

# **BVGer A-5346/2023 vom 25. September 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-09-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5346\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5346_2023)

FR: TAF A-5346/2023 du 25 septembre 2024

IT: TAF A-5346/2023 del 25 settembre 2024

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009 (AS 2019 3145; nachfolgend: Änderungsprotokoll 2009) zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG; Urteil des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 1.1).

### **E. 1.2**

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

### **E. 1.3**

Der Beschwerdeführer ist mit Blick auf die ihn betreffenden, nach der angefochtenen Schlussverfügung an den IRS zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Somit und als Adressat der angefochtenen Verfügung ist er zur Beschwerde berechtigt (Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der eingeforderte Kostenvorschuss fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

### **E. 1.4**

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. 1.5**

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

## **E. 1.6**

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

### **E. 2.1.1**

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-US, dessen Wortlaut mit Art. 3 des Änderungsprotokolls 2009 grösstenteils demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen angepasst wurde (vgl. Botschaft vom 27. November 2009 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika [nachfolgend: Botschaft Änderungsprotokoll 2009], BBl 2010 235, 240 zu Art. 3; Urteil des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.1).

### **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; Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.1.2).

### **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: Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.2.1, 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-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.2.2, A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.2.2 [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C\_621/2023 vom 21. November 2023 nicht eingetreten], 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 (Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.1).

### **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-2723/2023 vom 2. April 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 mit Hinweisen; 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, zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.3).

### **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 mit Hinweisen). 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-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.4, A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8 [das BGer ist mit Urteil 2C\_621/2023 vom 21. November 2023 auf die Beschwerde nicht eingetreten], A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_270/2022 vom 29. September 2023]).

#### **E. 2.4.1**

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Diesem Grundsatz nach besteht - ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1, 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.1, A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_864/2019 vom 17. August 2020]).

#### **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) Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2). 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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.2).

#### **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; Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.3 mit Hinweisen). 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; Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.3, A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

### **E. 3.1**

Das neue Datenschutzgesetz vom 25. September 2020 (DSG, SR 235.1), in Kraft seit dem 1. September 2023, bezweckt den Schutz der Persönlichkeit und der Grundrechte von natürlichen Personen, über die Personendaten bearbeitet werden (Art. 1 DSG). Es gilt unter anderem für die Bearbeitung von Personendaten natürlicher Personen durch Bundesorgane (Art. 2 Abs. 1 Bst. b DSG), zu denen die Vorinstanz gehört. Grundsätzlich findet das DSG im Bereich der internationalen Amtshilfe Anwendung (vgl. Art. 2 Abs. 2 DSG e contrario; zum alten Recht: BVGE 2015/13 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.6.2 mit Hinweisen). Die Rechtsprechung zum alten Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (AS 1993 1945, nachfolgend aDSG) sah weiter vor, dass dieses keine Anwendung findet, wenn die Bestimmungen in einem anderen Gesetz - beispielsweise einem Doppelbesteuerungsabkommen (aufgrund des Vorrangs des Völkerrechts, vgl. Art. 5 Abs. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101, nachfolgend: BV]) oder dem StAhiG (insbesondere Art. 4 Abs. 3 als *lex specialis* zum aDSG: BGE 143 II 506 E. 5.2.2) - einen für gleichartig erachteten Schutz der betroffenen Personen bieten (Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.6.2 mit Hinweisen).

### **E. 3.2**

Gemäss dem neuen DSG dürfen Personendaten ins Ausland bekannt gegeben werden, wenn der Bundesrat festgestellt hat, dass die Gesetzgebung des betreffenden Staates oder das internationale Organ einen angemessenen Schutz gewährleistet (Art. 16 Abs. 1 DSG). Der Bundesrat publiziert eine entsprechende Liste im Anhang zur Verordnung vom 31. August 2022 über den Datenschutz (DSV, SR 235.11). Die USA befinden sich aktuell nicht auf dieser Liste. Gemäss Art. 16 Abs. 2 Bst. a DSG dürfen Personendaten jedoch u.a. dann ohne entsprechenden Entscheid des Bundesrates ins Ausland bekannt gegeben werden, wenn ein völkerrechtlicher Vertrag einen geeigneten Datenschutz gewährleistet (Urteil des BVGer A-2727/2023 vom 2. April 2024 E. 4.3.4 [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C\_193/2024 vom 26. April 2024 nicht eingetreten]). Diese Ausnahmebestimmung ist insbesondere im Rahmen von Staatsverträgen mit Ländern ohne ausreichenden Datenschutz relevant, die für Steuerdaten mittels Doppelbesteuerungsabkommen einen angemessenen Datenschutz gewährleisten (Adrian Kunz, in: Bieri/Powell [Hrsg.], DSG, Kommentar zum Schweizerischen Datenschutzgesetz mit weiteren Erlassen, 2023, N 20 zu Art. 16 DSG mit Hinweisen). Dies trifft rechtsprechungsgemäss auf das DBA CH-US zu, zumal dieses das Spezialitätsprinzip enthält und die ESTV in ihren Schlussverfügungen jeweils auf diese Verwendungsbeschränkung explizit aufmerksam macht (vgl. Urteil des BVGer A-2727/2023 vom 2. April 2024 E. 2.6.3 und 4.3.3 mit Hinweisen [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C\_193/2024 vom 26. April 2024 nicht eingetreten]).

### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer bringt im Wesentlichen vor, dass die Rechtsgrundlage für einen Informationsaustausch für den Zeitraum nach seiner Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft, d.h. dem 17. August 2017 fehle, da er seit diesem Zeitpunkt keiner Steuerpflicht in den USA unterliege. Eine gesetzliche Grundlage fehle auch für die Übermittlung des Schreibens vom 10. Januar 2013 des Trusts der Bank 1 an die Bank 4, das keinen Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren aufweise und sich gar nicht in den Akten der Informationsinhaberin hätte befinden dürfen. Daher dürfe es nicht überwiesen werden. Ein Unterlassungsanspruch bestehe hierzu auch gestützt auf das Datenschutzgesetz. Infolge des Verzichts auf die US-Staatsbürgerschaft per 17. August 2017 bestehe keine Steuerschuld mehr mit seinem nach diesem Datum erzielten Einkommen. Daher seien sämtliche Unterlagen und Informationen nach diesem Datum, die ihn betreffen, für US-Steuerzwecke irrelevant. Eine allfällige Steuerschuld im Zusammenhang mit der im Jahr 2018 eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2017 oder einer «exit tax» könne daher nur auf seinen Einkünften und seinem Vermögen vor dem 17. August 2017 bestehen. Was die angebliche Beihilfe zur Steuerhinterziehung betreffe, bestreitet der Beschwerdeführer, dass er sich mit seiner Mutter und Schwester zusammengetan habe («conspiring»), um deren Vermögenswerte auf seinen Namen zu übertragen und so vor dem IRS zu verheimlichen. Ebenso wenig habe er seiner Mutter beim Ausfüllen der Steuererklärung geholfen. Es sei ausserdem weder bewiesen, dass seine Mutter eine Steuerhinterziehung begangen habe, noch dass ihre Steuererklärungen für das Jahr 2017 falsch seien. Die ersuchende Behörde beschränke sich auf eine unübersichtliche und ausufernde Darstellung des Sachverhaltes, ohne diesen substantiiert zu begründen oder Beweise dazu ins Recht zu führen. Die ersuchende Behörde wolle ihn deshalb anklagen, weil er dem Steuerberater seiner Mutter Dokumente übergeben habe. Es müsse davon ausgegangen werden, dass die Angaben - sofern der ersuchenden Behörde überhaupt welche vorliegen würden - von einem Whistleblower stammten, der gegenüber dem US-Amerikanischen TV-Sender K. \_\_\_\_\_ ausgesagt habe. Eine Unterbrechung der Verjährungsfrist - wie sie die Vorinstanz geltend mache - wäre daher nur auf Straftaten während der Dauer der US-Staatsbürgerschaft anwendbar. Mangels seiner Steuerpflicht bzw. seinem Status als «non-US-person» nach dem 17. August 2017 habe er nach diesem Zeitpunkt gar keine Steuerhinterziehung begehen können. Der ersuchende Staat dürfe sich jedoch nicht hinter dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip verstecken und versuchen über blosser Behauptungen an Unterlagen und Informationen zu gelangen, die ihm (dem ersuchenden Staat) nicht zustünden. Dies käme einer unzulässigen «fishing expedition» gleich. Indem die Vorinstanz die Behauptungen der ersuchenden Behörde ungeprüft übernehme und sie auch mit Blick auf die ihn betreffenden Unterlagen für die Zeit nach dem 17. August 2017 und das Schreiben des Trusts der Bank 1 an die Bank 4 vom 10. Januar 2013 gutgeheissen habe, verletzte sie ihre Pflicht zur Prüfung der Plausibilität eines Amtshilfeersuchens.

#### **E. 4.2**

Demgegenüber hält die Vorinstanz fest, das Ersuchen ziele primär darauf ab, zu überprüfen ob die Einkommen des Beschwerdeführers sowie seiner Mutter und Schwester korrekt deklariert worden seien. Hierfür habe die ersuchende Behörde den Sachverhalt des «conspiring» äusserst umfassend und detailliert mit Hinweis auf gesammelte Beweise dargelegt. Anlässlich der Plausibilitätskontrolle habe sie (die Vorinstanz) festgestellt, dass alle ersuchten Informationen, d.h. auch jene die sich auf den Zeitraum nach dem 17. August 2017 beziehen, für die im Ersuchen genannten Steuerzwecke relevant, also voraussichtlich erheblich sein können. Dies sei insbesondere mit Bezug auf den Beschwerdeführer und

seine Besteuerung oder ein damit verbundenes Strafverfahren offensichtlich. Da die Übermittlung auch verhältnismässig sei, hindere die Berufung auf das Datenschutzgesetz die Übermittlung nicht, zumal das StAhiG dem DSG grundsätzlich vorgehe. Betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit der über den Beschwerdeführer ersuchten Informationen für den Zeitraum nach dem 17. August 2017 nehme die ersuchende Behörde in ihrer «response» vom 29. März 2023 Stellung. Sie (die ersuchende Behörde) begründe ihre Vermutung des «conspiring» mit einem äusserst umfassenden und detaillierten Sachverhalt mit Hinweis auf Beweise. Die «response» zeige, dass die ersuchten Informationen für den Zeitraum nach dem 17. August 2017 relevant und somit voraussichtlich erheblich seien, um die Steuerpflicht des Beschwerdeführers, seiner Mutter und seiner Schwester feststellen zu können. Entgegen dem Beschwerdeführer sei die ersuchende Behörde indessen nicht verpflichtet, den vermuteten Sachverhalt zu beweisen. Es genüge, dass ein im Dunkel gebliebener Punkt mittels dem Amtshilfeverfahren noch geklärt werden könne. Ob die Informationen der ersuchenden Behörde, die zu einer Vermutung geführt haben, aus einer zuverlässigen Quelle stammen oder nicht sei für die Plausibilitätsprüfung unerheblich. Sogar wenn dies relevant wäre, könnte die Whistleblower-Theorie des Beschwerdeführers nicht berücksichtigt werden, da es sich nur um eine Vermutung handle. Weiter stehe es ihr (der Vorinstanz) nicht zu, innerstaatliche Fragen der ersuchenden Behörde, wie beispielsweise das Vorliegen der Steuerpflicht des Beschwerdeführers nach dem 17. August 2017 zu prüfen. Schliesslich datiere auch das Schreiben vom 10. Januar 2013 des Trusts der Bank 1 an die Bank 4 aus dem ersuchten Zeitraum. Es erwähne den Beschwerdeführer und seine Mutter (die betroffene Person 2) namentlich und gehöre damit zu den ersuchten Informationen.

## **E. 5**

Vorliegend ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer am 17. August 2017 auf seine US-Staatsbürgerschaft verzichtet hat. Ebenso ist nicht bestritten, dass die Vorinstanz die ersuchten Informationen betreffend den Beschwerdeführer bis zum Datum des Verzichts auf die US-Staatsbürgerschaft übermitteln darf.

### **E. 5.1**

Umstritten und zu prüfen ist zunächst, ob es sich beim Ersuchen um eine «fishing expedition» handelt, wie dies der Beschwerdeführer geltend macht.

#### **E. 5.1.1**

Das Ersuchen enthält die gemäss Ziff. 10 des Protokolls zum DBA CH-US erforderlichen Angaben (E. 2.2.1), was auch nicht bestritten wird. Der vermutete Sachverhalt wird im Ersuchen vom 16. Februar 2023 und ergänzend in der «response» vom 29. März 2023 ausführlich und nachvollziehbar beschrieben (Sachverhalt Bst. A.b und B.k), wobei - entgegen dem Beschwerdeführer - gerade nicht erforderlich ist, dass der in einem Ersuchen geschilderte Sachverhalt bereits strikt bewiesen wird. Vielmehr genügt es, dass die ersuchende Behörde hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartut (E. 2.4.3), die vorliegend durchaus vorhanden sind («Significant evidence obtained during the investigation shows that A.\_\_\_\_\_ conspired with his mother [...], and sister [...], to move assets belonging to each of them into his own name either just befor or after his expatriation in order to continue the concealment of the assets an income from the Internal Revenue Service. Additionally, evidence shows that A.\_\_\_\_\_ assisted his [mother] in the preparation of her annual U.S. individual income tax returns, including providing

documentation to B. \_\_\_\_\_'s tax return preparer» [Akten der Vorinstanz {act.} 116]). Selbst wenn die ersuchende Behörde den Sachverhalt mittels einem oder zwei Whistleblowern zusammengestellt haben sollte - wofür es im Ersuchen Hinweise gibt (S. 5 des Ersuchens [act. 1]) - würde die blosser Verwendung bzw. Auswertung von Daten illegaler Herkunft für sich allein nach konstanter Rechtsprechung noch keinen Verstoss gegen Treu und Glauben darstellen, solange sie der ersuchende Staat nicht gekauft hat, um sie anschliessend für ein Amtshilfegesuch zu nutzen (vgl. Urteil des BVGer A-5813/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.2 mit Hinweisen). Vorliegend sind keine Hinweise ersichtlich, dass es sich um «gekaufte» Whistleblower-Informationen handeln könnte. Weiter wird der bestrittene Sachverhalt vom Beschwerdeführer auch nicht mit entsprechenden Urkunden widerlegt (E. 2.4.3); nur sein unbestrittener Verzicht auf die US-Staatsbürgerschaft sowie eine «legal opinion» betreffend die - im Amtshilfeverfahren nicht zu prüfende Steuerpflicht für den Zeitraum nach dem 17. August 2017 [E. 4.2.1] - sind aktenkundig (act. 40; Beschwerdebeilage [BB] 5). Schliesslich ist die ersuchte Behörde gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip an die Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde gebunden. Hinweise für einen Rechtsmissbrauch bzw. Ordre public Verstoss liegen keine vor (E. 2.4.1 f.).

### **E. 5.1.2**

Gestützt auf diese Erwägungen ist das Ersuchen vom 16. Februar 2023 nicht als «fishing expedition» zu qualifizieren.

### **E. 5.2**

Zu prüfen ist weiter, inwiefern die Vorinstanz ihre Pflicht, eine Plausibilitätskontrolle durchzuführen verletzt hat, indem sie Informationen, die den Beschwerdeführer betreffen, für den Zeitraum nach dessen Verzicht auf die US-Staatsbürgerschaft am 17. August 2017 als voraussichtlich erheblich eingestuft und zur Übermittlung an die ersuchende Behörde vorgesehen hat (vgl. zum abweichenden Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US von jenem in Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens: E. 2.3.2).

#### **E. 5.2.1**

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, er sei infolge des Verzichts auf die US-Staatsbürgerschaft nach dem 17. August 2024 in den USA nicht mehr steuerpflichtig gewesen, ist diese Vorbringen nicht im Amtshilfeverfahren, sondern vor der zuständigen Steuerbehörde des ersuchenden Staates geltend zu machen, da es sich um eine Frage des innerstaatlichen Rechts handelt (vgl. Urteil des BVGer A-5485/2021 vom 14. Dezember 2023 mit Hinweisen [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C\_27/2024 vom 19. Januar 2024 nicht eingetreten]). Gemäss dem Ersuchen hat der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem Verzicht auf die US-Staatsbürgerschaft das Formular Nr. 8854 «Initial and Annual Expatriation Statement» nicht eingereicht, welches insbesondere den Marktpreis der Vermögenswerte und Schulden im Zeitpunkt der Ausbürgerung festhält. Zwar bestreitet der Beschwerdeführer dies, jedoch bleibt seine Behauptung im vorliegenden Verfahren unbewiesen. Die erfragten Bankinformationen inkl. jener für den Zeitraum nach der Ausbürgerung des Beschwerdeführers sind indessen möglicherweise geeignet, um den Marktwert seiner Vermögenswerte im Zeitpunkt der Ausbürgerung und damit die korrekte Besteuerung des Beschwerdeführers für das Jahr 2017 sicherzustellen bzw. eine allenfalls damit verbundene Steuerhinterziehung festzustellen (vgl. Urteil des BGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 3.2.1 und 3.2.2.1).

Somit fällt auch Art. 26 DBA CH-US nicht als Rechtsgrundlage weg, selbst wenn sich im innerstaatlichen Verfahren vor den US-Behörden zeigen sollte, dass der Beschwerdeführer ab dem Zeitpunkt seiner Ausbürgerung in den USA nicht mehr steuerpflichtig war.

### **E. 5.2.2**

Hinsichtlich der vermuteten Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Beschwerdeführers führt die ersuchende Behörde sowohl in ihrem Ersuchen vom 16. Februar 2023 als auch der «response» vom 29. März 2023 ausführlich und nachvollziehbar aus (Sachverhalt Bst. A.b und B.k), aufgrund welcher Umstände sie vermutet, dass dieser (zusammen mit seiner Schwester) seiner Mutter Beihilfe zur Steuerhinterziehung geleistet habe. Die zur Untermauerung dieses Verdachts ersuchten Informationen beziehen sich dabei namentlich auf die Eröffnung und Schliessung von Bankkonten, die daran berechtigten Personen, die Banktransaktionen sowie die (interne) Kommunikation betreffend die Bankkonten. Grundsätzlich sind Informationen zu einem Bankkonto gemäss ständiger Rechtsprechung geeignet zur korrekten Besteuerung der an diesem Bankkonto wirtschaftlich berechtigter Personen beizutragen (statt vieler: BGE 147 II 116 E. 5.4.2 ff.; Urteil des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 3.2.1 mit Hinweisen). Die vorliegend ersuchten Bankinformationen betreffend den Beschwerdeführer für den Zeitraum nach seiner Ausbürgerung erscheinen daher als möglicherweise auch geeignet, um Hinweise oder Rückschlüsse auf Vermögensverschiebungen seitens seiner Mutter oder Schwester zu seinen Gunsten resp. der Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu liefern. Schliesslich ist die Frage, ob und wie die Verjährungsfrist oder deren Stillstand sich auf das Steuerstrafverfahren gegen den Beschwerdeführer auswirkt, ebenfalls eine Frage des innerstaatlichen Rechts, die vor den zuständigen Steuerbehörden des ersuchenden Staates vorzubringen (vgl. Urteil des BVGer A-742/2022 vom 3. April 2023 E. 3.2.3 mit Hinweisen).

### **E. 5.2.3**

Entsprechend dem Vorbringen des Beschwerdeführers ist sodann darauf einzugehen, ob die Vorinstanz gestützt auf das DSG von einer Übermittlung der ersuchten Informationen, die den Beschwerdeführer betreffen, absehen muss. Der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Unterlassungsanspruch ist gestützt auf das neue DSG vom 25. September 2020 zu prüfen, da die angefochtene Schlussverfügung am 4. September 2023 und somit nach dem Inkrafttreten des neuen DSG am 1. September 2023 erlassen wurde (Art. 70 DSG e contrario). Bei den von der Vorinstanz zur Übermittlung vorgesehenen Informationen, die den Beschwerdeführer betreffen, handelt sich unbestrittenermassen um Personendaten. Deren Bekanntgabe bzw. Übermittlung stützt sich auf das DBA CH-US und damit auf einen Staatsvertrag. Dieser gewährleistet einen angemessenen Datenschutz (E. 3.2). Die ESTV hat gestützt auf den Spezialitätsvorbehalt von Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US die ersuchende Behörde in Ziff. 4a des Dispositivs der Schlussverfügung darauf hingewiesen, dass die übermittelten Informationen nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen verwendet werden dürfen. Mangels konkreter gegenteiliger Hinweise und gestützt auf das Vertrauensprinzip ist vorliegend davon auszugehen, dass der ersuchende Staat die im DBA CH-USA vorgesehene Geheimhaltungspflicht respektieren wird. Einer Bekanntgabe bzw. Übermittlung an den ersuchenden Staat steht das DSG daher nicht entgegen. Mit anderen Worten lässt sich aus dem DSG - soweit dieses vorliegend überhaupt anwendbar ist (E. 3.1) - kein (weitergehender) Unterlassensanspruch betreffend die Übermittlung der ersuchten Informationen, die den Beschwerdeführer betreffen, herleiten.

#### **E. 5.2.4**

Nach dem Gesagten ist mit der Vorinstanz übereinzustimmen, dass die ersuchten Bankinformationen für den Zeitraum nach dem 17. August 2017 bis zum 31. Dezember 2021 für das Steuerstrafverfahren gegen den Beschwerdeführer erheblich sein können. Eine Verletzung der Plausibilitätskontrolle durch die Vorinstanz ist nicht ersichtlich. Auch das Datenschutzgesetz steht einer Übermittlung der ersuchten Informationen betreffend den Beschwerdeführer nicht entgegen. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **E. 6.1**

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.- ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

#### **E. 6.2**

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. 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. Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

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