

# **BVGer A-5059/2023 vom 9. Januar 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-01-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5059\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5059_2023)

FR: TAF A-5059/2023 du 9 janvier 2025

IT: TAF A-5059/2023 del 9 gennaio 2025

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

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

### **E. 1.2**

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

### **E. 1.3**

Der Vollzug der Amtshilfe bei Ersuchen gestützt auf das DBA CH-US richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG). Allenfalls abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren DBA CH-US gehen vor (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

### **E. 1.4**

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

### **E. 1.5**

Die Beschwerdeführerin beantragt, das vorliegende Verfahren sei aufgrund des sachlichen Konnexes mit dem Verfahren A-5060/2023 zu vereinigen. Die Vorinstanz führt diesbezüglich aus, sie überlasse die Beurteilung dem Bundesverwaltungsgericht.

#### **E. 1.5.1**

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einer gemeinsamen Beschwerdeschrift und in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; 123 V 214 E. 1; Urteile des BVGer A-205/2023, A-207/2023 vom 20. September 2024 E. 1.5.1; A-6117/2014 vom 22. Juli 2015 E. 1.3.1). Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts und hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (Urteile des BVGer A-6509/2020 vom 2. März 2023 E. 1.4.2; A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 1.3).

#### **E. 1.5.2**

In der angefochtenen Schlussverfügung vom 18. August 2023 wird im Rubrum nur die Beschwerdeführerin (als beschwerdeberechtigte Person) genannt. Am 22. August 2023 erliess die Vorinstanz in gleicher Sache auch eine (zwischenzeitlich im Verfahren A-5060/2023 angefochtene) Schlussverfügung gegenüber der E. \_\_\_\_\_ B.V. (als beschwerdeberechtigte Person 2). Die separate Eröffnung von Schlussverfügungen an die in ein Amtshilfeverfahren involvierten Personen entspricht dem in Art. 17 Abs. 1 StAhiG vorgesehenen Vorgehen und liegt in allfälligen gegenseitigen Geheimhaltungsinteressen begründet (Urteile des BVGer A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 1.3; A-3764/2015 vom 15. September 2015 E. 3.3). Zwar liegt den beiden Schlussverfügungen dasselbe Amtshilfeersuchen zugrunde und es stellen sich im Wesentlichen gleiche Rechtsfragen. Allerdings erscheinen in den jeweiligen Akten diverse Bankbelege, welche grundsätzlich der Geheimhaltungspflicht unterstehen. Hierbei besteht grundsätzlich kein Anspruch auf Einsicht in Akten von Verfahren, welche Dritte betreffen (vgl. BGE 139 II 279 E. 2.2; BVGE 2018 IV/5 E. 7.4 mit weiteren Hinweisen). Ausserdem ist dem Beschleunigungsgebot und der einheitlichen Rechtsanwendung vorliegend namentlich dadurch Rechnung getragen, dass die zur Vereinigung beantragten Verfahren als konnexe Verfahren durch denselben Spruchkörper behandelt werden. Die beiden Beschwerdeführerinnen erleiden durch die Abweisung einer Verfahrensvereinigung auch hinsichtlich Verfahrenskosten keinen Nachteil, da mit Blick auf den inhaltlichen Zusammenhang und das Vorliegen gleicher Rechtsschriften, was sich auf die Bearbeitungszeit beider Fälle positiv auswirkt, der übliche Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- halbiert wurde. Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Verfahrensvereinigung ist somit abzuweisen.

#### **E. 1.6**

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

### **E. 2.1.1**

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-US sowie Ziff. 10 des dazugehörigen Protokolls (ebenfalls publiziert unter SR 0.672.933.61; nachfolgend: Protokoll), vorliegend in der geltenden Fassung gemäss Art. 3 f. des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (AS 2019 3145 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 23. September 2009; vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009; Urteile des BVGer A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.1.1; 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 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.1.2**

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

### **E. 2.2.1**

Gemäss Ziff. 10 des Protokolls besteht Einvernehmen darüber, dass die zuständige Behörde eines Vertragsstaates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens der zuständigen Behörde des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern hat: i) hinreichende Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, die Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen); ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Auskünfte vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; und v) den Namen und, soweit bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen. Diese Anforderungen gehen den ähnlichen Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAhiG vor (so auch Art. 1 Abs. 2 StAhiG; statt vieler: Urteil des BVGer A-2440/2022 vom 8. März 2023 E. 2.10).

### **E. 2.2.2**

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

### **E. 2.3.1**

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

### **E. 2.3.2**

Auch wenn der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US («Informationen, die erheblich sein können») leicht von demjenigen von Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens («Informationen, die voraussichtlich erheblich sind») abweicht, sind diese Bestimmungen übereinstimmend auszulegen (vgl. Urteile des BVGer A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.3.2; A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 2.2; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.3.2; vgl. auch BGE 147 II 13 E. 3.4.2, wonach der neue Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US auf dem Konzept der voraussichtlichen Erheblichkeit beruht).

### **E. 2.3.3**

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

### **E. 2.3.4**

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

Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8; A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3).

### **E. 2.3.5**

Als (formell) betroffene Person im Sinne des StAhiG gilt u.a. die Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (Art. 3 Bst. a StAhiG). Bei einem Einzellersuchen handelt es sich dabei um die Person, die Gegenstand der Kontrolle oder Untersuchung ist und die mittels ihres Namens oder anderer Angaben identifiziert wird (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1.1). Andere Personen, deren Namen aufgrund ihrer Nähe zu dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt in den zu übermittelnden Unterlagen (oder auch im Ersuchen) erscheinen, sind keine (formell) betroffenen Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG (BGE 146 I 172 E. 7.1.1; Urteile des BVGer A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.1; A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.3.5, beide mit Hinweis auf: Teilentscheid des BVGer A-5180/2020 vom 20. Dezember 2023 E. 3.1 und E. 5.2.1). Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (Urteile des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 2.3.6; A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.4). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5 mit weiteren Hinweisen). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.4.3 f.; Urteile des BGer 2C\_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.5.2; 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteile des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5; A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1528/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.1; A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.3.5).

### **E. 2.4.1**

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Diesem Grundsatz nach besteht - ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu

zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 142 II 218 E. 3.3; Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

#### **E. 2.4.2**

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

#### **E. 2.4.3**

Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 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 2019 E. 2.1.6).

#### **E. 2.5**

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

#### **E. 3**

Im vorliegenden Fall ist zu Recht unbestritten, dass Art. 26 DBA CH-US in der Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll vom 23. September 2009 auf das Amtshilfeersuchen vom (...) anwendbar ist. Die entsprechenden Voraussetzungen der Übergangsbestimmung sind erfüllt (vgl. E. 2.1.2). Es wird ebenfalls nicht bestritten, dass das Amtshilfeersuchen vom (...) die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US erfüllt (vgl. E. 2.2.1). Die Beschwerdeführerin stellt aber in grundsätzlicher Hinsicht die Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens vom (...) in Frage, worauf zunächst einzugehen ist (E. 3.1). Danach ist auf die Zulässigkeit der Übermittlung der in Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Informationen einzugehen (E. 3.2).

### **E. 3.1.1**

Hinsichtlich der Zulässigkeit des Ersuchens macht die Beschwerdeführerin geltend, dass der IRS die massgeblichen Umstände, auf welche sich sein Amtshilfeersuchen stütze, nicht hinreichend konkret dargelegt habe. Aus den vom IRS übermittelten Informationen und Unterlagen würden sich weder Hinweise auf eine angebliche US-Steuerpflicht der betroffenen Person noch auf ein vermutlich gefälschtes Formular betreffend deren Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft ergeben, wie dies im Sachverhalt (des Ersuchens) vorgebracht werde. Auch die angebliche Meldung der Informationsinhaberin, auf welche sich das Ersuchen stütze, befinde sich nicht in den Akten. Damit werde eine Plausibilitätsprüfung, wie sie von der ESTV durchgeführt werden müsse, verunmöglicht, womit das völkerrechtliche Vertrauensprinzip durchbrochen werden.

### **E. 3.1.2**

Soweit überhaupt auf diese die betroffene Person betreffende Rüge der Beschwerdeführerin - als beschwerdeberechtigte Person -, einzutreten wäre, gilt Folgendes: In Übereinstimmung mit der Vorinstanz muss die ersuchende Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts dartun; hinreichende Verdachtsmomente reichen aus (E. 2.4.3). Es ist daher nicht schädlich, dass die ersuchende Behörde keine Hinweise und Unterlagen einreicht, welche die geltend gemachte US-Steuerpflicht der betroffenen Person stützen. Ausserdem muss die ersuchende Behörde nicht beweisen bzw. nicht belegen, dass tatsächlich eine Meldung der C. \_\_\_\_\_ AG (Bank) erfolgt ist. Die von der Bank an die USA übermittelten Daten sind Akten des innerstaatlichen Verfahrens des ersuchenden Staates und müssen nicht zusammen mit dem Amtshilfeersuchen eingereicht werden (vgl. Urteile des BVGer A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 12.6; A-5509/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 12.6; A-5513/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 12.6; bestätigt durch: Urteile des BGer 2C\_1042/2016 vom 12. Juni 2018 E. 3.4; 2C\_1043/2016 vom 6. August 2018 E. 3.4; 2C\_1044/2016 vom 6. August 2018 E. 3.4). Dem vorliegenden Amtshilfeersuchen vom (...) können entgegen der Beschwerdeführerin hinreichende Verdachtsmomente für eine allfällige Steuerpflicht der betroffenen Person in den USA entnommen werden. Die ersuchende Behörde erklärt nämlich, dass die Informationsinhaberin die Person, auf welche sich das Ersuchen beziehe, als «U.S.-related accounts (USRAs)» identifiziert habe. Die Informationsinhaberin habe bei der Überprüfung der mit dieser Person verbundenen Kontenunterlagen festgestellt, dass die betroffene Person sich ihr gegenüber als «US-Staatsbürger mit polnischer Staatsbürgerschaft» ausgegeben habe. Die betroffene Person habe der Informationsinhaberin ihren US-Pass vorgelegt (ausführlich: Sachverhalt Bst. A.b; Amtshilfeersuchen vom [...], S. 3). Diese Angaben widerspiegeln sich ausserdem in den edierten Unterlagen. Aus dem Handelsregisterauszug des zur Übermittlung vorgesehenen Enclosure 1 geht beispielsweise hervor, dass die betroffene Person aus den

USA stammt und dort wohnte (Enclosure 1, S. 19 [«B. \_\_\_\_\_, des USA, à New York USA»]; vgl. auch Auszug Teledata betreffend die Beschwerdeführerin, Enclosure 1, S. 23). Auch dem Aktienkaufvertrag (Enclosure 1, S. 25) kann dies entnommen werden. Schliesslich ist dem «Know your customer» KYC-Dokument im zur Übermittlung vorgesehenen Enclosure 6 zu entnehmen, dass die betroffene Person in den USA studiert und gearbeitet hat (Enclosure 6, S. 16). Teilweise bestätigt sich dies in den von der Beschwerdeführerin selbst eingereichten Unterlagen. Im Bankdokument «Specimen Signatures of the Company» wird die betroffene Person unter «Nationality» als «Polish/American» bezeichnet (Beschwerdebeilage [BB] 7, «Bei der Beschwerdeführerin abgelegte Unterlagen zur Mitteilung an die Bank vom 9. Juni 2009», S. 2) und im Aktienkaufvertrag vom 3. Juni 2009 (BB 5) wird die betroffene Person als aus den USA stammend und wohnhaft bezeichnet. Soweit die Beschwerdeführerin den Standpunkt vertritt, es handle sich diesbezüglich um alte, nicht mehr relevante Dokumente, ist zumindest mit Blick auf den Auszug aus Teledata (vgl. zu Teledata auch Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 4.3.3.3) auf die klare Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu den sog. Dauersachverhalten zu verweisen (vgl. Urteile des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.3; A-5694/2017 vom 29. Juni 2018 E. 3.8; A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9.2.1). Diese Rechtsprechung gilt auch für das KYC-Dokument (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 7.4.2; Urteile des BVGer A-2764/2022 vom 22. Juni 2023 E. 4.1.3.1; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 8.2.1). Danach ist die Übermittlung von Dokumenten, welche vor dem zeitlichen Anwendungsbereich des konkret anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens datieren, nicht per se unzulässig (ausführlich: Urteil des BVGer A-6961/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 4.4). Die ersuchende Behörde hat im Rahmen ihres Amtshilfeersuchens ausführlich dargelegt, wer die betroffene Person des Ersuchens ist (Amtshilfeersuchen vom [...], S. 2), welche Umstände zur Stellung des Amtshilfeersuchens geführt haben und nannte weitere Kontoidentifikationsnummern (Amtshilfeersuchen vom [...], S. 3 f.; vgl. auch: Sachverhalt Bst. A.b). Sie äusserte sich alsdann zur voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bzw. zum Ziel des Ersuchens (Amtshilfeersuchen vom [...], S. 4 ff.; «The IRS has reason to believe the Subject is non-compliant with his U.S. tax obligations. Therefore, this request seeks documents related to the taxpayer's C. \_\_\_\_\_ (Bank) accounts in order to determine if the Subject properly reported his income for U.S. federal income tax purposes during the investigation periods»). Hierbei sind alle erfragten Informationen (Sachverhalt Bst. A.c) dazu geeignet, den im Ersuchen angegebenen Steuerzweck («Taxes under investigation: United States federal income taxes») zu erhellen. Dass sich in den edierten Unterlagen kein Formular betreffend Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft der betroffenen Person befindet, vermag daran - entgegen der Beschwerdeführerin - nichts zu ändern bzw. aufzuzeigen, dass der von der ersuchenden Behörde geschilderte Sachverhalt nicht den Tatsachen entspricht. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz hat die ersuchende Behörde nämlich nicht behauptet, dass ein solches Formular tatsächlich existiert. Vielmehr hat sie im Ersuchen lediglich dargelegt, was ihr von der Informationsinhabern mitgeteilt wurde. Ob die Informationsinhaberin schliesslich im Rahmen des gestützt auf diese Meldung erfolgten Ersuchens ein solches Dokument ediert oder nicht, beeinflusst die Zulässigkeit des Ersuchens nicht. Da die ersuchende Behörde nicht beweisen muss, dass tatsächlich eine Meldung der Informationsinhaberin erfolgt ist (vgl. oben), hat sie diese Meldung erst recht nicht auf ihre materielle Richtigkeit hin zu überprüfen (vgl. hinsichtlich Meldungen im Zusammenhang mit dem automatischen

Informationsaustausch: Urteil des BGer 2C\_780/2020 vom 10. März 2021 E. 5.6.2; Urteil des BVerfG A-3514/2022 vom 27. Juli 2023 E. 2.4.2 und E. 6.1.2). Die Beschwerdeführerin reicht auch keine Urkunde ein, welche beweist, dass der Sachverhalt im Ersuchen nicht den Tatsachen entspricht (vgl. bereits: E. 2.4.3).

### **E. 3.1.3**

Da das Amtshilfeersuchen im Übrigen - wie bereits in Erwägung 3 festgehalten - die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US erfüllt, ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die im Ersuchen geschilderte Sachverhaltsdarstellung den hinreichenden Verdacht für eine allfällige Steuerpflicht der betroffenen Person in den USA begründe und ist zu Recht darauf eingetreten.

### **E. 3.2**

Weiter umstritten ist die Zulässigkeit der Übermittlung der in Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Informationen, welche die Beschwerdeführerin als nicht formell betroffene Person berühren.

#### **E. 3.2.1**

Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, dass gestützt auf die eingereichten Unterlagen nicht plausibel davon ausgegangen werden könne, dass die betroffene Person im ersuchten Zeitraum an ihr (der Beschwerdeführerin) wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Der Aktienkaufvertrag vom 3. Juni 2009 (und das Aktionärsregister) zeigten nämlich auf, dass die betroffene Person sämtliche von ihr gehaltenen Aktien an der Beschwerdeführerin an Dritte verkauft habe. Dieser Wechsel im Aktionariat sei der Informationsinhaberin am 9. Juni 2009 mitgeteilt worden. Diverse E-Mails mit der Informationsinhaberin bestätigten, dass die Dritte als neue wirtschaftliche Berechtigte in den Systemen der Informationsinhaberin erfasst worden sei. Entsprechend entfalle der US-Nexus, womit das Amtshilfebegehren abzuweisen sei. Zudem werde das Datenschutzgesetz verletzt. Im Rahmen des Amtshilfeverfahrens sei es gemäss der Rechtsprechung von zentraler Bedeutung, dass keine falschen Informationen übermittelt würden. Deshalb unterliege die ESTV einer Prüf- und Vergewisserungspflicht sowie einer Berichtigungspflicht und einer Vernichtungspflicht, sofern die Daten unrichtig oder unvollständig seien. Da die steuerliche Zugehörigkeit des potentiell Steuerpflichtigen durch die ersuchende Behörde insbesondere damit begründet werde, dass dieser ein gefälschtes Formular betreffend dessen Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft vorgelegt haben soll, müsse sich die ESTV einerseits bei der Informationsinhaberin und allenfalls beim IRS über diesen Umstand vergewissern. Andererseits habe die ESTV weitere Abklärungen bezüglich der wirtschaftlichen Berechtigung an ihr (der Beschwerdeführerin) einzuholen und nachzufragen, weshalb sich die BO-Bestätigung aus dem Jahr 2009 (mit welcher [angeblich] der Wechsel im Aktionariat der Informationsinhaberin am 9. Juni 2009 mitgeteilt worden sei) nicht in den Akten befinde und gestützt worauf die neue Bestätigung im Jahr 2012 eingeholt worden sei. Im Rahmen ihrer «Noveneingabe» vom 31. Mai 2024 und ihrer Stellungnahme vom 20. August 2024 beantragt sie eventualiter, dass das Bundesverwaltungsgericht bei der Informationsinhaberin sämtliche Akten betreffend deren Geschäftsbeziehung mit ihr (der Beschwerdeführerin) edieren lässt. Schliesslich verlangt die Beschwerdeführerin subeventualiter, dass zusammen mit der Informationsübermittlung durch die Vorinstanz der ausdrückliche Hinweis angebracht werde, dass sie (die Beschwerdeführerin) der Auffassung sei, dass die betroffene Person weder an ihr noch an

den beiden streitbetroffenen Konten wirtschaftlich berechtigt gewesen sei («Bestreitungsvermerk»).

### **E. 3.2.2**

Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen eines Amtshilfeersuchens sind, ist zulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person vor-aussichtlich erheblich sind und die Übermittlung verhältnismässig ist (Art. 4 Abs. 3 StAhiG e contrario; vgl. E. 2.3.5). Der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US verwendete Wortlaut («Informationen, die erheblich sein können») ist übereinstimmend mit dem Begriff der «voraussichtlichen Erheblichkeit» auszulegen (vgl. E. 2.3.2). Das Gericht prüft demnach in Folge die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen (E. 3.2.3) sowie die Verhältnismässigkeit der Übermittlung (E. 3.2.4).

### **E. 3.2.3**

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

#### **E. 3.2.3.1**

Der IRS ersucht um sämtliche im Besitz, unter der Kontrolle, zugunsten oder unter der Zeichnungsberechtigung der betroffenen Person betreffende Unterlagen bei der Informationsinhaberin (der C. \_\_\_\_\_ AG [Bank]) oder deren Tochtergesellschaften und verbundenen Unternehmen, insbesondere um Informationen zur Identifizierung und Eröffnung der Konten, zu Kontotransaktionen, Kontoauszüge, Korrespondenz und Mitteilungen in Bezug auf die Konten, interne Mitteilungen der Informationsinhaberin, Einträge in REGI-Dateien (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Zur Übermittlung vorgesehen sind insgesamt sieben Beilagen (Enclosures), wovon drei (Enclosure 1, 6 und 7) die Beschwerdeführerin betreffen. Diese enthalten zusammengefasst Bankauszüge zu von der Beschwerdeführerin gehaltenen Konten für den ersuchten Zeitraum. Voraussichtlich erheblich sind insbesondere Informationen zu Bankkonten, die mutmasslich indirekt durch die betroffene Person gehalten werden. Dies ist gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts dann der Fall, wenn eine Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Guthaben dieses Kontos hat. Dabei ergibt sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht entweder aus der wirtschaftlichen Berechtigung am Konto oder aus einer Vollmacht, welche eine Verfügungsmacht über das Konto verleiht (BGE 147 II 116 E. 4.3). Eine Zeichnungsberechtigung für ein Konto entspricht einer solchen Vollmacht, welche zur Verfügung über das Kontoguthaben berechtigt (vgl. Urteile des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 3.2.2.2 ff.; A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.3.4 mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.2.8). Ein entsprechendes Amtshilfeersuchen kann namentlich darauf abzielen, die Steuerbemessungsgrundlage im ersuchenden Staat zu vervollständigen, wenn der ersuchende Staat diese Person verdächtigt, nicht ihr gesamtes steuerpflichtiges Einkommen oder Vermögen deklariert zu haben (Urteil des BGer 2C\_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 4.2). Die vorliegend zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen sind somit geeignet, zu überprüfen, ob die Beschwerdeführerin möglicherweise verwendet wurde, um unversteuerte Vermögenswerte der betroffenen Person vor der US-amerikanischen Steuerbehörde zu verbergen. Mittels solcher Kontoinformationen lassen sich Geldflüsse zwischen der Beschwerdeführerin und

der betroffenen Person oder mit ihr verbundenen Personen überprüfen (vgl. Urteil des BVerfG A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 5.2.1). Die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erweisen sich somit als voraussichtlich erheblich im Sinne der Rechtsprechung (vgl. E. 2.3.4).

### **E. 3.2.3.2**

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, es könne nicht davon ausgegangen werden, dass die betroffene Person im ersuchten Zeitraum an ihr wirtschaftlich berechtigt gewesen sei (ausführlich: E. 3.2.1). Diese Ausführungen vermögen an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen nichts zu ändern. Die ersuchende Behörde legt im Ersuchen ausführlich dar, dass die Informationsinhaberin sechs Konten identifiziert habe, die mit der betroffenen Person in Verbindung stünden - an denen sie mutmasslich wirtschaftlich berechtigt sei oder ein Zeichnungsrecht vermutet werde -, wobei zwei Konten die Beschwerdeführerin betreffen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b; vgl. Amtshilfeersuchen, Vernehmlassungsbeilage [VB] 1, S. 2 und 4). Die Beschwerdeführerin taucht also nicht «rein zufällig» in den zu übermittelnden Unterlagen auf (vgl. E. 2.3.5). Wie soeben gezeigt (E. 3.2.3.1), erlauben die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen es der ersuchenden Behörde, den bei ihr durch die Informationsinhaberin geweckten Verdacht der Beteiligung der betroffenen Person an den genannten Konten zu überprüfen und festzustellen, ob sich daraus möglicherweise Hinweise auf eine Steuerpflicht der betroffenen Person in den USA ableiten lassen. Somit ist grundsätzlich nicht relevant, ob die betroffene Person als Aktionärin der Kontoinhaberin bzw. Beschwerdeführerin, als wirtschaftlich berechtigte oder als zeichnungsberechtigte Person tatsächlich mit den ersuchten Konten in Verbindung steht. Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass die zu übermittelnden Unterlagen bestätigen, dass die betroffene Person im ersuchten Zeitraum an den beiden erfragten Konten zeichnungsberechtigt war (vgl. hinsichtlich des Kontos [...] [AID Z. \_\_\_\_\_]: «Basic Information», Enclosure 1, S. 3 und «Signatories», Enclosure 1, S. 5; hinsichtlich des Kontos [...] [AID Y. \_\_\_\_\_]: «Basic Information», Enclosure 6, S. 3 und «Signatories», Enclosure 6, S. 5). Dies bestreitet auch die Beschwerdeführerin nicht. Am Konto (...) (AID Y. \_\_\_\_\_) zeigen die zu übermittelnden Unterlagen ausserdem, dass die betroffene Person im ersuchten Zeitraum auch wirtschaftlich berechtigt war («Establishment of the Beneficial Owner's identity» vom 29. Juni 2012, Enclosure 6, S. 19). Diesbezüglich reicht die Beschwerdeführerin ein Formular «Establishment of the Beneficial Owner's identity» vom 9. Juni 2009 (BB 7) ein, welches eine andere Person (als B. \_\_\_\_\_) als die wirtschaftlich Berechtigte ausweist. Hiergegen ist einerseits einzuwenden, dass dieses Formular keines der vorliegenden Konten, sondern ein Konto mit der Nummer (...) betrifft. Jedenfalls ist die betroffene Person bei der Informationsinhaberin immer noch als wirtschaftlich berechtigte Person an dem betreffenden Konto registriert. Aus dem eingereichten Dokument ergibt sich nicht, dass die Informationsinhaberin Grund gehabt hätte, die Daten der betroffenen Person zu aktualisieren, woraus ersichtlich würde, dass es sich um einen Fehler bei der Verwaltung der Informationen des betreffenden Kontos gehandelt hätte. Diesbezüglich erscheint sodann tatsächlich unglaubwürdig, dass die Beschwerdeführerin als Kontoinhaberin während mehrerer Jahre nicht gemerkt haben soll, dass angeblich eine falsche Person an ihren Konten wirtschaftlich berechtigt war. Andererseits ist die Vorinstanz nicht verpflichtet, im Rahmen der internationalen Amtshilfe materiellrechtliche Fragen wie die Frage, ob eine bestimmte Person Aktionärin war oder nicht (bzw. wie vorliegend daraus abgeleitet, wirtschaftlich berechtigt an den beiden Konten) zu klären. Dies würde die Amtshilfe ungebührlich verzögern, was mit den

internationalen Verpflichtungen der Schweiz bezüglich Informationsaustausch nicht vereinbar ist. Die betroffene Person kann ihre materiellrechtliche Position sodann im ausländischen Veranlagungs- und Erkenntnisverfahren vorbringen (vgl. Urteile des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 8.4; 2C\_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5; vgl. auch: Urteil des BVGer A-948/2022 vom 7. November 2024 E. 4.4.2; vgl. sodann nachfolgend: E. 3.2.3.3). Nach der Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird («antizipierte Beweiswürdigung»; BGE 131 I 153 E. 3; Urteile des BVGer A-3967/2020 vom 29. Oktober 2020 mit weiteren Hinweisen; A-6037/2018 vom 9. Juni 2020 E. 2.3.2). Da die wirtschaftliche Berechtigung im vorliegenden Verfahren nicht zu beurteilen ist bzw. keinen Einfluss auf die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen hat, kann folglich in antizipierter Beweiswürdigung von der mit «Noveneingabe» vom 31. Mai 2024 sowie Stellungnahme vom 20. August 2024 eventualiter beantragten Rückfrage bei der Informationsinhaberin betreffend wirtschaftliche Berechtigung abgesehen werden.

### **E. 3.2.3.3**

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, das Datenschutzgesetz werde verletzt. Im Rahmen des Amtshilfeverfahrens sei es gemäss Rechtsprechung von zentraler Bedeutung, dass keine falschen Informationen übermittelt würden. Deshalb unterliege die ESTV einer Prüf- und Vergewisserungspflicht sowie einer Berichtigungspflicht und einer Vernichtungspflicht, sofern die Daten unrichtig oder unvollständig seien (ausführlich: E. 3.2.1). Das neue Bundesgesetz vom 25. September 2020 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) ist am 1. September 2023 in Kraft getreten. Gemäss der Übergangsbestimmung betreffend laufende Verfahren in Art. 70 DSG ist es nicht anwendbar auf hängige Beschwerden gegen erstinstanzliche Entscheide, die vor seinem Inkrafttreten ergangen sind. Diese Fälle unterstehen dem bisherigen Recht. Die angefochtene Schlussverfügung datiert vom 18. August 2023 und erging somit vor Inkrafttreten des neuen DSG. Auf die vorliegend zu beurteilende Beschwerde ist somit das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (aDSG, AS 1993 1945) anwendbar (vgl. ausführlich zum Zweck und Geltungsbereich des aDSG: Urteil des BVGer A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.6.2). Gemäss Art. 5 Abs. 1 aDSG hat sich, wer Personendaten bearbeitet, über deren Richtigkeit zu vergewissern. Hierbei sind alle angemessenen Massnahmen zu treffen, damit die Daten berichtigt oder vernichtet werden, die im Hinblick auf den Zweck ihrer Beschaffung oder Bearbeitung unrichtig oder unvollständig sind. Laut Abs. 2 kann jede betroffene Person verlangen, dass unrichtige Daten berichtigt werden. Vorliegend hat die ersuchende Behörde - entgegen der Beschwerdeführerin - die steuerliche Zugehörigkeit der betroffenen Person gerade nicht damit begründet, dass diese angeblich ein gefälschtes Zertifikat betreffend deren Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft vorgelegt habe. Sie begründet die steuerliche Zugehörigkeit vielmehr mit der US-Staatsbürgerschaft der betroffenen Person. Eine diesbezügliche Rückfrage erübrigt sich daher. Ausserdem hat das Bundesgericht - wie bereits erwähnt (E. 3.2.3.2) - erwogen, dass sich die Amtshilfe ungebührlich verzögern würde, wenn die ESTV zu klären hat, ob eine bestimmte Person Aktionär war oder nicht. Die Klärung materiellrechtlicher Fragen sei nicht Zweck der Amtshilfe (Urteile des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 8.4; 2C\_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5).

Diese Überlegungen erfolgten vor dem Hintergrund, dass der betroffene Aktionär als ebensolcher in Erscheinung getreten war. Zudem habe die ESTV Informationen übermittelt, welche die beiden gegenteiligen Positionen (zum Aktionärsstatus) reflektiert hätten. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass Informationen auch dann weitergegeben werden könnten, wenn ein Teil derselben materiellrechtlich unzutreffend sei und damit potenziell falsche Informationen weitergegeben würden (vgl. auch Urteil des BVGer A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 6.2.3). Auch vorliegend ist die betroffene Person als (Mehrheits-)Aktionärin in Erscheinung getreten, wie verschiedene Dokumente zeigen («Attestation» vom 25. Mai 1998, Enclosure 1, S. 27; vgl. auch: Aktienkaufvertrag vom 3. Juni 2009, BB 5; vgl. auch: «Establishment of the Beneficial Owner's identity» vom 29. Juni 2012, Enclosure 6, S. 19). Wie eben gezeigt, ist die Aktionärserschaft eine materiellrechtliche Frage, die nicht von der ersuchten Behörde zu prüfen ist (vgl. für eine andere Konstellation: Urteil des BVGer A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 6.2.4, bei welchem es sich betreffend Einträge in der Flugliste um eine Sachverhaltsfeststellung handelte). Die Vorinstanz ist deshalb auch im vorliegenden Verfahren nicht gehalten, gestützt auf das aDSG die edierten Daten weiter auf ihre Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit zu prüfen oder zu berichtigen, zumal, wie gezeigt (E. 3.2.3.2), kein Fehler der Informationsinhaberin bei der Verwaltung der Daten vorliegt. Die ESTV hat der Vergewisserungspflicht gemäss Art. 5 Abs. 1 aDSG genüge getan und demnach die datenschutzrechtlichen Vorgaben eingehalten. Insofern die Beschwerdeführerin mit ihrem Verweis auf das aDSG geltend machen möchte, dass die Daten nicht ins Ausland übermittelt werden dürfen, ist ihr Folgendes zu entgegnen: Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch das aDSG verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine solche in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 Abs. 2 Bst. a aDSG im Grunde nicht (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; Urteile des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.6.2; A-1504/2023 vom 28. März 2024 E. 2.6.3, je mit weiteren Hinweisen). Vorliegend wird die ESTV den IRS gemäss Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung darauf hinweisen, dass die erhaltenen Informationen im ersuchenden Staat geheim zu halten sind und nur in Verfahren gegen die betroffene Person verwendet werden dürfen (vgl. Sachverhalt Bst. D.b). An der Geltung dieser Ziffer ändert nichts, dass die OECD kürzlich den Kommentar zum Musterabkommen in Bezug auf das Spezialitätsprinzip präzisiert hat (s. die Fachinformation des Sekretariats für internationale Finanzfragen SIF: «Die OECD präzisiert den Kommentar zu Artikel 26 [Informationsaustausch] des Musterabkommens; abrufbar unter [https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fachinformationen/oecd\\_musterabkommen.html](https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fachinformationen/oecd_musterabkommen.html); letztmals abgerufen am 26. November 2024). Art. 6 aDSG steht der Übermittlung der Informationen somit nicht entgegen. Ausserdem ergibt sich aufgrund der Akten keinerlei Grund zu Annahme, die ersuchende Behörde könnte sich nicht an das in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US verankerte Spezialitätsprinzip halten (vgl. E. 2.5). Auch aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.4) ist davon auszugehen.

#### **E. 3.2.3.4**

Die Beschwerdeführerin verlangt subeventualiter, dass bei der Informationsübermittlung ein Bestreitungsvermerk angebracht wird. Abschnitt 4 aDSG befasst sich mit dem Bearbeiten von Personendaten durch Bundesorgane. Gemäss Art. 25 Abs. 1 aDSG kann, wer ein schutzwürdiges Interesse hat, vom verantwortlichen Bundesorgan verlangen, dass es das widerrechtliche Bearbeiten von Personendaten unterlässt (Bst. a); die Folgen eines

widerrechtlichen Bearbeitens beseitigt (Bst. b); die Widerrechtlichkeit des Bearbeitens feststellt (Bst. c). Kann weder die Richtigkeit noch die Unrichtigkeit von Personendaten bewiesen werden, so muss das Bundesorgan bei den Daten einen entsprechenden Vermerk anbringen (Art. 25 Abs. 2 aDSG). Hierbei kann der Gesuchsteller insbesondere verlangen, dass das Bundesorgan seinen Vermerk über die Bestreitung Dritten mitteilt oder veröffentlicht (Art. 25 Abs. 3 Bst. b aDSG). Gemäss Art. 25 Abs. 4 aDSG richtet sich das Verfahren gemäss VwVG. Vorliegend mangelt es der Beschwerdeführerin am eigenen schutzwürdigen Interesse, um bei der Informationsübermittlung durch die Vorinstanz einen Bestreitungsvermerk anbringen zu können. Wie gezeigt (E. 3.2.3.3), wird die Vorinstanz die ersuchende Behörde gemäss Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung darauf hinweisen, dass die erhaltenen Informationen im ersuchenden Staat geheim zu halten sind und nur in Verfahren gegen die betroffene Person - und somit nicht gegen die Beschwerdeführerin - verwendet werden dürfen. Der Beschwerdeführerin drohen aufgrund des Spezialitätsprinzip somit keine steuerrechtlichen Konsequenzen, unabhängig davon, ob die betroffene Person im ersuchten Zeitraum wirtschaftlich an ihr beteiligt gewesen ist oder nicht (vgl. hierzu: Urteil des BGer 2C\_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5, im Rahmen dessen B. und die A. AG als Beschwerdeführende aufgetreten sind und die [sie betreffende] materiellrechtliche Frage aufwarfen, ob B. Aktionär der A. AG gewesen sei). Die betroffene Person kann, wie ebenfalls aufgezeigt (E. 3.2.3.2), ihre materiellrechtliche Position im ausländischen Veranlagungs- und Erkenntnisverfahren vorbringen. Auf diesen subeventualiter gestellten Antrag der Beschwerdeführerin ist folglich nicht einzutreten.

#### **E. 3.2.3.5**

Nach dem Ausgeführten könnten die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen für die Besteuerung der betroffenen Person erheblich sein.

#### **E. 3.2.4**

In einem letzten Schritt ist die Verhältnismässigkeit der Übermittlung der Unterlagen zu prüfen: 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 (vgl. E. 2.3.3). Vorliegend erweisen sich die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen als voraussichtlich erheblich (E. 3.2.3.5). Auch würde die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln (vgl. E. 2.3.5): Ohne die zur Übermittlung vorgesehenen Bankauszüge zu von der Beschwerdeführerin gehaltenen Konten wäre es der ersuchenden Behörde nicht möglich, den von ihr gehegten Verdacht zu überprüfen, wonach die Beschwerdeführerin möglicherweise verwendet wurde, ungesteuerte Vermögenswerte der betroffenen Person vor der US-amerikanischen Steuerbehörde zu verbergen. Das Interesse der ersuchenden Behörde überwiegt das Geheimhaltungsinteresse der Beschwerdeführerin. Die Übermittlung der Unterlagen verletzt das Verhältnismässigkeitsprinzip daher nicht.

#### **E. 3.2.5**

Zusammengefasst erweist sich die beabsichtigte Übermittlung der Informationen als zulässig.

#### **E. 3.3**

Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Die Schlussverfügung vom 18. August 2023 ist zu bestätigen. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 4.1**

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 2'500.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

#### **E. 4.2**

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

#### **E. 5**

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

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