die am oder nach dem Datum der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009 - d.h. ab dem 23. September 2009 bestanden oder verwirklicht wurden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Ziff. i des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009; vgl. Botschaft Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, BBl 2010 235, 242).

E. 3.2.1

Gemäss Ziff. 10 Bst. a [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-2797/2023 vom 3. April 2024 E. 2.2.1).

E. 3.2.2

Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» (vgl. hierzu E. 3.3.3) grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24.

November 2021 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.2.2, A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

E. 3.3.1

Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erheblich sein können, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei durch Art. 1 DBA CH-US (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

E. 3.3.2

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

E. 3.3.3

Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die erheblich sein können, besteht darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist (Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009). Als «fishing expeditions» werden Amtshilfeersuchen bezeichnet, wenn sie zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zu laufenden Steuerverfahren gestellt werden (BGE 146 II 150 E. 6.1.2, 141 II 436 E. 4.4.3). Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips, wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (BGE 139 II 404 E. 7.2.3; Urteil des BVGer A-2797/2023 vom 3. April 2024 E. 2.3.3).

E. 3.3.4

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht

erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8, A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3). Vor diesem Hintergrund 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, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln 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-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.2.6).

E. 3.3.5.1

Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne im Ersuchen geltend gemacht wird (vgl. Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.5.1).

E. 3.3.5.2

Der Umstand, dass eine betroffene Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst indes nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird, respektive dass in anderen Staaten tatsächlich eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes auf internationaler Ebene ist eine Grundsatzfrage, die eine detaillierte Prüfung der Situation voraussetzt und vom ersuchten Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht geklärt werden kann. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist daher nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern in einem Verständigungsverfahren zu lösen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2, 142 II 217 E. 3.6 f. und 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BGER 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1). Ein allfälliges Verfahren betreffend die Ansässigkeitsfrage der betroffenen Person muss zudem noch nicht entschieden worden sein, bevor ein Amtshilfeersuchen in Bezug auf die Besteuerung gestellt werden kann (Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.5.2).

E. 3.3.5.3

Das Bestehen einer Steuerpflicht in einem anderen Staat als dem ersuchenden Staat stellt sodann weder die Vermutung des guten Glaubens des ersuchenden Staates noch die wahrscheinliche Relevanz des Amtshilfeersuchens in Frage. Dies gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung insbesondere auch dann, wenn der ersuchende Staat in seinem Amtshilfeersuchen die Steuerpflicht der betroffenen Person nicht gesondert begründet, aber ansonsten alle Informationen angibt, die nach dem anwendbaren Abkommen bzw. seinem Protokoll erforderlich sind (vgl. E. 3.2.1). Denn diese Informationen beziehen sich insbesondere auf den angestrebten steuerlichen Zweck, weshalb sie darauf schliessen lassen, dass der ersuchende Staat die betroffene Person als zu seinen Steuerpflichtigen gehörend betrachtet. Die Ansässigkeit in einem Drittstaat reicht

somit auch nicht aus, damit die ersuchte Behörde von der ersuchenden Behörde Erklärungen zu den Anknüpfungspunkten an die geltend gemachte Ansässigkeit der betroffenen Person im ersuchenden Staat verlangen kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.5 und E. 3.7). Deshalb ist es im Grundsatz unbehilflich, wenn sich die betroffene Person im Rahmen des Amtshilfeverfahrens auf eine (unbeschränkte) Steuerpflicht in einem anderen (als dem ersuchenden) Staat beruft (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.2 ff.; Urteil des BGer 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.5.3).

E. 3.4.1

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

E. 3.4.2

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

E. 3.4.3

Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur - aber immerhin - hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

E. 3.5.1

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 hiervor genannten Zwecke verwenden (sog. sachliche Dimension des Spezialitätsprinzips; 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-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.6.1).

E. 3.5.2

In Urteilen betreffend Amtshilfe nach dem Abkommen vom 2. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.942.31; nachfolgend DBA CH-IN) befand das Bundesgericht, dass das Spezialitätsprinzip bzw. der Hinweis darauf im Rahmen der Schlussverfügung der ESTV bereits garantiere, dass die amtshilfeweise übermittelten Informationen nicht zu anderen, abkommensfremden Zwecken, wozu namentlich die Strafverfolgung wegen Geldwäscherei gehören würde, verwendet würden (Urteile des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 8, 2C_542/2018 vom 10. März 2021 E. 4.4) und zwar auch dann, wenn aus dem Ersuchen explizite Hinweise darauf hindeuten, dass es der ersuchenden Behörde auch um die Strafverfolgung betreffend Geldwäscherei geht (vgl. Urteil des BGer 2C_542/2018 vom 10. März 2021 Sachverhalt Bst. A sowie auch das mit dem eben genannten Urteil des BGer aufgehobene Urteil des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 Sachverhalt Bst. A.b und E. 3.1 ff.).

E. 3.5.3

Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staates einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Prinzip vor den Behörden des ersuchenden Staates geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6, 142 II 218 E. 3.6, 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1; Urteil des BVGer A-5153/2023 vom 11. November 2024 E. 2.7.6.1).

E. 4

Bestritten und zu prüfen ist, ob der IRS ein die inhaltlichen Anforderungen erfüllendes und einen «schlüssigen Sachverhalt» enthaltendes Amtshilfeersuchen präsentiert hat (E. 4.1), ob das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bzw. das Verhältnismässigkeitsprinzip erfüllt (E. 4.2 f.) und ob das Spezialitätsprinzip verletzt ist (E. 4.4).

E. 4.1.1

Die Beschwerdeführenden führen zur Begründung des Hauptantrages vorab aus, dass die Amtshilfe einen begründeten Tatverdacht voraussetzen würde und diesbezüglich der relevante Sachverhalt dargestellt werden müsse. Ein Amtshilfeersuchen, welches auf blossen Mutmassungen und nicht auf Fakten basiere, stelle eine unzulässige «fishing expedition» dar. Das Vorliegen einer unzulässigen Beweisausforschung ergebe sich vor allem daraus, dass ein Amtshilfeersuchen ungenügend substantiiert sei und die daran gestellten inhaltlichen Anforderungen nicht erfüllt seien. Der ersuchten Behörde - so die Beschwerdeführenden weiter - obliege die Pflicht, das Amtshilfeersuchen einer Plausibilitätskontrolle zu unterziehen hinsichtlich der Frage, ob ein Zusammenhang

zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wahrscheinlich erscheine. Diese Pflicht sei vorliegend verletzt worden, weil eine solche Kontrolle aufgrund fehlender Informationen seitens des IRS zu ihrem Status - i.e. demjenigen der Beschwerdeführenden - als angebliche «U.S. resident aliens» gar nicht habe erfolgen können. Damit habe die Vorinstanz insbesondere auch die potentielle Erheblichkeit der angeforderten Informationen nicht geprüft. Die Vorinstanz habe sich denn auch mit der lapidaren Begründung begnügt, sie habe gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip keine Zweifel am vorgetragenen Sachverhalt. Der seitens des IRS präsentierte Sachverhalt unterschreite selbst die relativ geringen Anforderungen, welche an ihn gestellt würden. So werde die Behauptung im Schreiben vom (Datum) (vgl. Sachverhalt Bst. H.c), dass sie - die Beschwerdeführenden - «U.S. resident aliens» seien, nicht weiter begründet und es werde stattdessen allgemein auf die Aussage «[b]ased on the evidence, facts and circumstances of our examination» abgestellt. Soweit die Amtshilfeersuchen nicht mangels genügender Darlegung des Sachverhalts abzuweisen gewesen wären, hätte es der Vorinstanz zumindest oblegen, (erneut) bei der ersuchenden Behörde nachzufragen, worauf sie ihre Behauptung stütze, es handle sich bei den Beschwerdeführenden um «U.S. resident aliens». Aufgrund der fehlenden Begründung sei es ihnen - den Beschwerdeführenden - auch verwehrt, den vom IRS (nicht) vorgetragenen Sachverhalt konkret und substantiiert zu widerlegen, weshalb eine diesbezügliche Bestreitung genügen müsse. Sie - die Beschwerdeführenden - seien ihrer Pflicht zur substantiierten Bestreitung des Sachverhalts nachgekommen, wo konkrete Behauptungen seitens des IRS vorhanden gewesen seien. Soweit die ESTV sich auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip berufe und erwäge, es bestehe kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung zu zweifeln, gehe sie fehl: Der IRS habe vorliegend gerade nicht erklärt, so die Beschwerdeführenden, weshalb er von ihrer Steuerpflicht in den USA auszugehen scheine. Ein Tatsachenvortrag, auf welchen die Vorinstanz hätte vertrauen können, liege somit nicht vor. Wäre die Auffassung der Vorinstanz richtig, würde es zur Stellung eines Amtshilfesuches künftig lediglich der gänzlich unbegründeten Behauptung bedürfen, eine Person sei in einem bestimmten Jahr im Staat der ersuchenden Behörde steuerpflichtig gewesen. Dass dies mit der Rechtsprechung nicht kompatibel sei, verstehe sich von selbst. Das Vertrauensprinzip ersetze insbesondere keine schlüssige Darstellung des Sachverhalts.

E. 4.1.2

Der Beurteilung dieser Vorbringen der Beschwerdeführenden ist vorzuschicken, dass das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet. Demnach besteht - ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (E. 3.4.1 f.). Weiter ist vorzuschicken, dass die vorliegenden Amtshilfeersuchen die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US (vgl. E. 3.2.1) erfüllen: Sie enthalten (i) hinreichende Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Personen, (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 («United States federal income taxes») sowie (v) die Namen und, soweit bekannt, die Adressen der mutmasslichen Inhaber der verlangten Informationen. Damit kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» grundsätzlich verneint werden (E. 3.2.2). Wie die ESTV im Rahmen ihrer Vernehmlassung zurecht vorbringt, sind die zwei in Frage stehenden Amtshilfeersuchen sehr detailliert und ausführlich gehalten. Der in den Amtshilfeersuchen dargelegte detaillierte Sachverhalt zeigt auf, dass die im ersuchenden Staat als steuerpflichtig betrachteten Beschwerdeführenden möglicherweise Einkommen auf schweizerischen Bankkonten in den Steuererklärungen des ersuchenden Staates nicht deklariert haben. Dies wird mit der Nennung spezifischer Transaktionen untermauert, in welche die drei Banken mit Sitz in der Schweiz sowie die Beschwerdeführenden involviert gewesen seien. Die Beschwerdeführenden monieren - wie gesehen - in erster Linie, dass der IRS die Behauptung, es handle sich bei ihnen um «U.S. resident aliens» nicht weiter begründet habe und lediglich allgemein auf «evidence, facts and circumstances of our examination» verweise. Dies, nachdem von ihrer Seite - i.e. derjenigen der Beschwerdeführenden - bereits die erste Behauptung, wonach es sich bei ihnen um Greencard-Inhaber handle, widerlegt worden sei. Die Beschwerdeführenden argumentieren, dass dieses Vorgehen bzw. dieses Versehen Fragen aufwerfe, inwiefern in der vorliegenden Sache noch auf die Angaben des IRS abgestellt werden könne. Die Beschwerdeführenden verkennen allerdings, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weder die Vermutung des guten Glaubens des ersuchenden Staates noch die wahrscheinliche Relevanz des Amtshilfeersuchens in Frage zu stellen sind, wenn der ersuchende Staat in seinem Amtshilfeersuchen die Steuerpflicht der betroffenen Personen nicht gesondert begründet, aber ansonsten alle Informationen angibt, die nach dem anwendbaren Abkommen bzw. seinem Protokoll erforderlich sind (E. 3.3.5.3). Letzteres ist - wie gesehen - erfüllt (vgl. E. 4.1.2 zweiter Absatz). Des Weiteren ist den Beschwerdeführenden zu entgegnen, dass sie gemäss den Amtshilfeersuchen im ersuchenden Staat in den Jahren 2016 bis 2019 Steuererklärungen eingereicht hatten. Im Jahr 2016 sei lediglich eine individuelle Steuererklärung seitens der Beschwerdeführerin 1 eingegangen, während die Beschwerdeführenden in den Jahren 2017 bis 2019 jeweils gemeinsame Steuererklärungen eingereicht hätten (vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Dies lässt vermuten, dass die Beschwerdeführenden sehr wohl in den USA steuerpflichtig waren bzw. sich gar selbst als dort steuerpflichtig erachtet hatten, andernfalls sie die entsprechenden Steuererklärungen nicht eingereicht bzw. von Beginn weg jede Steuerpflicht in den USA bestritten hätten. Der vom IRS dargestellte Sachverhalt wird hinsichtlich der genannten Steuererklärungen seitens der Beschwerdeführenden zudem weder bestritten noch anderweitig aufgegriffen, womit - gerade bei einem derart wichtigen Sachverhaltselement - davon ausgegangen werden muss, dass der Sachverhalt seitens der Beschwerdeführenden diesbezüglich als zutreffend erachtet wird. Dieses Sachverhaltselement der Steuerklärungen war stets vorhanden, unabhängig davon, ob die Beschwerdeführenden nun gemäss dem IRS über eine Greencard verfügen oder als «U.S. resident aliens» gelten. Hieraus folgt, dass der IRS eindeutige, für die Steuerpflicht der Beschwerdeführenden in den USA sprechende Elemente genannt hat, obwohl eine diesbezügliche Begründung gemäss geltender Rechtsprechung nicht einmal erforderlich wäre (E. 3.3.5.3). Die seitens des IRS gestellten Amtshilfeersuchen genügen demnach den an diese gestellten Anforderungen, weshalb im Sinne des Vertrauensprinzips darauf abzustellen ist, insbesondere auch hinsichtlich der für die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen wesentlichen Tatsache (E. 3.3.5.1), dass die

Beschwerdeführenden im relevanten Zeitraum in den USA steuerpflichtig waren.

E. 4.2.1

Ihren Hauptantrag begründen die Beschwerdeführenden weiter damit, dass das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen verletzt sei. Aus den von der Vorinstanz eingeholten Informationen ergebe sich offensichtlich und zweifelsfrei, dass auf den auf die Beschwerdeführerin 1 lautenden Bankkonti im relevanten Zeitraum keine Einkünfte angefallen seien, womit erstellt sei, dass sie - die Beschwerdeführenden - den US-Steuerbehörden kein Einkommen verheimlicht hätten. Entsprechend seien diese Informationen zum Zwecke der Bemessung oder Erhebung von US-Einkommenssteuern offensichtlich unerheblich, deren Übermittlung mithin nicht verhältnismässig.

E. 4.2.2

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (E. 3.3.4). Informationen betreffend auf die Beschwerdeführenden lautende schweizerische Bankkonten, welche in den USA im Rahmen der Steuerklärungen der Beschwerdeführenden nicht deklariert wurden, hängen ohne weiteres mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammen und es besteht eine vernünftige Möglichkeit, dass diese dazu geeignet sind, im ausländischen Steuerverfahren verwendet zu werden (Ermittlung des weltweiten Einkommens zur Erhebung der Einkommenssteuer). Im Übrigen werden die entsprechenden Informationen dadurch, dass mit den Konten im hier in Frage stehenden Zeitraum keine Einkünfte erzielt wurden, nicht irrelevant. Denn auch die Information, dass kein (zusätzliches) Einkommen erzielt worden ist bzw. dass aus den editierten Bankunterlagen kein solches ersichtlich ist, ist erheblich, um eine im ersuchenden Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. E. 3.3.4). Sodann können Kontoinformationen ersuchenden Behörden auch dazu dienen, auf weitere Einkunftsquellen (z.B. aus Beteiligungsverhältnissen) bzw. auf weitere Vermögenswerte von betroffenen Personen aufmerksam zu werden, aus welchen möglicherweise Einkünfte generiert werden können (vgl. auch E. 4.3.2). Die zur Übermittlung vorgesehenen Kontoinformationen sind demnach sehr wohl voraussichtlich erheblich, um die Beschwerdeführenden im ersuchenden Staat korrekt zu besteuern.

E. 4.2.3

Die Beschwerde ist demnach hinsichtlich des Hauptantrages abzuweisen.

E. 4.3.1

Die Beschwerdeführenden beantragen eventualiter, dass die Auskunftserteilung zu beschränken sei (vgl. Sachverhalt Bst. K, Rechtsbegehren Ziff. 2) und begründen dies damit, dass das Gebot der Verhältnismässigkeit verletzt sei. Verhältnismässig sei eine Amtshilfehandlung der Schweiz nur dann, wenn sie zur Bemessung oder Erhebung von US-Einkommenssteuern erforderlich sei. Nachdem aber feststehe, so die Beschwerdeführenden, dass sie auf den in der Schweiz deponierten Vermögenswerten nie irgendwelche Einkünfte erzielt hätten, sei es offenkundig nicht erforderlich, die US-Behörden über diese Vermögenswerte zu unterrichten. Vielmehr sei dem

Verfahrensziel vollumfänglich Genüge getan, wenn die US-Behörden von der Vorinstanz im Sinne des Eventualantrages unterrichtet würden. Bereits damit - so die Beschwerdeführenden weiter - würden die US-Behörden abschliessende Gewissheit erlangen, dass ein Einkommenssteuertatbestand nach US-Recht zu keiner Zeit erfüllt gewesen sei. Um zu diesem Ergebnis zu gelangen, brauche die ersuchende Behörde weder über die Art noch über den Umfang der bei Schweizerbanken deponierten Werte noch über die Zeichnungsregelungen zu den betreffenden Konten unterrichtet zu werden. Die in der angefochtenen Verfügung der Vorinstanz vorgesehene Informationsübermittlung erweise sich damit als nicht erforderlich und mithin unverhältnismässig.

E. 4.3.2

Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips, wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (E. 3.3.3). Hieraus folgt, dass wenn Informationen als voraussichtlich erachtet werden (E. 4.2.2), das Gebot der Verhältnismässigkeit grundsätzlich als gewahrt gilt (vgl. Urteil des BVGer A-2797/2023 vom 3. April 2024 E. 6.3.2). Betreffend den Beschwerdeführer 2 gilt vorab, dass nicht ersichtlich ist, inwiefern die seitens der ESTV vorgesehene Informationsübermittlung über die seitens der Beschwerdeführenden vorgeschlagene Formulierung hinausgeht, was das diesbezügliche Rechtsschutzinteresse zumindest in Frage stellt. Unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit ist jedenfalls kein Grund ersichtlich, die seitens der Beschwerdeführenden vorgeschlagene Formulierung zu nutzen. Hinsichtlich Kontoauszüge usw., die im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin 1 betreffen, gilt sodann, dass aus diesen nicht bloss herausgelesen werden kann, ob und in welcher Höhe mit dem Konto allenfalls ein Einkommen (Zins) erzielt werden konnte. Vielmehr können Kontoinformationen ersuchenden Behörden auch dazu dienen, auf weitere Einkunftsquellen (z.B. aus Beteiligungsverhältnissen) bzw. auf weitere Vermögenswerte von betroffenen Personen aufmerksam zu werden, aus welchen möglicherweise Einkünfte generiert werden können. Die zur Übermittlung vorgesehenen Kontoinformationen sind demnach sehr wohl voraussichtlich erheblich, um die Beschwerdeführerin 1 bzw. die Beschwerdeführenden im ersuchenden Staat korrekt zu besteuern.

E. 4.3.3

Die Informationsübermittlung an den IRS ist demnach nicht auf die seitens der Beschwerdeführenden in Ziffer 2 ihres Rechtsbegehrens vorgeschlagene Formulierung zu beschränken.

E. 4.4.1

Weiter beantragen die Beschwerdeführenden eventualiter, dass der Hinweis der ESTV auf das Spezialitätsprinzip mit dem Vorbehalt zu verbinden sei, dass die übermittelten Informationen und Unterlagen (i) nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Anwendung, Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der US-amerikanischen federal income tax oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind, und (ii) jede Verwendung zur Verfolgung von Widerhandlungen gegen Title 31 des United States Code (USC) ausgeschlossen ist (vgl. Sachverhalt Bst. K, Rechtsbegehren

Ziff. 3). Die Beschwerdeführenden begründen diesen Antrag damit, dass der IRS beabsichtige, die erlangten Informationen nicht nur für Steuerzwecke (Steuer- oder Steuerstrafrecht), sondern auch strafrechtlich zu verwenden. Dabei handle es sich um die sogenannten FBAR-Offenlegungspflichten (Report of Foreign Bank and Financial Accounts) bzw. Title 31 USC, welche nicht zu den Normen des Steuer- oder Steuerstrafrechts der USA zählen würden, sondern die Abschreckung und Bestrafung von Personen, welche im Interesse der Abwehr von Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung aufgestellte Offenlegungspflichten missachteten, bezwecken würden. Auf dem Amtshilfeweg erlangte Informationen dürften deshalb nicht zur Verfolgung (angeblicher) Verletzungen von Title 31 USC verwendet werden. Die ESTV habe hierzu einzig erwogen, es obliege ihr nicht, sich in Rechtsangelegenheiten im ersuchenden Staat einzumischen und dessen Recht auszulegen (mit Verweis auf S. 7 Ziff. 3 der angefochtenen Verfügung). Die ESTV stütze ihre Auffassung auf das (hier nicht einschlägige) Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020, E. 2.3.5, wonach eine allfällige unzulässige Verwendung von Informationen im innerstaatlichen Verfahren, d.h. in den USA, vorgebracht werden müsse. Damit verstosse die ESTV gegen Bundes- und Staatsvertragsrecht. So sei unter anderem durch die ESTV zu prüfen, ob der von der ersuchenden Behörde deklarierte Zweck der Amtshilfe zulässig sei. Bezüglich der FBAR-Bestimmungen, welche klar dem Strafrecht unterzuordnen seien, sei weder die Steueramtshilfe noch die Rechtshilfe in Strafsachen ein zulässiges Mittel um Informationen zu erhalten, weshalb bei einer allfälligen Übermittlung der Informationen der Spezialitätsvorbehalt im Sinne des Rechtsbegehrens Ziff. 3 anzupassen sei. Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip greife nicht, wenn die ersuchende Behörde die angefragten Informationen ausdrücklich auch zur Verfolgung behaupteter FBAR-Verstösse zu verwenden beabsichtige. Unter solchen Vorzeichen bestehe gerade keine Grundlage zur Annahme, dass die ersuchende Behörde sich an das völkerrechtliche Vertrauensprinzip halten werde. Der vorliegende Sachverhalt unterscheide sich damit ganz massgeblich von jenem, der dem seitens des ESTV in ihrer Vernehmlassung zitierten Bundesgerichtsentscheid zugrunde gelegen habe: Anders als damals die indische Steuerbehörde, welche die Einhaltung des Spezialitätsprinzips ausdrücklich zugesichert habe (mit Verweis auf das Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 4.3), sage der IRS ausdrücklich, dass er die Informationen zur Verfolgung angeblicher FBAR-Verstösse - und damit für Zwecke, welche das Spezialitätsprinzip verletzen würden - verwenden wolle.

E. 4.4.2

Die ESTV verweist hierzu im Wesentlichen auf die Ausführungen in ihrer Schlussverfügung. Sodann zieht die ESTV aufgrund der guten Vergleichbarkeit auch die Rechtsprechung bezüglich des indischen Black Money Act heran (mit Verweis auf das Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 8 f.). Dem Beschwerdeführer jenes Verfahrens habe ebenfalls ein Strafverfahren betreffend nicht offengelegtem ausländischen Einkommen und Vermögen gedroht. Dennoch sei die Beschwerde unter anderem aufgrund des Schutzes des Spezialitätsprinzips und im Hinblick auf das intakte Vertrauen in den ersuchenden Staat bezüglich der Einhaltung dieses Prinzips abgewiesen worden. Auch im vorliegenden Fall werde die ersuchende Behörde bei der Übermittlung auf das Spezialitätsprinzip hingewiesen. Zudem erwähne diese bereits zu Beginn der beiden Amtshilfeersuchen, dass sie sich an die Vorgaben des DBA CH-US halten werde. Auf Seite 6 der Amtshilfeersuchen werde unter «Use of the information» auch explizit auf Art. 26

Abs. 2 DBA CH-US eingegangen und bestätigt, dass die Informationen nur entsprechend dieser Vorgaben verwendet würden. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips sei nicht daran zu zweifeln, dass sich die ersuchende Behörde an das geltende Recht und die Einhaltung des Spezialitätsprinzips halte, respektive bei abkommensfremder Verwendung der Informationen zuerst die Erlaubnis zur weiteren Verwendung einholen würde. Daher sei auch der unter Ziffer 3 der Rechtsbegehren der Beschwerdeführenden geforderte ausdrückliche Vorbehalt nicht in eine allfällige Übermittlung aufzunehmen.

E. 4.4.3

Im Rahmen seiner Amtshilfeersuchen verweist der IRS unter dem Titel «Use of the information» - wie die ESTV zurecht vorbringt - explizit auf Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US und damit auf die Beachtung des Spezialitätsprinzips. Der IRS führt indes weiter aus: «Thus, the information may be used in civil or criminal cases involving tax enforcement, including tax-related cases regarding U.S. taxpayers who failed to report the existence of non-U.S. bank and financial accounts in violation of Title 31 of the United States Code». Hieraus folgt, dass es dem IRS - wie die Beschwerdeführenden zurecht monieren - auch um Verletzungen von Title 31 USC geht, soweit diese «tax-related» seien. Title 31 USC habe indes - so die Beschwerdeführenden - im Zusammenhang mit der Abwehr von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung aufgestellte Offenlegungspflichten zum Gegenstand und zähle nicht zu den Normen des Steuer- oder Steuerstrafrechts, weshalb die im Rahmen der Steueramtshilfe erlangten Informationen nicht für die Zwecke des Title 31 USC zu verwenden seien. Wie es sich damit verhält bzw. inwieweit die Bestimmungen des Title 31 USC Teil des US-Steuerrechts sind und inwiefern im Rahmen des Amtshilfeverfahrens gelieferte Informationen allenfalls für Verfahren nach Title 31 USC verwendet werden dürfen, ist eine Frage des amerikanischen Rechts, welche gegebenenfalls in einem innerstaatlichen Verfahren geklärt werden muss. Hier kann sie offenbleiben (E. 3.5.3). Denn gemäss der bundegerichtlichen Rechtsprechung garantiert der Hinweis auf das Spezialitätsprinzip im Rahmen der Schlussverfügung bereits, dass die amtshilfeweise übermittelten Informationen nicht zu anderen, abkommensfremden Zwecken, wozu namentlich die Strafverfolgung wegen Geldwäscherei gehören würde, verwendet werden. Dies gilt selbst dann, wenn aus dem Ersuchen explizite Hinweise darauf hindeuten, dass es der ersuchenden Behörde auch um die Strafverfolgung betreffend Geldwäscherei geht (E. 3.5.2). Daher erübrigt es sich, den unter Ziffer 3 des Rechtsbegehrens der Beschwerdeführenden geforderten ausdrücklichen Vorbehalt in eine allfällige Übermittlung aufzunehmen.

E. 4.4.4

Da vorliegend nur die Verletzung des Spezialitätsprinzips in der sachlichen Dimension gerügt wurde, erübrigen sich Ausführungen zur Rechtmässigkeit der Praxisänderung der ESTV in Bezug auf das Spezialitätsprinzip hinsichtlich dessen persönlicher Dimension (vgl. Urteil des BVGer A-1964/2024 vom 24. Oktober 2024 E. 3.5.3).

E. 4.4.5

Damit ist die Beschwerde auch hinsichtlich der eventualiter gestellten Rechtsbegehren abzuweisen.

E. 4.5

Angesichts der vorstehenden Erwägungen 4.1 bis 4.4 erübrigt sich auch die seitens der Beschwerdeführenden subeventualiter beantragte Rückweisung der Sache an die ESTV.

E. 5

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

E. 6.1

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf CHF 5'000.- festzulegen (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 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

E. 6.2

Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

E. 7

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des 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.

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