



## Urteil vom 18. November 2024

---

Besetzung

Richter Alexander Mistic (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
vertreten durch  
MLaw LL.M. Rahel Ueltschi, Rechtsanwältin, und  
lic. iur. Niklaus Kunz, Rechtsanwalt,  
(...),  
(...),  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
(...),  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-US).

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

**A.a** Die Steuerbehörde der USA, der Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS oder ersuchende Behörde), stellte am [...] bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder ersuchte Behörde) 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 (SR 0.672.933.61; nachfolgend: DBA CH-US) ein Amtshilfeersuchen betreffend A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person). Als Informationsinhaberin wurde die Bank B.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: B.\_\_\_\_\_ Bank oder Informationsinhaberin) genannt.

**A.b** Der IRS beschrieb den massgebenden Sachverhalt im Wesentlichen (sinngemäss aus dem Englischen übersetzt) wie folgt:

Die betroffene Person habe sich [...] in den USA niedergelassen und [...] die Staatsbürgerschaft angenommen. Letztere habe die betroffene Person im Jahr [...] wieder aufgegeben. Nach US-amerikanischem Recht seien Staatsbürger und Einwohner der USA verpflichtet, ihr weltweites Einkommen in der Steuererklärung zu deklarieren. Personen, die ihre US-amerikanische Staatsbürgerschaft aufgeben, seien darüber hinaus dazu verpflichtet, ihre weltweiten Vermögen und Schulden per Datum ihrer «*expatriation*» zu deklarieren. Ferner würden Gesellschaften, die nur zum Zweck der Vermeidung von Steuern bestünden, nach US-amerikanischem Recht nicht anerkannt. Solche «*sham entities*» würden daher nicht als eigenständige Steuersubjekte betrachtet, sondern würden so behandelt, als wären sie mit der an ihnen wirtschaftlich berechtigten Person identisch.

Gegen die betroffene Person werde in den USA wegen Verdachts auf Widerhandlungen gegen die Steuer(straf-)gesetzgebung ein Strafverfahren durchgeführt. Die US Behörden hätten Grund zur Annahme, dass die betroffene Person in ihren Steuererklärungen für die Jahre 2014 und 2015 sowie – nach Aufgabe der US-amerikanischen Staatsbürgerschaft – in ihrer Steuererklärung für nicht ansässige Ausländer vorsätzlich Einkommen und Vermögen «verschwiegen» habe, indem sie selektiv bestimmte ausländische Konten nicht deklariert habe, mit dem Ziel, ihre tatsächlichen Beziehungen zu verschiedenen Gesellschaften, namentlich zur C.\_\_\_\_\_ Company (nachfolgend: C.\_\_\_\_\_ ) mit Sitz in [Ort in Drittstaat], zu verbergen.

Die betroffene Person habe gegenüber dem IRS eingeräumt, dass es sich bei zwei von ihr in [Drittstaat] gegründeten Gesellschaften, der D. \_\_\_\_\_ Inc. (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 1) und der E. \_\_\_\_\_ Ltd. (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 2), um Domizilgesellschaften handle, die der Verschleierung von ausländischem Vermögen und Investitionen gedient hätten. Zudem habe der IRS in Erfahrung gebracht, dass die betroffene Person «*major shareholder and executive*» der C. \_\_\_\_\_ sei. Ihre Beteiligung an diesem Unternehmen sowie damit zusammenhängende Einkünfte und Investitionen habe die betroffene Person in den USA allerdings nie deklariert. Der IRS verfüge sodann über Hinweise, dass auch Mittel des «F. \_\_\_\_\_ Trust» (nachfolgend: Trust) Verbindungen zur betroffenen Person sowie zur C. \_\_\_\_\_ aufweisen würden. [...].

Im Rahmen des «*Report of Foreign Bank and Financial Accounts*» (nachfolgend: FBAR) habe die betroffene Person drei Konten bei der Informationsinhaberin nachdeklariert: das Konto Nr. [...] lautend auf die beschwerdeberechtigte Person 1, das Konto Nr. [...] lautend auf die beschwerdeberechtigte Person 2 sowie das Konto Nr. [...] lautend auf die betroffene Person. Letztere habe gegenüber dem IRS bestätigt, dass sie am Konto Nr. [...] wirtschaftlich berechtigt sei. Die laufende Strafuntersuchung habe ergeben, dass die betroffene Person [...] auch mehrer Konten bei der G. \_\_\_\_\_ Bank besass, so namentlich das Konto Nr. [...] (nachfolgend: Gemeinschaftskonto). Dieses Gemeinschaftskonto sei von der betroffenen Person und ihren beiden Kindern gehalten worden. Zudem sei die betroffene Person als wirtschaftlich Berechtigte an einem weiteren Konto bei der G. \_\_\_\_\_ Bank, welches auf eine Gesellschaft in [Drittstaat] laute (nachfolgend: Gesellschaftskonto), identifiziert worden. Es bestehe die Vermutung, dass es sich bei dieser Gesellschaft um die beschwerdeberechtigte Person 1 handle. Die betroffene Person habe das Gemeinschaftskonto, nicht aber das Gesellschaftskonto im Rahmen des FBAR nachdeklariert. Die betroffene Person habe gegenüber dem IRS erklärt, dass das Konto Nr. [...] bei der Informationsinhaberin durch Überweisungen vom Gemeinschaftskonto bei der G. \_\_\_\_\_ Bank finanziert worden sei. Der IRS verfüge jedoch über Hinweise, die darauf deuten liessen, dass die Gelder auf dem besagten Konto bei der Informationsinhaberin vom Gesellschaftskonto bei der G. \_\_\_\_\_ Bank stammen würden.

**A.c** Der IRS ersuchte die ESTV für den Zeitraum vom 23. September 2009 bis 31. Dezember 2015 um folgende Informationen:

*“[...] all records in the custody, possession or control of [Bank] or its subsidiaries and affiliates (“B.\_\_\_\_\_”) or its subsidiaries and affiliates (“[...]”) that relate to accounts at [...] [recte: Bank] owned by, controlled by, for the benefit of, or under the signature authority of A.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ Inc., E.\_\_\_\_\_ Ltd., H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, and J.\_\_\_\_\_ [...].”*

In den darauffolgenden Fragen 1-8 zählt der IRS im Amtshilfeersuchen beispielhaft auf, welche Unterlagen («records») er zu den Konten konkret erfragt:

*“1. Regardless of date, information regarding the identification and opening of the accounts, including account opening documents (including IRS forms), signature cards, and entity organizational documents such as articles of incorporation or other records demonstrating beneficial ownership;.*

*2. Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the bank;*

*3. Information regarding account transactions: such information would include including bank drafts, certified checks, cashier’s checks, money orders, deposit slips, incoming and outgoing wire transfer documents to include information revealing the source and destination of all such transfers, and all other deposit or withdrawal documents for such transactions (if providing all such information would be unduly burdensome to the bank, only documents with respect to transactions in amounts exceeding USD \$1,000 are required);*

*4. Correspondence and communications regarding the account;*

*5. Internal management information system data regarding the account;*

*6. Internal [B.\_\_\_\_\_ Bank] communications and memoranda, reports and meeting minutes regarding the account;*

*7. Any REGI file (or equivalent documentation) entries associated with the account to the extent the information is not included in items 1 through 6 of this list; and*

*8. Information described in requests 4-7 that relates to any date prior to September 23, 2009, but only to the extent that such information reflects arrangements or instructions that had ongoing effect or validity on or after*

*September 23, 2009. Such information may include, but should not be limited to, [...].”*

**A.d** Betreffend die voraussichtliche Relevanz der ersuchten Informationen erklärt der IRS zusammengefasst (sinngemäss aus dem Englischen übersetzt), die ersuchten Dokumente könnten Informationen enthalten, die für die Steuerpflicht der betroffenen Person von Bedeutung seien, da sie wahrscheinlich Aufschluss über einkommensrelevante Transaktionen geben und somit auch für die Berechnung der Steuerschuld relevant sein können. Die US Steuerbehörden würden bei der Überprüfung der Einhaltung von geltenden Steuerbestimmungen im Zusammenhang mit der Auswanderung sämtliche Vermögenswerte ausfindig machen können müssen, um deren Wert und allfällige dadurch erzielte Einkünfte – gegebenenfalls unter Berücksichtigung der tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse – bestimmen zu können. Die ersuchten Kontounterlagen könnten daher auch für das Auffinden von Vermögenswerten, die im Eigentum der betroffenen Person stünden als auch für die Bestimmung der massgeblichen Beteiligungen der betroffenen Person an verschiedenen Unternehmen relevant sein.

Der IRS präzisiert im Amtshilfeersuchen ferner, dass bei der Informationsübermittlung die Identitäten sämtlicher Personen offengelegt werden sollen. Die ersuchten Informationen würden grundsätzlich – und im Einklang mit der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts – für das Nachvollziehen von Geldflüssen, von relevanten Beziehungen zwischen den wirtschaftlich Berechtigten und weiteren Drittpersonen, welche die faktische Kontrolle über die Vermögenswerte auf dem Konto ausüben, sowie für das Erkennen von möglichen Scheinunternehmen (*«sham entity»*) oder betrügerischen Vorgehensweisen und Strukturen von Bedeutung sein.

**A.e** Schliesslich bestätigte der IRS, dass das Amtshilfeersuchen im Einklang mit dem DBA CH-US stehe; dass das Ersuchen dem innerstaatlichen Recht und der Verwaltungspraxis der ersuchenden Behörde entspreche und die Informationen unter vergleichbaren Umständen nach dem Recht und im üblichen Rahmen der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates eingeholt werden könnten; dass alle nach dem innerstaatlichen Verfahren üblichen Auskunftsquellen im ersuchenden Staat ausgeschöpft worden seien, ausser denjenigen, die zu unverhältnismässigen Aufwand führen würden; dass sämtliche im Rahmen dieses Amtshilfeersuchens erhaltenen Informationen nur gegenüber den gemäss dem DBA CH-US berechtigten Personen und Behörden bekannt gegeben werden würden; dass die Informationen in mit der Steuererhebung zusammenhängenden Zivil- und

Strafverfahren verwendet werden dürfen, worunter namentlich Verfahren gegen US amerikanische Steuerpflichtige, die die Existenz von ausländischen Bank- und Finanzkonten nicht deklariert haben, fallen.

**B.**

**B.a** Mit Editionsverfügung vom 21. Januar 2022 ersuchte die ESTV die Informationsinhaberin, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und die betroffene Person sowie weitere beschwerdeberechtigte Personen über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und diese aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen. Die Informationsinhaberin kam der Editionsaufforderung fristgerecht nach.

**B.b** Die betroffene Person, die beschwerdeberechtigte Person 1 sowie die K. \_\_\_\_\_ SA (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 3) konnten von der Informationsinhaberin über das laufende Amtshilfeverfahren in Kenntnis gesetzt werden. Die im Ausland ansässigen beschwerdeberechtigte Person 2 wurde von der ESTV am 29. September 2022 durch Veröffentlichung im Bundesblatt über das Amtshilfeersuchen informiert. Schliesslich hatten die beschwerdeberechtigten Personen 1-3 der Informationsübermittlung weder zugestimmt noch dagegen bei der Vorinstanz opponiert.

**B.c** Am 10. Februar 2022 zeigte Rechtsanwalt L. \_\_\_\_\_ (nachfolgend RA L. \_\_\_\_\_) gegenüber der ESTV das Mandatsverhältnis zur betroffenen Person an und ersuchte um Akteneinsicht. Die Akteneinsicht wurde am 6. Mai 2022 gewährt und der betroffenen Person durch die ESTV zugleich eine Frist angesetzt, um ihr Einverständnis zur vorgesehenen Amtshilfeleistung mitzuteilen oder um zu dieser Stellung zu nehmen.

**B.d** Am 8. Juli 2022 liess die betroffene Person eine Stellungnahme einreichen. Darin beantragte sie – für das vorliegende Verfahren interessierend –, dass sämtliche Angaben zu nicht am Verfahren beteiligten Dritten (natürlichen wie juristischen Personen) zu schwärzen bzw. vollständig unkenntlich zu machen seien.

**B.e** Am 26. Juli 2022 teilte die ESTV der betroffenen Person mit, dass es sich bei den von ihr (der betroffenen Person) erwähnten Drittpersonen (insbesondere beim Direktor der beschwerdeberechtigten Person 1 sowie den in den Transaktionslisten figurierenden Zahlungsempfängern und -absendern) nicht um Dritte im Sinne von Art. 4 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen

(Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1) handle, da sie nicht rein zufällig in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erscheinen würden. Die Namen dieser Personen seien daher nicht zu schwärzen. Die ESTV setzte der betroffenen Person erneut eine Frist zur Stellungnahme bzw. zur allfälligen Zustimmung zur Informationsübermittlung an, welche Letztere ungenutzt verstreichen liess.

**B.f** Am 24. November 2022 erliess die ESTV eine Schlussverfügung gegen die betroffene Person sowie gegen die beschwerdeberechtigten Personen 1-3. Darin erkannte die ESTV, dass sie dem IRS Amtshilfe betreffend die betroffene Person leiste (Dispositiv-Ziff. 1). In Dispositiv-Ziff. 2 zählte die ESTV diejenigen Informationen auf, welche zu den entsprechenden Fragen im Amtshilfeersuchen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) an den IRS übermittelt werden und in welchen auch die beschwerdeberechtigten Personen 1-3 erscheinen. Es handelt sich dabei um die nachfolgenden Informationen bzw. Dokumente (Antworten kursiv).

Betreffend die Kontoinformationen zu den im Amtshilfeersuchen genannten Personen und Gesellschaften:

*In response to this list of names, [B.\_\_\_\_\_ Bank] has provided documents for the following accounts:*

- Account [...] under the name A.\_\_\_\_\_*
- Account [...] under the name of E.\_\_\_\_\_ Ltd [...]*
- Account [...] under the name of D.\_\_\_\_\_ Inc. [...]*
- Account [...] under the name of K.\_\_\_\_\_ S.A. [...].*

Zu Frage 1:

*Please see the enclosures 01, 05, 10 and 15 for the account opening documents as provided by [B.\_\_\_\_\_ Bank].*

Zu Frage 2:

*Please see enclosures 02, 06, 07, 11, 12 and 15 for the account and assets statements as provided by [B.\_\_\_\_\_ Bank].*

zu Frage 3:

*According to [B.\_\_\_\_\_ Bank] this information can be found in the enclosures listed in the previous answer.*

Zu Frage 4:

*Please see the enclosures 04, 09 and 14 for the correspondence as provided by [B.\_\_\_\_\_ Bank].*

Zu Frage 5:

*According to [B.\_\_\_\_\_ Bank] any information that might fall under this description is provided in the previous answers.*

Zu Frage 6:

*Please see the enclosures 03, 08 and 13 for internal documentation as provided by [B.\_\_\_\_\_ Bank]:*

Zu den Fragen 7 und 8:

*According to [B.\_\_\_\_\_ Bank] any information that might fall under this description is provided in the previous answers.*

Zudem erklärte die Vorinstanz, dass Informationen, welche nicht amtshilfefähig seien und nicht ausgesondert werden könnten, geschwärzt worden seien.

In Dispositiv-Ziff. 3 wies die ESTV den Antrag auf weitere Schwärzungen von Angaben zu Drittpersonen in den zu übermittelnden Dokumenten ab. Schliesslich erklärte die ESTV in Dispositiv-Ziff. 4, sie werde den IRS darauf hinweisen, dass die unter Dispositiv-Ziff. 2 genannten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die betroffene Person und nur für die in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US genannten Zwecke verwendet werden dürfen.

### **C.**

**C.a** Die betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführer) liess gegen die besagte Schlussverfügung am 22. Dezember 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Der Beschwerdeführer beantragt unter Kosten und Entschädigungsfolge (zzgl. MWST) die Anpassung der Schlussverfügung der ESTV vom 24. November 2022 «insofern, als dass sämtliche sich auf den an die [sic!] IRS übermittelten [recte: zu



übermittelnden] Unterlagen und Informationen befindlichen Angaben von Dritten (natürliche wie juristische Personen), welche nicht an diesem Verfahren beteiligt sind, vollständig zu schwärzen (d.h. vollständig unkenntlich zu machen seien».

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 16. Februar 2023 beantragt die ESTV, dass auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventualiter, dass diese kostenpflichtig abzuweisen sei.

**C.c** Mit unaufgeforderter Replik vom 2. März 2023 nimmt der Beschwerdeführer zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung. Die Vorinstanz dupliziert am 16. März 2023, worauf der Beschwerdeführer mit Triplik vom 31. März 2023 antwortet.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten in ihren Eingaben und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – 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 DBA CH-US zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des DBA CH-US (Art. 1 Abs. 2 sowie Art. 24 StAhiG e contrario).

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

**1.3** Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c).

**1.3.1** Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist als Adressat der angefochtenen Schlussverfügung und als vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Zudem hat er seine Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Somit ist auf die Beschwerde einzutreten, insoweit der Beschwerdeführer damit eigene Interessen geltend macht.

**1.3.2** Hingegen ist fraglich, ob der Beschwerdeführer bzw. dessen Rechtsvertretung im vorliegenden Verfahren (auch) Interessen von Dritten geltend machen kann.

**1.3.3** Die Vorinstanz weist zurecht darauf hin, dass der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde teilweise Drittinteressen geltend macht. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die von ihm erwähnten Drittpersonen keine Möglichkeit gehabt hätten, am vorinstanzlichen Verfahren teilzunehmen, da sie entweder gar nicht beschwerdeberechtigt oder zu Unrecht nicht über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis gesetzt worden seien. Sodann führt er zusammengefasst aus, dass die Bekanntgabe von Informationen über Dritte – namentlich über RA L. \_\_\_\_\_ – für diese eine Gefahr darstelle, aus einem Verfahren, das sie offensichtlich nicht betreffe, unverhältnismässig grossen Schaden zu erleiden, namentlich in Form von Reputationsschäden, Strafverfolgung, Veröffentlichung von Namen und Schädigung der Wettbewerbsfähigkeit. Insbesondere da das Datenschutzrecht in den USA bekanntermassen keinen hinreichenden Schutz gewährleiste, bestehe hierfür ein erhebliches Risiko, sobald der IRS im Besitz irgendwelcher Angaben über Dritte sei. Jede Person, der eine Strafverfolgung drohe, könne aber eine Weiterleitung der sie betreffenden Daten untersagen. Dies gehe aus dem Grundsatz, dass kein Beschuldiger zu seiner eigenen Verurteilung beitragen müsse, hervor.

**1.3.4** Grundsätzlich ist auf Rechtsmittel, die stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interessen erhoben werden, nicht einzutreten (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVerfG A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 1.4.3 m.w.H.). Dies gilt auch für den vorliegenden Fall, insoweit der Beschwerdeführer mit seinen Vorbringen Interessen von Dritten geltend macht. Daran ändert auch die von ihm bzw. von seiner Rechtsvertretung «nachgereichte», von RA L. \_\_\_\_\_ unterzeichnete Vollmacht nichts. Der Beschwerdeführer kann nicht im Laufe des ihn betreffenden Beschwerdeverfahrens auch noch Vertreter anderer Parteien werden und deren Interessen im ihn betreffenden Verfahren geltend machen. So ist insbesondere der Einwand des Beschwerdeführers, andere Personen seien von der Vorinstanz zu Unrecht nicht über die beabsichtigte Informationsübermittlung informiert worden, unzulässig.

**1.3.5** Im Übrigen machen die Rechtsvertreter des Beschwerdeführers nicht geltend, dass sie – unabhängig vom Beschwerdeführer – auch im Namen von RA L. \_\_\_\_\_ Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 24. November 2022 führen wollen. Sodann wäre eine separate Beschwerde von RA L. \_\_\_\_\_ als verspätet zu betrachten und wäre deshalb darauf nicht einzutreten. Denn RA L. \_\_\_\_\_ hatte [...] bereits im vorinstanzlichen Verfahren Kenntnis von der beabsichtigten Informationsübermittlung [...] (vgl. Schlussverfügung, S. 5).

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass RA L. \_\_\_\_\_ und allfällige weitere Drittpersonen rechtsprechungsgemäss ohnehin bereits durch das Spezialitätsprinzip (vgl. hierzu E. 3.6) hinreichend geschützt sind und die Vorinstanz die Erteilung der Amtshilfe mit der Auflage versehen hat, die übermittelten Unterlagen dürften nur in Verfahren verwendet werden, die den Beschwerdeführer betreffen (vgl. Sachverhalt Bst. B.f in fine). Im Übrigen steht es diesen Personen frei, ihre Einwendungen gegen die Übermittlung ihrer Daten an die USA im Rahmen eines (separaten) Datenschutzverfahrens geltend zu machen (vgl. hierzu BGE146 I 172 E. 7.2; Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.5 f. mit Hinweis auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte [EGMR] i.S. M.N. gegen San Marino vom 7. Juli 2015, Nr. 28005/12, Ziff. 78 ff.; Urteile des BVGer A-5714/2022 vom 30. Juni 2023 E. 3.4.3; A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.2.2). Zudem können sich Dritte auch *nach* der Übermittlung der sie betreffenden Informationen an den ersuchenden Staat insofern zur Wehr setzen, als sie im ersuchten Staat (vorliegend der Schweiz) beantragen können, dass eine nachträgliche Zustimmung zur abkommensfremden Verwendung der Information (Art. 20 Abs. 3 StAhiG) nicht erteilt wird (vgl. Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.3.3; Urteil des BVGer A-5714 vom 30. Juni 2023 E. 3.4.3). Schliesslich können sich Personen, die in den USA allenfalls angeklagt werden, gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts im entsprechenden Strafverfahren in den USA nach Massgabe des amerikanischen Rechts verteidigen und u.a. geltend machen, die amtshilfweise Übermittlung der ersuchten Informationen sei im Lichte dieser strafrechtlichen Verfahrensgarantien rechtswidrig gewesen (vgl. hierzu E. 3.3.2).

**1.3.6** Somit sind insbesondere die Vorbringen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem Datenschutzrecht und den strafprozessualen Garantien in vorliegendem Verfahren nicht zu hören, insoweit sie Dritte betreffen. Vorbehalten bleibt die Überprüfung der Informationen zu RA L. \_\_\_\_\_ sowie zu den übrigen Drittpersonen immerhin unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit (vgl. dazu E. 4.4; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 1.3.2).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entschiede und Verfügungen grundsätzlich in vollem Umfang (sog. volle Kognition). Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung

des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG).

## **2.**

Der Beschwerdeführer macht eine Gehörsverletzung geltend. Dieser Anspruch ist formeller Natur (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7302/2018 vom 26. Mai 2020 E. 3.1.1 m.w.H.), weshalb auf die diesbezüglichen Rügen des Beschwerdeführers vorab einzugehen ist.

### **2.1**

**2.1.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 BV verlangt von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber immerhin so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht bzw. die Behörde hat leiten lassen und auf die sich sein bzw. ihr Entscheid stützt (statt vieler: BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entscheide oder klare Angaben der Entscheidungsgründe in früheren Schreiben (in derselben Sache) an den Verfügungsadressaten (BGE 123 I 31 E. 2c und 2d; Urteile des BVGer A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.1; A-6362/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.1.2).

**2.1.2** Das Bundesgericht lässt es zu, Verfahrensfehler wie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu heilen bzw. die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs nachzuholen. Dies setzt voraus, dass die Verletzung nicht besonders schwer wiegt und die betroffene Person die Möglichkeit hat, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die zur freien Prüfung aller Sachverhalts- und Rechtsfragen berechtigt ist (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BGer 1C\_632/2017 vom 5. März 2018 E. 3.4.1).

**2.1.3** Wird die vorinstanzliche Gehörsverletzung im Beschwerdeverfahren geheilt, ist diesem Umstand im Kostenpunkt Rechnung zu tragen. Da die betroffene Person nur durch Erheben einer Beschwerde zu einer rechtsgenügenden Begründung gelangt, sind ihr keine oder – falls es sich um einen geringfügigen Mangel handelt – bloss reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen und ist ihr allenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. BGE 136 II 214 E. 4.4; BVGE 2017 I/V E. 5.3; Urteil des BVGer A.3202/2022 vom 18. Juli 2023 E. 2.7.4).

**2.2** Der Beschwerdeführer rügt konkret, die Vorinstanz habe sich mit den Argumenten in seiner Stellungnahme vom 8. Juli 2022 nicht hinreichend auseinandergesetzt. Weder im Schreiben vom 26. Juli 2022 noch in der angefochtenen Schlussverfügung habe sie sich mit seiner Begründung des Antrags auf Schwärzung von Informationen, die vom Amtshilfeverfahren nicht betroffene Drittpersonen betreffen, befasst, sondern diesbezüglich lediglich pauschal generelle Argumente aufgezählt. Zu seinen datenschutzrechtlichen Vorbringen habe sich die Vorinstanz überhaupt nicht geäußert. Damit habe sie gegen die Begründungspflicht verstossen und seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

**2.3** Die Begründungen der Vorinstanz im Rahmen der Korrespondenz im vorinstanzlichen Verfahren und in der angefochtenen Schlussverfügung sind tatsächlich äusserst knapp. In Letzterer erläutert sie lediglich auf einer viertel Seite, inwiefern sich aus ihrer Sicht sämtliche ersuchten Informationen für die Festsetzung der Einkommenssteuer der betroffenen Person im ersuchenden Staat als notwendig erweisen können. Allerdings verweist die Vorinstanz auf die ausführlichen Ausführungen im Amtshilfeersuchen sowie auf die einschlägige und auf den vorliegenden Fall anwendbare Rechtsprechung. Insofern war für den Beschwerdeführer erkennbar, von welchen Überlegungen sich die Vorinstanz hat leiten lassen und weshalb sie die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen allesamt als voraussichtlich erheblich erachtet. Mit den übrigen Argumenten des Beschwerdeführers, die nicht die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen betreffen, setzt sich die Vorinstanz aber grundsätzlich nicht auseinander. Darin ist eine Verletzung der Begründungspflicht zu erkennen. Diese erweist sich im vorliegenden Fall allerdings als nicht schwerwiegend, respektive geringfügig, da die übrigen Vorbringen des Beschwerdeführers hauptsächlich Drittinteressen betrafen. Schliesslich hat die Vorinstanz ihre Begründung im Rahmen der Vernehmlassung und der Duplik hinreichend konkretisiert und der Beschwerdeführer konnte dazu vor dem Bundesverwaltungsgericht – welches über volle Kognition verfügt (vgl. E. 1.4) – Stellung nehmen.

Rechtsprechungsgemäss gilt die geringfügige Verletzung der Begründungspflicht somit als durch die nachträgliche Gewährung des rechtlichen Gehörs geheilt (vgl. E. 2.1.2). Die festgestellte Gehörsverletzung führt jedoch zu Kosten- und Entschädigungsfolgen (vgl. E. 6).

### **3.**

**3.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA CH-US sowie Ziff. 10 des dazugehörigen Protokolls (ebenfalls publiziert unter SR 0.672.933.61; nachfolgend: Protokoll), vorliegend in der geltenden Fassung gemäss Art. 3 f. des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (AS 2019 3145 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 23. September 2009; vgl. Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, Urteile des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 2.1; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.2; A-727/2020 vom 12. Januar 2022 E. 3.2 f., je m.w.H.).

Art. 26 DBA CH-US ist seit dem 20. September 2019 in Kraft (AS 2019 3145) und findet Anwendung auf Ersuchen, die an oder nach diesem Datum gestellt werden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Änderungsprotokoll vom 23. September 2009). Zusätzlich ist für Auskünfte im Sinne von Art. 26 Abs. 5 DBA CH-US (Bankinformationen und Informationen über Beteiligungsverhältnisse an Personen) notwendig, dass sie sich auf Sachverhalte beziehen, die am oder nach dem Datum der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009 – d.h. ab dem 23. September 2009 bestanden oder verwirklicht wurden (Art. 5 Abs. 2 Bst. b Ziff. i des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009; vgl. Botschaft Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, BBI 2010 235, 242).

### **3.2**

**3.2.1** Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erheblich sein können, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei durch Art. 1 DBA CH-US (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

**3.2.2** Auch wenn der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US («Informationen, die *erheblich* sein können») leicht von demjenigen von Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens («Informationen, die *voraussichtlich erheblich* sind») abweicht, sind diese Bestimmungen übereinstimmend auszulegen (vgl. Urteile des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 2.2; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.3.2; vgl. auch BGE 147 II 13 E. 3.4.2, wonach Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US auf dem Konzept der voraussichtlichen Erheblichkeit beruht).

**3.2.3** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts *voraussichtlich erheblich* gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.1). Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die erheblich sein können, besteht darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist (Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 23. September 2009).

**3.2.4** Als «fishing expeditions» werden Amtshilfeersuchen bezeichnet, wenn sie zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zu laufenden Steuerverfahren gestellt werden (BGE 146 II 150 E. 6.1.2; 141 II 436 E. 4.4.3). Es entspricht geltender Rechtsprechung, dass insbesondere die Erfragung weiterer Konten bei derselben Bank mittels eines neuen Amtshilfeersuchens nicht als «fishing expedition» gewertet wird (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.5; E. 3.3).

**3.2.5** Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV), wobei Letzteres in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen vollständig in den erstgenannten Prinzipien aufgeht (BGE 139 II 404 E. 7.2.3).

**3.2.6** Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich



diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.1.1.1; A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur dann verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.3.4 m.w.H.).

**3.2.7** Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne im Ersuchen geltend gemacht wird (sog. «betroffene Personen», vgl. E. 1.3.5.2; vgl. Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.5.1). Als (formell) betroffene Person im Sinne des StAhiG gilt u.a. die Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (Art. 3 Bst. a StAhiG). Bei einem Einzelersuchen handelt sich dabei um die Person, die Gegenstand der Kontrolle oder Untersuchung ist und die mittels ihres Namens oder anderer Angaben identifiziert wird (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1.1). Andere Personen, deren Namen aufgrund ihrer Nähe zu dem im Amtshilfegesuch geschilderten Sachverhalt in den zu übermittelnden Unterlagen (oder auch im Ersuchen) erscheinen, sind keine (formell) betroffenen Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG (BGE 146 I 172 E. 7.1.1; Teilentscheid des BVGer A-5180/2020 vom 20. Dezember 2023 E. 3.1, 5.2.1).

In gewissen Konstellationen ist es jedoch unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Betreffen diese Informationen Dritte im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG, so sind sie dem ersuchenden Staat dann zu übermitteln, wenn die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sind *und* ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich ist, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde. Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die schlichtweg 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»; 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 StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.).

**3.2.8** Informationen zu im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG nicht vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen dürfen demnach nur übermittelt werden, wenn sie voraussichtlich erheblich, sprich relevant für das verfolgte, fiskalische Ziel sind und ihre Übermittlung damit verhältnismässig ist, sodass eine Schwärzung das Amtshilfegesuch sinnlos machen würde (BGE 144 II 29 E. 4.2.3; 143 II 506 E. 5.2.1, jeweils mit Hinweisen). Ein Zusammenhang der Information mit der in Frage stehenden Steuerangelegenheit muss dabei zumindest als wahrscheinlich erscheinen (BGE 141 II 436 E. 4.6). Demzufolge darf der Name einer nicht betroffenen Person bzw. Drittperson nur dann übermittelt werden, wenn er geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu erhellen (BGE 144 II 29 E. 4.2.3).

In diesem Zusammenhang hat das Bundesgericht in verschiedenen Konstellationen insbesondere die Namen von an Banktransaktionen beteiligten Dritten, von zeichnungsberechtigten Drittpersonen und wirtschaftlich Berechtigten, von Bevollmächtigten sowie von Mitarbeitenden von mit der steuerpflichtigen Person verbundenen Gesellschaften als voraussichtlich erheblich qualifiziert und daher deren Übermittlung zugelassen (vgl. BGE

148 II 349 E. 5.2, m.w.H; Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.3). Voraussichtlich erheblich sind insbesondere Informationen zu Bankkonten, die mutmasslich indirekt durch die betroffene Person gehalten werden. Dies ist gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts dann der Fall, wenn eine Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Guthaben dieses Kontos hat. Dabei ergibt sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht entweder aus der wirtschaftlichen Berechtigung am Konto oder aus einer Vollmacht, welche eine Verfügungsmacht über das Konto verleiht (BGE 147 II 116 E. 4.3). Eine Zeichnungsberechtigung für ein Konto entspricht einer solchen Vollmacht, welche zur Verfügung über das Kontoguthaben berechtigt (vgl. Urteile des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 3.2.2.2 ff.; A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.3.4 m.w.H.).

**3.2.9** Sollen Informationen über Dritte nicht übermittelt werden, so genügt es rechtsprechungsgemäss nicht, pauschal vorzubringen, dass es sich bei den in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnten Personen um unbeteiligte Dritte handle. Vielmehr ist in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. Urteile des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.8.2; A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.5).

**3.2.10** Ersuchte Informationen, die mangels voraussichtlicher Erheblichkeit bzw. mangels Erhältlichkeit nicht übermittelt werden dürfen, sind auszusondern oder unkenntlich zu machen (Art. 8 Abs. 1 und 17 Abs. 2 StAhiG; vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BGer 2C\_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2, 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.5 m.w.H.).

### **3.3**

**3.3.1** Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staates einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Prinzip vor den Behörden des ersuchenden Staates geltend zu machen (BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C\_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.3 m.w.H; Urteil des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.3.4.2 m.w.H.).

**3.3.2** Gleiches gilt für die Geltendmachung strafprozessualer Garantien. Diese sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auf das Verfahren

der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht anwendbar, weil es sich beim Amtshilfeverfahren um ein Verwaltungsverfahren besonderer Art handelt. Die vom ersuchten Staat durchgeführte Prüfung beinhaltet keine Untersuchung der Schuld oder Unschuld der betroffenen Person, sondern erfasst nur die Prüfung der Einhaltung der formellen Bedingungen der Amtshilfe. Zudem bezieht sich das Amtshilfeverfahren auf die Übermittlung von Informationen und Unterlagen, welche sich in der Verfügungsgewalt von Dritten befinden, ohne dass die von den Unterlagen betroffenen Personen selber Informationen oder Unterlagen liefern müssten, welche sie belasten könnten; weitere Mitwirkungspflichten bestehen im Grundsatz ebenfalls nicht. Personen, die in den USA allenfalls angeklagt werden, können sich in einem allfälligen Strafverfahren in den USA nach Massgabe des amerikanischen Rechts verteidigen und u.a. geltend machen, dass Amtshilfeersuchen des IRS bzw. die Informationsübermittlung durch die ESTV seien im Lichte der strafrechtlichen Verfahrensgarantien – namentlich des Verbots des Selbstbelastungszwangs – rechtswidrig gewesen (vgl. zum Ganzen: BGE 139 II 494 E. 6).

### **3.4**

**3.4.1** Gemäss Ziff. 10 [zu Art. 26] des Protokolls besteht Einvernehmen darüber, dass die zuständige Behörde eines Vertragsstaates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens der zuständigen Behörde des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern hat:

- i) hinreichende Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, die Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen);
- ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Auskünfte vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; und
- v) den Namen und, soweit bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

Diese Anforderungen gehen den ähnlichen Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAhiG vor (so auch Art. 1 Abs. 2 StAhiG; statt vieler: Urteil des BVGer A-2440/2022 vom 8. März 2023 E. 2.10).

**3.4.2** Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» (vgl. hierzu E. 3.2.3) grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.2.2; A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

### **3.5**

**3.5.1** Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 218 E. 3.3; 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5 m.w.H.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als dass dieses nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 139 II 404 E. 9.5; 128 II 407 E. 5.2.1; Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.9 m.w.H.). Folglich ist die Wahrung des besagten Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; Urteile des BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.1 sowie A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5).

Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

**3.5.2** Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig

widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur – aber immerhin – hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1; E. 2.2.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

### **3.6**

**3.6.1** Der ersuchende Staat hat bei der Verwendung der ersuchten Informationen das *Spezialitätsprinzip* einzuhalten. Gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem wie nach innerstaatlichem Recht geheim zu halten. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für die genannten Zwecke verwenden. Zudem dürfen die Informationen nur gegenüber derjenigen Person verwendet werden, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen ausdrücklich richtet (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4; Urteil des BVGer A-2727/2023 vom 2. April 2024 E. 2.5).

**3.6.2** Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch das aDSG verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine solche in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 Abs. 2 Bst. a aDSG im Grunde nicht (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; Urteile des BVGer A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 10.2; A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.4; A-1648/2016 vom 27. Juni 2017 E. 6.2).

## **4.**

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die zur Übermittlung vorgesehenen

Informationen betreffend verschiedene, vom Amtshilfeersuchen nicht direkt betroffene Personen voraussichtlich erheblich sind (E. 4.4) und, ob allenfalls andere Gründe der Informationsübermittlung entgegenstehen (E. 4.5).

**4.1** Vorab ist festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen vom [...] die formalen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US (vgl. E. 3.4.1) erfüllt: Es enthält den Namen und die Adresse der in die Untersuchung einbezogenen Person (die betroffene Person), die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden ([...]), den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden («*tax offenses with respect to income tax*»), eine ausführliche Schilderung des Zusammenhangs des Ersuchens mit der steuerstrafrechtlichen Untersuchung in den USA sowie eine Beschreibung der verlangten Informationen und den Namen der Informationsinhaberin (vgl. Sachverhalt Bst. A). Damit kann das Vorliegen einer sog. «*fishing expedition*» grundsätzlich verneint werden (E. 3.4.2). Der vom Beschwerdeführer geäusserte Vorwurf, die ersuchende Behörde habe keine hinreichenden Verdachtsmomente dargelegt und auch nicht erläutert, inwiefern sämtliche in den ersuchten Unterlagen erscheinenden Informationen von Relevanz sein könnten, erweist sich als unbegründet.

**4.2** Der Beschwerdeführer macht geltend, dass Informationen betreffend verschiedene Drittpersonen für die Untersuchung in den USA nicht erforderlich seien. Es handle sich dabei insbesondere um Namen, Adressen und weitere Angaben von am vorliegenden Verfahren nicht beteiligten Personen oder Gesellschaften [...], andere Banken, sowie verschiedenste Empfänger und Absender, welche von den im Amtshilfeersuchen erwähnten Konten Zahlungen erhalten oder Überweisungen an diese getätigt hätten. Diese Informationen seien nicht geeignet, als Beweismittel für die gemäss Ersuchen vermuteten Straftaten zu dienen und die beschriebenen Ermittlungen voranzutreiben, weshalb sie nicht übermittelt werden dürften und zu schwärzen seien.

**4.3** Die Vorinstanz hält dagegen, dass der ersuchende Staat im Amtshilfeersuchen dargelegt habe, weshalb die ersuchten Kontoinformationen für das Verfahren in den USA erheblich seien und überdies im Einzelnen erläutert habe, inwiefern eine Verbindung zu konkreten, untersuchungsrelevanten Banküberweisungen bestehe. Das StAhiG gehe dem (a)DSG als *lex specialis* vor, weshalb eine Berufung allein auf das (a)DSG die Informationsübermittlung nicht zu verhindern vermöge. Der Beschwerdeführer habe sodann nicht im Einzelnen, respektive in Bezug auf jedes einzelne

Aktenstück dargelegt, inwiefern es im ausländischen Amtshilfeverfahren nicht erheblich sein könne.

#### 4.4

**4.4.1** Bei den ersuchten Informationen handelt es sich um Daten zu bestimmten Konten bei der Informationsinhaberin, welche der Beschwerdeführer entweder direkt oder indirekt als wirtschaftlich Berechtigter gehalten hat. Zur Übermittlung vorgesehen sind Kontoeröffnungsunterlagen, Kontoauszüge, Transaktionslisten sowie Korrespondenzunterlagen und bankinterne Dokumentationen (vgl. Sachverhalt Bst. B.f; vgl. act. 15, «Übermittlung US-0022», «Enclosures» 01-15). Gemäss geltender Rechtsprechung sind solche Informationen für die Überprüfung von Geldflüssen und der tatsächlichen wirtschaftlichen Verfügungsmacht und somit für die steuerliche Veranlagung der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person grundsätzlich relevant (vgl. E. 3.2.8).

**4.4.2** Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass der IRS im Amtshilfeersuchen ausführlich darlegt, aufgrund welcher Umstände er den Verdacht hegt, der Beschwerdeführer habe steuerrelevantes Einkommen und Vermögen (namentlich in Form von Beteiligungen an der C.\_\_\_\_\_ und Immobilien des Trusts) nicht bzw. nicht vollständig (nach-)deklariert (vgl. Amtshilfeersuchen S. 3 ff.). Konkret erklärt der IRS insbesondere, dass die Herkunft der auf das Konto Nr. [...] der beschwerdeberechtigten Person 1 bei der Informationsinhaberin überwiesenen Gelder nicht hinreichend nachgewiesen sei und Hinweise darauf bestehen würden, dass der Beschwerdeführer diesbezüglich falsche Angaben gemacht habe (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Von der ersuchenden Behörde war – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – insbesondere nicht zu erwarten, dass sie völlig lückenfrei darlegt, inwiefern sämtlich möglichen, vom Amtshilfeersuchen nicht direkt betroffenen Personen in Transaktionen zwischen dem Beschwerdeführer und der C.\_\_\_\_\_ involviert gewesen sein sollen (vgl. E. 3.5.2). Dies herauszufinden bezweckt der IRS ebengerade mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen unter anderem. Dennoch hat der IRS ausführlich dargelegt, weshalb er grundsätzlich auch Angaben zu sämtlichen in den ersuchten Bankunterlagen erscheinenden Drittpersonen («*third parties*») als für das Steuerstrafverfahren voraussichtlich erheblich erachtet (vgl. Sachverhalt Bst. A.d; vgl. Amtshilfeersuchen S. 10 ff). In Anwendung des Vertrauensprinzips (vgl. E. 3.5.1) und mangels entgegenstehender aktenkundiger Hinweise ist folglich auf den im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt abzustellen. Die Untersuchung des IRS hat demnach zum Ziel, anhand der ersuchten Informationen die Frage zu beantworten, ob



bzw. in welchem Umfang Geldflüsse über die im Amtshilfeersuchen erfragten Konten steuerrechtlich dem Beschwerdeführer und nicht vorgeschobenen Domizilgesellschaften, namentlich den beschwerdeberechtigten Personen 1 und 2 oder der C. \_\_\_\_\_ zuzurechnen sind. Die beschwerdeberechtigten Personen 1 und 2 wurden vom Beschwerdeführer unbestritten massen zur Verschleierung von darüber gehaltenen bzw. erzielten Vermögenswerten und Einkünften benutzt (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Folglich liegt es auf der Hand, dass auch Informationen über Empfänger und Versender von Zahlungen, welche über die im Amtshilfeersuchen genannten bzw. erfragten Konten abgewickelt wurden, für das Verfahren in den USA relevant sein können. Dies entspricht der geltenden Rechtsprechung und gilt insbesondere auch für Informationen betreffend Zeichnungsberechtigte und sonstige Bevollmächtigte (vgl. E. 3.2.8). Die pauschalen Einwände des Beschwerdeführers betreffend Informationen zu nicht namentlich genannten Drittpersonen vermögen diese grundsätzliche voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen nicht zu widerlegen (vgl. E. 3.2.9).

**4.4.3** Was die Identität von RA L. \_\_\_\_\_ betrifft, so kann – entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers – nicht gesagt werden, dass er nicht bloss zufälligerweise in den zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten erscheint. [Ausführungen zur Rolle von RA L. \_\_\_\_\_ im Zusammenhang mit der beschwerdeberechtigten Person 1] (vgl. act. 15, «Übermittlung US-0022», «Enclosure 10», S. 1, S. 4, S. 78; «Enclosure 14», S. 434 ff. ). So dann geht aus den zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten ebenfalls hervor, dass RA L. \_\_\_\_\_ im Rahmen der Korrespondenz mit der Informationsinhaberin explizit auf den Beschwerdeführer als «A. \_\_\_\_\_» Bezug genommen hat (vgl. act. 15, «Übermittlung US-0022», «Enclosure 14», beispielsweise S. 514). [...]. Vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdeführer gegenüber dem IRS zugegeben hat, die beschwerdeberechtigten Personen 1 und 2 dazu benutzt zu haben, seine im Ausland gelegenen Vermögenswerte und getätigten Investitionen zu verbergen (vgl. Sachverhalt, Bst. A.b), kann nicht mehr behauptet werden, Informationen [zu RA L. \_\_\_\_\_] seien offensichtlich ungeeignet, die finanziellen Verhältnisse des Beschwerdeführers und somit seine Steuersituation zu erhellen.

**4.4.4** Als Zwischenfazit ist somit festzuhalten, dass die ersuchten Informationen zu den in der angefochtenen Schlussverfügung genannten Konten im Rahmen der bundesverwaltungsgerichtlichen Plausibilitätskontrolle (vgl. E. 3.2.6) den verlangten Konnex aufweisen. Die Nichtübermittlung der Informationen zu den betreffenden Bankkonten würde dem Zweck des

Amtshilfeersuchens zuwiderlaufen, indem dem IRS Informationen vorenthalten werden würden, die Aufschluss über die Einkommens- und Vermögenslage des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit diesen Bankkonten geben können. Demnach ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass sich die ersuchten Informationen für den IRS als notwendig erweisen, um den vermuteten Sachverhalt (Nicht- bzw. Falschdeklaration von steuerrelevanten Einkommens- und Vermögensverhältnissen im Ausland, insbesondere durch die Gründung von reinen Domizilgesellschaften sowie durch das Verheimlichen von Beteiligungen an Unternehmen und indirekt gehaltenen Bankkonten) aufzuklären und entsprechende Auswirkungen auf die US-amerikanische Steuer prüfen zu können. Dies würde auch dann noch gelten, wenn sich die Informationen nach deren Übermittlung für den IRS schlussendlich als nicht erheblich herausstellen würden (E. 3.2.6).

**4.5** Schliesslich macht der Beschwerdeführer unter Berufung auf das strafprozessuale Verbot des Selbstbelastungszwangs sinngemäss geltend, er werde faktisch dazu gezwungen, seine Zustimmung zur Datenübermittlung zu geben, wenn Daten, die unabhängig von seinem Willen existieren, amtshilfeweise ins Ausland geliefert werden. Würden durch die Informationsübermittlung Dritte einer Gefahr der Strafverfolgung durch die USA ausgesetzt, riskiere der Beschwerdeführer zudem dafür haftbar gemacht zu werden.

**4.5.1** Auch diesbezüglich kann dem Beschwerdeführer nicht gefolgt werden. Wie erwähnt, lehnt das Bundesgericht die Anwendung der strafprozessualen Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK für das Verfahren betreffend Amtshilfe im ersuchten Staat grundsätzlich ab (vgl. E. 3.3.2). Das vorliegende Verfahren erfasst lediglich die Einhaltung der Bedingungen der Amtshilfe, eine Untersuchung der Schuld oder Unschuld der vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person oder anderer Drittpersonen erfolgt nicht. Es bezieht sich zudem lediglich auf die Übermittlung von Informationen und Unterlagen, die sich – unabhängig vom Willen des Beschwerdeführers – in der Verfügungsgewalt der Informationsinhaberin befinden. Weder vom Beschwerdeführer noch von sonstigen, in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erscheinenden Personen wird gefordert, dass sie die Informationen und Unterlagen selber liefern müssten; ebenso wenig bestehen weitere Mitwirkungspflichten. Immerhin steht es dem Beschwerdeführer – wie auch allenfalls den von ihm erwähnten Drittbetroffenen (vgl. E. 1.3.5 in fine) – frei, sich gegen die Verwendung der amtshilfeweise erlangten Informationen im gegen ihn in den USA geführten Steuerstrafverfahren zur

Wehr zu setzen und dabei namentlich eine Verletzung der ihm zustehenden strafrechtlichen Verfahrensgarantien zu rügen (vgl. E. 3.3.2).

**4.5.2** Die Rüge der potentiellen Haftbarkeit des Beschwerdeführers ist ebenfalls unbegründet. Dem Bundesverwaltungsgericht erschliesst sich nicht, inwiefern der Beschwerdeführer die Informationsübermittlung zum Schutz von Drittpersonen zu verhindern hätte. Umstände, welche der amts-hilfweisen Erhältlichkeit der Informationen entgegenstehen würden (so namentlich das Anwaltsgeheimnis) macht der Beschwerdeführer keine geltend.

## **5.**

Für das Bundesverwaltungsgericht sind schliesslich keine weiteren Gründe ersichtlich, die der Übermittlung der ersuchten Informationen im vorliegenden Fall entgegenstehen würden. Zusammenfassend erweist sich die beabsichtigte Übermittlung der Unterlagen demnach als zulässig. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.3.4 f.).

## **6.**

**6.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.110]). Als unterliegende Partei hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten grundsätzlich in vollem Umfang zu tragen. Die Verfahrenskosten sind vorliegend auf Fr. 2'500.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 VGKE). Aufgrund der festgestellten, geringfügigen Gehörsverletzung durch die Vorinstanz (vgl. E. 2.3), rechtfertigt es sich jedoch, dem Beschwerdeführer die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 500.-- zu erlassen (vgl. E. 2.1.3), womit er Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- zu tragen hat. Dieser Betrag ist dem von ihm einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- zu entnehmen. Der Überschuss von Fr. 500.-- ist ihm nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten .

**6.2** Der unterliegenden beschwerdeführenden Partei ist grundsätzlich keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario sowie Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Analog zu den vorstehenden Ausführungen über die Verfahrenskosten rechtfertigt es sich jedoch, angesichts der festgestellten Gehörsverletzung durch die Vorinstanz vom Unterliegerprinzip ausnahmsweise abzuweichen und dem Beschwerdeführer gestützt auf das Verursacherprinzip eine reduzierte

Parteientschädigung zuzusprechen. Mangels Kostennote ist diese praxisgemäss nach freiem richterlichen Ermessen auf Fr. 750.-- festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE).

## 7.

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

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 500.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 750.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Alexander Mistic

Ana Pajovic

**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:

Zustellung erfolgt an:

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