

# **BVGer A-3618/2023 vom 27. Juni 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-06-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3618\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3618_2023)

FR: TAF A-3618/2023 du 27 juin 2025

IT: TAF A-3618/2023 del 27 giugno 2025

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 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.

#### **E. 2.1.1**

Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch verleiht den Betroffenen insbesondere das Recht, Einsicht in die Akten zu nehmen, bevor ein Entscheid erlassen wird, der in ihre Rechtsstellung eingreift (statt vieler: BGE 144 II 427 E. 3 m.H.). Sinn und Zweck der Akteneinsicht ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können, damit sie ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen können (vgl. BGE 144 I 11 E. 5.3; Urteil des BVGer A-5482/2021 vom 14. Dezember 2023 E. 2.1 m.w.H.). Sodann verlangt der Anspruch auf rechtliches Gehör von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidfindung angemessen berücksichtigt. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sich die Behörde bzw. das Gericht 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).

#### **E. 2.1.2**

Für die internationale Amtshilfe in Steuersachen erwähnt Art. 15 Abs. 1 StAhiG als Aspekte des Anspruchs auf Gewährung des rechtlichen Gehörs explizit, dass die

beschwerdeberechtigten Personen sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen können. Mit Art. 17 Abs. 1 StAhiG wird die ESTV sodann verpflichtet, jeder beschwerdeberechtigten Person eine Schlussverfügung zu eröffnen, in der die Amtshilfe begründet und der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt wird. In der Botschaft zum StAhiG wird zu letzterer Vorschrift insbesondere Folgendes ausgeführt (Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011, BBl 2011 6193 ff., 6218): «Die ESTV wird in der Praxis je nach beschwerdeberechtigter Person verschiedene Schlussverfügungen erlassen. Während jene an die betroffenen Person ausführlicher Natur sind, beschränkt sich die an eine andere beschwerdeberechtigte Person gerichtete Schlussverfügung aus Gründen der Geheimhaltung auf die diese Person betreffenden Informationen.»

### **E. 2.1.3**

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 - wie namentlich das Bundesverwaltungsgericht (vgl. E. 1.4) - 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). Wird die vorinstanzliche Gehörsverletzung im Beschwerdeverfahren geheilt, ist diesem Umstand im Kostenpunkt Rechnung zu tragen (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).

### **E. 2.2**

Der Beschwerdeführer rügt konkret, dass die Vorinstanz ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen sei, da sie sich in der angefochtenen Schlussverfügung nicht mit den Umständen des Einzelfalls auseinandergesetzt habe. Die Vorinstanz gäbe bloss die von ihm (dem Beschwerdeführer) vorgebrachten Einwände gegen die Übermittlung der ihn betreffenden Informationen und die theoretischen Grundlagen der Amtshilfe wieder. Die voraussichtliche Erheblichkeit, ebenso wie die Verhältnismässigkeit der Übermittlung seiner Identifikationsmerkmale, werde unter lapidarem Verweis auf die Behauptungen des IRS im Amtshilfeersuchen bejaht. Von einer eigentlichen Prüfung dieser Faktoren und der gesetzlich vorgesehenen Vornahme einer Interessenabwägung sowie einer gehörigen und rechtsgenügenden Subsumtion sehe die Vorinstanz in der Schlussverfügung kurzerhand ab. Dies sei vor dem Hintergrund, dass die Vorinstanz mit der angefochtenen Schlussverfügung den «in unzulässiger Absprache mit (...) und offensichtlich aus politischen Gründen gefällten» Entscheid, nachträglich formalisieren wolle, nicht weiter verwunderlich.

### **E. 2.3.1**

In der angefochtenen Schlussverfügung (S. 6 ff.) und im Übrigen danach auch in der Vernehmlassung (S. 5 ff.) stellt die Vorinstanz die für ihren Entscheid wesentlichen Faktoren hinlänglich dar. Unter Bezugnahme auf die ausführlichen Erklärungen im Amtshilfeersuchen - auf welche grundsätzlich zu vertrauen ist (vgl. zum Vertrauensprinzip E. 3.6 hiernach) - begründete die Vorinstanz, weshalb die Angaben zum Beschwerdeführer ihrer Auffassung nach für das in den USA geführte Verfahren voraussichtlich erheblich seien und weshalb eine Nichtübermittlung dieser Angaben in den ersuchten Unterlagen dem Zweck des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zuwiderlaufen würde. Zudem verweist die

Vorinstanz in der Schlussverfügung auf die Korrespondenz im vorinstanzlichen Verfahren, namentlich auf das Informationsschreiben vom 7. Dezember 2022 (vgl. Sachverhalt Bst. B.e), in welchem sie festhält, dass dem Amtshilfeersuchen des IRS entsprochen werde und in welchem sie die zur Übermittlung vorgesehenen - und den Beschwerdeführer betreffenden - Unterlagen bekannt gibt. Im Übrigen wies die Vorinstanz in der angefochtenen Schlussverfügung darauf hin, dass es der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren in Missachtung der geltenden Rechtsprechung unterlassen habe, in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück substantiiert darzulegen, weshalb in den jeweiligen Dokumenten sein Name zu schwärzen sei (vgl. Schlussverfügung S. 6, Ziff. 1.3). Unter Berücksichtigung dieses Umstands hat die Vorinstanz die wesentlichen Faktoren auch hinreichend gewürdigt. Jedenfalls ist fest-zuhalten, dass dem Beschwerdeführer eine sachgerechte Anfechtung der Schlussverfügung offensichtlich möglich war, wie seiner Beschwerde und den nachfolgenden Eingaben zu entnehmen ist. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt daher nicht vor (vgl. E. 2.1.1).

### **E. 2.3.2**

Am soeben Gesagten vermögen auch die Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend Kontakt der Vorinstanz zur (...) (vgl. Sachverhalt Bst. B.d; Beschwerde Rz. 22 ff., Replik Rz. 42-45, Triplik Rz. 7-9) nichts zu ändern. Es ist nicht erkennbar, inwiefern die Vorinstanz sich bei der Entscheidungsfindung von unsachlichen Motiven hätte leiten lassen bzw. die angefochtene Schlussverfügung «aus politischen Gründen» gefällt worden wäre. Sollte der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang eine Amtsgeheimnisverletzung rügen wollen, wäre auf die Beschwerde diesbezüglich mangels Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts nicht einzutreten.

### **E. 2.4**

Allerdings wurden dem Beschwerdeführer «weitere in der Sache ergangene Akten» von der Vorinstanz erst als Beilage zur angefochtenen Schlussverfügung und somit erst nachdem der Entscheid erlassen wurde, zugestellt (vgl. act. 31, Beilagen 2-4 [Beilage 1 betrifft eine Telefonnotiz der Vorinstanz mit der Rechtsvertretung des Beschwerdeführers]). Dies stellt eine Verletzung des Anspruchs des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör dar (E. 2.1.1). Es handelt sich bei diesen Akten allerdings lediglich um Aktennotizen betreffend «Status Updates», in welchen von der Vorinstanz jeweils festgehalten wurde, dass sie den IRS über den aktuellen Stand des Amtshilfeverfahrens unterrichtet habe. Insofern ist von einer äusserst geringfügigen Gehörsverletzung auszugehen und hatte der Beschwerdeführer zudem Gelegenheit, sich diesbezüglich in vorliegendem Verfahren zu äussern, womit die Gehörsverletzung geheilt wurde. Eine Berücksichtigung im Rahmen der Kosten- und Entschädigungsfolgen rechtfertigt sich im vorliegenden Fall aufgrund der Geringfügigkeit der Gehörsverletzung nicht (vgl. E. 2.1.3).

### **E. 3.1**

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen 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 vom 27. November 2009 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika [nachfolgend: Botschaft Änderungsprotokoll vom 23. September 2009], BBl 2010 235, 242).

### **E. 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.

### **E. 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; vgl. ferner BGE 139 II 404 E. 7.2.3, wonach bereits der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US in der Fassung vom 2. Oktober 1996 (AS 1999 1460; nachfolgend: aDBA CH-US) verwendete Begriff der «Notwendigkeit» ein Synonym für die «voraussichtliche Erheblichkeit» gewesen sei).

### **E. 3.3.1**

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 [zu Art. 26] Bst. b des Protokolls zum DBA CH-US). 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).

### **E. 3.3.2**

Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.1). 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). Informationen können ferner auch dann als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innstaatlichen Rechts qualifiziert werden, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (vgl. zu diesem sog. Verifikationszweck Urteile des BVGer A-4811/2019 vom 26. April 2021 E. 5.1; A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_864/2019 vom 17. August 2020]).

### **E. 3.3.3**

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). Namentlich liegt es nicht am ersuchten Staat, ein Amtshilfeersuchen oder die Übermittlung von Auskünften zu verweigern, weil er der Ansicht ist, es fehle an der Erheblichkeit der Anfrage oder der dieser zugrunde liegenden Überprüfung (vgl. Urteil des BGer 2C\_282/2020 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.2 m.w.H.). Somit 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 (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.). In letzterem Sinne ist Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.5).

### **E. 3.3.4**

Informationen zu einem Bankkonto sind laut ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts geeignet, zur korrekten Besteuerung der an diesen Bankkonten wirtschaftlich berechtigten Personen beizutragen (BGE 147 II 116 E. 5.4.2 ff.; 141 II 436 E. 4.6 und 6.1 m.w.H.; Urteil des BVGer A-5947/2022 vom 18. November 2024 E. 3.2.8 m.w.H.). So kann ein

entsprechendes Amtshilfeersuchen namentlich darauf abzielen, die Steuerbemessungsgrundlage im ersuchenden Staat zu vervollständigen, wenn der ersuchende Staat die betroffene Person verdächtigt, nicht ihr gesamtes steuerpflichtiges Einkommen oder Vermögen deklariert zu haben (Urteil des BGer 2C\_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 4.2). Ferner stellt das Zwischenschalten einer Sitzgesellschaft in einem Land, das für fiktive Domizilierungen bekannt ist, ein klassisches Mittel zur Abschirmung von Vermögenswerten und Verschleierung von steuerbaren Zahlungsströmen vor der Steuerbehörde dar (BGE 147 II 116 E. 5.4.2 m.w.H.).

#### **E. 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).

#### **E. 3.4.2**

Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, folgt daraus, dass sich der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt (Botschaft Änderungsprotokoll vom 23. September 2009, S. 242) und kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» 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).

#### **E. 3.5.1**

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. Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen ist demnach nicht zulässig, ausser die Informationen sind voraussichtlich erheblich und ihre Aushändigung verhältnismässig (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3; 143 II 506 E. 5.2.1). Es gilt dabei zwischen den Interessen dieser Personen und derjenigen des ersuchenden Staates abzuwägen (vgl. Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.1). Die Übermittlung der Namen von Drittpersonen wird in diesem Sinne nur zugelassen, wenn sie mit Blick auf den vom ersuchenden Staat verfolgten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und folglich auch verhältnismässig ist, weil eine Unterbindung der Information das Amtshilfeersuchen seines Sinnes entleeren würde. Der Name einer Drittperson kann folglich in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden, wenn dies geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen

betroffenen Person zu erhellen (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3 in fine; 142 II 161 E. 4.6.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5938/2022 vom 18. November 2024 E. 3.2.7 f.). Grundsätzlich ist die Verhältnismässigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG erst zu prüfen, wenn von einer voraussichtlichen Erheblichkeit auszugehen ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 5.4.2).

### **E. 3.5.2**

Das Bundesgericht hatte bereits verschiedentlich Konstellationen zu beurteilen, in welchen sich die Frage stellte, ob Namen und andere Identifikationsmerkmale von Drittpersonen für den im Amtshilfeersuchen geltend gemachten Zweck voraussichtlich erheblich bzw. notwendig waren (vgl. Übersicht in BGE 144 II 29 E. 4.2.4). In Bezug auf Bankmitarbeitende hielt das Bundesgericht fest, dass deren Name im Regelfall nichts mit dem geltend gemachten Steuerzweck zu tun habe und daher nicht voraussichtlich erheblich sei (BGE 144 II 29 E. 4.2.4; 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C\_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.7.2.3; 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 [in BGE 147 II 13 nicht publizierte] E. 5.2 und 5.2.2). Entsprechend seien die Namen von Bankmitarbeitenden durch die ESTV in den zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten grundsätzlich zu schwärzen, ausser wenn sie aus irgendeinem Grund wahrscheinlich erheblich erschienen und ihre Übermittlung verhältnismässig sei (vgl. BGE 143 II 406 E. 5.2.1 [«sauf si ceux-ci apparaissent, pour un motif ou un autre, vraisemblablement pertinents et leur remise proportionnée»]). Der Grundsatz, dass Namen von Bankmitarbeitenden nicht voraussichtlich erheblich seien und darum nicht übermittelt werden dürften, stehe unter dem Vorbehalt von Situationen, in welchen der ersuchende Staat ausdrücklich nach diesen Daten ersucht und diese nachweislich notwendig sind (BGE 144 II 29 E. 4.3 in fine [«où l'Etat requérant demanderait expressément ces données et que celles-ci présenteraient un caractère nécessaire avéré»]).

### **E. 3.6.1**

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.).

### **E. 3.6.2**

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).

### **E. 3.6.3**

Bestreitet die betroffene - bzw. i.c. die beschwerdeberechtigte - 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).

### **E. 3.7.1**

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 (sachliche Dimension des Spezialitätsprinzips). Zudem dürfen die Informationen nur gegenüber derjenigen Person verwendet werden, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen ausdrücklich richtet (persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips; vgl. zum Ganzen: 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).

### **E. 3.7.2**

Spezialitätsvorbehalte brauchen dem ersuchenden Staat grundsätzlich nur speziell angezeigt zu werden, wenn sie sich nicht direkt aus dem völkerrechtlichen Rechts- oder Amtshilfevertrag ergeben. Ordnet der völkerrechtliche Vertrag - wie vorliegend Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US - die Verwendungsbeschränkung an, ist grundsätzlich zu vermuten, dass sich der ersuchende Staat nach Treu und Glauben an diese Verpflichtung halten wird. Da jedoch unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der Spezialitätsvorbehalt gemäss den auf Art. 26 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens (nachfolgend: OECD-MA) beruhenden Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen (einschliesslich Art. 26 Abs. 1 und 2 DBA CH-US in der Fassung des Änderungsprotokolls 2009) reicht und ob ihm namentlich eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert und ein entsprechender Spezialitätsvorbehalt angebracht wird (vgl. zum Ganzen: BGE 147 II 13 E. 3).

### **E. 3.8.1**

Das neue Bundesgesetz über den Datenschutz vom 25. September 2020 (DSG, SR 235.1) ist am 1. September 2023 in Kraft getreten. Gemäss der Übergangsbestimmung betreffend

laufende Verfahren in Art. 70 DSG ist es nicht anwendbar auf hängige Beschwerden gegen erstinstanzliche Entscheide, die vor seinem Inkrafttreten ergangen sind. Diese Fälle unterstehen dem bisherigen Recht.

### **E. 3.8.2**

Das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (aDSG, AS 1993 1945) bezweckt den Schutz der Persönlichkeit und der Grundrechte von Personen, über die Daten bearbeitet werden (Art. 1 aDSG). Es gilt unter anderem für das Bearbeiten von Daten natürlicher und juristischer Personen durch die Bundesorgane (Art. 2 Abs. 1 Bst. b aDSG), zu denen die Vorinstanz gehört (Urteil des BVGer A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.1). Grundsätzlich findet das aDSG im Bereich der internationalen Amtshilfe Anwendung (vgl. Art. 2 Abs. 2 Bst. c aDSG e contrario; Urteil des BGer 2C\_792/2016 vom 23. August 2017 E. 3.1; BVGE 2015/13 E. 3.2). Es findet hingegen keine Anwendung, wenn die Bestimmungen in einem anderen Gesetz - also einem Doppelbesteuerungsabkommen (aufgrund des Vorrangs des Völkerrechts, vgl. Art. 5 Abs. 4 BV) oder dem StAhiG (insbesondere Art. 4 Abs. 3 als *lex specialis* zum DSG: BGE 143 II 506 E. 5.2.2) - einen für gleichartig erachteten Schutz der betroffenen Personen bieten (Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.6.2; A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.3 m.w.H.).

### **E. 3.8.3**

Gemäss Art. 6 Abs. 1 aDSG dürfen Personendaten nicht ins Ausland bekannt gegeben werden, «wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen Personen schwerwiegend gefährdet würde, namentlich weil eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet». Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung nach Art. 6 Abs. 2 aDSG unter anderem dann möglich, wenn hinreichende (insbesondere vertragliche) Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Bst. a der Bestimmung), oder wenn die betroffene Person im Einzelfall eingewilligt hat (Bst. b der Bestimmung). 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-5059/2023 vom 9. Januar 2025 E. 3.2.3.3; A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 10.2; A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.4; A-6080/2016 vom 23. Februar 2018 E. 4.5.3).

### **E. 4.1**

Im vorliegenden Fall ist zu Recht unbestritten, dass Art. 26 DBA CH-US in der Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll vom 23. September 2009 auf das Amtshilfeersuchen vom (...) anwendbar ist. Die entsprechenden Voraussetzungen der Übergangsbestimmung sind erfüllt (vgl. E. 3.1).

#### **E. 4.2.1**

Sodann ist festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen vom (...) die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-US (vgl. E. 3.4) erfüllt: Es enthält den Namen und die Adresse der in die Untersuchung einbezogenen Personen (die betroffenen Personen 1 und 2), die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden (23. September 2009 - 31. Dezember 2021), den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden («criminal income tax investigation; United States federal income taxes»), 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). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist nicht erforderlich, dass der IRS auch den Beschwerdeführer hätte namentlich identifizieren müssen. Demnach handelt es sich nicht um ein Ersuchen «aufs Geratewohl», weshalb keine unzulässige Beweisausforschung vorliegt (vgl. E. 3.4.2).

#### **E. 4.2.2**

Von einer «Beweisausforschung bei Bankmitarbeitenden» ist ebenfalls nicht auszugehen. Denn der IRS ersucht nicht wahllos um Mitteilung der Identität sämtlicher Bankmitarbeitenden, sondern nur von denjenigen, die in den - grundsätzlich voraussichtlich erheblichen Bankdokumenten (vgl. E. 6.3.3.1) - erscheinen. Der Beschwerdeführer figuriert in den Bankdokumenten als Stellvertreter des zuständigen Bankkundenberaters der Kontoinhaberin. Da zwischen Letzterer und der betroffenen Person 1 eine vermutete Verbindung besteht (vgl. Sachverhalt Bst. A.b und E. 6.3.2 hiernach), bezieht sich das Amtshilfeersuchen in Bezug auf den Beschwerdeführer auf eine konkrete Anfrage im Einzelfall. Ferner verlangt der IRS nicht, dass die Bankmitarbeitenden bereits als Zeugen befragt werden, sondern ersucht lediglich um die Mitteilung ihrer Identifikationsdaten, mit der Begründung, dass diese Informationen ihm (dem IRS) dabei helfen können, die Kontrolle der betroffenen Person über die fraglichen Konten zu eruieren und zu prüfen, ob es sich bei den im Amtshilfeersuchen erwähnten Gesellschaften um Scheinfirnen handle. Eine (zukünftige) Umgehung der Amts- bzw. Rechtshilfe durch den IRS ist darin nicht zu erblicken (vgl. zudem Urteil des BGer 2C\_282/2020 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.1, wonach ein Amtshilfeersuchen von einem Staat insbesondere gestellt werden kann, um von Drittpersonen Auskünfte über Vertragsbeziehungen zu einer bestimmten Person zu verlangen).

#### **E. 5**

Der Beschwerdeführer hält die Übermittlung seines in den Unterlagen der Informationsinhaberin auftauchenden Namens und anderer Identifikationsmerkmale an den IRS aus verschiedenen Gründen für rechtswidrig. Beim Beschwerdeführer handelt es sich nicht um eine vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person, sondern um eine Drittperson. Entsprechend richtet sich die Zulässigkeit der Übermittlung von ihm betreffenden Informationen grundsätzlich nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG (vgl. E. 3.5). Im vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraum war der Beschwerdeführer Mitarbeiter der Informationsinhaberin und sein Name und/oder sein Kürzel bzw. Visum erscheinen in verschiedenen zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen der Kontoinhaberin (vgl. hierzu E. 6.3.3.1). Der Beschwerdeführer und die Vorinstanz weisen übereinstimmend auf die bestehende bundesgerichtliche Rechtsprechung hin, wonach Informationen zu Bankmitarbeitenden in der Regel mangels voraussichtlicher Erheblichkeit im Rahmen der amtshilfeweisen Informationsübermittlung unkenntlich zu machen sind, ausser sie erscheinen aus irgendeinem Grund wahrscheinlich erheblich oder der ersuchende Staat ersucht ausdrücklich danach und die Informationen sind erforderlich sowie deren Übermittlung verhältnismässig (vgl. E. 3.5.2). Dabei lag in den vom Bundesgericht zu beurteilenden Fällen bisher keine Konstellation vor, in welcher der ersuchende Staat ausdrücklich um die Namen von Bankmitarbeitenden ersucht hätte. In casu hat der IRS im Amtshilfeersuchen aber explizit um die Übermittlung der Identifikationsdaten von sämtlichen in den ersuchten Bankunterlagen erscheinenden Drittpersonen, namentlich auch

von Bankmitarbeitenden, ersucht (vgl. Amtshilfeersuchen S. 15 f). Es handelt sich somit - wie die Vorinstanz zurecht ausführt - um eine vom bisherigen Regelfall abweichende Konstellation. Hauptstreitpunkt bildet somit vorliegend die Frage, ob die den Beschwerdeführer betreffenden Daten für den mit dem Amtshilfeersuchen verfolgten Zweck voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 6) und ihre Übermittlung verhältnismässig ist (vgl. E. 7). Dabei ist auch auf die datenschutzrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers einzugehen (vgl. E. 7.4). Anschliessend ist auf die weiteren Rügen (vgl. E. 8) und den Eventualantrag (vgl. E. 10) des Beschwerdeführers einzugehen.

### **E. 6.1**

Der Beschwerdeführer macht geltend, sein Name erscheine als Stellvertreter des bankintern zugewiesenen Kundenberaters der Kontoinhaberin rein zufällig in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen; mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt habe er nichts zu tun. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz vermöge die explizite Nennung der Offenlegung der Namen von sämtlichen Bankmitarbeitenden im Amtshilfeersuchen nichts am Fehlen der voraussichtlichen Erheblichkeit seiner Identifikationsdaten zu ändern. Vielmehr bedürfe es gemäss Bundesgericht für die Zulässigkeit der Übermittlung von Informationen zu Bankmitarbeitenden des Nachweises einer über die generelle Erforderlichkeit hinausgehenden Notwendigkeit. Die diesbezügliche Prüfung könne nicht einfach durch einen pauschalen Vermerk im Amtshilfeersuchen, wonach die Identitäten aller Personen «voraussichtlich erheblich» seien, ausgehebelt werden. Ohne eine Begründung der Relevanz einer angeblichen konkreten Involvierung, könnte sich inskünftig kein Bankmitarbeiter mehr gegen die Übermittlung seiner Daten im Rahmen eines diesen nicht betreffenden Amtshilfeverfahrens zur Wehr setzen und wären alle Bankmitarbeitenden somit schlechter gestellt als mögliche Mittäter der Steuersubjekte. Zudem könnte die ersuchende Behörde in jedem zukünftigen Fall eine solch allgemeine Begründung einführen, was insbesondere zu einer Aushöhlung der verfassungsmässigen Rechte der betroffenen Bankmitarbeitenden, insbesondere der Gewährung von rechtlichem Gehör und Rechtsweggarantie, führen würde. Die voraussichtliche Erheblichkeit der Identifikationsmerkmale - so der Beschwerdeführer weiter - ergäbe sich aus dem Amtshilfeersuchen nicht. Vielmehr werde eine solche durch die zur rechtshilfeweisen [recte: amtshilfeweisen] Übermittlung vorgesehenen Dokumente gerade widerlegt. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz seien seine Identifikationsmerkmale für das Verständnis der Dokumente und insbesondere für die Analyse der darin ersichtlichen Geldflüsse nicht relevant. Ebenso wenig bestehe eine Möglichkeit, aufgrund der Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers die Kontrolle des Steuersubjekts über das fragliche Konto zu eruieren und einen allfälligen Scheingesellschaftscharakter festzustellen. Als lediglich in die bankintern vorgegebenen Tätigkeiten involvierter Bankmitarbeiter könne er (der Beschwerdeführer) kein «Licht in das ganze Konstrukt» bringen, wie dies die Vorinstanz unzutreffend behauptete. Als Stellvertreter des zugewiesenen Kundenberaters sei ihm (dem Beschwerdeführer) ausschliesslich die administrative Funktion zugekommen, soweit erforderlich, Dokumente seitens der Bank (mit-)gegenzuzeichnen und erfasste Zahlungsaufträge zu kontrollieren und zu visieren; telefonische Rückbestätigungen von erteilten Aufträgen seien von ihm (dem Beschwerdeführer) für diese Kundenbeziehung keine vorgenommen worden. Es handle sich bei den von ihm (dem Beschwerdeführer) vorgenommenen Tätigkeiten um rein bankinterne Vorgänge, die keinen Kontakt mit externen Personen beinhalteten oder gar erforderten. Mit der Kontoinhaberin bzw. mit deren Exponenten habe er (der Beschwerdeführer) keinen Kontakt gehabt. In seiner

Funktion als zugewiesener Kundenberater habe er (der Beschwerdeführer) lediglich die notwendigen bankinternen Aufgaben wahrgenommen, was jede beliebige Kundenbeziehung hätte betreffen können und keiner Kenntnis des Kundendossiers bedürft habe. Seine Identifikationsmerkmale auf den ausschliesslich bankinternen Formularen seien für die in den USA untersuchten Steuerpflichten offensichtlich unerheblich und die amtshilfweise Übermittlung seiner Daten daher nicht zulässig.

## **E. 6.2**

Die Vorinstanz hält dagegen, dass die ersuchende Behörde im vorliegenden Amtshilfeersuchen explizit um die Übermittlung der vollständigen Namen von sämtlichen in den erbetenen Unterlagen erscheinenden Drittpersonen, insbesondere auch von Bankmitarbeitenden, ersuche und dabei auch deren voraussichtliche Erheblichkeit begründe. Demensprechend könne im vorliegenden Fall nicht ausgeschlossen werden, dass die Informationen betreffend die Mitarbeitenden der Informationsinhaberin etwas mit dem geltend gemachten Steuerzweck zu tun hätten, weshalb sie als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren seien. Schliesslich sei die Frage, ob der Beschwerdeführer «Stellvertreter des eigentlich zuständigen Kundenberaters» der Bank 1 gewesen sei oder nicht, vorliegend nicht von ihr (der Vorinstanz) zu überprüfen. Die exakte Rolle des Beschwerdeführers während seiner Tätigkeit bei der Bank 1 sei von der ersuchenden Behörde zu beurteilen. Eine solche Beurteilung dürfe von ihr (der ESTV) als ersuchter Behörde nicht vorgenommen werden.

### **E. 6.3.1**

Der Auffassung des Beschwerdeführers, wonach die amtshilfweise Übermittlung von Informationen zu Bankmitarbeitenden bei ausdrücklichem Ersuchen einer - über die voraussichtliche Erheblichkeit hinausgehende - nachgewiesenen Notwendigkeit bedürfte, ist nicht zu folgen. Weder Art. 4 Abs. 3 StAhiG noch der hier einschlägige Art. 26 DBA CH-US erfordern eine «über die generelle Erforderlichkeit hinausgehende Notwendigkeit» der ersuchten Informationen. Mit der vom Beschwerdeführer erwähnten Formulierung «caractère nécessaire avéré» des Bundesgerichts in BGE 144 II 29 (vgl. E. 3.5.2) kann somit nichts anderes gemeint sein, als dass die explizit erfragten Informationen zu Bankmitarbeitenden notwendig im Sinne von Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-US bzw. voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 26 Abs. 2 DBA CH-US und Art. 4 Abs. 3 StAhiG sein müssen (zur Gleichwertigkeit dieser Begriffe vgl. E. 3.2.2).

### **E. 6.3.2**

Es ist grundsätzlich Sache des ersuchenden Staats zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 3.3.3). Hierzu hat sich der IRS im vorliegenden Amtshilfeersuchen im Wesentlichen wie folgt geäussert: Der IRS möchte mit dem Amtshilfeersuchen überprüfen, ob die betroffenen Personen 1 und 2 ihren Deklarationspflichten nachgekommen sind («This request seeks documents related to the bank accounts in order to determine if the subject of this request properly reported his income»). Gemäss bisheriger Kenntnis des IRS werde die Kontoinhaberin - indirekt über die G.\_\_\_\_\_ Ltd. - durch den Trust gehalten, dessen Settlor die betroffene Person 1 sei. Durch dieses Konstrukt halte die betroffene Person 1 - wiederum indirekt über den Trust und die Kontoinhaberin - Anteile an E.\_\_\_\_\_ (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Die betroffene Person 1 habe ihre Verbindungen zu den erwähnten Gesellschaften bzw. zum besagten Trust in ihren Steuererklärungen bzw. -formularen nicht offengelegt und damit

zusammenhängende Vermögen bzw. Einkünfte mutmasslich nicht deklariert. Die betroffene Person 1 und ihre Berater («advisors») hätten - so der IRS weiter - einen Plan ausgeführt, um ihn (den IRS) vorsätzlich zu täuschen und um die Besteuerung substantieller Beträge zu umgehen. Dabei seien insbesondere Trusts und Domizilgesellschaften eingesetzt worden, um falsche Aufzeichnungen zu erstellen und entweder falsche oder überhaupt keine Steuererklärungen bzw. -formulare einzureichen. Somit habe die betroffene Person 1 ihn (den IRS) absichtlich getäuscht, indem sie ihr wirtschaftlich zuzurechnende Vermögenswerte versteckte («concealed») und diese Vermögenswerte und daraus resultierende Einkünfte nicht deklarierte. Der IRS hat im Amtshilfeersuchen sodann umfassende Auskünfte über sämtliche Bankverbindungen u.a. bei der Informationsinhaberin erbeten, zu welchen die betroffene Person 1 mutmasslich - direkt oder indirekt über die im Amtshilfeersuchen genannten Gesellschaften - in Verbindung steht. So vermutet der IRS im Zusammenhang mit der Kontoinhaberin insbesondere, dass die betroffene Person 1 wirtschaftlich Berechtigte an deren Konten bei der Informationsinhaberin sei oder darüber verschiedene steuerrelevante Transaktionen habe abwickeln lassen. Zu den erbetenen, umfassenden Bankunterlagen zählen insbesondere Kontoeröffnungsunterlagen, Unterlagen zu Zeichnungsberechtigungen («Signature Cards»), Transaktionslisten sowie Korrespondenzen und bankinterne Kommunikation (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Solche Bankunterlagen sind rechtsprechungsgemäss geeignet, um die tatsächliche Kontrolle über ein Bankkonto zu eruieren und steuerrelevante Geldflüsse zuzuordnen (vgl. E. 3.3.4). Die ersuchten Bankunterlagen sind somit grundsätzlich für die in den USA geführte Steuerstrafuntersuchung voraussichtlich erheblich. Ferner erklärt der IRS, sämtliche in den ersuchten Bankunterlagen erscheinenden Identifikationsdaten zu Drittpersonen seien voraussichtlich erheblich für die Beurteilung der steuer(straf)rechtlichen Situation der betroffenen Personen. Daher ersuche er (der IRS) ausdrücklich um die Übermittlung der Identität von sämtlichen Drittpersonen, insbesondere auch von Bankmitarbeitenden («please provide in the requested documents the identifying information of all persons because this information is foreseeable relevant to the tax matter 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 and U.S. tax authorities, there is a reasonable possibility that identities of certain categories of persons, beyond the taxpayer who is the subject of this request, may be relevant to our tax investigation: The identity of bank employees, [...]»). In Bezug auf Informationen zu u.a. Bankmitarbeitenden präzisiert der IRS, diese seien für die Steuer(straf)untersuchung relevant, weil solche Informationen ihm (dem IRS) helfen könnten, den Grad der Kontrolle der betroffenen Person 1 über das Bankkonto zu bestimmen und festzustellen, ob es sich bei der Domizilgesellschaft um eine Scheinfirma handle («may be relevant to the tax investigation because such information will help the IRS to determine to degree of the subject's control over the account and whether the domiciliary company is a sham entity.»). Zudem sei die Identität von Personen, denen eine wirtschaftliche berechtigte Person Kontoeröffnungsunterlagen (wie beispielsweise potentiell betrügerische W-8BEN Formulare oder das Formular A) zur Verfügung stellte, ebenfalls voraussichtlich erheblich, da diese Personen wichtige Quellen für weitere Informationen darstellen bzw. potentiell Zeugen im Steuer(straf)verfahren und nachgelagerter Gerichtsverfahren sein könnten («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 witness for the investigation and subsequent court proceeding. For example: Individuals to whom a

beneficial owner provided the account opening documents, such as potentially fraudulent Form W-8BEN or Form A, may be relevant to our investigation as significant potential sources of additional information.»). Schliesslich betont der IRS, dass er auch um die Identität von anderen, als den in den erwähnten Kategorien genannten Drittpersonen ersuche, da bereits der Umstand, dass diese in den ersuchten Unterlagen erscheinen, deren Identität voraussichtlich erheblich erscheinen lasse («Even for third parties, who do not fit in one of the aforementioned categories, their being identified in the documents requested makes it likely that their identities are relevant. Therefore, the IRS believes, the identifying information of all persons included in the requested documents is foreseeably relevant (and necessary), and is specifically requesting all identifying information included in the requested documents»).

#### **E. 6.3.3.1**

Die ersuchten Bankunterlagen (vgl. E. 6.3.2 hiervor) sind rechtsprechungsgemäss geeignet, um die tatsächliche Kontrolle über ein Bankkonto zu eruieren und steuerrelevante Geldflüsse zuzuordnen (vgl. E. 3.3.4). Sie sind somit grundsätzlich für die in den USA geführte Steuerstrafuntersuchung voraussichtlich erheblich. Der Beschwerdeführer bzw. dessen Name oder andere Identifikationsmerkmale (Kürzel [...], Visum oder Unterschrift) erscheinen in verschiedenen zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen: - in «Enclosure 01 Contract and company documents» im Kontoeröffnungsdokument als einer von zwei für die Informationsinhaberin zeichnungsberechtigten Personen sowie als Person, welche die Unterschrift auf dem Formular «Declaration regarding US tax forms (W-9, W-8BEN, W-8IMY, etc.)» geprüft hat (act. 31, pag. 00423, 00425; vgl. Beschwerdebeilage 11); - in «Enclosure 08 Payment records» im Zusammenhang mit der Freigabe bzw. Kontrolle und Visierung von diversen Zahlungsaufträgen (act. 31; pag. 00423-00426, 01606, 01608, 01622, 01640; vgl. Beschwerdebeilagen 12-20). Mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. E. 3.6.1) ist auf die Erklärungen des IRS im Amtshilfeersuchen (vgl. E. 6.3.2 hiervor) abzustellen. Der Beschwerdeführer ist der Meinung, es handle sich dabei um unbelegte und unzutreffende Pauschalbehauptungen. Wie erwähnt (vgl. E. 3.3.3) steht es der ersuchten Behörde grundsätzlich nicht zu - in Widerspruch zur Erklärung der ersuchenden Behörde und ohne entsprechende Nachweise -, die Erheblichkeit der Anfrage oder der dieser zugrundeliegenden Überprüfung zu negieren. Folglich kann in casu nicht gesagt werden, es stimme nicht, dass Informationen zu (sämtlichen) in den Unterlagen figurierenden Bankmitarbeitenden für die Bestimmung der Kontrolle über die jeweilige Kontoinhaberin und für die Beurteilung des Vorliegens einer allfälligen Scheingesellschaft (i.c. der Kontoinhaberin als Domizilgesellschaft) hilfreich sein könnten bzw. dass Personen, die Kenntnis über Kontoeröffnungsunterlagen haben, wichtige Quellen für weitere Informationen bzw. potentiell Zeugen seien. Ob bzw. inwieweit die bankinterne Funktion der Bankmitarbeitenden für die dem vorliegenden Amtshilfeersuchen zugrunde liegende Steuer(straf)untersuchung in den USA von Bedeutung ist oder nicht, kann nur der IRS abschliessend beurteilen. Insofern gelingt es dem Beschwerdeführer denn auch nicht, die Erklärungen des IRS klarerweise und mittels Urkunden bzw. mittels den zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen zu widerlegen (vgl. E. 3.6.3). Denn der Beschwerdeführer widerlegt die Erklärungen des IRS damit gerade nicht, sondern setzt diesen lediglich seine eigene Auffassung entgegen. Die Vorinstanz weist schliesslich zurecht darauf hin, dass die ersuchende Behörde nicht verpflichtet ist, jede Tätigkeit und Funktion von einzelnen Bankmitarbeitenden während der Dauer der Kundenbeziehung zu kennen. Der Zweck des Amtshilfeersuchens besteht vorliegend eben

gerade darin, durch die gelieferten Informationen bestehende Vermutungen zu verifizieren und allenfalls neue Erkenntnisse zu erhalten (vgl. E. 6.3.2 hiervor).

#### **E. 6.3.3.2**

Als Stellvertreter des zuständigen Kundenberaters und bankintern namentlich zur Kontrolle und Freigabe von Zahlungsaufträgen berechnigte Person musste der Beschwerdeführer unter anderem darüber im Bilde sein, wer im Namen der Kontoinhaberin handeln durfte, ansonsten die bankinternen Kontrollmechanismen (namentlich das Vieraugenprinzip) obsolet wären. Zudem war der Beschwerdeführer bankseits bei der Eröffnung der Kundenbeziehung zur Kontoinhaberin und den diesbezüglichen Überprüfungen, welche insbesondere die erwähnte «Declaration regarding US tax forms» umfasste, involviert (vgl. E. 6.3.3.1). Somit kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Kenntnisse des Beschwerdeführers betreffend Zahlungsabwicklungen (und somit betreffend Geldflüssen) sowie betreffend Befugnissen zur Auftragserteilung im Namen der Kontoinhaberin (und somit betreffend [faktischer] Kontrolle) für das Verständnis des vermuteten Konstrukts und damit für die Besteuerung der betroffenen Personen 1 und 2 relevant sein könnten. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers besteht - zumindest indirekt über die Kontoinhaberin bzw. deren Konto bei der Informationsinhaberin - ein hinreichender Konnex zwischen den ihn als in den ersuchten Unterlagen figurierenden Bankmitarbeiter betreffenden - und vom IRS ausdrücklich ersuchten - Informationen und dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt. Dass sich die Identität des Beschwerdeführers im amerikanischen Steuer(straf)verfahren gegen die betroffenen Personen 1 und 2 schlussendlich als unerheblich herausstellen könnte, schadet dabei nicht (E. 3.3.2).

#### **E. 6.3.3.3**

Nach dem Gesagten können der Name und die übrigen Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers in den zu übermittelnden Unterlagen im Rahmen der vorliegend vorzunehmenden Plausibilitätsprüfung (vgl. E. 3.3.3) für die Erstellung des Sachverhalts von Bedeutung sein, weshalb sie als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren sind.

#### **E. 6.3.4**

Da die Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers als voraussichtlich erheblich zu betrachten sind (E. 6.3.3.3 hiervor), erfüllen sie den Zweck des vorliegenden Amtshilfeersuchens, respektive gehen sie - entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers - grundsätzlich nicht über das hinaus, was zu dessen Erreichung notwendig ist, womit die diesbezügliche Verhältnismässigkeit gegeben ist (vgl. E. 3.3.1).

#### **E. 7**

Im Folgenden ist zu prüfen, ob überwiegende Interessen des Beschwerdeführers der beabsichtigten Informationsübermittlung entgegenstehen und die Informationsübermittlung aus diesem Grund in Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG unverhältnismässig wäre (vgl. E. 3.5).

#### **E. 7.1**

Der Beschwerdeführer rügt, es sei schlichtweg nicht ersichtlich, wie die angebehrte Unkenntlichmachung seiner Identifikationsmerkmale in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen den Zweck des Amtshilfeersuchens unterminieren bzw. eine Schwärzung seines Namens bzw. seiner Identifikationsmerkmale in den zu zur

Übermittlung vorgesehenen Dokumenten diese unverständlich machen oder ihnen gar die Beweiskraft nehmen könnte. Auch diesbezüglich genüge eine bloss gegenteilige Behauptung, wie sie von der ESTV in der angefochtenen Schlussverfügung aus dem Amtshilfeersuchen übernommen worden sei, gerade nicht. Das rein fiskalische Interesse des IRS an der Informationsübermittlung rechtfertige keine potentielle Verletzung seiner (i.e. des Beschwerdeführers) Persönlichkeitsrechte.

### **E. 7.2**

Die Vorinstanz entgegnet, der IRS habe nachvollziehbar begründet, inwiefern die Unkenntlichmachung der ersuchten Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde. So habe dieser ausgeführt, dass Schwärzungen den Wert der Information schwächen würden und Platzhalter keine akzeptable Option seien, da sie (die Vorinstanz) die Beziehung zwischen dem Dritten und dem Steuerpflichtigen nicht kennen könne. Zudem würde eine Schwärzung der ersuchten Informationen einen Abgleich zwischen den beim IRS bereits vorhandenen Informationen zu involvierten Personen und den übermittelten Informationen verhindern. Es bestünden - so die Vorinstanz abschliessend - keine höherwertigen Interessen des Beschwerdeführers, welche der Übermittlung der Informationen über ihn entgegenstehen würden.

### **E. 7.3**

Die Ausführungen der Vorinstanz sind zutreffend. Dass und inwiefern die Unkenntlichmachung des Namens des Beschwerdeführers die Steuer-(straf)untersuchung in den USA vereiteln würde, geht aus dem Amtshilfeersuchen selbst hervor. Denn darin erklärt der IRS, dass es für ihn wichtig sei, die Beziehung der [in den Bankunterlagen figurierenden] Drittperson zum Steuersubjekt zu kennen; Platzhalter seien namentlich darum keine Option, da andere Dokumente oder Beweismittel, über welche der IRS, nicht aber die ESTV verfüge, Hinweise und Verbindungen zu den in den ersuchten Unterlagen figurierenden Drittpersonen liefern könnten ("In general, it is important to know the relationship of the third party to the taxpayer. Placeholders are not an acceptable option because [...] separate documents or evidence, held by the IRS, but not by the Swiss information holder or the SFTA, could provide links and connections to third parties identified in the requested documents"). Abschliessend erwähnt der IRS, dass in Fällen, die vor Gericht verhandelt würden, unbearbeitete Originaldokumente nötig sein könnten und der ersuchte Staat gemäss Ziff. 10 Bst. c des Protokolls beglaubigte Kopien von unbearbeiteten Originaldokumenten zur Verfügung stelle, wenn die ersuchende Behörde ausdrücklich darum ersuche. Auf diese Ausführungen des IRS ist in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 3.6.1) ebenfalls abzustellen. Dies gilt vorliegend im Übrigen auch vor dem Hintergrund, dass der IRS gemäss Ausführungen im Amtshilfeersuchen im Zusammenhang mit einem vergangenen FATCA-Verfahren über Informationen verfüge, gemäss welcher die Kontoinhaberin nach Schliessung des Kontos bei der Informationsinhaberin ein Konto bei einer anderen Bank eröffnet habe, zu welcher ein ehemaliger Mitarbeiter der Informationsinhaberin gewechselt habe (vgl. Amtshilfeersuchen S. 4). Die Unkenntlichmachung der Identifikationsmerkmale des Beschwerdeführers könnte den Abgleich mit vorhandenen Informationen durch den IRS darum möglicherweise tatsächlich vereiteln und damit dem Zweck der Amtshilfe zuwiderlaufen. Die Übermittlung der den Beschwerdeführer betreffenden Identifikationsdaten ist somit rechtsprechungsgemäss (vgl. E. 3.5.1) als verhältnismässig zu qualifizieren.

#### **E. 7.4.1**

Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, in den USA bestehe ein Mangel an Kontrolle über die Verwendung und Weitergabe von Daten Drittbetroffener und sei eine beliebige Verwendung solcher Daten durch den IRS bereits Programm. Im Anwendungsbereich des DSGVO gelte jede Bekanntgabe von Personendaten in ein Land, welches - wie die USA - über keine angemessene Datenschutzgesetzgebung verfüge, als schwerwiegende Gefährdung der Persönlichkeit und sei darum unverhältnismässig und unzulässig.

#### **E. 7.4.2**

Die angefochtene Schlussverfügung datiert vom 23. Mai 2023 und erging somit vor Inkrafttreten des neuen DSGVO. Für die vorliegend zu beurteilende Beschwerde wäre somit das aDSG einschlägig (vgl. E. 3.8.1). Da sich jedoch vorliegend die den Beschwerdeführer betreffenden Informationen als voraussichtlich erheblich erweisen (vgl. E. 6.3.3.3) und ihre Übermittlung verhältnismässig ist (E. 7.3), geht Art. 4 Abs. 3 StAHiG dem aDSG vor und kommt Letzteres vorliegend nicht zur Anwendung (vgl. E. 3.8.2). Entsprechend braucht auf die datenschutzrechtlichen Rügen des Beschwerdeführers nicht weiter eingegangen zu werden. Diesbezüglich sei immerhin erwähnt, dass die vom Beschwerdeführer erwähnte programmatische Weitergabe und beliebige Weiterverwendung von Daten Dritter in den USA unbelegt ist. Hingegen ist aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 3.6.1) der Erklärung des IRS, wonach die erhaltenen Informationen nur im Zusammenhang mit den vom Abkommen umfassten Steuern und nur gegenüber den berechtigten Personen und Behörden bekannt gegeben werden würden (vgl. Sachverhalt Bst. A.d), zu vertrauen.

#### **E. 7.4.3**

Insoweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang zudem geltend macht, er könne ohne Weiteres ein zivilrechtliches Urteil erstreiten, welches die Weitergabe seiner Daten in die USA für unzulässig erklären würde, kann er damit im vorliegenden Verfahren nichts zu seinen Gunsten ableiten. Das Bundesverwaltungsgericht wäre an ein solches zivilrechtliches Urteil im Amtshilfeverfahren nicht gebunden (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.2.3).

#### **E. 8.1**

Schliesslich macht der Beschwerdeführer geltend, die Quelle der Informationen, gestützt auf welche sich der IRS überhaupt erst zu einem Amtshilfeersuchen veranlasst gesehen habe, sei zumindest zweifelhaft. So sei vom IRS in Eigenregie abgedeckt worden, wer ihm die Dokumente bzw. Informationen unter welchen Umständen zugetragen habe. Es sei folglich nicht auszuschliessen, sondern vielmehr zu befürchten, dass die Informationen durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden seien. Andernfalls bestünde keine Veranlassung, deren Herkunft in einer Weise zu kaschieren, wie es im Amtshilfeersuchen erfolgt sei. Damit verletze das Amtshilfeersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben, weshalb die ihn (den Beschwerdeführer) betreffende Informationsübermittlung (auch aus diesem Grund) nicht zulässig sei.

#### **E. 8.2**

Der Auffassung des Beschwerdeführers ist nicht zu folgen. Zwar trifft es zu, dass im Amtshilfeersuchen bei den Ausführungen zum Hintergrund des Amtshilfeersuchens gewisse Stellen geschwärzt worden sind. Diese Schwärzungen wurden allerdings nicht vom IRS, sondern von der ESTV vorgenommen («redacted by FTA»). Es ist ohne Weiteres

erkennbar, dass diese Schwärzungen lediglich Namen von anderen Banken und bei diesen geführte Kontonummern betreffen. Trotz Vornahme dieser Schwärzungen bleibt ersichtlich, dass der IRS im Rahmen einer vorgängigen FATCA Meldung Unterlagen zu einem Konto der Kontoinhaberin von einer Drittbank (Bank 2) erhalten habe und daraus insbesondere hervorgegangen sei, dass die betroffene Person 1 als wirtschaftlich Berechtigte geführt worden sei (vgl. Amtshilfeersuchen S. 3 ff.). Eine «zweifelhafte Quelle» liegt damit offensichtlich nicht vor und sind auch sonst keine Hinweise ersichtlich, wonach die Informationen durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen im Sinne von Art. 7 Bst. c StAhiG erlangt worden wären. Da es sich im Übrigen bei den geschwärzten Drittbanken und Kontonummern um Informationen zu Konkurrenzunternehmen der Informationsinhaberin und Arbeitgeberin des Beschwerdeführers handelt, ist von einem bestehenden privaten Geheimhaltungsinteresse auszugehen, weshalb die von der Vorinstanz vorgenommenen Schwärzungen in Anwendung von Art. 27 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 VwVG nicht zu beanstanden sind.

#### **E. 9**

Zusammengefasst erweisen sich die Informationen zum Beschwerdeführer als für die in den USA geführte Steuer(straf)untersuchung voraussichtlich erheblich (E. 6.3.3.3). Ihre Übermittlung ist verhältnismässig (E. 7.3). Folglich ist die Vorinstanz dazu berechtigt, die ersuchten Bankunterlagen hinsichtlich des Namens und den übrigen Identifikationsmerkmalen des Beschwerdeführers dem IRS ungeschwärzt zu übermitteln.

#### **E. 10**

Somit bleibt abschliessend auf den Eventualantrag des Beschwerdeführers einzugehen.

##### **E. 10.1**

Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, aufgrund der vorinstanzlichen Vorgehensweise sei nicht sichergestellt, dass bei Gewährung der Amtshilfe seine Daten zweckgemäss verwendet würden, weshalb die angefochtene Schlussverfügung antragsgemäss mit einem Spezialitätsvorbehalt zu versehen sei, der die Verwendung seiner Informationen ausdrücklich auf Verfahren betreffend die betroffenen Personen 1 und 2 beschränke. Insoweit die Vorinstanz auf Dispositiv-Ziff. 3 der Schlussverfügungen vom (...) und den darin angeblich angebrachten Verwendungsvorbehalt verweise, sei dies unbelegt und für das vorliegende Verfahren unbeachtlich

##### **E. 10.2**

Die Vorinstanz erklärt diesbezüglich, sie habe in der Begründung der angefochtenen Schlussverfügung festgehalten, dass sie die ersuchende Behörde anlässlich einer allfälligen Übermittlung darauf hinweisen werde, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-US nur in Verfahren betreffend die betroffenen Personen 1 und 2 verwendet werden dürfen. Zudem würden sämtliche Übermittlungsschreiben, welche sie (die Vorinstanz) an die ersuchende Behörde verschickt, einen Spezialitätsvorbehalt enthalten.

##### **E. 10.3**

Zwar ist auf die Zusicherung des IRS betreffend Einhaltung der abkommensrechtlichen Verwendungsbeschränkung - wie erwähnt (vgl. E. 7.4.2) - zu vertrauen. Ebenso ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Vorinstanz anlässlich der Informationsübermittlung einen Spezialitätsvorbehalt anbringen wird. Hierfür spricht auch

die Erklärung der Vorinstanz, sie habe in den Schlussverfügungen vom (...), welche dasselbe Amtshilfeersuchen betreffen, in Dispositiv-Ziff. 3 insbesondere verfügt, dass sie die ersuchenden Behörde anlässlich der Informationsübermittlung darauf hinweisen werde, dass die übermittelten Informationen nur in Verfahren gemäss die betroffenen Personen 1 und 2 verwendet werden dürfen. Allerdings weist der Beschwerdeführer zurecht darauf hin, dass dies dem Dispositiv der angefochtenen Schlussverfügung nicht zu entnehmen ist. Da grundsätzlich nur das Dispositiv in Rechtskraft erwächst und dieses vorliegend nicht auf Ziff. 2 der Begründung verweist, ist die Vorinstanz - dem Eventualantrag des Beschwerdeführers folgend - anzuweisen, einen Spezialitätsvorbehalt aufzunehmen. Dies steht im Einklang mit der geltenden Rechtsprechung und den darin erwähnten Unsicherheiten in Bezug auf die Tragweite des Spezialitätsvorbehalts (vgl. E. 3.7.2). Somit ist die Vorinstanz anzuweisen, den IRS zusätzlich darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 26 DBA CH-US in den Verfahren betreffend die betroffene Person 1 und die betroffene Person 2 verwendet werden dürfen. Damit würde im Übrigen Art. 6 aDSG der Übermittlung der Informationen nicht entgegenstehen (vgl. E. 3.8.3).

#### **E. 11**

Die Beschwerde ist lediglich bezüglich Spezialitätsvorbehalt (E. 10.3) gutzuheissen, im Übrigen ist sie abzuweisen, sofern darauf einzutreten ist

#### **E. 12.1**

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind vorliegend auf Fr. 2'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.110]). Der Beschwerdeführer obsiegt nur teilweise, weshalb es sich rechtfertigt, ihm Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'600.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 400.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Ihr sind darum auch im Zusammenhang mit der Abweisung ihres Antrags auf Verfahrensvereinigung mit Zwischenverfügung vom 8. November 2023 (vgl. Sachverhalt Bst. C.g) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

#### **E. 12.2**

Die Vorinstanz hat dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer die diesem erwachsenen notwendigen Kosten in entsprechend reduziertem Umfang zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung in Anwendung von Art. 14 VGKE und von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die reduzierte Parteientschädigung des Beschwerdeführers für die ihm erwachsenen notwendigen Auslagen ist auf Fr. 600.-- festzusetzen. Darin mitberücksichtigt ist die von der Vorinstanz zu leistende Parteientschädigung im Zusammenhang mit der Abweisung ihres Antrags auf Verfahrensvereinigung.

#### **E. 13**

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. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächste Seite.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.