



Abteilung I

A-6854/2018, A-6862/2018 und A-1349/2019

## Urteil vom 3. März 2020

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiberin Tanja Petrik-Haltiner.

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
beide vertreten durch  
Dr. iur. Andreas Rüd, Rechtsanwalt LL.M., und  
Dr. iur. Dimitri Santoro, Rechtsanwalt LL.M.,  
Rüd Winkler Partner AG, Rechtsanwälte,  
Wiesenstrasse 7, Postfach 275, 8024 Zürich,  
Beschwerdeführerinnen,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-USA).

**Sachverhalt:****A.**

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2016 ersuchte der amerikanische Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS) die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend: Vorinstanz) gestützt 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 in der bis zum 19. September 2019 geltenden Fassung (SR 0.672.933.61, AS 1999 1460; nachfolgend: aDBA CH-USA) um Amtshilfe betreffend eine in den USA steuerpflichtige Person, welche in den Steuerperioden vom 1. Januar 2001 bis zum Zeitpunkt, in welchem das Ersuchen gestellt wurde, eine Zeichnungsberechtigung, eine wirtschaftliche oder ähnliche Berechtigung an diversen Konten bei der C. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Bank) hatte.

**B.**

Mit Schlussverfügung vom 10. Oktober 2017 im Amtshilfeverfahren (...) verfügte die Vorinstanz, dem IRS Amtshilfe betreffend D. \_\_\_\_\_ zu leisten.

**C.**

**C.a** Mit den beiden Schreiben vom 31. Oktober 2018 ([...] und [...]) wies die Vorinstanz die Anträge der A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerinnen oder Beschwerdeführerin 1 und 2) auf Einräumung der Parteistellung in allfälligen künftigen Amtshilfeverfahren ab (Ziff. 4).

**C.b** Dagegen erhoben die Beschwerdeführerinnen mit Eingabe vom 3. Dezember 2018 in den Verfahren A-6854/2018 ([...]) und A-6862/2018 ([...]) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragen unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz, die entsprechenden Ziffern 4 seien aufzuheben und die Vorinstanz sei zu verpflichten, sie in sämtlichen künftigen Steueramtshilfeverfahren, in welchen sie als Drittbetroffene auftreten würden und vorgesehen werde, sie betreffende Informationen ungeschwärzt an die ersuchende Behörde zu übermitteln, vorgängig über das Verfahren zu informieren. Eventualiter sei festzustellen, dass die Vorinstanz in vorgenannter Konstellation von Gesetzes wegen verpflichtet sei, sie entsprechend zu informieren. Subeventualiter sei die Angelegenheit mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**C.c** Mit Noveneingaben vom 16. Januar 2019 erklären die Beschwerdeführerinnen ergänzend, ihnen sei im Amtshilfeverfahren (...) (vgl. Sachverhalt Bst. A und B) uneingeschränkt Parteistellung und damit auch ein Beschwerderecht eingeräumt worden, wobei sie lediglich zufälligerweise von diesem sie betreffenden Verfahren Kenntnis erlangt hätten.

**C.d** Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassungen vom 4. Februar 2019, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

**C.e** Mit Eingaben vom 22. März 2019 nehmen die Beschwerdeführerinnen zu den Vernehmlassungen der Vorinstanz Stellung.

#### **D.**

**D.a** Mit der gegenüber den Beschwerdeführerinnen eröffneten Schlussverfügung vom 12. Februar 2019 im Amtshilfeverfahren (...) betreffend den Umfang der im Rahmen vorgenannter, rechtskräftig festgelegter Amtshilfeleistung zu übermittelnden Bankunterlagen (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A) ordnete die Vorinstanz an, dass dem IRS diverse, von der Bank edierte Unterlagen zu verschiedenen Konten für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis zu deren Saldierung sowie ein Certificate of Authenticity of Business Records übermittelt würden. Dabei wurden sämtliche Daten einer Drittperson in den zu übermittelnden Bankunterlagen geschwärzt. Der Antrag der Beschwerdeführerinnen auf Schwärzung ihrer Personendaten wurde hingegen abgewiesen, ebenso diejenigen Anträge, wonach der IRS explizit darauf hinzuweisen sei, dass die übermittelten Informationen ausschliesslich in Verfahren gegen die betroffene Person verwendet werden dürften sowie dass das Verfahren zu sistieren und ihnen Akteneinsicht in die Behördenkorrespondenz zu gewähren sei. Auf die Anträge, dass auf das Amtshilfesuch nicht einzutreten oder es abzuweisen sei und auf Einräumung der Parteistellung gegenüber sämtlichen in den Bankunterlagen erscheinenden Drittpersonen trat die Vorinstanz nicht ein. Der IRS wurde auf Einschränkungen bei der Verwendung der übermittelten Informationen und auf die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA-CH USA hingewiesen.

**D.b** Mit Eingabe vom 15. März 2019 erhoben die Beschwerdeführerinnen im Verfahren A-1349/2019 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragen unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, die angefochtene Schlussverfügung sei aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen des IRS vom 3. Oktober 2016 sei nicht einzutreten und das Amtshilfeverfahren (...) sei definitiv einzustellen. Eventualiter sei festzustellen, dass gestützt

auf dieses Amtshilfeersuchen keine Amtshilfe zu leisten sei und das vorgenannte Verfahren deshalb einzustellen sei. Subeventualiter sei die Vorinstanz anzuweisen, ihre namentliche Bezeichnung sowie sämtliche sie direkt oder indirekt identifizierende Informationen und Angaben, insbesondere die Nennung der Angaben zu in ihrem Namen handelnden natürlichen Personen aus den zu übermittelnden Unterlagen zu entfernen oder sie in geeigneter Weise unkenntlich zu machen. Mit Bezug auf die Bankunterlagen des betreffenden Kontos reichen die Beschwerdeführerinnen diesbezüglich eine nicht abschliessende Liste ein. Subsubeventualiter sei die Vorinstanz anzuweisen, einen Spezialitätsvorbehalt ins Dispositiv der angefochtenen Verfügung aufzunehmen, mit welchem der IRS im Rahmen der Übermittlung der strittigen Informationen explizit darauf hingewiesen wird, dass diese Informationen ausschliesslich in Verfahren verwendet werden dürften, die sich direkt gegen D. \_\_\_\_\_ richten würden.

Weiter beantragen die Beschwerdeführerinnen, die Angelegenheit sei an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Aufforderung, ihnen das Amtshilfeersuchen vom 3. Oktober 2016 sowie sämtliche zwischen ihr und dem Internal Revenue Service brieflich, elektronisch oder auf andere Weise geführte Korrespondenz samt Beilagen und ausgetauschten Entwürfen und Dokumenten sowie sämtliche Bankunterlagen ohne Einschränkungen offen zu legen; eventualiter seien diese Dokumente dem Bundesverwaltungsgericht einzureichen, damit dieses die Offenlegung unter Anordnung entsprechender Schutzmassnahmen verfügen könne. Sie begründen dies damit, dass keine Geheimhaltungsinteressen der vollständigen Offenlegung der Verfahrensakten entgegenstünden.

Den in den zur Übermittlung vorgesehenen Akten erscheinenden weiteren Dritten sei Kenntnis vom vorliegenden Verfahren zu geben und es sei ihnen Gelegenheit zur Wahrung des rechtlichen Gehörs einzuräumen; das vorliegende Amtshilfeverfahren sei zu diesem Zweck zu sistieren. Eventualiter sei das Beschwerdeverfahren zu sistieren, bis die vom Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten (EDÖB) sowie ihrerseits angestregten Verfahren A-6854/2018 und A-6862/2018 rechtskräftig entschieden seien.

**D.c** Mit Vernehmlassung vom 20. Mai 2019 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. In ihrem Begleitschreiben zur Vernehmlassung erklärt sie, da die Vollständigkeit der ihrerseits gewährten Akteneinsicht strittig sei, reiche sie zusätzlich zum für die Beschwerdeführerinnen bestimmten USB-Stick mit den

ihnen im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens zugestellten Akten einen weiteren USB-Stick zuhanden des Bundesverwaltungsgerichts ein, welcher sämtliche edierten Bankunterlagen enthalte.

**D.d** Die Beschwerdeführerinnen ersuchen am 24. Mai telefonisch um Akteneinsicht.

**D.e** Mit Instruktionsverfügung vom 29. Mai 2019 fordert das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz auf, zum Akteneinsichtsgesuch Stellung zu nehmen und insbesondere im Einzelnen darzulegen, inwiefern der Offenlegung der Dokumente, in welche Einsicht verlangt wird, allfällige wesentliche Geheimhaltungsinteressen entgegenstehen.

**D.f** Mit Stellungnahme vom 7. Juni 2019 beantragt die Vorinstanz, das Akteneinsichtsgesuch sei kostenpflichtig abzuweisen.

**D.g** Das Bundesverwaltungsgericht heisst das Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerinnen mit Zwischenverfügung vom 18. Juni 2019 teilweise gut und fordert die Vorinstanz auf, eine geschwärzte Version von Aktenstücken mit dem Steuer- oder Bankkundengeheimnis unterstehenden Informationen betreffend Drittpersonen einzureichen.

**D.h** Mit Eingabe vom 25. Juni 2019 beantragt die Vorinstanz, diese Zwischenverfügung sei in Wiedererwägung zu ziehen und es sei erneut über die Frage der Akteneinsicht zu entscheiden. Das Bundesverwaltungsgericht gibt dem Gesuch mit Verfügung vom 2. Juli 2019 nicht statt.

**D.i** Mit Verfügungen vom 29. Juli 2019 und vom 13. August 2019 wird den Beschwerdeführerinnen Einsicht in die teilweise geschwärzten Unterlagen zu Konten, welche sie noch nicht erhalten hatten, gewährt und Frist zur Stellungnahme gewährt.

**D.j** Die Beschwerdeführerinnen nehmen am 3. September 2019 dazu Stellung.

**D.k** Die Vorinstanz verzichtet mit Schreiben vom 20. September 2019 auf zusätzliche Bemerkungen.

**E.**

Auf die Vorbringen der Parteien und die sich bei den Akten befindlichen Dokumente wird – sofern entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Die durch die gleichen Rechtsanwälte namens der Beschwerdeführerinnen gemeinsam eingereichten Beschwerden in den Verfahren A-6854/2018 und A-6862/2018 betreffen dasselbe Amtshilfeersuchen wie im Verfahren A-1349/2019, in welchem die beiden Beschwerdeführerinnen – vertreten von denselben Rechtsanwälten – ebenfalls gemeinsam Beschwerde erhoben haben. Die drei Verfahren betreffen zusammenhängende Rechtsfragen. Allfällige gegenseitige Geheimhaltungsinteressen – welche nicht ersichtlich sind – würden durch die Eröffnung des Entscheids an die gemeinsamen Rechtsvertreter mit entsprechenden Berufspflichten gewahrt. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich, die Verfahren zu vereinigen und über die Beschwerden in einem Urteil zu befinden (vgl. statt vieler auch Urteil des BVerfG A-625/2018 und A-3455/2018 vom 12. November 2018 E. 1.1 mit Hinweis). Dies, zumal das Datenschutzrecht eine Querschnittmaterie ist und die aufgeworfenen datenschutzrechtlichen Fragen sich im Rahmen der amtshilfeweisen Informationsübermittlung im Steuerrecht stellen. Die entsprechenden Aspekte sind demnach zusammen mit den jeweiligen spezialgesetzlichen Fragen im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zu beurteilen, zumal sie sich rechtlich und faktisch überschneiden (vgl. auch Urteil des BVerfG 2C\_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.2 mit Hinweisen). Damit wird im Übrigen das im Verfahren A-1349/2019 gestellte Gesuch der Beschwerdeführerinnen, dieses Beschwerdeverfahren sei zu sistieren, bis über die Verfahren A-6854/2018 und A-6862/2018 rechtskräftig entschieden sei, gegenstandslos (vgl. vorne Sachverhalt Bst. D.b i.f.).

**1.2** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 aDBA-CH USA zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 31 f. des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021] und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerden ist somit gegeben.

### 1.3

**1.3.1** Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene Person und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Die Beschwerdeführerinnen sind als Drittpersonen, welche sich an die Vorinstanz gewendet und sich der Übermittlung sie betreffender Informationen widersetzt haben, praxisgemäss beschwerdelegitimiert (BGE 143 II 506 E. 5). Als Verfügungsadressatinnen, deren Anträge im vorinstanzlichen Verfahren abgewiesen wurden und deren Daten demnach ungeschwärzt dem ersuchenden Staat übermittelt werden sollen (vgl. vorne Sachverhalt Bst. D.a), sind sie durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung sowie daran, die korrekte Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG prüfen zu lassen.

**1.3.2** Insofern als die Beschwerdeführerinnen beantragen, weiteren in den zur Übermittlung vorgesehenen Akten erscheinenden Dritten sei Kenntnis vom vorliegenden Verfahren zu geben und es sei ihnen Gelegenheit zur Wahrung des rechtlichen Gehörs einzuräumen und zu diesem Zweck sei das Amtshilfeverfahren zu sistieren (vgl. vorne Sachverhalt Bst. D.b), bleibt darauf hinzuweisen, dass auf Rechtsmittel, die stellvertretend für eine Drittperson bzw. in deren Interesse eingereicht werden, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht einzutreten ist (BGE 139 II 404 E. 11.1 mit Hinweisen). Demnach ist in diesem Umfang nicht auf die Beschwerden einzutreten und damit ist auch nicht auf den im Verfahren A-1349/2019 gestellten Sistierungsantrag einzugehen.

**1.3.3** Weiter ist fraglich, ob die Beschwerdeführerinnen als Dritte legitimiert sind, die Rechtmässigkeit des fraglichen Amtshilfeersuchens an sich zu beanstanden, d.h. die Leistung der Amtshilfe bezüglich die betroffene Person in Frage zu stellen. Diesbezüglich ist ein schutzwürdiges Interesse mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu verneinen (BGE 143 II 506 E. 5.3). Die Vorinstanz ist demnach zu Recht nicht auf den entsprechenden Antrag eingetreten und er ist auch im Beschwerdeverfahren nicht zu hören. Auch soweit die Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe von Amtes wegen zu prüfen sind, können die Beschwerdeführerinnen daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten (vgl. dazu hinten E. 4.1 und zusammenfassend zu diesen Voraussetzungen statt vieler Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.4.3.2 mit Hinweisen).

**1.4** Somit ist auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) – mit vorgenannten Ausnahmen – einzutreten.

## **2.**

Das Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerinnen wurde gutgeheissen und es wurde ihnen unter Anordnung entsprechender Schutzmassnahmen Einsicht in die behördliche Korrespondenz und die fraglichen Bankunterlagen gewährt und die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben, von welcher sie auch Gebrauch gemacht haben (vgl. vorne Sachverhalt Bst. D.b bis D.j). Damit wurde ihren diesbezüglichen formellen Anträgen unter Berücksichtigung gegenläufiger Interessen entsprochen (vgl. vorne Sachverhalt Bst. D.b und D.d) und die erfolgte Gehörsverletzung geheilt (allgemein zum Anspruch auf rechtliches Gehör statt vieler Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 2.2 mit Hinweisen).

## **3.**

**3.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den USA ist für Gesuche, welche vor Inkrafttreten der mit Art. 3 des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des DBA CH-USA (SR 0.672.933.611, AS 2019 3145) per 20. September 2019 eingeführten Neufassung gestellt wurden, Art. 26 aDBA CH-USA. Gemäss dessen Ziff. 1 tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen gemäss ihren Steuergesetzgebungen erhältlichen Auskünfte aus, die notwendig sind zur Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. Unter das Abkommen fällt dabei insbesondere die sog. „backup withholding tax“, eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlösen erhoben wird (vgl. Art. 2 Ziff. 2 Bst. b aDBA CH-USA sowie statt vieler Urteil des BVGer A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 2.1 mit Hinweisen).

**3.2** Der Amtshilfe nach Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA liegt gemäss Wortlaut der Bestimmung der Zweck zugrunde, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten. Die Auskunftspflicht bezieht sich nicht nur auf vorbeugende Massnahmen, sondern besteht auch, wenn bereits ein Steuerbetrug begangen wurde. Sie dient der Verfolgung und Ahndung von Steuerdelikten und damit letztlich dem öffentlichen Interesse, die Durchsetzung von Steueransprüchen zu gewährleisten. Der Umstand, dass hinreichende Anhaltspunkte für ein Delikt gegeben sind, stellt demnach die notwendige und gleichzeitig

ausreichende Voraussetzung für die Gewährung der Amtshilfe dar. Ob solche ausreichende Verdachtsmomente bestehen, ist am Auftrag der ersuchenden Behörde zu messen. In Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips müssen die Amtshilfemassnahmen ihrem Zweck entsprechen und nicht darüber hinausgehen, was zu dessen Erreichung notwendig ist (vgl. zum Ganzen statt vieler BGE 139 II 404 E. 7.2.2 mit Hinweisen).

**3.3** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (zum Ganzen statt vieler BGE 144 II 29 E. 4.2.2, BGE 142 II 161 E. 2.1.1 je mit weiteren Hinweisen sowie Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 6.1 mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler BGE 143 II 185 E. 3.3.2, BGE 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-2463/2018 vom 27. November 2019 E. 5.2.3; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Ziff. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler Urteil des BVGer A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG und dazu hinten E. 4.3.1).

**3.4** Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht sodann grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 7.1 mit weiteren Hinweisen).

#### 4.

4.1 Dem Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Oktober 2016 wurde mit Schlussverfügung vom 10. Oktober 2017 stattgegeben. Es wurde mit Bezug auf die fraglichen Konten (vgl. Sachverhalt Bst. A) gestellt, da der IRS gestützt auf nachfolgend aufgeführte charakteristische Merkmale den Verdacht hegt, die daran wirtschaftlich berechnigte und in den USA steuerpflichtige Person habe mit Hilfe der Bank auf betrügerische Weise Domizilgesellschaften benutzt und als Teil eines Lügengebäudes zur Täuschung der amerikanischen Steuerbehörden Dokumente erstellt, welche die Inhaber der Konten arglistig und unwahr wiedergeben würden, und zwar in der Absicht, amerikanisches Recht zu verletzen. Dieser Verdacht stützt sich auf die Qualifikation der Konten durch die Bank im Rahmen des US-Bankenprogramms, auf unter diesem Programm erlangte Informationen, insbesondere zu anderen Konten und dem grenzüberschreitenden Geschäft der Bank, sowie auf öffentlich zugängliche Informationen betreffend die Bank.

Das fragliche Amtshilfeersuchen betrifft einen Sachverhalt, der wie folgt charakterisiert ist:

- Eröffnung von diversen Konten bei derselben Bank mit Sitz in der Schweiz, darunter ein Konto mit einer Domizilgesellschaft als Inhaberin, wobei die wirtschaftlich berechnigte, in den USA steuerpflichtige Person in Verletzung der Corporate Governance Kontrolle über die Vermögenswerte auf diesem Konto ausgeübt hat;
- Transfer der nicht deklarierten Vermögenswerte auf Konten von zu diesem Zweck gegründeten, nicht operativ tätigen Gesellschaften in Hongkong; und
- anschliessender Rücktransfer der Vermögenswerte auf Konten bei derselben Schweizer Bank, die von einer anderen Gesellschaft gehalten wurden, wobei die Bankdokumentation keinen Konnex mehr zur wirtschaftlich berechnigten, in den USA steuerpflichtigen Person aufweist. Zudem hat die Fond-Management Gesellschaft gegenüber der Bank erklärt, dass sie ihren Due Diligence Verpflichtungen für sämtliche ihrer Kunden und deren wirtschaftlich berechnigten Personen nachgekommen sei, ohne dass gegenüber der Bank die tatsächlich wirtschaftlich berechnigten US-Personen (mittels Formular A) identifiziert worden wären.

Als wirtschaftlich berechnigte Person an den Vermögenwerten auf dem fraglichen Konto Nr. (...) ist die betagte Mutter der betroffenen, in den USA steuerpflichtigen Person bezeichnet und es wird dargelegt, dass es sich bei den Vermögenwerten um eine Schenkung von Letzterer an Erstere handle. Zwar erklärt die Vorinstanz in der Schlussverfügung vom 10. Oktober 2018 (E. II.4 i.f.), dass der Bankdokumentation zu diesem Unterkonto, in welchem die Daten der Beschwerdeführerinnen erscheinen, keine Verletzung der Corporate Governance durch die betroffene, in den USA steuerpflichtige Person entnommen werden könne. Weiter ist den Beschwerdeführerinnen beizupflichten, dass sich daraus, dass andere Bankverbindungen und Konten einer bestimmten Person möglicherweise Steuervermeidungstaktiken dienen, nicht per se schliessen lässt, dass sämtliche einem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Bankbeziehungen betrügerisch verwendet würden. Aber auch wenn über dasjenige Unterkonto, in dessen Dokumentation ihre Daten auftauchen, zu keiner Zeit US-Wertschriften gehalten worden sind und deshalb unter dem geltenden Qualified Intermediary-System weder eine Offenlegung in den USA hätte erfolgen müssen noch eine Quellensteuer zu bezahlen wäre (vgl. ausführlich zu diesem System Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.4.3.1 mit Hinweisen), hat die Vorinstanz dem Ersuchen zu Recht stattgegeben: Schliesslich ergibt sich aus der Bankdokumentation zu den acht verschiedenen Konten insgesamt der begründete Verdacht, wonach die fragliche, in den USA steuerpflichtige Person an diesen Vermögenwerten wirtschaftlich berechnigt gewesen ist und die Vermögenwerte mit Hilfe diverser Domicilgesellschaften bzw. sonstiger «nominee owner» vor den US-amerikanischen Steuerbehörden verborgen hat. Weiter wurden verschiedene (grenzüberschreitende) Transaktionen zwischen diversen Konten vorgenommen, so dass sich in den Bankunterlagen keinerlei Hinweise mehr auf die betroffene wirtschaftlich berechnigte, in den USA steuerpflichtige Person finden lassen. So wurden auch die über das strittige Konto gehaltenen Vermögenwerte auf ein weiteres Konto der fraglichen Gruppe überwiesen. Dadurch wurde es dem IRS verunmöglicht, Untersuchungshandlungen vorzunehmen.

Die Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA (vgl. dazu im Detail statt vieler Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.4.3.2 mit Hinweisen) sind demnach erfüllt und es besteht in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips kein Anlass, an der Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde zu zweifeln, anhand welcher sich der begründete Verdacht ergibt, es seien amtshilfefähige Delikte begangen worden (vgl. dazu auch vorne

E. 3.4). Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip gilt im Übrigen auch in Bezug auf die – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerinnen ausreichende – Erklärung des ersuchenden Staates, die innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft zu haben (statt vieler Urteil des BVGer A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 7).

**4.2** Weiter machen die Beschwerdeführerinnen geltend, es sei auf das Ersuchen nicht einzutreten, weil die fragliche Bank dem IRS im Rahmen des Bankenprogramms Informationen übermittelt habe, die in den Schutzbereich des Bankgeheimnisses fallen. Das Ersuchen beruhe somit auf Daten, die in Verletzung von Art. 47 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (BankG, SR 952.0) erhältlich gemacht worden seien, weshalb darauf in Anwendung von Art. 7 Bst. c StAhiG nicht einzutreten gewesen wäre. Die mutmassliche Verletzung der Geheimhaltungspflicht durch die betreffende Bank sei auch strafrechtlich relevant, weshalb die Einleitung entsprechender Schritte dem Bundesverwaltungsgericht obliege.

Nach ständiger bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung dürfen die USA nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im Völkerrecht davon ausgehen, dass die ihnen von der fraglichen Bank im Rahmen des Bankenprogramms zur Kenntnis gebrachten Unterlagen gemäss den Vorschriften des schweizerischen Rechts übermittelt wurden und zulässige Grundlage für ein Amtshilfeersuchen bilden konnten. Das auf Seiten der USA erweckte Vertrauen ist demnach zu schützen, womit nicht abschliessend zu klären ist, ob tatsächlich Vorschriften des schweizerischen Rechts verletzt wurden, da eine solche Rechtsverletzung keine Auswirkungen auf den Ausgang des vorliegenden Verfahrens zeitigt (vgl. Urteile des BVGer A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 10.1.1 i.V.m. E. 5.6.3 ff. und A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.5).

Aus diesem Argument können die Beschwerdeführerinnen daher nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im vorliegenden Verfahren ist – entgegen ihrer Vorbringen – somit weder zu prüfen, ob die Bank oder ihre Mitarbeitenden gegen schweizerische Rechtsvorschriften verstossen haben noch sind entsprechende Schritte einzuleiten.

**4.3** Die angefochtene Schlussverfügung setzt in Dispositiv-Ziffer 1 den Umfang der zu übermittelnden Daten fest. Dabei wurde der Antrag der Beschwerdeführerinnen auf Schwärzung ihrer Personendaten abgewiesen (Dispositiv-Ziffer 2; vgl. vorne Sachverhalt Bst. D.a).

Vorliegend strittig ist, ob die Identität der Beschwerdeführerinnen i.S.v. Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA notwendig ist, um dem im vorgenannten Amtshilfeersuchen geäusserten und sich aus den Bankunterlagen ergebenden steuerstrafrechtlichen Verdacht nachzugehen oder ob diesbezüglich seine Funktionsbezeichnung reicht. Die Beschwerdeführerinnen erklären, um den amtshilferechtlich relevanten Sachverhalt abzuklären, sei es weder bedeutsam, wo die fragliche juristische Person ihre Post entgegen genommen habe noch wer für sie als Organ oder Zeichnungsberechtigter agierte. Aufgrund der Identität von Stiftungsräten, Zeichnungsberechtigten oder Domizilhaltern lasse sich weder auf den Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen noch auf die Verwendung der Vermögenswerte schliessen.

Weiter machen die Beschwerdeführerinnen geltend, dass die Interessen der USA an einer Offenlegung ihrer Angaben ihre Integritätsinteressen nicht überwiegen würden.

**4.3.1** Mit dem Antrag auf Schwärzung ihrer Personendaten (vgl. dazu vorne Sachverhalt Bst. D.b) sprechen die Beschwerdeführerinnen Aspekte des Datenschutzes an, welche in Art. 4 Abs. 3 StAHiG wie folgt geregelt sind: Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen ist unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von nicht betroffenen Personen das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (zur voraussichtlichen Erheblichkeit von Informationen vgl. vorne E. 3.3).

**4.3.2** Durch Art. 4 Abs. 3 StAHiG sollen Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen ("fruit d'un pur hasard"; zur Auslegung von Art. 4 Abs. 3 StAHiG vgl. auch Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes] BBl 2015 5585 ff., 5623 und statt vieler Urteil des BVerfG A-5893/2017 vom 8. Oktober 2019 E. 2.3.4 f. mit Hinweisen).

Das Bundesgericht erklärt in BGE 144 II 29 E. 4.3 in diesem Sinn, im Rahmen des Informationsaustausches seien die Namen von Bankmitarbeitenden und Rechtsvertretern grundsätzlich abzudecken, da die sie betreffenden Informationen regelmässig nichts mit dem Zweck des Ersuchens (bzw.

dem Motiv für das Ersuchen) zu tun hätten („rien à voir avec la question fiscale qui motive les demandes“). Es hält zudem fest, dass bei der zu beurteilenden Konstellation nicht ersichtlich sei, inwieweit eine Schwärzung der Namen der Bankangestellten und des Anwalts/Notars in den zu übermittelnden Dokumenten diese unverständlich mache oder ihnen die Beweiskraft nehme. Zwar sei es möglich, dass die Frage, ob der Steuerpflichtige von sich aus oder auf Anraten bzw. unter Mitwirkung Dritter gehandelt habe, die Höhe einer allfälligen Steuerbusse beeinflusse. Hierzu genüge aber die Informationen, ob und gegebenenfalls inwieweit Dritte beteiligt gewesen seien. Die Identität dieser Dritten sei demgegenüber ohne Belang (vgl. auch ANDREA OPEL, Informationsaustausch über Bankmitarbeiter – das Janusgesicht der Steueramtshilfe, in: ASA 86 [2017/2018] S. 433 ff., S. 469 ff.). Weiter führt das Bundesgericht auch aus, dass Art. 26 aDBA CH-USA einzig eine Grundlage für die Amtshilfe enthalte. Informationen über die Identität von mutmasslichen Komplizen des Steuerpflichtigen könnten gestützt auf diese Vorschrift daher nur erlangt werden, sofern diese Informationen für die Abklärung der steuerlichen Situation des Steuerpflichtigen selbst notwendig seien (BGE 144 II 29 E. 4.3). Abschliessend erklärt das Bundesgericht, im fraglichen Fall seien die Namen der Bankmitarbeitenden und des Anwalts/Notars unter dem Vorbehalt, dass der ersuchende Staat ausdrücklich um diese Angaben ersuche und diese Informationen nachweislich als notwendig erscheinen würden („sous réserve de situations où l'Etat requérant demanderait expressément ces données et que celles-ci présenteraient un caractère nécessaire avéré“), nicht im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA notwendig (BGE 144 II 29 E. 4.3; vgl. dazu auch OPEL, a.a.O., S. 471 [mit Ablehnung des Kriteriums, dass der ersuchende Staat explizit um die Namen ersucht]).

**4.3.3** Im hiervor erwähnten Urteil (BGE 144 II 29 ff.) bezieht sich das Bundesgericht (in E. 4.2.4) unter anderem auf einen früheren Entscheid zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen. In jenem Entscheid hatte es darüber zu befinden, ob die Amtshilfenvoraussetzung von Art. 28 Abs. 1 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91; DBA CH-FR), wonach die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts sein müssen, in Bezug auf die bei einer schweizerischen Bank vorhandenen Namen von Geschäftsführern einer bestimmten Gesellschaft erfüllt sind (Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 6.4,

auch zum Folgenden). Das Bundesgericht bejahte dies im konkreten Fall mit der Begründung, dem ersuchenden Staat gehe es darum, zu prüfen, ob die fragliche, über ein Konto bei der Bank verfügende Gesellschaft eine reelle Existenz aufweise. Zu wissen, wer die Geschäfte der Gesellschaft und deren Mittel in der Hand halte, sei im Rahmen der Prüfung, ob es sich nicht um eine Scheingesellschaft zwecks Täuschung über die Identität der tatsächlich über die Mittel bei der Bank verfügenden Person handle, voraussichtlich erheblich.

**4.3.4** Zusammenfassend ist die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen demnach nicht zulässig, ausser die Informationen seien mit Blick auf den vom ersuchenden Staat verfolgten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und ihre Aushändigung verhältnismässig im Sinne, dass ein Weglassen dieser Informationen das Amtshilfeersuchen wertlos machen würde (vgl. statt vieler BGE 143 II 506 E. 5.2.1 in Bezug auf Daten von Bankangestellten). Es gilt dabei, zwischen den Interessen dieser Personen und denjenigen des ersuchenden Staates abzuwägen. Der Name eines Dritten kann somit in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden, wenn dies geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen (BGE 144 II 29 E. 4.2.3; Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1 sowie statt vieler zum Ganzen Urteil des BVer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 gesamte E. 6.3 f. mit Hinweisen).

**4.3.5** Wird die Anonymisierung von Daten einzelner Personen verlangt, die in der Amtshilfeverpflichtung an sich unterliegenden Kontounterlagen enthalten sind, genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in diesen Unterlagen erwähnten Personen handle es sich um unbeteiligte Dritte. Vielmehr ist nach der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung in solchen Konstellationen in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. statt vieler Urteil des BVer A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.2.4 mit Hinweisen).

**4.3.6** Der IRS hat mit Schreiben vom 12. April 2018 erklärt, sämtliche in den Bankunterlagen vorhandene Drittpersonendaten seien voraussichtlich erheblich für die Beurteilung der steuer( straf)rechtlichen Situation der betroffenen Person und hat explizit um die Übermittlung der Identität von Drittpersonen, insbesondere auch von Anwälten, welche in die strittige Kontoeröffnung oder Vermögensverwaltung involviert waren, ersucht («...please

provide in the requested documents the identifying information of all persons, because this information is relevant and necessary for the tax investigation that is the subject of this request. Further, making redactions or utilizing placeholders weakens the evidentiary value of the documents. Based on the experience of IRS examiners, there is a reasonable possibility that identities of several types of individuals, beyond the U.S. beneficial owner who is the subject of this request, can be pertinent to our tax investigation: [...]»).

**4.3.7** Die Beschwerdeführerinnen sind im Bereich der administrativen Betreuung von Stiftungen und Verwaltungsgesellschaften tätig, über welche oftmals im Ausland domizilierte Kunden Vermögenswerte bei Schweizer Banken halten. Zudem erbringen sie Finanzdienstleistungen in diesem Bereich, insbesondere agieren sie regelmässig als Zeichnungsberechtigte an entsprechenden Bankkonten. Ihre Personendaten tauchen deshalb verschiedentlich in den zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen zu Konto Nr. (...) auf: Die Beschwerdeführerin 1 diene als Korrespondenzadresse der Kontoinhaberin und ist Begünstigte einer Zahlung, während die Beschwerdeführerin 2 im Stiftungsrat der Kontoinhaberin war und über eine Vollmacht für das vorgenannte Konto verfügte.

Aufgrund ihrer Zeichnungs- und/oder Informationsberechtigung betreffend das Konto Nr. (...) fallen die Beschwerdeführerinnen unter die dritte Personenkategorie, um deren Daten der IRS ersucht und deren Identität aufzeigen könnte, inwiefern die betroffene Person oder eine andere Person Kontrolle über das fragliche Konto und die entsprechenden Geldflüsse gehabt haben könnte («The identity of any person with signature authority or information rights over the account is necessary to determine whether, as shown in separate documents, another person connected to the beneficial owner [or the beneficial owner himself] in fact exercised authority over the account, possibly fraudulently and may be relevant to understanding the money flows from the account.»). Aus deren Identität lässt sich allenfalls schliessen, dass bzw. in welchem Umfang die betroffene Person Verfügungsmacht über das betreffende Konto ausübte, was ein Sachverhaltsmerkmal der Qualifikation «Betrugsdelikt und dergleichen» darstellt. Weiter gehört die Beschwerdeführerin 2 der vierten und fünften Personenkategorie an, für welche der IRS ebenso um die Bekanntgabe ihrer Identität ersucht, da sie an der Eröffnung des Kontos Nr. (...) beteiligt war und dieses auch verwaltete («The identity of a third person, an attorney, a solicitor, a notary, or a bank employee who appears to have established the account, organized transactions at the account's opening, or managed the account

relationship during the period the account was open, could indicate the structure and extent of the fraudulent scheme.» sowie «Finally, a person, whether or not within any of the foregoing categories, could be in possession of relevant documents or information or may be potential witnesses for the investigation and subsequent court proceeding. [...]»). Damit hatte sie mit Formularen zu tun, welche für die steuer(straf)rechtliche Qualifikation des fraglichen Sachverhalts relevant sein bzw. Aufschluss über die Struktur und das Ausmass eines allfälligen betrügerischen Konstrukts geben könnten. Als Korrespondenzadresse könnte auch die Beschwerdeführerin 1 im Besitz relevanter Unterlagen sein und schliesslich fällt sie als Begünstigte von Zahlungen unter die zweite Personenkategorie, für welche der IRS um die Bekanntgabe der Identität ersucht, um feststellen zu können, ob die fraglichen Transaktionen letztlich steuerbares Einkommen der betroffenen Person darstellen («The identity of parties to transactions shown in the documents, including account statements, payment transactions, and/or debit and credit statements, is necessary to our tax investigation because the identity of such a party could show whether transfers represented taxable income and could show that the beneficial owner effectively received or paid money because the beneficial owner was related to or in control of the third party»). Zusammengefasst fallen die Beschwerdeführerinnen damit auch unter die erste, allgemeine Personenkategorie, deren Identität dem IRS behilflich sein kann, den Grad der durch die in den USA steuerpflichtige Person über das fragliche Konto ausgeübten Kontrolle zu bestimmen und festzustellen, ob es sich bei der Domizilgesellschaft um eine Scheingesellschaft handelt («The identity of officers, managers, bank employees, trustees, holders of proxies, holders of powers of attorney, attorneys, solicitors, notaries, shareholders, partners, board members, and other beneficial owners [including non-U.S. beneficial owners] of domiciliary companies that are account holders are foreseeably relevant [and necessary] to the tax investigation because such information will help the IRS determine the degree of the subject's control over the account and whether the domiciliary company is a sham entity.»)

**4.3.8** Es ist weder erkennbar noch bestritten, dass die Beschwerdeführerinnen in den im Rahmen des fraglichen Amtshilfeersuchens zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten bloss zufällig auftauchen. Vielmehr bilden sie Teil des Sachverhalts, der Gegenstand der Untersuchung gegen die betroffene US-Person ist. Ihre Daten, und zwar nebst ihrer Funktionen in Kombination auch ihre Namen, um deren Ermittlung der IRS explizit ersucht (vgl. vorne E. 4.3.6), erweisen sich damit als voraussichtlich erheblich zur Untersuchung der steuer(straf)rechtlichen Situation der betroffenen

US-Person, insbesondere zur Überprüfung des Grades, in welchem die formell vom Amtshilfeersuchen betroffene Person das fragliche Konto tatsächlich kontrolliert hat. Folglich ist die vorinstanzliche Vorgehensweise im Licht vorgenannter bundesgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. vorne E. 4.3.2 f.) nicht zu beanstanden.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerinnen ist die Identität von Personen, welche über eine Zeichnungsberechtigung an einem oder über ein Informationsrecht betreffend ein Bankkonto verfügen demnach nicht nur in – nicht näher definierten – ausserordentlichen Konstellationen erheblich, um zu beurteilen, wer über ein Konto verfügen konnte und tatsächlich verfügte. Dass die Rechts- und Vertretungsverhältnisse bekannt sind, reicht dafür nicht aus. Deren Identifikation, sowie diejenige von Dritten, welche das Bankkonto eröffnet, Transaktionen organisiert oder die Bankbeziehung verwaltet haben, kann erheblich sein, um Geldflüsse nachvollziehen zu können oder um allgemein auf die Struktur und den Umfang eines betrügerischen Systems schliessen zu können. Hinzu kommt vorliegend, dass die Beschwerdeführerin 1 Begünstigte einer vom fraglichen Konto ausgehender Zahlung ist.

**4.3.9** Demnach ist der Schwärzungsantrag der Beschwerdeführerinnen unbegründet. Die fraglichen Angaben über ihre Identität erweisen sich als im abkommensrechtlichen Sinne notwendig. Weil die Namen und die übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdeführerinnen in den zu übermittelnden Unterlagen für die Erstellung des Sachverhalts von Bedeutung sein können, hat die Vorinstanz diesbezüglich zu Recht keine Schwärzungen vorgenommen und besteht praxisgemäss entgegen ihrer Ansicht kein Raum für eine Interessenabwägung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Sie sind im Übrigen durch das Spezialitätsprinzip geschützt (vgl. hinten E. 4.5.1). Ihre Beschwerde ist somit diesbezüglich abzuweisen.

**4.3.10** Eine Weiterleitung der fraglichen Informationen erscheint im Übrigen mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG vereinbar, selbst wenn berechtigte Geheimhaltungsinteressen von im Sinne dieser Vorschrift nicht betroffenen Personen angenommen würden. Da nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip (vgl. dazu vorne E. 3.4) davon ausgegangen werden kann, dass sich die US-Behörden an das Spezialitätsprinzip halten, wonach der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt hat und für welche ihm Amtshilfe gewährt wird (vgl. dazu hinten E. 4.5.1), und die Informationen in den USA gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA

CH-USA ebenso geheim zu halten sind wie die aufgrund des innerstaatlichen amerikanischen Rechts beschafften Informationen, würden allfällige Geheimhaltungsinteressen das Interesse der USA an der Übermittlung der strittigen Unterlagen nicht überwiegen.

#### 4.4

**4.4.1** Die Beschwerdeführerinnen verweisen auf mehrere datenschutzrechtliche Urteile, darunter eines des Zürcher Handelsgerichts vom 6. Juli 2017 ([...]), wonach es der fraglichen Bank unter Strafandrohung nach Art. 292 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) verboten ist, ihre persönlichen Informationen dem US-Justizministerium oder einer anderen Behörde in den USA *ausserhalb eines Amts- oder Rechtshilfeverfahrens* bekannt zu geben, eines des Zivilgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 30. März 2017, wonach es der beklagten Bank ebenfalls unter Strafandrohung nach Art. 292 StGB verboten wird, im Rahmen einer gegen sie laufenden Strafuntersuchung der amerikanischen Behörden die Namen der Beschwerdeführerinnen betreffende Dokumente und Informationen an die Behörden in den USA herauszugeben oder auf irgendeine Art zugänglich zu machen sowie zwei Entscheide des erstinstanzlichen Zivilgerichts des Kantons Genf vom 28. Juni 2016 und 21. Dezember 2016, wonach es den jeweiligen Beklagten unter Strafandrohung nach Art. 292 StGB untersagt wurde, im Rahmen des amerikanischen Bankenprogramms den amerikanischen Behörden (vgl. dazu ausführlich Urteil des BVer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.4.3.1 mit Hinweisen) oder allgemein Dritten oder Drittstaaten Daten, Informationen oder Dokumente betreffend die Beschwerdeführerinnen bekanntzugeben.

**4.4.2** Das Bundesverwaltungsgericht ist in Amtshilfeverfahren formell nicht an Urteile von Zivilgerichten gebunden, welche einer Bank oder einer anderen Person des Privatrechts die Herausgabe gewisser Unterlagen an den ersuchenden Staat untersagen, zumal die Parteien beider Verfahren nicht identisch sind (vgl. statt vieler Urteil des BVer A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 12.2.2 mit Hinweisen). Dementsprechend hält das Bundesgericht fest, das Bundesverwaltungsgericht sei als sachkompetente Behörde nicht an den Entscheid über eine Vorfrage durch eine andere Instanz gebunden. Selbst wenn die Übermittlung der Personendaten durch die Bank rechtswidrig wäre, müsste die Schweiz dennoch die Amtshilfe gewähren (Urteil des BGer 2C\_1043/2016 vom 6. August 2018 E. 6 mit Hinweisen und vorne E. 4.2). Damit sind die erwähnten zivilrechtlichen Entscheide für das vorliegende Verfahren nicht präjudizierend.

**4.4.3** Zwischen der Datenübermittlung in einem Amtshilfeverfahren und einer anderweitigen Datenherausgabe durch die Bank besteht zudem ein wesentlicher Unterschied: Gibt die Bank selbständig Unterlagen heraus, können die darin enthaltenen Informationen allenfalls gegen die in diesen Unterlagen auftauchenden Personen verwendet werden. Anders sieht dies im Amtshilfeverfahren aus, in dem das Spezialitätsprinzip gilt (vgl. hinten E. 4.5.1). Hier dürfen die Unterlagen nur gegen die betroffene Person zum Zweck der Abklärung ihrer steuerrechtlichen Situation verwendet werden (vgl. Urteil des BVGer A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 12.2.3).

**4.5** Die Vorinstanz verzichtet seit Mitte 2017 auf die von ihr früher praxisgemäss in Schlussverfügungen aufgenommene Anordnung, wonach sie die ersuchende Behörde darauf hinweist, dass die zu übermittelnden Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die im Ersuchen als betroffene Person bezeichnete Person für den im Ersuchen genannten Tatbestand bzw. für die im Ersuchen genannte Steuererhebung verwendet werden dürfen (vgl. dazu statt vieler Urteil des BVGer A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.6). In diesem Zusammenhang machen die Beschwerdeführerinnen geltend, aufgrund der vorinstanzlichen Vorgehensweise sei nicht sichergestellt, dass bei Gewährung der Amtshilfe ihre Daten zweckgemäss verwendet würden, weshalb die angefochtene Schlussverfügung antragsgemäss mit einem Spezialitätsvorbehalt zu versehen sei, der die Verwendung der übermittelten Information ausdrücklich auf Verfahren betreffend die fragliche betroffene, in den USA steuerpflichtige Person beschränke.

Die Vorinstanz stellt sich hingegen auf den Standpunkt, die sekundäre Verwendung von in steuerstrafrechtlichen Verfahren erlangten Informationen bezüglich formell nicht vom Amtshilfeersuchen betroffener Personen sei gestützt auf die einschlägigen völkerrechtlichen Bestimmungen grundsätzlich zulässig.

**4.5.1** Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 mit weiteren Hinweisen). Das Spezialitätsprinzip stellt einen traditionellen völkerrechtlichen Grundsatz der internationalen Amts- und Rechtshilfe dar, welcher im Auslieferungsrecht entwickelt wurde (vgl. BGE

135 IV 212 E. 2.1), wobei ihm auch völkergewohnheitsrechtlicher Charakter zukommt. Da es sich insbesondere aus der Vertragsnatur der Amts- und Rechtshilfe ableiten lässt, auf der es beruht, gründet es auf einem völkerrechtlichen Vertrag. Der ersuchende Staat akzeptiert mit der vorbehaltlosen Entgegennahme der gesammelten Informationen die im Vertrag vorgesehene und bei der Übermittlung erwähnte Zweckbindung (zum Ganzen: ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017, S. 214 mit weiteren Hinweisen). Dabei kann nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (statt vieler BGE 128 II 407 E. 4.3.1; vgl. zum Vertrauensprinzip vorne E. 3.4). Der Grundsatz der Spezialität der Amts- und Rechtshilfe schützt in erster Linie die Souveränität des ersuchten Staates, indem dieser durch die (vertragliche) Bestimmung des zulässigen Verwendungszweckes den Rahmen seiner Zusammenarbeit festlegt und eine gewisse Kontrolle über die Verwendung der übermittelten Informationen behält. Schliesslich stellt er aber auch eine Garantie zugunsten der betroffenen Person dar, deren Persönlichkeitsrechte durch die Zweckbindung geschützt werden (BGE 135 IV 212 E. 2.1). Letztlich enthält der Grundsatz der Zweckbindung insofern Merkmale einer Schranke und einer (Zulässigkeits-)Voraussetzung, als die ersuchende Behörde hinreichende Gewähr für deren Einhaltung bieten muss (siehe zum Ganzen: BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; WEYENETH, a.a.O., S. 216 ff., mit weiteren Hinweisen).

**4.5.2** Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Soweit der Vertrag die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat nur in den Grundzügen umschreibt, gelangen subsidiär die allgemeinen Grundsätze für Rechtshilfeverfahren zur Anwendung (vgl. Urteil des BGer 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, 2001, Rz. 287 und 326 ff.). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuieren Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 aDBA CH-USA selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind. So sieht Art. 26 Ziff. 1 Satz 3 aDBA CH-USA vor, dass diese Informationen ebenso geheim zu halten sind wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates beschafften Informationen und sie nur Personen oder

Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, «die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind». Nach Art. 26 Ziff. 1 Satz 4 aDBA CH-USA dürfen diese Personen oder Behörden die Informationen nur für diese Zwecke verwenden.

Gemäss Ziff. 8 Bst. c der Verständigungsvereinbarung zum aDBA CH-USA dürfen Personen oder Behörden, welchen in Anwendung von Art. 26 aDBA CH-USA Informationen zugänglich gemacht wurden, diese Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen.

**4.5.3** Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung ist die Wendung, dass die zu übermittelnden Informationen gemäss den Amtshilfeb Bestimmungen des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens nur eingeschränkt und gemäss den entsprechenden Geheimhaltungsbestimmungen verwendet werden dürfen, im konkreten Fall so zu verstehen, dass die Informationen nur in Verfahren betreffend die im Ersuchen als betroffen sowie im ersuchenden Staat steuerpflichtig bezeichneten Personen verwendet werden dürfen sowie grundsätzlich geheim zu halten sind (vgl. Urteil des BVGer A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 3.5.2; vgl. auch Urteil des BVGer A-2327/2017 vom 22. Januar 2019 E. 8.7, wo in einer vergleichbaren Konstellation mit anderer Begründung im Ergebnis angenommen wurde, dass der ersuchende Staat die zu übermittelnden Informationen nur in diesem Sinne verwenden und prinzipiell geheimhalten wird). Dies entspricht dem Umstand, dass der ersuchende Staat rechtsprechungsgemäss aufgrund des Spezialitätsprinzips die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt hat (vgl. vorne E. 4.5.1), und bislang Amtshilfeersuchen an die Schweiz in aller Regel nur zur Durchführung von Verfahren gegen die in den Amtshilfegesuchen als im ersuchenden Staat steuerpflichtig bezeichneten betroffenen Personen gestellt wurden. Das Gericht sieht – auch unter Berücksichtigung der vorinstanzlichen Ausführungen – keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen (vgl. Urteile des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 4.2 und A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.3.3).

Vor diesem Hintergrund ist die im gegenwärtigen Verfahren einschlägige abkommensrechtliche Regelung (Art. 26 Ziff. 1 Sätze 3 und 4 aDBA CH-

USA) vorliegend so zu verstehen, dass die zu übermittelnden Informationen vom IRS nur in Verfahren gegen den in den USA steuerpflichtigen D.\_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigten für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie geheim zu halten sind. In diesem Sinne ist die Dispositiv-Ziffer 3 der angefochtenen Schlussverfügung zu präzisieren und insoweit ist die Beschwerde gutzuheissen.

**4.5.4** Im Übrigen bleibt Folgendes festzuhalten: Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch Art. 6 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen (vgl. ausführlich zu Art. 6 DSG Urteil des BVGer A-5715/2018 vom 3. September 2019 E. 4.3 mit Hinweisen). Ist eine solche – wie in der zu präzisierenden Dispositiv-Ziffer 3 – in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 DSG im Grunde nicht (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2 und statt vieler Urteil des BVGer 5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.6 mit Hinweisen). Damit ist die Informationsübermittlung praxisgemäss mit vorgenannter Datenschutznorm vereinbar, ohne dass es darauf ankäme, ob der ersuchende Staat prinzipiell über einen angemessenen Datenschutz bzw. über einen angemessenen Schutz gewährleistende Gesetzgebung verfügt (vgl. Urteile des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 5 i.V.m. E. 2.6 und A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.3.4).

**4.6** Zusammenfassend ist die Vorinstanz dazu berechtigt, die ungeschwärtzten Daten von der Bank zu verlangen. Weder das DSG noch die erwähnten zivilrechtlichen Entscheide stehen dem entgegen. Die zur Übermittlung vorgesehenen Personendaten der Beschwerdeführerinnen erweisen sich als voraussichtlich erheblich zur Abklärung der steuer(straf)rechtlichen Situation der betroffenen Person. Die Beschwerde ist in materieller Hinsicht lediglich bezüglich Subeventalantrag gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

## **5.**

Mit Verfügungen vom 31. Oktober 2018 in den Verfahren (...) und (...) hat die Vorinstanz sodann den Antrag der Beschwerdeführerinnen auf Einräumung der Parteistellung in künftigen Amtshilfverfahren abgewiesen (vgl. dazu vorne Sachverhalt Bst. C.a), wogegen sich die Beschwerdeführerinnen wehren und vor Bundesverwaltungsgericht am erwähnten Antrag festhalten (vgl. vorne Sachverhalt Bst. C.b). Mit Schlussverfügung vom

12. Februar 2019 im Verfahren (...) wurde auf denselben Antrag der Beschwerdeführerinnen nicht eingetreten (vgl. vorne Sachverhalt Bst. D.a).

**5.1** Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss ein erlittener Nachteil nicht nur im Zeitpunkt des Entscheids bestehen, sondern auch bei Beschwerdeeinreichung vorliegen, damit ein aktuelles und praktisches schutzwürdiges Interesse an der Beurteilung der entsprechenden Frage besteht (statt vieler BGE 142 I 135 E. 1.3.1). Praktisch ist dieses Interesse, wenn der entsprechende Nachteil mit Gutheissung der Beschwerde beseitigt würde (BGE 141 II 14 E. 4.4). Mit Bezug auf die Einräumung der Parteistellung in allfälligen künftigen Amtshilfeverfahren, in welchen sie als Drittpersonen betroffen sein könnten, verfügen die Beschwerdeführerinnen demnach über kein aktuelles praktisches Rechtsschutzinteresse: Bei der internationalen Amtshilfe gestützt auf ein DBA handelt es sich um ein landesübergreifendes verwaltungsrechtliches Beweismittelerhebungsverfahren (Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 4.1.2.1). Die Vorinstanz entscheidet erst in der Schlussverfügung abschliessend, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang sie Amtshilfe gewährt (vgl. auch Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 2.3.2). So können sich Drittbetroffene in einem hängigen Amtshilfeverfahren erst als Verfahrensbeteiligte konstituieren, in dem Moment, in dem mit Bezug auf die betroffene Person entschieden wird, Amtshilfe zu leisten und dabei Dokumente zu übermitteln, in welchen ihre Daten ungeschwärzt belassen werden (vgl. nachfolgende E. 5.2 und auch vorne E. 4.3.1).

Ausnahmsweise tritt das Bundesgericht unter Verzicht auf das Erfordernis des aktuellen praktischen Interesses auf eine Beschwerde ein, wenn sich die aufgeworfenen Fragen unter gleichen oder ähnlichen Umständen jederzeit wieder stellen können, eine rechtzeitige Überprüfung im Einzelfall kaum je möglich wäre und die Beantwortung wegen deren grundsätzlicher Bedeutung im öffentlichen Interesse liegt (BGE 142 I 135 E. 1.3.1 mit Hinweisen). Aber auch dann müssen die Voraussetzungen mit Ausnahme der Aktualität des schutzwürdigen Interesses gegeben sein; hat gar nie ein schutzwürdiges praktisches Interesse bestanden, so kann diese Ausnahme nicht greifen (BGE 141 II 14 E. 4.4 i.f. mit Hinweisen). Ein praktisches Rechtsschutzinteresse im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG kann nur in Bezug auf solche Anliegen anerkannt werden, die überhaupt mit der Beschwerde erreicht werden können und die konkret als Rechtsbegehren gestellt werden (BGE 141 II 14 E. 4.6 mit Hinweisen). Das von den Beschwerdeführerinnen gestellte Rechtsbegehren würde mit Gutheissung der Beschwerde grundsätzlich verwirklicht werden können; ein praktisches

Interesse ist daher zu bejahen; es geht nicht lediglich um die Beurteilung rein theoretischer Probleme, die vermieden werden soll (BGE 140 IV 74 E. 1.3.1). Die aufgeworfene Frage kann sich unter gleichen oder ähnlichen Umständen jederzeit wieder stellen und ihre Beantwortung liegt aufgrund ihrer grundsätzlichen Bedeutung im öffentlichen Interesse. Hingegen mangelt es am Erfordernis der objektiven Unmöglichkeit einer rechtzeitigen gerichtlichen Überprüfung im Einzelfall, wie nachfolgend aufgezeigt wird (vgl. beispielsweise anders gelagerte Fälle in BGE 137 I 23 E. 1.3.2 und BVGE 2013/33 E. 1.4). In der Lehre wird unter Hinweis auf die Rechtsweggarantie von Art. 29a der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) sowie die Verfahrensrechte und -garantien der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) verlangt, dass eine Beschwerde immer zu behandeln ist, wenn die Rechtmässigkeit eines angefochtenen Hoheitsaktes in keinem anderen Verfahren mit diesbezüglich mindestens gleichwertigem Rechtsschutzstandard beurteilt werden kann (MARION SPORI, Vereinbarkeit des Erfordernisses des aktuellen schutzwürdigen Interesses mit der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV und dem Recht auf eine wirksame Beschwerde nach Art. 13 EMRK in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2/2008, S. 152), was vorliegend ebenso wenig der Fall ist (vgl. nachfolgende E. 5.2).

**5.2** Im Bereich der internationalen Amtshilfe ist, sofern das anwendbare DBA keine genügenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen enthält oder diese bloss ergänzend gelten, auf das innerstaatliche Recht zurückzugreifen (Urteil des BGer 2C\_725/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.4 und Urteil des BVGer A-5715/2018 vom 3. September 2019 E. 4.6.2). Das StAhiG enthält mit Art. 4 Abs. 3 eine solche spezialgesetzliche Bestimmung (vgl. dazu vorne E. 4.3.1), womit das DSG in diesem Bereich – wenn überhaupt – lediglich subsidiär zur Anwendung kommt bzw. allenfalls als Auslegungshilfe herangezogen werden kann (BGE 143 II 506 E. 5.2.2, Urteil des BGer 2C\_725/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.4 sowie Urteil des BVGer A-5715/2018 vom 3. September 2019 E. 4.7).

Die Daten unbeteiligter Dritter, die nach dem Ersuchen in keiner Weise mit dem diesem zugrundeliegenden steuerstrafrechtlichen Sachverhalt verbunden und damit für die Beurteilung der steuerrechtlichen Situation der betroffenen Person voraussichtlich nicht relevant sind, sind diesen gesetzlichen Anforderungen entsprechend zu anonymisieren (Art. 17 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 4 Abs. 3 StAhiG; vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 10 bis 12, insbesondere E. 11.3). Sofern

Informationen über Drittpersonen aufgrund ihrer voraussichtlichen Erheblichkeit für die Veranlagung der im ersuchenden Staat behaupteterweise steuerpflichtigen Person übermittelt werden sollen, gelten diese Dritten nach bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung als sog. materiell Betroffene (statt vieler Urteil des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 4.2.8 ff.). Sie erhalten eine Beschwerdemöglichkeit (Art. 19 Abs. 2 StAhiG; Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung [OECD] über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585, S. 5623; vgl. auch BGE 143 II 506 E. 5.2.2). Damit ihnen auf Antrag in einem hängigen Amtshilfeverfahren Parteistellung eingeräumt werden kann, sind sie in Anwendung von Art. 14 Abs. 2 StAhiG in geeigneter Weise vorgängig zu informieren (BGE 143 II 506 E. 5.3 und Urteil des BVGer A-5715/2018 vom 3. September 2019 E. 6 f. und nachfolgende E. 5.3; zum Ausnahmetatbestand der nachträglichen Information vgl. Art. 21a StAhiG).

Geschieht derlei nicht, so wird deren rechtliches Gehör verletzt (BGE 145 II 119 E. 4.2). Von einer Nichtigkeit ist gleichwohl immerhin dann und solange nicht auszugehen, wenn die Verletzung des rechtlichen Gehörs spätestens im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geheilt werden kann (Urteil des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 4.2.10 und zum Ganzen Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 4.3.7.5 mit Hinweis). Dass sich andernfalls – wenn die Daten von Drittpersonen zu Unrecht nicht geschwärzt und diese Personen nicht vorgängig informiert und somit zu Unrecht gänzlich nicht ins Amtshilfeverfahren einbezogen wurden – mit der Nichtigkeit der entsprechenden Verfügung die Gefahr faktisch nicht vollständig bannen lässt, dass Daten zwischenzeitlich bereits übermittelt wurden, rechtfertigt keine Parteistellung «auf Vorrat»: Es fehlt im StAhiG an einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage zur Vormerkung sich vorsorglich konstituierender Drittpersonen für den Fall, dass sie künftig indirekt von einem Amtshilfeverfahren betroffen sein könnten. Ebenso wenig existiert im Verwaltungsverfahrensrecht im Allgemeinen ein derartiges gesetzliches Institut. So kann sich beispielsweise ein Nachbar in einem plangenehmigungs- oder baurechtlichen Verfahren ebenso wenig mit Bezug auf allfällige künftige, seine Interessen möglicherweise tangierende Projekte vorsorglich für künftige Einspracheverfahren als Partei konstituieren. Ebenso wenig lässt sich in Analogie zum zivilrechtlichen Institut der Schutzschrift nach Art. 270 der Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO, SR 272) ein Anspruch auf Einräumung einer Parteistellung in

künftigen Amtshilfeverfahren ableiten: Seinen Standpunkt vorsorglich in einer Schutzschrift darlegen kann demnach, wer Grund zur Annahme hat, dass gegen ihn ohne vorgängige Anhörung eine Massnahme beantragt wird (Abs. 1). Ein solcher Grund besteht in Amtshilfeverfahren wie dargelegt eben nicht, da materiell Betroffene vorgängig zu informieren und zumindest auf Antrag ins Verfahren einzubeziehen sind. Geschieht dies nicht und wird die Gehörsverletzung auch vor Bundesverwaltungsgericht nicht geheilt, ist die entsprechende Verfügung aufgrund eines erheblichen Verfahrensmangel als nichtig zu betrachten (statt vieler HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 965 ff.) und bei bereits erfolgter Datenübermittlung sollten die Beschwerdeführerin immerhin durch das Spezialitätsprinzip ausreichend geschützt sein (vgl. dazu vorne E. 4.5.1); andernfalls wären die Voraussetzungen der Staatshaftung zu prüfen. Eine Schutzschrift ist im Übrigen sechs Monate nach ihrer Einreichung nicht mehr zu beachten (Art. 270 Abs. 3 ZPO). Diese Befristung zeigt auf, dass mit diesem Institut Fällen von gewisser Dringlichkeit bzw. einer konkret drohenden Gefahr begegnet werden soll (vgl. auch JOHANN ZÜRCHER in: Kommentar zur ZPO, Art. 197- 408, 2. Aufl. 2016, Art. 270 Rz. 6), wie sie die Beschwerdeführerinnen nicht geltend zu machen vermögen mit den allgemeinen Hinweisen auf eine Vielzahl weiterhin zu erwartender Steueramtshilfeersuchen aus den USA sowie darauf, dass sie aufgrund ihrer Verwaltungs- und Organfunktionen bei diversen Banken aktenkundig seien und ihre Daten regelmässig Teil der Kundendossiers bildeten.

Die Vorinstanz hat dem entsprechenden Antrag folglich zu Recht nicht stattgegeben bzw. ist zu Recht nicht darauf eingetreten. In diesem Umfang sind die Beschwerden demnach abzuweisen.

**5.3** Es ist allerdings mit den Beschwerdeführerinnen einig zu gehen, dass es mit rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht vereinbar ist, dass die Wahrnehmung von Parteirechten von Zufällen abhängt. In diesem Sinn sind Drittpersonen gestützt auf Art. 14 Abs. 2 StAhiG von der Vorinstanz proaktiv in zumutbarer und geeigneter Weise frühzeitig über laufende Amtshilfeverfahren, in denen es um die Übermittlung von Dokumenten geht, in welchen ihre Daten ungeschwärzt auftauchen, zu informieren. Damit wird faktisch die Grundlage geschaffen, dass betroffene Drittpersonen das ihnen nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG zustehende Beschwerderecht wahrnehmen können. Gleichzeitig wird mit dem frühzeitigen Einbezug allfälliger Beschwerdeberechtigter einer von der Vorinstanz geltend gemachten inakzeptablen Verfahrensverzögerung entgegengewirkt, wobei eine solche

bzw. ein Verstoß gegen internationales Recht oder die Verletzung der völkerrechtlichen Verpflichtung der Schweiz zu einem wirksamen Informationsaustausch aufgrund der Einräumung von gesetzlich vorgesehenen Verfahrensrechten nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ohnehin nicht ersichtlich ist (BGE 143 II 506 E. 5.3).

In diesem Zusammenhang erklärt die Vorinstanz, im Bereich in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen die Dossiers mit Bezug auf die formell betroffenen Personen zu führen, weshalb sich die Suche nach Drittpersonendaten, die sich in solchen Dossiers befinden könnten, vergleichsweise schwieriger gestalten, zumal oft keine identifizierenden Merkmale vorlägen. Konkret könne sie sich nur auf die Volltextsuche stützen, welche wiederum nur Ergebnisse liefere, wenn die automatisierte Texterkennung greife; die entsprechenden Auskunftserteilungen könnten also unvollständig sein. Art. 8 DSG vermittele zwar grundsätzlich das Recht auf Auskunft über eigene Personendaten, der Inhaber der Datensammlung könne die Auskunft jedoch einschränken, soweit ein Gesetz im formellen Sinn dies vorsehe oder es wegen überwiegender Interessen Dritter erforderlich sei (Art. 9 Abs. 1 DSG). Ferner dürfe sich die Auskunft auf Daten beschränken, die mit vernünftigem Aufwand auffindbar seien. Gemäss Art. 18a Abs. 1 DSG seien Bundesorgane zwar verpflichtet, die von der Datenbearbeitung betroffene Person über die Beschaffung ihrer Personendaten zu informieren; diese Informationspflicht gelte auch dann, wenn die Daten bei Dritten beschafft werden. Die Informationspflicht entfalle jedoch mit Bezug auf Daten, die nicht bei der betroffenen Person beschafft worden seien, wenn die Bekanntgabe der Daten – wie vorliegend (Art. 20 Abs. 1 StAhiG, Art. 4 Abs. 3 StAhiG, Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-USA) – ausdrücklich im Gesetz vorgesehen sei oder die Information nicht oder nur mit unverhältnismässigem Aufwand möglich sei (Art. 18a Abs. 4 i.V.m. Abs. 3 DSG).

Wie soeben erwähnt, sieht Art. 14 Abs. 2 StAhiG eine behördliche Informationspflicht als Voraussetzung zur Einräumung der Beschwerdeberechtigung nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG vor, welche als spezialgesetzliche Grundlage den von der Vorinstanz erwähnten datenschutzrechtlichen Bestimmungen vorgeht (vgl. dazu vorangehende E. 1.3.3.3). Der Weg der amtlichen Publikation zur Information von betroffenen Dritten, wie er in Art. 14 Abs. 5 StAhiG neben dem Weg über die ersuchende Behörde explizit vorgesehen ist, wenn eine beschwerdeberechtigte Person nicht erreicht werden kann, mag als wenig geeignet erscheinen, da bei der Kommunikation mit allfällig beschwerdeberechtigten Personen zu vermeiden ist, dass die

ausländische Steuerbehörde Kenntnis von erst noch zu übermittelnden Informationen erhalten könnte, um das im StAhiG vorgeschriebene Verfahren nicht zu umgehen (vgl. auch Urteil des BGer 2C\_54/2014 vom 2. Juni 2014 E. 3.2 mit Hinweisen in Bezug auf Gruppensuchen). Fraglich ist in diesem Zusammenhang weiter, ob eine Mitteilung ohne Namensnennung nach Art. 30a VwVG rechtsgültig erfolgen könnte, weil in Ermangelung weiterer identifizierender Merkmale oder Verhaltensmuster/Kriterien die Erkennbarkeit nicht gewährleistet ist. Im Übrigen weist die Vorinstanz aus diesem Grund darauf hin, dass selbst die namentliche Nennung einer Drittperson ohne weitere Personendaten keine individuelle Notifikation im Bundesblatt erlaube.

Jedoch lassen sich – wie die Beschwerdeführerinnen zu Recht geltend machen – die meisten möglichen Drittbetroffenen wie Bankmitarbeitende, Zeichnungsberechtigte, Bevollmächtigte, Zustelladressaten, vermögensverwaltende Organe etc. aufgrund der bei der Bank oder einem anderen Informationsinhaber nach Art. 3 Bst. a StAhiG geführten Dossiers identifizieren und anhand dieser vorhandenen Daten auch mit zumutbarem Aufwand erreichen. So ist es der Vorinstanz ohne weiteres möglich, deren Daten über die jeweilige Informationsinhaberin erhältlich zu machen oder dieser die Weiterleitung der Information allfällig betroffener Drittpersonen zum laufenden Verfahren im Rahmen der Informationsbeschaffung nach Art. 10 StAhiG zu überbinden (zur Auferlegung ausserordentlicher Kosten in diesem Rahmen vgl. Art. 18 Abs. 2 StAhiG und zur Folge bei Weigerung gegen entsprechende behördliche Anordnungen Art. 22j StAhiG). Dasselbe gilt für die sich im Besitz kantonaler Steuerverwaltungen oder anderer schweizerischer Behörden befindlichen Daten (Art. 11 f. StAhiG). Für im Ausland ansässige beschwerdeberechtigte Personen sieht Art. 14 Abs. 3 StAhiG in diesem Sinn explizit vor, dass die Vorinstanz die Informationsinhaberin oder den Informationsinhaber ersucht, nicht nur die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person nach Art. 14 Abs. 1 StAhiG, sondern auch Drittbetroffene nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen. Es ist kein Grund ersichtlich, in der Schweiz wohnhafte Drittbetroffene unterschiedlich zu behandeln; vielmehr sind auch sie zur Wahrnehmung ihrer Rechte von der Vorinstanz direkt oder via Informationsinhaber/in über ein laufendes Amtshilfeverfahren, in dem auch die Übermittlung ihrer Daten vorgesehen ist, in Kenntnis zu setzen (vgl. auch Art. 14a StAhiG zur Information bei Gruppensuchen, insbesondere Abs. 1-3).

## **6.**

**6.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden sie ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 7'500.– festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und den mit Bezug auf die Gewährung der Akteneinsicht und materiell betreffend Spezialitätsvorbehalt obsiegenden, in den Hauptpunkten jedoch unterliegenden Beschwerdeführerinnen nach Massgabe von Art. 63 VwVG i.V.m. Art. 6a VGKE unter solidarischer Haftung im Umfang von Fr. 6'250.– aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem im Verfahren A-6854/2018 geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– und im Restbetrag von Fr. 1'250.– dem im Verfahren A-6862/2018 geleisteten Kostenvorschuss von ebenfalls Fr. 5000.– zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 3'750.– im Verfahren A-6862/2018 und der im Verfahren A-1349/2019 geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.– ist den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**6.2** Den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen ist für die ihnen erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 2 VGKE). Sie haben keine Kostennote eingereicht. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE und unter Berücksichtigung der gesamten Umstände wird ihnen eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'875.– zugesprochen.

## **7.**

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Verfahren A-6854/2018, A-6862/2018 und A-1349/2019 werden vereinigt. Die Akten der Verfahren A-6862/2018 und A-1349/2019 werden zu den Akten des Verfahrens A-6854/2018 erkannt.

**2.**

Die Beschwerden werden teilweise gutgeheissen. Dementsprechend wird Dispositiv-Ziffer 3 der angefochtenen Schlussverfügung dahingehend ergänzt, dass die ESTV den IRS bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-USA hinweisen wird, insbesondere auch darauf, dass die Informationen nur in Verfahren gegen den in den USA steuerpflichtigen D. \_\_\_\_\_ für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 26 Ziff. 1 Satz 3 aDBA CH-USA geheim zu halten sind.

Im Übrigen werden die Beschwerden abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**3.**

Die Verfahrenskosten werden den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftung im Umfang von Fr. 6'250.– auferlegt. Dieser Betrag wird dem im Verfahren A-6854/2018 geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– und im Restbetrag von Fr. 1'250.– dem im Verfahren A-6862/2018 geleisteten Kostenvorschuss von ebenfalls Fr. 5000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 3'750.– im Verfahren A-6862/2018 und der im Verfahren A-1349/2019 geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.– werden den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils eine Parteientschädigung von Fr. 1'875.– zu bezahlen

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...], [...], [...]; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Ryter

Tanja Petrik-Haltiner

### **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: