



Abteilung I
A-3003/2023

Urteil vom 24. September 2024

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

Parteien

A._____,
vertreten durch Michael Fischer, Rechtsanwalt, und
Manuel Frei, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-US).

Sachverhalt:

A.

A.a Mit Schreiben vom 21. April 2022 richtete der Internal Revenue Service des *US Department of the Treasury* (nachfolgend: IRS oder ersuchende Behörde) ein Amtshilfeersuchen betreffend A._____ (nachfolgend: betroffene Person 1), seine Mutter B._____ (nachfolgend: betroffene Person 2) und seine Schwester C._____ (nachfolgend: betroffene Person 3) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder ersuchte Behörde). Das Ersuchen stützt sich auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; nachfolgend: DBA CH-US) sowie das zugehörige Protokoll.

A.b Gemäss dem IRS führt die USA ein Steuerstrafverfahren für die Jahre 2001 – 2021 gegen die betroffenen Personen 1-3 durch. Diese seien kolumbianisch-US-amerikanische Doppelbürger, wobei die betroffene Person 1 am 17. August 2017 auf ihre US-Staatsbürgerschaft verzichtet habe. Ungefähr am 15. November 2017 sei ihr ein «Certificate of Loss on Nationality of the United States» ausgestellt worden. In ihrer Einkommenssteuererklärung für das Jahr 2017 habe das Formular Nr. 8854 «Initial and Annual Expatriation Statement» gefehlt, das insbesondere den Marktpreis der Vermögenswerte und Schulden im Zeitpunkt der Ausbürgerung festhalte.

Die betroffenen Personen 1-3 hätten seit 1979 bis 2018 – zunächst zusammen mit dem Ehemann bzw. Vater und nach dessen Tod noch zu dritt – mindestens 13 Bankkonten bei der Bank X._____ (...; nachfolgend: Bank 1) über sogenannte «Domizilgesellschaften» gehalten, wobei sie sich als kolumbianische Staatsangehörige ausgegeben hätten. Nachdem die Bank 1 ungefähr im Jahr 2012 die US-amerikanische Staatsangehörigkeit der betroffenen Personen 1-3 festgestellt und sie zur Schliessung der Bankkonten aufgefordert habe, hätten die betroffenen Personen 1 und 2 die Vermögenswerte bei der Bank 1 teils auf Bankkonten im Ausland sowie teils in der Schweiz zur Y._____ (nachfolgend: Bank 2) und der Z._____ (nachfolgend: Bank 3) transferiert. Da die betroffenen Personen 1-3 weder die Bankkonten bei der Bank 1 noch jene bei den Banken 2 und 3 je in den US-Einkommenssteuererklärungen deklariert hätten, habe er (der IRS) einen begründeten Verdacht, dass mittels dieser Bankkonten erhebliche Summen an US-Steuern hinterzogen worden seien.

A.c Mit Hinweis auf deren voraussichtliche Erheblichkeit und den Verwendungszweck für Nachsteuer- und Steuerstraßverfahren ersuchte der IRS um folgende sich bei den Banken 1-3, deren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften befindenden Informationen für den Zeitraum vom 23. September 2009 bis zum 31. Dezember 2021:

«Please provide all records in the custody, possession, or control of the Bank that relate to accounts at the Bank owned by, controlled by, for the benefit of, or under the signature authority of A._____, a/k/a A.D._____, (...), B._____, a/k/a B.D._____, C._____, a/k/a C.D._____, (E._____, collectively) or any entity owned by, controlled by, or for the benefit of the E._____, regarding the period of September 23, 2009, through December 31, 2021.

While some of the requested information may predate September 23, 2009, the information sought may be relevant to the tax period that is the subject of this request because it may have continuing validity for the time period that is the subject of this request. Certain information, such as account opening documents, signature authority records, internal banker's notes, internal visit reports, correspondence, and communications may be relevant in assessing tax and investigating tax-related offenses because it may show the taxpayer's ownership and control of the accounts and his intent with respect to the periods covered by the 2009 Protocol.

For each account, such records should include, but not be limited to, the following:

- 1. Regardless of date, information regarding the identification and opening of the account, including account opening documents (including IRS forms), signature cards, and entity organizational documents such as articles of incorporation or other records demonstrating beneficial ownership;*
- 2. Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the Bank;*
- 3. Information regarding account transactions; such information would include [...] bank drafts, certified checks, cashier's checks, money orders, deposit slips, incoming and outgoing wire transfer documents to include information revealing the source and destination of all such transfers, and all other deposit or withdrawal documents for such transactions (if providing all such information would be unduly burdensome to the bank, only documents with respect to transactions in amounts exceeding \$1,000 are required);*
- 4. Correspondence and communications regarding the account;*

5. *Internal management information system data regarding the account;*
6. *Internal Bank communications and memoranda, reports and meeting minutes regarding the account;*
7. *Any REGI file (or equivalent documentation) entries associated with the account to the extent the information is not included in items 1 through 6 of this list; and*
8. *Information described in requests 4-7 that relates to any date prior to September 23, 2009, but only to the extent that such information reflects arrangements or instructions that had ongoing effect or validity on or after September 23, 2009. Such information may include, but should not be limited to, client contact notes, visit reports, instructions to avoid investments in U.S. securities or transactions in U.S. dollars, deeds of pledge, loan agreements and letters of credit, pledges of collateral, share sale agreements, exchanges regarding U.S. tax compliance status and requests for proof of U.S. tax compliance, and other information reflecting the intent and efforts of the taxpayers to avoid declaration of the accounts, or earnings from the accounts, to the U.S. tax authorities.»*

B.

B.a Mit Editionsverfügungen vom 5., 6. und 11. Mai 2022 ersuchte die ESTV die Banken 1-3 um Zustellung der im Ersuchen erfragten Informationen. Die Banken 1-3 kamen dieser Aufforderung zu verschiedenen Zeitpunkten nach.

B.b Die ESTV liess die betroffenen Personen 1-3 mit Schreiben vom 5., 6. und 11. Mai 2022 durch die Banken 1-3 über das Ersuchen informieren und forderte sie auf, eine Zustelladresse oder einen Vertreter in der Schweiz zu bezeichnen, sollten sie am Amtshilfeverfahren teilnehmen wollen.

Die Bank 1 teilte der ESTV mit E-Mail vom 25. Mai 2022 mit, das Informationsschreiben habe der betroffenen Person 1 nicht zugestellt werden können.

B.c Mit E-Mail vom 18. Mai 2022 zeigte der Rechtsvertreter der betroffenen Personen 1-3 der ESTV an, dass er von diesen mit der Interessenvertretung beauftragt worden sei und ersuchte um Zustellung einer Kopie des Ersuchens. Die ESTV kam diesem Antrag mit Schreiben vom 22. Juni 2022 nach.

B.d Mit Schreiben vom 29. September 2022 informierte die ESTV die betroffenen Personen 1-3, dass sie dem Ersuchen vom 21. April 2022 zu entsprechen gedenke und bezeichnete die sie (die betroffenen Personen 1-3) betreffenden, zur Übermittlung vorgesehenen Informationen. Gleichzeitig gewährte die ESTV den betroffenen Personen 1-3 Einsicht in die Verfahrensakten sowie eine Frist von 10 Kalendertagen zwecks Einreichens einer allfälligen Zustimmungserklärung zur Übermittlung der sie betreffenden Informationen und zur Stellungnahme.

C.

C.a Nach wiederholter Fristerstreckung teilte der Rechtsvertreter der betroffenen Personen 1-3 mit Schreiben vom 10. November 2022 der ESTV mit, dass er die betroffenen Personen 2 und 3 nicht weiter vertrete. Hinsichtlich der betroffenen Person 1 beantragte er, dass die Informationen über diese für den Zeitraum nach dem 17. August 2017 ausgesondert oder unkenntlich gemacht würden. Die betroffene Person 1 habe am 17. August 2017 auf ihre US-Staatsbürgerschaft verzichtet, weshalb sie ab diesem Zeitpunkt nicht mehr in den USA steuerpflichtig sei und die zur Übermittlung vorgesehen Informationen daher nicht mehr für Zwecke des DBA CH-US erheblich sein könnten.

C.b Mit Eingabe vom 16. November 2022 informierte die neu mandatierte Rechtsvertreterin der betroffenen Person 2, dass sie diese vertrete. Die betroffene Person 2 stellte weder den Antrag auf eine Schlussverfügung noch gab sie eine Zustimmungserklärung zur Übermittlung der sie betreffenden Informationen ab.

C.c Die betroffene Person 3 erklärte sich mit Zustimmungserklärung vom 23. Januar 2023 gegenüber der ESTV mit der Übermittlung der sie betreffenden Informationen an den IRS einverstanden.

C.d Mit Schreiben vom 20. Februar 2023 informierte die ESTV die betroffene Personen 1 und 2 über den Verfahrensstand und gewährte ihnen eine ergänzende Akteneinsicht.

C.e In der Folge gelangte die ESTV mit E-Mails vom 24. Februar 2023 und 9. März 2023 an den IRS zwecks Abklärung der Steuerpflicht der betroffenen Person 1 für den Zeitraum nach dem 17. August 2017.

Der IRS nahm mit «response» vom 29. März 2023 dazu Stellung und hielt insbesondere fest, dass die betroffene Person 1 nach Verzicht auf die US-Staatsbürgerschaft bei gegebenen Voraussetzungen, namentlich bei der Erzielung von Einkommen in den USA, als «non-resident alien» weiterhin steuerpflichtig sein könne. Vorliegend bestünden erheblich Beweise, dass die betroffenen Personen 2 und 3 kurz vor oder nach der Ausbürgerung der betroffenen Person 1 Vermögenswerte auf diese übertragen hätten, um diese vor dem IRS zu verbergen. Zudem würden Beweise vorliegen, dass die betroffene Person 1 seine Mutter, die betroffene Person 2, beim Vorbereiten ihrer Einkommenssteuererklärung unterstützt, insbesondere Dokumente an ihren Steuerberater überreicht habe. Daher sei beabsichtigt, die betroffene Person gestützt auf den Internal Revenue Code Section 7206(2) wegen vorsätzlicher Beihilfe zur betrügerischen Erstellung der Steuererklärung der betroffenen Person 2 zu verfolgen. Diese Strafverfolgung betreffe auch den Zeitraum nach der Ausbürgerung der betroffenen Person 1, da es sich bei der Steuerhinterziehung um ein Dauerdelikt handle, dessen Verjährungsfrist erst zu laufen beginne, wenn die Straftat beendet sei. Jede Hinterziehungshandlung eines Steuerpflichtigen verlängere die Straftat. Somit würden die Handlungen der betroffenen Person 1 bis ins Jahr 2021 relevant sein und mit seiner unvollständigen Steuererklärung für das Jahr 2017 zusammenhängen. Schliesslich sei die Verjährungsfrist unterbrochen, solange die straffällige Person sich ausserhalb der USA aufhalte. Soweit bekannt, habe sich die betroffene Person 1 zuletzt am 15. April 2017 in den USA aufgehalten, weshalb die Verjährungsfrist seither unterbrochen sei.

C.f Mit Schreiben vom 3. April 2023 gewährte die ESTV den betroffenen Personen 1 und 2 eine weitere ergänzende Akteneinsicht.

C.g Mit Schlussverfügung vom 24. April 2023 entschied die ESTV der ersuchenden Behörde Amtshilfe bezüglich der betroffenen Personen 1-3 zu leisten. Die ESTV machte darauf aufmerksam, dass in den edierten und zu übermittelnden Informationen auch verschiedene beschwerdeberechtigte Personen erscheinen würden. Gleichzeitig wies sie die Anträge ab, aus den zur Übermittlung angedachten Unterlagen sämtliche Dokumente und Informationen bezüglich der betroffenen Person 1 für den Zeitraum ab bzw.

nach dem 17. August 2017 auszusondern oder mindestens unkenntlich zu machen und eine entsprechende Schlussverfügung zu erlassen ab.

D.

D.a Gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 24. April 2023 reichte die betroffene Person 1 (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 24. Mai 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein und beantragte, diese sei teilweise aufzuheben und die zur Übermittlung vorgesehen Unterlagen und Informationen seien – soweit sie ihn betreffen – für den Zeitraum ab dem 17. August 2017 auszusondern oder mindestens unkenntlich zu machen; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

D.b Mit Vernehmlassung vom 18. Juli 2023 beantragte die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die übrigen Vorbringen der Parteien wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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).

1.2 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des 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.

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.

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).

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).

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).

2.

2.1

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).

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 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 2009 – d.h. ab dem 23. September 2009 bestanden oder verwirklicht wurden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Ziff. i des Änderungsprotokolls 2009; vgl. Botschaft Änderungsprotokoll 2009, BBl 2010 235, 242; Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.1.2).

2.2

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).

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).

2.3

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).

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).

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 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).

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 [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C_621/2023 vom 21. November 2023 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]).

2.4

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]).

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; Urteil 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).

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).

3.

3.1 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. Zudem seien die Unterlagen, welche die Vorinstanz für diesen Informationsaustausch zu übermitteln beabsichtige, mit Sicherheit nicht erheblich, da er ab diesem Zeitpunkt in den USA nicht mehr steuerpflichtig gewesen sei. In seiner letzten Steuererklärung für das Jahr 2017, die er im Jahr 2018

eingereicht habe, habe er lediglich sein Einkommen vom 1. Januar bis zum 17. August 2017 deklarieren müssen. Für die Zeit nach dem 17. August 2017 habe er keine Deklarationspflicht mehr gehabt und auch keine US-Steuerschuld im Zusammenhang mit seinem nach diesem Datum erzielten Einkommen. 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. Entgegen der Vorinstanz bestehe zudem kein Zusammenhang zwischen dem US-Formular Nr. 8854 betreffend «Initial and Annual Expatriation Statement» und dem Datum der Aufgabe der US-Staatsbürgerschaft.

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 F._____ 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 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 als massgebliches Entscheidungselement der angefochtenen Schlussverfügung zugrunde lege, verletzte sie ihre Pflicht zur Prüfung der Plausibilität eines Amtshilfeersuchens.

3.2 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 äusserst ausführlich, klar und schlüssig dargelegt sowie ihre Vermutungen begründet. Insbesondere habe die ersuchende Behörde darauf verwiesen, dass die Bankkonten der drei betroffenen Personen bei den Banken 1-3 nie deklariert worden seien. Die ersuchende Behörde habe somit genügend Anhaltspunkte geliefert, um eine Plausibilitätsprüfung durchführen zu können. Diese habe gezeigt, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der gesamten erfragten Informationen – somit auch der Unterlagen, die sich auf den Beschwerdeführer für den Zeitraum nach dem 17. August 2017 beziehen – für die im Ersuchen genannten Steuerzwecke relevant und damit voraussichtlich erheblich sein könnten. Die ersuchende Behörde behaupte indessen nicht, dass sie die Informationen deshalb benötige, weil der Beschwerdeführer auch nach dem 17. August 2017 in den USA noch steuerpflichtig gewesen wäre. Vielmehr mache sie (die ersuchende Behörde) geltend, dass der Beschwerdeführer das US-Formular Nr. 8854 nicht eingereicht habe und deshalb seine Steuererklärung für das Jahr 2017 unvollständig geblieben sei. Zwar werde dies vom Beschwerdeführer bestritten, aber nicht belegt. Ob zwischen dem nicht eingereichte US-Formular Nr. 8854 und dem Verzicht auf die US-Staatsbürgerschaft bzw. deren Bestätigung ein Zusammenhang bestehe, könne daher offenbleiben.

In Bezug auf die über den Beschwerdeführer ersuchten Informationen für den Zeitraum nach dem 17. August 2017 habe sie (die Vorinstanz) infolge der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 10. November 2022 betreffend deren Erheblichkeit um Auskunft bei der ersuchenden Behörde gebeten. In der «response» vom 29. März 2023 begründe die ersuchende Behörde mit einem äusserst umfassenden und detaillierten Sachverhalt ihre Vermutung des «conspiring» mit Hinweis auf signifikante Beweise. Die «response» vom 29. März 2023 zeige, dass die ersuchten Informationen für den Zeitraum nach dem 17. August 2017 voraussichtlich erheblich seien, um die Steuerpflicht des Beschwerdeführers, seiner Mutter und seiner Schwester feststellen zu können. Entgegen des Beschwerdeführers 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, durch die sie auf eine Steuerhinterziehung schliessen, 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. Schliesslich stehe es ihr (der Vorinstanz) nicht zu, innerstaatliche Fragen der ersuchenden Behörde, wie beispielsweise das Vorliegen von Beweisen betreffend die vermutete Steuerhinterziehung durch die Mutter des Beschwerdeführers oder der Vollständigkeit deren Steuererklärungen zu prüfen.

4.

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.

4.1 Umstritten und zu prüfen ist, ob es sich beim Ersuchen betreffend den Zeitraum nach dem 17. August 2017 um eine «fishing expedition» handelt, wie dies der Beschwerdeführer geltend macht.

4.1.1 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 21. April 2022 und ergänzend in der «response» vom 29. März 2023 ausführlich und nachvollziehbar beschrieben (Sachverhalt Bst. A.b und C.e), 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 before 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. 4 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. 91; 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.).

4.1.2 Gestützt auf diese Erwägungen ist das Ersuchen vom 21. April 2022 nicht als «fishing expedition» zu qualifizieren.

4.2 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).

4.2.1 Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, er sei infolge des Verzichts auf die US-Staatsbürgerschaft nach dem 17. August 2017 in den USA nicht mehr steuerpflichtig gewesen, ist dieses 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.

4.2.2 Hinsichtlich der vermuteten Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Beschwerdeführers führt die ersuchende Behörde sowohl in ihrem Ersuchen vom 21 April 2022 als auch der «response» vom 29. März 2023 ausführlich und nachvollziehbar aus (Sachverhalt Bst. A.b und C.e), 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 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 ist (vgl. Urteil des BVGer A-742/2022 vom 3. April 2023 E. 3.2.3 mit Hinweisen).

4.2.3 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. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

5.1 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.

5.2 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).

6.

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

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es werden keine Parteientschädigungen gesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Karolina Yuan

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt 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. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: