



Abteilung I
A-1348/2019

Urteil vom 3. März 2020

Besetzung

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

Parteien

A. _____,
(...),
vertreten durch Rechtsanwälte Dr. iur. Rolf Häfliger und
Lukas Frese, Barandun AG,
Mühlebachstrasse 25, Postfach 757, 8024 Zürich,
Beschwerdeführer,

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 B. _____ AG (nachfolgend: Bank) hatte.

B.

Mit Schlussverfügung vom 10. Oktober 2017 verfügte die Vorinstanz, dem IRS Amtshilfe betreffend C. _____ zu leisten.

C.

Mit der gegenüber A. _____ eröffneten Schlussverfügung vom 12. Februar 2019 betreffend den Umfang der im Rahmen vorgenannter, rechtskräftig festgelegter Amtshilfeleistung zu übermittelnden Bankunterlagen 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 von A. _____ auf Schwärzung seiner Personendaten wurde hingegen abgewiesen, ebenso derjenige auf Einräumung einer Parteistellung in einem allfälligen künftigen Amtshilfeverfahren. 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.

Mit Eingabe vom 15. März 2019 erhebt A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, die angefochtene Schlussverfügung sei aufzuheben. Die Vorinstanz sei anzuweisen, vor der Übermittlung der edierten Bankunterlagen an den IRS diejenigen Personenda-

ten, welche Rückschlüsse auf seine Identität zulassen würden, in dargelegter Form zu schwärzen bzw. auf andere Weise unkenntlich zu machen. Weiter sei sie anzuweisen, den IRS auf den Spezialitätsvorbehalt hinsichtlich der amtshilfeweise erlangten Informationen und Bankunterlagen hinzuweisen, namentlich, dass sämtliche dieser Informationen und Bankunterlagen im ersuchenden Staat einzig zu Ermittlungszwecken und als Beweismittel in demjenigen Steuer(straf)verfahren verwendet werden dürften, für welches um Amtshilfe ersucht werde. Zudem sei die Vorinstanz anzuweisen, ihn über sämtliche künftigen Steueramtshilfeverfahren zu informieren, in deren Rahmen seine Personendaten aus zur Übermittlung an den IRS vorgesehenen Unterlagen oder Aufzeichnungen ersichtlich seien sowie ihm in diesen Verfahren Parteistellung einzuräumen. Eventualiter sei die Sache zur erneuten Entscheidung an die Vorinstanz zurück zu weisen.

E.

Mit Vernehmlassung vom 6. Mai 2019 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. In ihrem Begleitschreiben zur Vernehmlassung erklärt sie, da die Vollständigkeit der ihrerseits gewährten Akteneinsicht strittig sei, reiche sie zusätzlich zum für den Beschwerdeführer bestimmten USB-Stick mit den ihm im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens zugestellten Akten einen weiteren USB-Stick zuhanden des Bundesverwaltungsgerichts ein, welcher sämtliche edierten Bankunterlagen enthalte.

F.

Der Beschwerdeführer ersucht mit Eingabe vom 13. Mai 2019 um Einsichtnahme in sämtliche im vorinstanzlichen Aktenverzeichnis aufgeführten Akten sowie um zeitgleiche Fristansetzung zur Stellungnahme zur vorinstanzlichen Vernehmlassung. Er begründet dieses Gesuch damit, dass weder die Vorinstanz noch sonstige Beteiligte, insbesondere nicht die ersuchende ausländische Behörde, je dem entgegenstehende Geheimhaltungsinteressen vorgebracht hätten.

G.

Mit Instruktionsverfügung vom 21. 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.

H.

Mit Stellungnahme vom 3. Juni 2019 beantragt die Vorinstanz, das Akteneinsichtsgesuch sei kostenpflichtig abzuweisen.

I.

I.a Das Bundesverwaltungsgericht heisst das Akteneinsichtsgesuch des Beschwerdeführers 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.

I.b 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.

I.c Mit Verfügung vom 29. Juli 2019 wird dem Beschwerdeführer Einsicht in die teilweise geschwärzten Unterlagen zu Konten, welche er noch nicht erhalten hatte, gewährt und Frist zur Stellungnahme angesetzt.

I.d Der Beschwerdeführer nimmt mit Schreiben vom 2. September 2019 Stellung.

I.e Die Vorinstanz verzichtet mit Eingabe vom 20. September 2019 auf zusätzliche Bemerkungen.

J.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 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 Verwaltungsgesetzes 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 Beschwerde ist somit gegeben. Damit hat es auch über den Umfang der Akteneinsicht im vorliegenden Verfahren zu befinden.

1.2 Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene Person und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Der Beschwerdeführer ist als Drittperson, welche sich an die Vorinstanz gewendet und sich der Übermittlung sie betreffender Informationen widersetzt hat, praxisgemäss beschwerdelegitimiert (BGE 143 II 506 E. 5). Als Verfügungsadressat, dessen Anträge im vorinstanzlichen Verfahren abgewiesen wurden und dessen Daten demnach ungeschwärzt dem ersuchenden Staat übermittelt werden sollen (vgl. vorne Sachverhalt Bst. C), ist er durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung sowie daran, die korrekte Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG überprüfen zu lassen.

1.3 Somit ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) einzutreten.

2.

Das Akteneinsichtsgesuch des Beschwerdeführers wurde gutgeheissen und es wurde ihm unter Anordnung entsprechender Schutzmassnahmen Einsicht in die behördliche Korrespondenz und die fraglichen Bankunterlagen gewährt und die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben, von welcher er auch Gebrauch gemacht hat (vgl. vorne Sachverhalt Bst. F und I). Damit wurde seinem diesbezüglichen formellen Antrag unter Berücksichtigung gegenläufiger Interessen entsprochen 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 Urteile des BVGer A-5046/2018, A-5047/2018, A-5048/2018, A-5082/2018 je vom 22. Mai 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 Urteile des BVGer A-5046/2018, A-5047/2018, A-5048/2018, A-5082/2018 je vom 22. Mai 2019 vom 22. Mai 2019 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAHiG und dazu hinten gesamte E. 4.2).

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 berechnete 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 berechtigten, 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 berechtigten Personen nachgekommen sei, ohne dass gegenüber der Bank die tatsächlich wirtschaftlich berechtigten US-Personen (mittels Formular A) identifiziert worden wären.

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). Der Beschwerdeführer bestreitet denn auch grundsätzlich nicht, dass entsprechende ausreichende Verdachtsmomente bestehen.

4.2 Die angefochtene Schlussverfügung setzt in Dispositiv-Ziffer 1 den Umfang der zu übermittelnden Daten fest. Dabei wurde der Antrag des Beschwerdeführers auf Schwärzung seiner Personendaten abgewiesen (Dispositiv-Ziffer 2, vgl. auch vorne Sachverhalt Bst. C).

Vorliegend strittig ist, ob die Identität des Beschwerdeführers 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. Er erklärt mit Verweis auf BGE 144 II 29, die Übermittlung seiner persönlichen Daten sei unzulässig.

4.2.1 Mit dem Antrag auf Schwärzung seiner Personendaten (vgl. dazu vorne Sachverhalt Bst. C) spricht der Beschwerdeführer 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 berechtigte 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).

4.2.2 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 BVGer 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]).

4.2.3 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.

4.2.4 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 BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 gesamte E. 6.3 f. mit Hinweisen).

4.2.5 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 BVGer A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.2.4 mit Hinweisen).

4.2.6 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: [...]»).

4.2.7 Die Personendaten des Beschwerdeführers tauchen verschiedentlich in den zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen zu den Konten Nr. (...), (...) und (...) auf: Der Beschwerdeführer war im Rahmen seiner früheren anwaltlichen Tätigkeit u.a. mit einem Teil der Vermögensverwaltung für die betroffene Person befasst. Seit 1987 war er beratend für die betroffene Person bzw. deren Stiftung tätig (S. [...] der Unterlagen zu Konto Nr. [...]). In diesem Zusammenhang war er zuständig für

die Eröffnung des Kontos Nr. (...) und war während der fraglichen Periode zeichnungsberechtigt gegenüber der Bank. Weiter war er Korrespondenzempfänger für dieses Konto (S. [...], S. [...], S. [...], S. [...] der Unterlagen zu Konto Nr. [...], S. [...] und S. [...] der Unterlagen zu Konto Nr. [...] und S. [...] der Unterlagen zu Konto Nr. [...]). In dieser Funktion reichte der Beschwerdeführer der Bank die notwendigen Kontoeröffnungsunterlagen ein (S. [...] und [...] der Unterlagen zu Konto Nr. [...]) und erteilte ihr weitere Hintergrundauskünfte (S. [...] der Unterlagen zu Konto Nr. [...] sowie S. [...] und S. [...] der Unterlagen zu Konto Nr. [...]).

Aufgrund seiner Zeichnungs- und Informationsberechtigung betreffend das Konto Nr. (...) fällt der Beschwerdeführer 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 der Beschwerdeführer der vierten und fünften Personenkategorie an, für welche der IRS ebenso um die Bekanntgabe ihrer Identität ersucht, da er als Anwalt der betroffenen Person wie erwähnt 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 er 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, was sich explizit aus sei-

nem Schreiben an die Bank vom 28. November 2008 betreffend die ausfertigten Kontoeröffnungsformulare ergibt (S. [...] der Unterlagen zu Konto Nr. [...]).

4.2.8 Es ist daher weder erkennbar noch bestritten, dass der Beschwerdeführer in den im Rahmen des fraglichen Amtshilfeersuchens zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten bloss zufällig auftaucht. Vielmehr bildet er Teil des Sachverhalts, der Gegenstand der Untersuchung gegen die betroffene US-Person ist. Seine Daten, und zwar nebst seiner Funktionen in Kombination auch sein Name, um dessen Ermittlung der IRS explizit er sucht (vgl. vorne E. 4.2.6), 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. 4.2.2 f.) nicht zu beanstanden.

4.2.9 Demnach ist der Schwärzungsantrag des Beschwerdeführers unbegründet. Die fraglichen Angaben über seine Identität erweisen sich als im abkommensrechtlichen Sinne notwendig. Weil der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers 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 seiner Ansicht kein Raum für eine Interessenabwägung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Er ist im Übrigen durch das Spezialitätsprinzip geschützt (vgl. hinten E. 4.5.1). Seine Beschwerde ist daher diesbezüglich abzuweisen.

4.2.10 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.

Soweit der Beschwerdeführer einwirft, allfällige Kommunikation mit seinem ehemaligen Mandanten sei als vertrauliche Anwaltskorrespondenz von Gesetzes wegen geschützt und könne höchstens im Rahmen eines Strafverfahrens ediert werden, bleibt darauf hinzuweisen, dass ein Anwalt Auskünfte über vertrauliche Tatsachen, die er – wie vorliegend gemäss eigener Sachverhaltsdarstellung – im Zusammenhang mit einer blossen Vermögensverwaltung oder Geldanlage und damit im Rahmen einer überwiegend kaufmännischen Tätigkeit erfahren hat, im vorliegenden Verfahren nicht unter Berufung auf das Anwaltsgeheimnis bzw. das entsprechende Zeugnisverweigerungsrecht verweigern kann (BGE 112 Ib 606 mit Bezug auf Rechtshilfeverfahren).

4.3

4.3.1 Der Beschwerdeführer verweist auf ein rechtskräftiges datenschutzrechtliches Urteil des Zürcher Obergerichts vom 24. November 2016 mit welchem das Urteil des Bezirksgerichts Meilen vom 29. März 2016 bestätigt wird: Danach ist es der fraglichen Bank unter Strafantrohung nach Art. 292 StGB verboten, seine persönlichen Informationen dem US-Justizministerium bekannt zu geben. Dieses Verbot der Datenherausgabe an US-Behörden gelte auch, wenn die Datenbekanntgabe indirekt über den Weg der Amtshilfe bewirkt werden solle. Die Herausgabe seiner Personendaten sei bereits rechtskräftig beurteilt worden und bilde somit eine res iudicata. Darauf könne im vorliegenden Amtshilfeverfahren nicht zurückgekommen werden, ansonsten das obergerichtliche Urteil rechtswidrig umgangen werde.

4.3.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist in Amtshilfeverfahren entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers formell nicht an Urteile von Zivilgerichten gebunden, welche einer Bank die Herausgabe gewisser Unterlagen an den ersuchenden Staat untersagen, zumal die Parteien beider Verfahren nicht identisch sind (vgl. statt vieler auch Urteil des BVGer 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 Amtshilfe gewähren (Urteil des BGer 2C_1043/2016 vom 6. August 2018 E. 6 mit

Hinweisen). Damit ist der erwähnte Entscheid des Zürcher Obergerichts für das vorliegende Verfahren nicht präjudizierend.

4.3.3 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).

4.4 Die Vorinstanz ist sodann «aus Effizienzgründen» an den IRS gelangt und hat mit dessen Einverständnis die Namen zweier anderer Drittpersonen – eines Bankmitarbeitenden und einer für einen der Kontoinhaber unterschriftsberechtigten – Person geschwärzt. Mit derselben Begründung (Verfahrenseffizienz) sah sich die Vorinstanz jedoch nicht in der Lage, erneut an den IRS zu gelangen, um die Schwärzungen der Daten des Beschwerdeführers zu beantragen. Dies, obschon sie während des Verfahrens immer wieder mit dem IRS in Kontakt stand, aktenkundig auch, nachdem sich der Beschwerdeführer als Partei im Amtshilfeverfahren konstituiert hatte. Der Beschwerdeführer rügt dieses Verhalten als willkürlich und beruft sich auf den Grundsatz der Gleichbehandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV bzw. macht einen Anspruch auf Schwärzung seiner Daten gestützt auf eine Gleichbehandlung im Unrecht geltend.

4.4.1 Die Vorinstanz ist gesetzlich oder staatsvertraglich nicht dazu verpflichtet, beim IRS den Verzicht auf die Übermittlung der Daten beschwerdeberechtigter Personen zu beantragen. Dennoch mutet das vorinstanzliche Vorgehen, den IRS unter Hinweis auf die Verfahrenseffizienz einzig in Bezug auf die Identifikationsmerkmale der beiden anderen beschwerdeberechtigten Personen, mit derselben Argumentation nicht aber hinsichtlich derjenigen des Beschwerdeführers um einen Verzicht auf Amtshilfe zu bitten, willkürlich an, zumal sie wie erwähnt auch nach Einbezug des Beschwerdeführers ins vorinstanzliche Verfahren mehrmals an den IRS gelangte (vgl. auch Urteil des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 3.4.2).

4.4.2 Die bezüglich Beschwerdeführer unterlassene Anfrage führt zwar zu einer stossenden, nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Rechtsgleichheit zu vereinbarenden Ungleichbehandlung (vgl. Art. 8 Abs. 1 BV). Da jedoch keine entsprechende Praxis der Vorinstanz ersichtlich ist, sondern es sich um einige wenige Fälle handelt und auch bejahendenfalls nicht davon auszugehen ist, dass die Vorinstanz an einer solchen festhalten würde, besteht gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht (statt vieler BGE 136 I 65 E. 5.6 mit Hinweisen). Die beiden anderen beschwerdeberechtigten Personen sind sodann vermutungsweise ähnlich (die unterschrittsberechtigte Person) oder sogar weniger (Bankmitarbeitender) intensiv wie der Beschwerdeführer in die dem Amtshilfeersuchen zugrunde liegenden Angelegenheit involviert, weshalb es sich im Unterschied zur anders gelagerte Konstellation in Urteil des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 3.4.2, wo von der Übermittlung der Daten einer im Vergleich zu den Direktoren weniger involvierten Sachbearbeiterin abgesehen wurde, nicht rechtfertigt, den Verfahrensfehler unter Verzicht auf die Übermittlung der Identitätsangaben des Beschwerdeführers zu korrigieren.

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 anstelle vieler Urteil des BVGer A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.6). In diesem Zusammenhang macht der Beschwerdeführer geltend, aufgrund der vorinstanzlichen Vorgehensweise werde er verfahrens- und materiellrechtlich schlechter gestellt als die betroffene Person. Um dies zu verhindern, sei die Vorinstanz anzuweisen, den beantragten Spezialitätsvorbehalt anzubringen (vgl. vorne Sachverhalt Bst. D).

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 Amtshilfesuchen 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. Urteil des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 4.2).

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 C. _____ 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. 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. Urteil des BVGer A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 5 i.V.m. E. 2.6).

4.6 Zusammenfassend ist die Vorinstanz dazu berechtigt, die ungeschwärtzten Daten von der Bank zu verlangen. Weder das DSG noch die Verfügung des Obergerichts Zürich stehen dem entgegen. Die zur Übermittlung vorgesehenen Personendaten des Beschwerdeführers erweisen sich als voraussichtlich erheblich zur Abklärung der steuer(straf)rechtlichen Situation der betroffenen Person. Auch die diesbezüglich ungerechtfertigte Ungleichbehandlung Dritter und die Verfahrensmängel betreffend Akteneinsicht rechtfertigen es nicht, davon abzusehen. Die Beschwerde ist lediglich bezüglich Spezialitätsvorbehalt gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen.

5.

Umstritten ist nebst der Schwärzung seiner Personendaten (vgl. dazu vorangehende E. 4) auch, ob die Vorinstanz die vom Beschwerdeführer beantragte Einräumung einer Parteistellung in künftigen Amtshilfeverfahren zu Recht verneint und damit den entsprechenden Antrag zu Recht abgewiesen hat (vgl. vorne Sachverhalt Bst. C f.).

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 Information über allfällige künftige Amtshilfeverfahren und die Einräumung der Parteistellung in allfälligen künftigen Amtshilfeverfahren, in welchen er als Drittpersonen betroffen sein könnte, verfügt die Beschwerdeführer 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. 4.2.1).

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). Die vom Beschwerdeführer gestellten Rechtsbegehren würden 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 aufgeworfenen Fragen können 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. 4.2.1), 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 der Beschwerdeführer nicht geltend zu machen vermag.

Die Vorinstanz hat dem entsprechenden Antrag folglich zu Recht nicht stattgegeben bzw. hätte darauf nicht eintreten müssen. In diesem Umfang ist die Beschwerde demnach abzuweisen.

5.3 Es ist allerdings mit dem Beschwerdeführer 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 vor-

gesehen 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 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. 5'000.– 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 dem maximal zu einem Viertel obsiegenden Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 3'750.– aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'250.– ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

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

6.2 Dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer ist für die ihm erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 2 VGKE). Der Beschwerdeführer hat keine Kostennote eingereicht. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE und unter Berücksichtigung der gesamten Umstände wird ihm 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.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Dementsprechend wird Dispositiv-Ziff. 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 C. _____ 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 wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.– festgesetzt und dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 3'750.– auferlegt. Letzterer Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'250.– wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 1'875.– zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Rytter

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: