



2C_537/2019

Urteil vom 13. Juli 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Bundesrichterin Aubry Girardin, Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A. _____, Liechtenstein,
2. C. _____, Liechtenstein,
3. B. _____, Liechtenstein,
Beschwerdegegnerinnen,
alle drei vertreten durch Dr. Roberto Dallafior und Patrik Salzmann, Rechtsanwälte,

Gegenstand

Amtshilfe DBA (CH-US),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 22. Mai 2019 (A-5082/2018).

Sachverhalt:

A.

Die US-amerikanische Steuerbehörde Internal Revenue Service (IRS) stellte am 18. August 2017 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 Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA CH-US; SR 0.672.933.61) ein Amtshilfeersuchen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Das Ersuchen betrifft den in den USA steuerpflichtigen D. _____, der in den Steuerperioden vom 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2011 eine Zeichnungs- oder ähnliche Berechtigung oder wirtschaftliche Berechtigung am Konto Nr. xxx bei der E. _____ bank hatte.

Mit Schreiben vom 12. April 2018 bekräftigte der IRS sein Amtshilfesuchen. Auf Anfrage der ESTV vom 19. April 2018 erklärte sich der IRS mit Schreiben vom 11. Juni 2018 mit einer Schwärzung der Namen von zwei Direktoren der vom Amtshilfesuchen betroffenen Domizilgesellschaft einverstanden.

B.

B.a. Mit Schlussverfügung vom 2. August 2018 erklärte die ESTV gegenüber D. _____, F. _____, G. _____, C. _____ sowie der A. _____, dem IRS betreffend D. _____ Amtshilfe zu leisten und dieser Behörde folgende von der E. _____ bank edierten Informationen zu übermitteln:

- Bankunterlagen zur Kundenbeziehungsnummer yyy für den Zeitraum vom 1. Januar 2003 bis zum 31. Dezember 2011;

- ein "Certificate of Authenticity of Business Records".

Dabei seien diejenigen Informationen, die nicht amtshilfefähig seien und nicht hätten ausgesondert werden können, von der ESTV geschwärzt worden. Überdies seien die Namen von F. _____ und G. _____ in den zu übermittelnden Bankunterlagen geschwärzt worden (Dispositivziffern 1 und 2 der Schlussverfügung). Die ESTV wies ferner ein von C. _____ und der A. _____ gestelltes Begehren um Schwärzung ihrer Namen und übrigen Identifikationsmerkmale in den zu übermittelnden Unterlagen ab (Dispositivziffer 3 der Schlussverfügung). Weiter kündigte die ESTV an, den IRS "bei der Übermittlung der Informationen auf die Einschränkungen bei deren Verwendung

und die Geheimhaltungspflichten gemäss Artikel 26 Ziffer 2 DBA-USA 1996 [recte: Art. 26 Abs. 1 Sätze 3 und 4 DBA CH-US i.d.F. vom 2. Oktober 1996] hinzuweisen" (Dispositivziffer 4 der Schlussverfügung).

B.b. Mit Beschwerde vom 3. September 2018 beantragten A. _____, C. _____ sowie B. _____ beim Bundesverwaltungsgericht, dass die Schlussverfügung dahingehend zu ändern und teilweise aufzuheben sei, dass "auch die Namen und übrigen Identifikationsmerkmale (wie Unterschrift, Firma, Adresse, Telefon- und Faxnummern, Homepage, E-Mail, Bankverbindung, etc.) der Beschwerdeführerinnen aus den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen auszusondern oder einzuschwärzen sind". Eventualiter beantragten sie, die Amtshilfe "unter dem Vorbehalt zu gewähren, dass die ersuchende Behörde die übermittelten Informationen nur im Verfahren gegen D. _____ als wirtschaftlich Berechtigten an der H. _____ Corp. für die im Amtshilfeersuchen vom 18. August 2017 genannte Steuererhebung verwenden darf". Die ESTV schloss in ihrer Stellungnahme vom 29. Oktober 2018 auf Abweisung der Beschwerde. Ausserdem reichte sie dem Bundesverwaltungsgericht am 13. Dezember 2018 unaufgefordert ein Schreiben des Direktors des Centre for Tax Policy and Administration der OECD, Pascal Saint-Amans, vom 29. Juni 2017 ein.

B.c. Mit Urteil vom 22. Mai 2019 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde teilweise gut. Es ordnete an, dass in den dem IRS auszuhändigenden Unterlagen die Namen und die übrigen Identifikationsmerkmale betreffend C. _____ und B. _____ vor der Übermittlung unkenntlich zu machen seien. Überdies habe die ESTV den IRS bei der Übermittlung darauf hinzuweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen den in den USA steuerpflichtigen D. _____ als wirtschaftlich Berechtigten für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 3 DBA CH-US geheim zu halten seien. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 7. Juni 2019 beantragt die ESTV die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. Mai 2019 und die Bestätigung ihrer Schlussverfügung vom 2. August 2018.

Die A. _____ (nachfolgend: Beschwerdegegnerin 1), C. _____ (nachfolgend: Beschwerdegegnerin 2) und B. _____ (nachfolgend: Beschwerdegegnerin 3) haben sich vernehmen lassen und beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts unterliegt das angefochtene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts nach Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten.

1.2. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nach Art. 84a BGG zulässig, 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. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (**BGE 139 II 404** E. 1.3 S. 410; **139 II 340** E. 4 S. 342 mit Hinweisen). Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und die von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt. Dies kann zutreffen, wenn die Rechtsprechung in der massgebenden Lehre auf erhebliche Kritik gestossen ist (**BGE 139 II 340** E. 4 S. 343). Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (**BGE 139 II 404** E. 1.3 S. 410; **139 II 340** E. 4 S. 342 f., mit Hinweisen). Die zu beurteilende Frage muss sodann entscheiderelevant sein (**BGE 142 II 161** E. 3 S. 173; Urteile 2C_286/2019 vom 9. April 2019 E. 2.1; 2C_20/2017 vom 25. Januar 2017 E. 2.1).

1.3. Die ESTV wirft in ihrer Beschwerde die Frage auf, ob Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US und den anderen, Art. 26 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) nachgebildeten, Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Schweiz nur eine sachliche Zweckbindung (sachliches Spezialitätsprinzip) oder auch eine Verwendungsbeschränkung in persönlicher Hinsicht (personelles Spezialitätsprinzip) innewohnt.

1.3.1. Das Bundesgericht hat sich bereits verschiedentlich zu dieser Frage geäussert. Es ist dabei stets davon ausgegangen, dass Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US (i.d.F. vom 2. Oktober 1996) in persönlicher Hinsicht eine Verwendungsbeschränkung enthält und die Vertragsstaaten die übermittelten Informationen deshalb nicht gegen Personen einsetzen dürfen, die vom Amtshilfeersuchen nicht betroffen waren (vgl. **BGE 144 II 29** E. 4.4 S. 39; **143 II 506** E. 5.4.2 S. 516; **142 II 161** E. 4.6.1 S. 180 f.).

1.3.2. Die ESTV hatte ursprünglich die Auffassung des Bundesgerichts geteilt, änderte aber im Sommer 2017 ihre Praxis und weist die ersuchenden Behörden seither anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen nicht mehr darauf hin, dass die Informationen nur gegen die vom Ersuchen betroffene Person verwendet werden dürfen. In ihrer Beschwerde begründet die ESTV einlässlich, weswegen sie ihre Praxis geändert hat und weshalb sie der Auffassung ist, dass auch das Bundesgericht die Frage vertieft prüfen und seine Rechtsprechung anpassen sollte. Angesichts

dieser substantiierten Vorbringen und der offensichtlichen Bedeutung der Frage für die Amtshilfepraxis kommt der aufgeworfenen Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung zu.

1.4. Die ESTV ist gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 und Art. 12 f. der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement (OV-EFD; SR 172.215.1) zur Beschwerdeführung berechtigt (**BGE 136 II 359** E. 1.2 S. 362). Auf die nach Art. 100 Abs. 1 und Art. 42 BGG frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

2. Die Vorinstanz hat das Ersuchen auf der Grundlage von Art. 26 DBA CH-US in der ursprünglichen Fassung vom 2. Oktober 1996 geprüft. Seit dem Urteil der Vorinstanz ist am 20. September 2019 das Protokoll zur Änderung des DBA CH-US vom 23. September 2009 in Kraft getreten (Änderungsprotokoll 2009; AS 2019 3145). Dadurch wurde auch Art. 26 DBA CH-US geändert. Änderungen der Amtshilfebestimmungen in DBA sind grundsätzlich unmittelbar anwendbar (Urteil 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.4, zur Publikation vorgesehen). Das Änderungsprotokoll 2009 sieht indessen vor, dass die neue Fassung von Art. 26 DBA CH-US erst auf Ersuchen anwendbar ist, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens gestellt werden (vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. b Änderungsprotokoll 2009). Das vorliegende Ersuchen wurde vor diesem Datum eingereicht. Damit bleibt die alte Fassung von Art. 26 DBA CH-US (nachfolgend: Art. 26 aDBA CH-US) für die Überprüfung des angefochtenen Urteils durch das Bundesgericht massgebend.

3. Vor Bundesgericht ist unbestritten, dass das Ersuchen des IRS die Anforderungen von Art. 26 aDBA CH-US erfüllt und dem IRS grundsätzlich Amtshilfe zu erteilen ist. Umstritten ist jedoch die Anordnung der Vorinstanz, wonach die ESTV den IRS bei der Übermittlung der Informationen darauf hinzuweisen habe, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in den USA steuerpflichtige, vom Ersuchen betroffene Person als wirtschaftlich Berechtigte für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und die Informationen gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US geheim zu halten sind.

Die ESTV beanstandet, dass das Völkerrecht es den USA nicht verbiete, übermittelte Informationen im Rahmen der Zwecke gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US auch gegen Dritte zu verwenden, und dementsprechend kein solcher Hinweis an den IRS anzubringen sei.

3.1. In seiner bisherigen Rechtsprechung ist das Bundesgericht stets davon ausgegangen, dass es Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US und vergleichbare Bestimmungen anderer DBA den ersuchenden Staaten untersagen, vom ersuchten Staat übermittelte Informationen gegenüber Dritten zu verwenden, mithin also das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension aufweist (vgl. **BGE 144 II 29** E. 4.4 S. 39; **143 II 506** E. 5.4.2 S. 516; **142 II 161** E. 4.6.1 S. 180 f.). Soweit sich die Lehre mit dieser Frage befasst, scheint sie die Auffassung des Bundesgerichts zu teilen (vgl. DANIEL HOLENSTEIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, N. 243 zu Art. 26 OECD-MA; ANDREA OPEL, Zu Verfahrensobjekten degradiert - Schweizer Amtshilfe ohne Information Drittbetroffener, in: NZZ vom 14. August 2018).

3.2. Änderungen der Rechtsprechung müssen sich auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist (Urteil 2C_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 5.2.2, zur Publikation vorgesehen; **BGE 145 V 50** E. 4.3.1 S. 54 f.). Dem Vorbringen der ESTV kann demnach nur Erfolg beschieden sein, wenn sich die ESTV auf ernsthafte sachliche Gründe berufen kann, die eine andere Auslegung von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US und vergleichbaren Bestimmungen anderer DBA gebieten, als sie das Bundesgericht bislang praktiziert hat.

3.3. Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge wie des DBA CH-US richtet sich nach den Regeln des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111), das insoweit kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht darstellt. Diese Regeln gelten demgemäss auch für die Auslegung von Verträgen mit Staaten wie den USA, die das Wiener Übereinkommen nicht ratifiziert haben (vgl. Urteil 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.1, zur Publikation vorgesehen, mit Hinweisen). Nach Art. 31 Abs. 1 VRK haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Zieles und Zwecks auszulegen. Neben dem Zusammenhang (Art. 31 Abs. 2 VRK) sind gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c) zu berücksichtigen. Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 VRK ergänzende Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die nach Art. 31 VRK ermittelte Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 lit. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 lit. b VRK; vgl. Urteil 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2, zur Publikation vorgesehen; **BGE 144 II 130** E. 8.2 S. 139; **143 II 136** E. 5.2 S. 147 ff., je mit Hinweisen).

Art. 31 Abs. 1 VRK bestimmt eine Reihenfolge der Berücksichtigung der verschiedenen Auslegungselemente, ohne dabei eine feste Rangordnung unter ihnen festzulegen. Den Ausgangspunkt der Auslegung völkerrechtlicher Verträge bildet jedoch die gewöhnliche Bedeutung ihrer Bestimmungen (**BGE 144 II 130** E. 8.2.1 S. 130; **143 II 202** E. 6.3.1 S. 208; **143 II 136** E. 5.2.2 S. 148). Diese gewöhnliche Bedeutung ist nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung ihres Zusammenhangs und des Ziels und Zwecks des Vertrags zu bestimmen (**BGE 144 II 130** E. 8.2.1 S. 139; **143 II 202** E. 6.3.1 S. 208; **143 II 136** E. 5.2.2 S. 148). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was mit dem Vertrag erreicht werden sollte. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben stellt die teleologische Auslegung den "effet utile" des Vertrags sicher (**BGE 144 II 130** E. 8.2.1 S. 139; **143 II 136** E. 5.2.2 S. 148; **142 II 161** E. 2.1.3 S. 167; **BGE 141 III 495** E. 3.5.1 S. 503). Der auszulegenden Bestimmung eines völkerrechtlichen Vertrags ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (**BGE 143 II 136** E. 5.2.2 S. 149; **142 II 161** E. 2.1.3 S. 167). Ausserdem sind die Vertragsstaaten nach Treu und Glauben gehalten, jedes

Verhalten und jede Auslegung zu unterlassen, mittels welcher sie ihre vertraglichen Pflichten umgehen oder den Vertrag seines Ziels und Zwecks entleeren würden (**BGE 144 II 130** E. 8.2.1 S. 139; **143 II 202** E. 6.3.1 S. 208; **142 II 161** E. 2.1.3 S. 167).

3.4. Nach Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US haben die Vertragsstaaten ihnen übermittelte Informationen geheim zu halten "wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen". Sie dürfen sie alleine Personen und Behörden zugänglich machen, die in einer vordefinierten Art und Weise mit Steuern gemäss Art. 2 DBA CH-US befasst sind ("Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern"). Diese Personen und Behörden dürfen die übermittelten Informationen "nur für diese Zwecke verwenden." Die Vertragsstaaten des DBA CH-US haben die gegenseitige Amtshilfe mit anderen Worten also unter einen Spezialitätsvorbehalt gestellt (vgl. dazu - insb. zur sachlichen Dimension des Spezialitätsvorbehalts - Urteil 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.2 und 7.5, zur Publikation vorgelesen, mit Hinweisen).

Zu klären ist nachfolgend, ob diesem Vorbehalt neben der hier unbestrittenen sachlichen auch eine persönliche Dimension zukommt, er mithin also die (sekundäre) Verwendung amtshilfeweise übermittelter Informationen gegenüber Dritten ausschliesst. Dazu ist in einem ersten Schritt der Zweck des Spezialitätsvorbehalts im Allgemeinen und die Systematik der Amtshilfe auf Ersuchen darzustellen, damit daraus anschliessend Folgerungen für die Auslegung von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US gezogen werden können.

3.4.1. Der Spezialitätsvorbehalt bzw. das Spezialitätsprinzip (frz. *principe de spécialité*, engl. *speciality principle* oder - im Kontext von Art. 26 OECD-MA - *purpose limitation principle*; vgl. ANA PAULA DOURADO, in: Reimer/Rust [Hrsg.], Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. 2015, N. 266 zu Art. 26 OECD-MA) schützt einerseits den Anspruch der betroffenen Person auf ein faires Verfahren (**BGE 135 IV 212** E. 2.1 S. 214; **123 IV 42** E. 3.b S. 47, mit Hinweisen) und andererseits die Souveränität des ersuchten Staats. Der ersuchte Staat, der seine Souveränität einsetzt, um dem ersuchenden Staat Rechts- oder Amtshilfe zu leisten, soll nicht die Verantwortung tragen müssen für Massnahmen des ersuchenden Staats, die nicht unter seiner Kontrolle stehen und für die er nicht prüfen kann, ob er dafür Rechts- oder Amtshilfe erteilen würde (vgl. **BGE 117 IV 222** E. 3.a S. 223; vgl. auch PONCET/GULLY-HART, *Le principe de la spécialité en matière d'extradition*, *Revue Internationale de Droit Pénal* 62/1991 S. 202). Die Souveränität des ersuchenden Staats wird deshalb in der Verwendung des Objekts der Rechts- oder Amtshilfe eingeschränkt. Im Bereich des Auslieferungsrechts, wo das Spezialitätsprinzip seinen Ursprung hat und den Rang eines allgemeinen Grundsatzes des Völkerrechts genießt (vgl. **BGE 123 IV 42** E. 3b S. 46; PONCET/GULLY-HART, a.a.O., S. 202), bedeutet dies, dass der ersuchende Staat den Ausgelieferten wegen Taten, die dieser vor der Übergabe begangen hat und für welche die Auslieferung nicht bewilligt worden ist, nicht verfolgen darf (vgl. Art. 14 des Europäischen Auslieferungsübereinkommens vom 13. Dezember 1957 [EAUE; SR 0.353.1]; **BGE 135 IV 212** E. 2.1 S. 214; **117 IV 222** E. 3.a S. 223).

3.4.2. Nach dem DBA CH-US und zahlreichen anderen DBA der Schweiz erteilen die Vertragsstaaten in Steuersachen Amtshilfe auf Ersuchen betreffend einzelne Personen oder Gruppen von Personen. Um den Eingriff in die von Art. 13 BV, Art. 8 EMRK und Art. 17 des Internationalen Paktes vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (UNO-Pakt II; SR 0.103.2) garantierte Privatsphäre der betroffenen Personen so mild wie möglich zu halten, setzen die Amtshilfebestimmungen jeweils voraus, dass die ersuchten Informationen für den vom ersuchten Staat verfolgten Steuerzweck "notwendig" (Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US) oder "voraussichtlich erheblich" (Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens [OECD-MA] und darauf beruhende Bestimmungen, einschliesslich Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US i.d.F. des Änderungsprotokolls 2009) sind (**BGE 139 II 404** E. 7.1 S. 421 f. und E. 7.2.3 S. 425 f.). Damit der ersuchte Staat beurteilen kann, ob das Ersuchen diese Voraussetzungen erfüllt, muss der ersuchende Staat die betroffenen Personen im Ersuchen selbst identifizieren oder sie für den ersuchten Staat mit zumutbarem Aufwand bestimmbar machen (vgl. zu den verschiedenen Arten von Amtshilfeersuchen Urteil 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 4.3 und 4.4, zur Publikation vorgelesen; vgl. auch **BGE 139 II 404** E. 7.2.6 S. 429 f.). Unterlässt es der ersuchende Staat, die betroffenen Personen oder Gruppen von Personen hinreichend zu spezifizieren, braucht der ersuchte Staat nach Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US mangels eines genügenden Ersuchens keine Amtshilfe zu erteilen. Wenn der ersuchte Staat ohne genügendes Ersuchen Informationen übermittelt, leistet er spontane Amtshilfe. Dazu haben sich die Schweiz und die USA im DBA CH-US nicht verpflichtet (vgl. Ziff. 10 lit. d des Protokolls zum DBA CH-US i.d.F. des Änderungsprotokoll 2009, das insoweit die Rechtslage nicht ändert, sondern lediglich klarstellt und deshalb nach Art. 31 Abs. 3 lit. a VRK in der Auslegung von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US berücksichtigt werden kann; vgl. dazu Urteil des U.S. Supreme Court vom 12. Januar 1999 *El Al Israel Airlines, Ltd. v. Tsui Yuan Tseng*, 525 U.S. 155 (1999) S. 174 f.; RICHARD GARDINER, *Treaty Interpretation*, 2. Aufl. 2015, S. 250 ff.).

3.4.3. Der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US lässt unklar, gegenüber welchen Personen der ersuchende Staat die übermittelten Informationen verwenden darf. Die soeben dargestellte Systematik der Amtshilfe auf Ersuchen spricht indessen dafür, dass die Verwendung auf die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen beschränkt bleiben muss. Schliesslich kann der ersuchte Staat nur für die vom Ersuchen betroffenen Personen prüfen, ob die Informationen für den vorgebrachten Steuerzweck notwendig bzw. voraussichtlich erheblich sind und sich der Eingriff in die Privatsphäre rechtfertigt, der mit der Beschaffung und Übermittlung der ersuchten Informationen verbunden ist. Dürfte der ersuchende Staat die übermittelten Informationen gegenüber Dritten verwenden, stünde der Eingriff in die Privatsphäre dieser Dritten in der Verantwortung des ersuchten Staats, ohne dass der ersuchte Staat hinreichend prüfen könnte, ob der Eingriff gerechtfertigt und mit seiner völkerrechtlichen Verpflichtung zur Achtung des Privatlebens der Dritten vereinbar ist. Diese Verpflichtung des ersuchten Staats ist bei der Auslegung von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US zu berücksichtigen, da sie sich unter anderem aus Art. 17 UNO-Pakt II, mithin also aus einem zwischen den Vertragsstaaten des DBA CH-US einschlägigen Völkerrechtssatz ergibt (Art. 31 Abs. 3 lit. c VRK; vgl. **BGE 144 I 214** E. 3.2 S. 220 ff.).

3.5. Nach dem Gesagten kann die Verwendungsbeschränkung gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US ihren Zweck - den Schutz der Souveränität des ersuchten Staats und die korrekte Allokation der Verantwortung für Grundrechtseingriffe unter den Vertragsstaaten (vgl. oben E. 3.4) - nur erreichen, wenn ihr nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zuerkannt wird, wie dies das Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung denn auch

getan hat. Deshalb darf der ersuchende Staat die nach Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren.

3.6. Was die ESTV hiergegen vorbringt, erreicht nicht das Gewicht eines ernsthaften sachlichen Grunds, der eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung rechtfertigt (vgl. oben E. 3.2).

3.6.1. Es trifft zu, dass die schweizerischen Steuerbehörden Erkenntnisse aus einem Veranlagungsverfahren in anderen Veranlagungsverfahren verwenden dürfen, ohne dass die im Zweitverfahren betroffene Person am Erstverfahren teilgenommen haben muss (vgl. zur Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Erstverfahren betreffend Informationen zu Dritten **BGE 142 II 69** E. 5.1.3 S. 77; **133 II 114** E. 3.4 und 3.5 S. 117 f.; Urteil 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.2). Dies gilt auch über Kantonsgrenzen hinweg, da sich die schweizerischen Behörden in Steuerfragen gegenseitig umfassend Amtshilfe erteilen (Art. 111 f. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 39 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Amtshilfe zwischen schweizerischen Behörden ist jedoch im Unterschied zur grenzüberschreitenden Rechts- und Amtshilfe von vornherein nicht geeignet, die Souveränität der Schweiz zu beeinträchtigen (**BGE 134 II 318** E. 6.4 S. 327). Hinzu kommt, dass der Rechtsschutz des Dritten im internen Verhältnis gewährleistet ist, kann er doch die Rechtmässigkeit der ihn betreffenden Informationsbeschaffung - insbesondere des Eingriffs in seine Privatsphäre - in seinem eigenen Veranlagungsverfahren prüfen lassen. Entgegen der Ansicht der ESTV ist es daher nicht angezeigt, aus der internen Rechtslage Rückschlüsse für die Auslegung von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US zu ziehen.

3.6.2. Die ESTV verweist in ihrer Beschwerde sodann auf die Stellungnahme des Direktors des Centre for Tax Policy and Administration der OECD, die sie ihrer Beschwerde beilegt. Anders als etwa der Kommentar zum OECD-MA (vgl. dazu **BGE 143 II 257** E. 6.5 S. 264; **141 II 447** E. 4.4.3 S. 457) erreicht eine solche Stellungnahme eines Vertreters der OECD nicht die Qualität eines Auslegungsmittels nach Art. 31 f. VRK. Soweit sich der Vertreter der OECD zu Art. 26 OECD-MA und damit indirekt zur Auslegung von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US äussert, kann seine Stellungnahme aber immerhin analog eines Rechtsgutachtens berücksichtigt werden, das eine Partei in ein Verfahren einbringt. Der Stellungnahme kommt folglich kein Beweiswert (**BGE 138 II 217** E. 2.4 S. 220 f.), sondern der Wert einer einfachen Parteibehauptung zu (Urteil 5A_261/2009 vom 1. September 2009 E. 1.3, nicht publ. in: **BGE 135 III 608**, aber in: SJ 2010 I S. 247).

Der Vertreter der OECD ist der Meinung, dass Art. 26 Abs. 2 OECD-MA dem ersuchenden Staat nicht verbiete, übermittelte Informationen für Steuerzwecke betreffend Dritte zu verwenden, solange die Geheimhaltung dieser Informationen gewährleistet sei und das Amtshilfeersuchen Art. 26 Abs. 1 OECD-MA genüge. Diese Meinung wäre näher zu prüfen, wo sich Vertragsstaaten gestützt auf die Art. 26 Abs. 1 OECD-MA nachempfundene DBA-Bestimmung spontane Amtshilfe leisten, da sie insoweit ohnehin von vornherein auf ihre Souveränität verzichten. Wie erwähnt verpflichtet Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US die Vertragsstaaten aber nicht zu spontaner Amtshilfe (vgl. oben E. 3.4.2). Jedenfalls für die Auslegung von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US ist der Auffassung des Vertreters der OECD zu Art. 26 OECD-MA daher nicht zu folgen.

3.7. Spezialitätsvorbehalte brauchen dem ersuchenden Staat grundsätzlich nur speziell angezeigt zu werden, wenn sie sich nicht direkt aus dem völkerrechtlichen Rechts- oder Amtshilfevertrag ergeben (vgl. **BGE 139 IV 137** E. 5.2.1 S. 153 f.; **116 Ib 452** E. 3.c S. 457; **112 Ib 576** E. 11.a S. 591 ff.). Ordnet der völkerrechtliche Vertrag die Verwendungsbeschränkung an, ist grundsätzlich zu vermuten, dass sich der ersuchende Staat nach Treu und Glauben an diese Verpflichtung halten wird (sog. Vertrauensprinzip; Art. 26 VRK). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat den ersuchenden Staat auf seine Pflichten hinweist oder sogar zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (Urteil 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.1, zur Publikation vorgesehen, mit Hinweisen).

Vorliegend ist der Spezialitätsvorbehalt bereits in Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US enthalten. Es wäre deshalb grundsätzlich nicht erforderlich, die USA über diese vertragliche Verpflichtung zu orientieren. Das vorliegende Verfahren und die Praxisänderung der ESTV, die diese im Sommer 2017 im Zusammenhang mit dem Amtshilfeverfahren betreffend französische Kunden der Bank UBS (vgl. Urteil 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019, zur Publikation vorgesehen) und nach Hinweisen der OECD vollzog, zeigen jedoch, dass international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der Spezialitätsvorbehalt gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US und den auf Art. 26 Abs. 2 OECD-MA beruhenden Bestimmungen anderer DBA reicht und ob ihm eine persönliche Dimension zukommt. Angesichts dieser Unklarheit ist es angezeigt, dass die ESTV ersuchende Behörden wie den IRS anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert, wie dies die Vorinstanz im angefochtenen Urteil angeordnet hat. Das Urteil der Vorinstanz steht in diesem Punkt im Einklang mit dem Völkerrecht und die Beschwerde der ESTV dagegen erweist sich insoweit als unbegründet.

4.

Die Vorinstanz hat ferner angeordnet, die Namen und übrigen Identifikationsmerkmale der Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 in den zu übermittelnden Unterlagen unkenntlich zu machen. Sie hat diese Anordnung im Wesentlichen damit begründet, dass die ESTV in Willkür (Art. 9 BV) verfallen sei und das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) verletzt habe, indem sie aus eigenem Antrieb dem IRS vorgeschlagen habe, die Identifikationsmerkmale der beiden Direktoren der Domizilgesellschaft und Geschäftsleitungsmitglieder der Beschwerdegegnerin 1 zu entfernen, ohne dies gleichzeitig auch für die Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 zu verlangen, die lediglich als Sachbearbeiterinnen für die Beschwerdegegnerin 1 tätig gewesen waren.

Die ESTV rechtfertigt ihr Vorgehen damit, dass in Bezug auf die beiden Direktoren eine Anfechtung der Schlussverfügung und damit eine Verfahrensverzögerung absehbar gewesen sei. Dies sei für die Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 nicht der Fall gewesen. Schliesslich entspreche es ihrer Praxis, nur jenen in den zu übermittelnden Unterlagen erwähnten Drittpersonen Parteistellung zu gewähren, die sich von sich aus an die ESTV wenden und sich einer Übermittlung der sie betreffenden Informationen in einem konkreten Amtshilfeverfahren widersetzen wollen. Diese Praxis sei mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts - namentlich mit dem Leiturteil **BGE 143 II 506** - vereinbar.

4.1. Der Schutz vor Willkür (Art. 9 BV) ist eng verbunden mit dem Schutz vor rechtsungleicher Behandlung (Art. 8 BV; vgl. **BGE 142 V 316** E. 6.1.1 S. 323; **141 I 235** E. 7.1 S. 239). Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft; dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht; zudem ist erforderlich, dass der Entscheid nicht nur in der Begründung, sondern auch im Ergebnis willkürlich ist (**BGE 145 II 32** E. 5.1 S. 41; **144 IV 136** E. 5.8 S. 143; **143 I 321** E. 6.1 S. 324; **142 V 513** E. 4.2 S. 516). Akte der Rechtsanwendung verletzen das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn sie rechtliche Unterscheidungen treffen, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlassen, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Das Rechtsgleichheitsgebot ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten unterschiedlich beantwortet werden (**BGE 141 I 235** E. 7.1 S. 239 f.; **136 II 120** E. 3.3.2 S. 127; **133 I 249** E. 3.3 S. 255; **131 I 1** E. 4.2 S. 7). Fehlt ein vernünftiger Grund für eine ungleiche Behandlung, stellt dies zugleich eine besondere Form der Willkür dar (**BGE 141 I 235** E. 7.1 S. 240; **129 I 346** E. 6 S. 357).

4.2. Im von der ESTV zitierten Leiturteil **BGE 143 II 506** sprach das Bundesgericht einem Bankmitarbeiter Parteistellung zu, dessen Namen in Unterlagen enthalten war, welche die ESTV dem IRS zu übermitteln gedachte. Dabei hielt das Bundesgericht fest, dass mangels einschlägiger Bestimmungen des DBA CH-US das Landesrecht (namentlich Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]) regelt, wer zur Beschwerde legitimiert ist. Dies gilt unter dem einzigen Vorbehalt, dass die landesrechtlich eingeräumten Verfahrensrechte die Herausgabe von Informationen, zu welcher sich die Schweiz völkerrechtlich verpflichtet hat, nicht in unangemessener Weise behindern (**BGE 143 II 506** E. 4 S. 510 f.). Ficht der Bankmitarbeiter die Schlussverfügung der ESTV an, ist der Verfahrensgegenstand auf die Unkenntlichmachung der den Bankmitarbeiter betreffenden Informationen beschränkt und die Erteilung der Amtshilfe nicht als Ganzes infrage gestellt. Überdies steht es der ESTV frei, die Unterlagen bereits vor der rechtskräftigen Beurteilung der Beschwerde des Bankmitarbeiters zu übermitteln, wenn sie die ihn betreffenden Informationen schwärzt. Es droht folglich auch keine ungebührliche Verzögerung, wenn dem Bankmitarbeiter Parteistellung eingeräumt wird (**BGE 143 II 506** E. 5.3 S. 515).

4.3. Grundsätzlich sind Namen und andere Identifikationsmerkmale von Bankmitarbeitern und anderen, vom Ersuchen nicht betroffenen Personen aus den zu übermittelnden Unterlagen zu entfernen, es sei denn, diese Informationen wären für den geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und ihre Übermittlung verhältnismässig (Art. 4 Abs. 3 StAhiG; **BGE 143 II 506** E. 5.2.1 S. 513). Wenn die ESTV die Namen und anderen Identifikationsmerkmale von solchen Dritten nicht aus den zu übermittelnden Informationen entfernt, impliziert sie, dass sie diese Informationen für den geltend gemachten Steuerzweck für voraussichtlich erheblich (bzw. in der Terminologie von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US: notwendig) hält (vgl. **BGE 143 II 506** E. 5.2.1 S. 513). Daraus alleine folgt allerdings noch nicht, dass die ESTV von der Beschwerdelegitimation dieser Personen ausgehen und sie nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG über das Amtshilfverfahren informieren muss. Vielmehr braucht die ESTV sie nur zu informieren, wenn ihre Beschwerdeberechtigung evident ist, was sich namentlich aus der Formulierung von Art. 14 Abs. 2 StAhiG ergibt. Es liefe dem in der Steueramtshilfe besonders bedeutsamen Beschleunigungsgebot zuwider, wenn die ESTV auch Personen informieren müsste, deren Beschwerdeberechtigung nicht offensichtlich ist (vgl. dazu Urteile 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 7.3.1; 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1). Zudem schützt das Spezialitätsprinzip die Dritten vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat (vgl. oben E. 3.5).

4.4. Bloss weil die ESTV die Namen der Beschwerdegegnerin 2 und Beschwerdegegnerin 3 nicht aus den Unterlagen entfernte, musste sie demnach noch nicht von der Beschwerdelegitimation dieser Personen ausgehen und sie gestützt auf Art. 14 Abs. 2 StAhiG über das Verfahren informieren. Es war nach dem Gesagten (vgl. oben E. 4.3) grundsätzlich legitim und mit Art. 14 Abs. 2 StAhiG vereinbar, dass die ESTV die Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 nicht von sich aus über das Amtshilfverfahren informierte.

Daraus folgt aber nicht, dass die ESTV Personen, deren Beschwerdeberechtigung gleichermassen wahrscheinlich scheint, ohne sachlichen Grund ungleich behandeln durfte. Die ESTV behandelte die Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 schlechter als ihre Vorgesetzten, für welche die ESTV Rücksprache mit dem IRS genommen und daraufhin ihre Namen in den zu übermittelnden Unterlagen geschwärzt hatte. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, der diese Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte. Die ESTV behauptet zwar, dass es wahrscheinlich gewesen sei, dass die beiden Vorgesetzten die Schlussverfügung angefochten hätten, wenn ihre Namen nicht entfernt bzw. unkenntlich gemacht worden wären. Sie zeigt aber nicht auf, dass und weswegen die Anfechtung durch die Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 weniger wahrscheinlich gewesen war. Ferner trifft es nicht zu, dass sich die Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 das Wissen der beiden Vorgesetzten zurechnen lassen mussten und ihnen deshalb missbräuchliches Verhalten vorzuwerfen ist, weil sie erst in späten Verfahrensstadien Parteistellung beantragten. Worin die rechtliche Grundlage für eine solche Wissenszurechnung zulasten der beiden Sachbearbeiterinnen bestehen soll, erklärt die ESTV nicht und ist auch nicht ersichtlich. Eine solche Wissenszurechnung drängt sich im Übrigen vorliegend nur schon deshalb nicht auf, weil die Interessen der Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 nicht unbedingt identisch waren mit jenen ihrer Vorgesetzten.

4.5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV mit ihrem Vorgehen das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) und das Willkürverbot (Art. 9 BV) verletzt hat. Das Urteil der Vorinstanz ist insoweit nicht zu beanstanden.

5. Die Vorinstanz ist in der Folge davon ausgegangen, dass es die Verletzung von Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV durch die ESTV gegenüber den vom Ersuchen nicht betroffenen Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 rechtfertigt, dem IRS die Namen und Identifikationsmerkmale dieser Personen nicht zu übermitteln. Ob dies zutrifft, kann hier offengelassen werden, soweit sich die betreffenden Informationen ohnehin nicht als notwendig im Sinne von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US erweisen und schon aus diesem Grund nicht zu übermitteln sind.

5.1. Anders als Art. 26 Abs. 1 OECD-MA, nach welchem "voraussichtlich erhebliche" Informationen auszutauschen sind, spricht Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US davon, dass die ersuchten Informationen für den geltend gemachten Zweck

"notwendig" sein müssen. Nach der Rechtsprechung sind diese beiden Formulierungen indessen gleich auszulegen (**BGE 144 II 29** E. 4.2.2 S. 35). Es kann folglich für die Auslegung des Worts "notwendig" in Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US auch auf Rechtsprechung und Auslegungsmittel zur Wendung "voraussichtlich erheblich" zurückgegriffen werden.

5.2. Das Bundesgericht hatte bereits verschiedene Konstellationen zu beurteilen, für die sich die Frage stellte, ob Namen und andere Identifikationsmerkmale von Drittpersonen für den geltend gemachten Zweck voraussichtlich erheblich bzw. notwendig waren (vgl. Übersicht in **BGE 144 II 29** E. 4.2.4 S. 36 f.). In Bezug auf Bankmitarbeiter hielt das Bundesgericht fest, dass die Übermittlung ihrer Namen grundsätzlich ausgeschlossen ist, da diese Information im Regelfall nichts mit dem geltend gemachten Steuerzweck zu tun hat (**BGE 144 II 29** E. 4.2.4 S. 37; **142 II 161** E. 4.6.1 S. 180; Urteil 2C_598/2017 vom 29. März 2018 E. 4.1 und 4.2).

5.3. In seinem Schreiben vom 12. April 2018 ergänzte der IRS sein Ersuchen und nannte verschiedene Kategorien von Personen, deren Identität möglicherweise für die Untersuchung betreffend den in den USA steuerpflichtigen wirtschaftlich Berechtigten relevant sei. Als notwendig für diese Untersuchung bezeichnete der IRS insbesondere die Identität derjenigen Personen, die über eine Zeichnungsberechtigung oder über Informationsrechte betreffend das Konto verfügten. Die Identität dieser Personen sei notwendig, um zu entscheiden, ob eine andere Person mit Verbindung zum wirtschaftlich Berechtigten oder der wirtschaftlich Berechtigte selbst tatsächlich und möglicherweise betrügerisch über das Konto verfügt habe. Auch könne die Identität dieser Personen relevant sein, um die Mittelflüsse in das und aus dem Konto zu verstehen.

5.4. Vor dem Hintergrund dieser ergänzenden Darstellung des IRS hielt die Vorinstanz dafür, dass die Identität der Beschwerdegegnerin 1 als zeichnungsberechtigte Person für den geltend gemachten Zweck notwendig und deshalb dem IRS zu übermitteln sei. Diese Beurteilung der Vorinstanz überzeugt und wird von den Beschwerdegegnerinnen vor Bundesgericht zu Recht nicht mehr infrage gestellt.

5.5. Anders verhält es sich hingegen für die Beschwerdegegnerinnen 2 und 3.

5.5.1. Wie sich aus den Feststellungen der Vorinstanz ergibt, erschien der Name der Beschwerdegegnerin 2 in den Unterlagen, weil ein Faxschreiben der E. _____ bank an die Beschwerdegegnerin 1 und die Beschwerdegegnerin 2 als deren Sachbearbeiterin gerichtet war. In diesem Faxschreiben ersuchte die E. _____ bank um Übermittlung eines Formulars betreffend US-Quellensteuern. Eine Kopie des genannten Formulars wurde der Bank mit einem von der Beschwerdegegnerin 2 im Namen der Beschwerdegegnerin 1 unterzeichneten Faxschreiben vom 11. September 2003 zugestellt (vgl. E. 3.2 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdegegnerin 3 erscheint derweil in einem auf den 4. April 2005 datierten Schreiben mit dem Briefkopf der Beschwerdegegnerin 1, das die Beschwerdegegnerin 3 im Auftrag eines der beiden erwähnten Vorgesetzten unterzeichnet hatte ("Unterzeichnung i.A."; vgl. E. 3.2 des angefochtenen Urteils).

5.5.2. Die Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 waren als Sachbearbeiterinnen bei der Beschwerdegegnerin 1 angestellt. Angesichts ihrer untergeordneten Stellung als (ehemalige) Mitarbeiterinnen einer Finanzdienstleisterin ist analog der Rechtsprechung zu Bankmitarbeitern grundsätzlich davon auszugehen, dass ihre Namen und sonstigen Identifikationsmerkmale für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen nicht notwendig sind (vgl. oben E. 5.2). Auch im Lichte des Schreibens des IRS vom 12. April 2018 bleibt zweifelhaft, inwiefern die Namen dieser beiden Sachbearbeiterinnen für den Zweck der Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen notwendig sein sollen. Von wesentlich grösserer Relevanz wären jedenfalls die Namen der beiden zeichnungsberechtigten Direktoren der Domizilgesellschaft und Geschäftsleitungsmitglieder der Beschwerdegegnerin 1 gewesen. Auf deren Bekanntgabe verzichtete der IRS indessen, nachdem ihn die ESTV unter Hinweis auf die Verfahrenseffizienz darum gebeten hatte.

5.5.3. Hielt der IRS bereits die Namen der beiden Vorgesetzten für entbehrlich, muss dasselbe umso mehr für die beiden Sachbearbeiterinnen gelten. So taucht etwa der Name der Beschwerdegegnerin 3 überhaupt nur deshalb in den Unterlagen auf, weil sie im Auftrag eines der beiden Vorgesetzten ein Schreiben unterzeichnet hatte. Es bestehen denn auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 in einer besonderen Beziehung zur vom Ersuchen betroffenen Person gestanden haben könnten, welche die Übermittlung ihrer Namen als notwendig für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen erscheinen lassen könnte.

5.5.4. Nach dem Gesagten rechtfertigt sich vorliegend keine Abweichung vom praxisgemässen Grundsatz, wonach die Identitäten von Bankmitarbeitern und Mitarbeitern anderer Finanzdienstleister in der Regel nicht notwendig im Sinne von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US und deshalb nicht zu übermitteln sind. Soweit die Vorinstanz die Unkenntlichmachung der Beschwerdegegnerinnen 2 und 3 anordnete, erweist sich ihr Urteil als völker- und bundesrechtskonform und die Beschwerde der ESTV als unbegründet.

6. Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Es sind keine Kosten zu erheben (Art. 66 Abs. 4 BGG). Die ESTV hat den Beschwerdegegnerinnen eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

- 1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.**
Es werden keine Gerichtskosten erhoben.
- 3.**
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat den Beschwerdegegnerinnen eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 4'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 13. Juli 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler