



Abteilung I
A-6757/2010

Urteil vom 7. September 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel de Vries
Reilingh, Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Amtshilfe USA, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz,

1. **X.**_____, ...,
2. **Y.**_____, ...,
3. **Z.**_____, ...,
alle vertreten ...,
Beigeladene,

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.

Am 19. August 2009 schlossen die Schweizerische Eidgenossenschaft (Schweiz) und die Vereinigten Staaten von Amerika (USA) in englischer Sprache ein Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der USA betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (AS 2009 5669, Abkommen 09). Darin verpflichtete sich die Schweiz, anhand im Anhang festgelegter Kriterien und gestützt auf das geltende Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61, DBA-USA 96) ein Amtshilfegesuch der USA zu bearbeiten. Die Schweiz versprach weiter, betreffend die unter das Amtshilfegesuch fallenden geschätzten 4'450 laufenden oder saldierten Konten mithilfe einer speziellen Projektorganisation sicherzustellen, dass innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen eine Schlussverfügung über die Herausgabe der verlangten Informationen erlassen werden könne.

B.

Unter Berufung auf das Abkommen 09 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service [IRS] in Washington) am 31. August 2009 ein Ersuchen um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Gesuch stützte sich ausdrücklich auf Art. 26 DBA-USA 96, das dazugehörige Protokoll sowie die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 zwischen der ESTV und dem Department of the Treasury der USA betreffend die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 (Vereinbarung 03; veröffentlicht in Pestalozzi/Lachenal/Patry [Hrsg.] [bearbeitet von Silvia Zimmermann unter Mitarbeit von Marion Vollenweider], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil [Nachtragssammlung], Band 4, Kennziffer I B h 69, Beilage 1; die deutsche Fassung befindet sich in Beilage 4). Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über amerikanische Steuerpflichtige, die in der Zeit zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 31. Dezember 2008 die Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten hatten, die von einer Abteilung der UBS AG oder einer ihrer Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: UBS AG) geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Betroffen waren Konten, für welche die

UBS AG (1) nicht im Besitz eines durch den Steuerpflichtigen ausgefüllten Formulars "W-9" war und (2) nicht rechtzeitig und korrekt mit dem Formular "1099" namens des jeweiligen Steuerpflichtigen dem amerikanischen Fiskus alle Bezüge dieser Steuerpflichtigen gemeldet hatte.

C.

Am 1. September 2009 erliess die ESTV gegenüber der UBS AG eine Editionsverfügung im Sinn von Art. 20d Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA). Darin verfügte sie die Einleitung des Amtshilfeverfahrens und forderte die UBS AG auf, innerhalb der in Art. 4 des Abkommens 09 festgesetzten Fristen insbesondere die vollständigen Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben.

D.

Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) eine Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut, welche einen Fall der Kategorie 2/A/b betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

Daraufhin schloss der Bundesrat nach weiteren Verhandlungen mit den USA am 31. März 2010 in englischer Sprache ein Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, unterzeichnet in Washington am 19. August 2009 (Änderungsprotokoll Amtshilfeabkommen; am 7. April 2010 im ausserordentlichen Verfahren veröffentlicht, mittlerweile AS 2010 1459, nachfolgend: Protokoll 10). Gemäss Art. 3 Abs. 2 Protokoll 10 ist dieses ab Unterzeichnung und damit ab dem 31. März 2010 vorläufig anwendbar.

E.

Das Abkommen 09 und das Protokoll 10 wurden von der

Bundesversammlung mit Bundesbeschluss vom 17. Juni 2010 über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (AS 2010 2907) genehmigt und der Bundesrat wurde ermächtigt, die beiden Verträge zu ratifizieren (die konsolidierte Version des Abkommens 09 und des Protokolls 10 findet sich in SR 0.672.933.612 und wird nachfolgend als Staatsvertrag 10 bezeichnet; die Originaltexte sind in englischer Sprache). Der genannte Bundesbeschluss wurde nicht dem Staatsvertragsreferendum gemäss Art. 141 Abs. 1 Bst. d Ziff. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) unterstellt.

F.

Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (auszugsweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.

Das vorliegend betroffene Dossier von A._____ hatte die UBS AG der ESTV am 8. Dezember 2009 übermittelt. Nachdem sich der Rechtsvertreter von A._____ gegenüber der ESTV ausgewiesen hatte, stellte ihm die ESTV am 20. April 2010 die Akten zu und setzte eine Frist bis zum 4. Juni 2010 für eine allfällige Stellungnahme. Eine solche ging nach ausnahmsweise erstreckter Frist mit Datum vom 11. Juni 2010 ein. In ihrer Schlussverfügung vom 9. August 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der im Anhang in Ziff. 2 Bst. A/b des Staatsvertrags 10 beschriebenen Kategorie (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Mit Verfügung vom 2. September 2010 berichtigte die ESTV, auf Gesuch von A._____ hin, die Schlussverfügung vom 9. August 2010 dahingehend, dass sie einen näher genannten Teil der von A._____ gestellten Abdeckungsanträge im Dispositiv guthiess, die übrigen Abdeckungsanträge jedoch abwies.

H.

Mit Eingabe vom 16. September 2010 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die erwähnten Schlussverfügungen der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Verfügungen vom 9. August 2010 sowie vom 2. September 2010 seien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV

aufzuheben und die Amts- und Rechtshilfe an den IRS zu verweigern; zudem sei die mit der Schlussverfügung zusammen anfechtbare Editionsverfügung vom 1. September 2009 in Bezug auf den Beschwerdeführer aufzuheben. Eventualiter sei die ESTV anzuweisen, die Dokumente mit Hinweisen auf alle unbeteiligte Dritte, wie insbesondere X._____, Y._____ und Z._____, und alle nicht sachbezogenen Informationen aus den Akten zu entfernen oder – subeventualiter – die Hinweise zu schwärzen und es sei (ebenfalls eventualiter) der IRS darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Daten nur gegen Kunden der UBS AG und nicht in Bezug auf vorgenannte Drittpersonen verwendet werden dürfen. Des Weiteren beantragte der Beschwerdeführer, die Rechtsmittelbelehrung sei dergestalt offen zu formulieren, dass gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts innert 10 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden könne, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff. bzw. Art. 84 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) gegeben seien, und es sei dem Beschwerdeführer das Urteil vorab per Fax und nicht später als der ESTV mitzuteilen, damit rechtzeitig Beschwerde beim Bundesgericht erhoben und eine superprovisorische Verfügung zur Sicherung der aufschiebenden Wirkung beantragt werden könne.

In prozessualer Hinsicht beantragte der Beschwerdeführer, vorab eine Beweiserhebung über in der Beschwerde näher genannte Beweisanträge zur Erfüllung des Staatsvertrags 10 durchzuführen und "das Verfahren bis zu diesem Zeitpunkt zu sistieren." Ausserdem beantragte er, ihm sei die Gelegenheit einzuräumen, die "Dokumenten-Ausscheidungen oder -Schwärzungen auf ihre Ordnungsmässigkeit überprüfen zu können."

I.

In ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2010 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Eine Sistierung des Verfahrens sei nicht angezeigt. Zudem legte sie der Vernehmlassung einen USB-Stick mit den abgedeckten Dokumenten bei, damit diese vom Beschwerdeführer überprüft werden könnten. In Bezug auf eine allfällige Beschwerde ans Bundesgericht erklärte sie, nach Eröffnung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts eine Sicherheitsfrist von 30 Tagen einzuhalten, bevor die Akten an den IRS ausgeliefert würden. Sofern sie – die ESTV – innert dieser Frist sichere Kenntnis einer Beschwerde an das Bundesgericht erhalte, werde sie bis zu dessen Entscheid mit der Auslieferung der Daten zuwarten. Diese

Zusicherung gelte, solange nicht aus anderen Verfahren feststehe, dass das Bundesgericht seine Zuständigkeit verneine.

J.

In der Folge sandte das Bundesverwaltungsgericht mit Verfügung vom 1. Dezember 2010 ein Doppel der Vernehmlassung sowie den USB-Stick mit der Aufforderung um Rückgabe dem Beschwerdeführer zu.

K.

Mit Datum vom 13. Dezember 2010 reichte der Beschwerdeführer eine Replik ein. Er hielt an seinen Rechtsbegehren fest. Er erklärte, mit der knappen Vernehmlassung, in der eine detaillierte Auseinandersetzung mit den Ausführungen des Beschwerdeführers fehle, verletze die Vorinstanz den Anspruch des Beschwerdeführers auf das rechtliche Gehör. Des Weiteren führte er aus, die Schwärzungen auf dem USB-Stick entsprächen nicht dem Umfang seines Rechtsbegehrens. Neu stellte er den Antrag, die Vorinstanz habe formell zu erklären, mit welchem technischen Verfahren und mit welcher Software die Einschwärzungen vorgenommen und welche Vorkehrungen getroffen würden, damit eine technische Rückgängigmachung der Einschwärzungen nicht möglich sei. Weiter brachte er vor, der Staatsvertrag 10 sei spätestens mit dem Rückzug des sogenannten John Doe Summons in den USA am 15. November 2010 erfüllt. Im Übrigen führte er einige Punkte seiner Begründung der Beschwerde genauer aus.

L.

Nachdem die Vorinstanz zu einer zweiten Vernehmlassung, insbesondere zur Frage der Abdeckung von Textstellen in den Dokumenten, eingeladen worden war, legte sie dieser Vernehmlassung vom 5. Januar 2011 entsprechende Dokumentationen bei.

M.

Am 6. Januar 2011 stellte der Beschwerdeführer ein Gesuch um Sistierung des vorliegenden Verfahrens, bis über die Zulässigkeit bezüglich der Datenweitergabe unbeteiligter Dritter, wie Nicht-US-UBS-Kunden oder US-UBS-Kunden, welche selbst die Kriterien des Anhangs zum Staatsvertrag 10 nicht erfüllten – genannt wurden X._____, Y._____, und Z._____ – letztinstanzlich entschieden worden sei. Die ESTV beantragte ihrerseits am 17. Januar 2011 das Sistierungsgesuch abzuweisen.

N.

Am 2. Februar 2011 stellte der Beschwerdeführer ein weiteres Sistierungsgesuch, bis die "Frage der Beendigung des UBS-Staatsvertrages bzw. des Justiz- und Souveränitätskonfliktes mit den USA im Zusammenhang mit dem UBS-Amtshilfe-Verfahren" geklärt sei.

O.

Nachdem das Bundesverwaltungsgericht beide Sistierungsgesuche mit Zwischenverfügung vom 4. Februar 2011 abgewiesen hatte, beantragte der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 15. Februar 2011 insbesondere, das Dispositiv dieser Zwischenverfügung zu berichtigen und diese in Revision zu ziehen. Ebenfalls am 15. Februar 2011 reichte der Beschwerdeführer sodann die Kopie eines Schreibens an den Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten (EDÖB) zu den Akten. Das Bundesverwaltungsgericht wies die am 15. Februar 2011 gestellten Anträge mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 ab, soweit es darauf eintrat.

P.

Mit Eingabe vom 16. Juni 2011 beantragten X._____, Y._____ und Z._____, Einräumung der Parteistellung vor Bundesverwaltungsgericht, Anordnung auf Einräumung der Parteistellung vor der ESTV und Behandlung der Datenschutzfragen durch dieselbe – wobei der EDÖB beizuziehen sei – sowie die Sistierung des vorliegenden Verfahrens betreffend den Beschwerdeführer. Eventualiter beantragten sie, es seien die Datenschutzfragen durch das Bundesverwaltungsgericht direkt materiell zu behandeln, wobei vor Bundesverwaltungsgericht ein vollwertiges Datenschutzverfahren durchzuführen sei; die ESTV sei aufzufordern, die Gründe dafür anzugeben, weshalb sie die Daten der unbeteiligten Drittpersonen nicht von Amtes wegen gelöscht habe, und den Drittpersonen, somit den Gesuchstellern – X._____, Y._____ und Z._____ –, müsse das rechtliche Gehör eingeräumt werden; es sei in einem separat anfechtbaren Teilentscheid über die datenschutzrechtliche Vorfrage der Behandlung der unter dem UBS-Vertrag unbeteiligten Drittpersonen zu entscheiden und vorab der EDÖB zu konsultieren; diesfalls laute der materielle Antrag, es werde die Schwärzung aller Hinweise auf Drittpersonen, X._____, Y._____ und Z._____, beantragt und die Einräumung des rechtlichen Gehörs zur Überprüfung der Vollständigkeit der Schwärzungen; dies alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Q.

Mit Verfügung vom 24. Juni 2011 wurden X._____, Y._____ und Z._____ (nachfolgend: Beigeladene) zum Verfahren des Beschwerdeführers beigeladen. Das Bundesverwaltungsgericht hielt dabei unter anderem fest, es bestehe kein Raum für einen ausgedehnten Schriftenwechsel, da Amtshilfeverfahren generell und Verfahren im Zusammenhang mit den so genannten "UBS-Fällen" im Speziellen von der Sache her eine hohe zeitliche Dringlichkeit eigen sei, sie deshalb besonders beförderlich behandelt werden müssten und zudem die Beigeladenen bereits zum vom Beschwerdeführer im Hauptverfahren gestellten Antrag auf Schwärzung bzw. Löschung der sie betreffenden persönlichen Daten am 16. Juni 2011 mit Verweis auf die Eingabe des Beschwerdeführers vom 6. Januar 2011 Stellung genommen hätten.

Auf die Begründungen der jeweiligen Anträge wird, soweit entscheidungsrelevant, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Dies gilt auch bezüglich der Behandlung von Fragen des Datenschutzes, die sich im Zusammenhang mit dem zur Beurteilung anstehenden Amtshilfeverfahren stellen (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 1C_124/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2 mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt der Ausführungen in E. 1.2 – einzutreten.

1.2. Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit sie sich direkt gegen die gestützt auf Art. 20d Abs. 2 Vo DBA-USA ergangene

Editionsverfügung vom 1. September 2009 richtet, worin die Vorinstanz die Einleitung eines Amtshilfeverfahrens anordnete und die UBS AG aufforderte, die Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben. Gemäss Art. 20k Abs. 4 Vo DBA-USA ist jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden. Bei der Editionsverfügung vom 1. September 2009 handelt es sich um eine solche Verfügung über Zwangsmassnahmen. Sie kann demnach nur zusammen mit der Schlussverfügung vom 9. August 2010 und nicht separat angefochten werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 1.2, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 1.4).

1.3. Mit Zwischenverfügung vom 24. Juni 2011 hiess das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch verschiedener Drittpersonen um Beiladung im Hauptverfahren gut (vgl. Sachverhalt Bst. Q). Die Beigeladenen stellen in eigenem Namen ein Gesuch um Verfahrenssistierung, bis die ESTV über die datenschutzrechtlichen Fragen entschieden habe.

Mit Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011 wies das Bundesverwaltungsgericht ein mit derselben Begründung gestelltes Sistierungsgesuch des Beschwerdeführers ab, da es der ESTV aufgrund des Devolutiveffekts der Beschwerde verwehrt ist, ausserhalb einer Wiedererwägung im Sinn von Art. 58 VwVG über den Streitgegenstand zu verfügen (vgl. Sachverhalt Bst. O). Auf diese auch den Vertretern der Beigeladenen bekannten Verfügungen wird verwiesen und das Gesuch der Beigeladenen um Sistierung des vorliegenden Verfahrens abgewiesen. Unter diesen Umständen ist der Antrag der Beigeladenen, die Vorinstanz sei anzuweisen, ihnen Parteistellung einzuräumen und zum Entscheid in der Datenschutzfrage den EDÖB beizuziehen, ebenfalls abzuweisen.

1.4. Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Dies hat zur Folge, dass das

Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

2.1. Der Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs ist in Art. 29 Abs. 2 BV festgehalten und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisiert. Danach haben Parteien ein Recht, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren sich vor Erlass eines belastenden Entscheids zur Sache zu äussern, Begehren zu stellen, Einblick in die Akten zu erhalten, erhebliche Beweise beizubringen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden (BGE 135 II 286 E. 5.1, 132 II 485 E. 3.2, 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2009/36 E. 7.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 4.2, A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010, je mit Hinweisen).

Nach der Rechtsprechung ist die Heilung einer nicht besonders schwerwiegenden Gehörsverletzung aber ausnahmsweise dann möglich, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Gehörsanspruchs ist von der Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 133 I 201 E. 2.2, 132 V 387 E. 5.1; BVGE 2009/36 E. 7.3). In Amtshilfeverfahren spricht zusätzlich das öffentliche Interesse an einem besonders beförderlichen Verfahrensablauf gegen die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz (vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6605/2010 vom 23. August 2011 E. 2.1, A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 2.1). Demgegenüber ist eine Heilung dann ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010 mit Hinweisen).

Desweiteren verlangt der Anspruch auf rechtliches Gehör, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Nach der Rechtsprechung ist dabei nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person 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 die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E 4.1; BVGE 2010/35 E. 4.1.2, je mit Hinweisen).

2.2. Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, die Vorinstanz habe sich mit seinen in der Stellungnahme vom 11. Juli 2010 vorgetragenen Argumenten betreffend die Berechnung der Kapitalgewinne nicht genügend auseinandergesetzt und somit den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Die Vorinstanz legte in Erwägung 5b der angefochtenen Verfügung jedoch die für sie wesentlichen Punkte bei der Berechnung der Kapitalgewinne dar. Dass sie sich dabei nicht mit jeder Behauptung des Beschwerdeführers auseinandersetzte, sondern sich auf die entscheidungsrelevanten Gesichtspunkte beschränkte, ist nicht zu beanstanden. Dem Beschwerdeführer ist es ohne Weiteres möglich, die Schlussverfügung der Vorinstanz sachgerecht anzufechten. Eine Verletzung der sich aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ableitenden Begründungspflicht ist nicht auszumachen.

Der Beschwerdeführer rügt zudem eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör, da die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung nur knapp und unsubstantiiert auf die Argumente des Beschwerdeführers in der Beschwerdeschrift eingegangen sei. Auch diese Rüge stösst ins Leere. Der Vorinstanz ist es freigestellt, welchen Umfang und Detaillierungsgrad ihre Vernehmlassung haben soll. Sie ist nicht einmal dazu verpflichtet, überhaupt eine Vernehmlassung einzureichen.

2.3. Die Beigeladenen stellen – in ihrer Eingabe beim Bundesverwaltungsgericht vom 16. Juni 2011 (vgl. Sachverhalt Bst. P) – das Gesuch um Einräumung der Parteistellung und Gewährung des

rechtlichen Gehörs vor der ESTV. Dazu führen sie aus, dass dies bereits mit Schreiben vom 6. Januar 2011 direkt bei der ESTV beantragt wurde. Ob die Beigeladenen mit diesen Anträgen einen aus dem Gehörsanspruch abgeleiteten Anspruch auf Beiladung durch die ESTV herleiten wollen, und falls ja, ob ein solcher Anspruch überhaupt bestand und/oder besteht, kann im vorliegenden Verfahren offen bleiben, da die Betroffenen vom Bundesverwaltungsgericht beigeladen wurden, sich im vorliegenden Verfahren – insbesondere mit oben erwähnter Eingabe – äussern konnten und eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs vor Bundesverwaltungsgericht, das die aufgeworfenen Datenschutzfragen mit voller Kognition überprüft, geheilt werden konnte (vgl. E. 2.1 hiavor).

3.

3.1. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (BVGE 2010/64 E. 1.4.2, BVGE 2010/40 E. 6.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1). Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein begründeter Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht (als Amtshilfegericht) prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des

Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1; 128 II 407 E. 5.2.1; 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/64 E. 1.4.2, BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 [auszugsweise zur Publikation vorgesehen]; kritisch zu dieser "Vorgehensweise" AURELIA RAPPO, *Le secret bancaire, les droits de la défense et la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral dans l'affaire UBS*, in: *Revue de droit administratif et de droit fiscal*, Année 67 [2011], Partie 2, S. 245 ff.).

In der Folge obliegt es den vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihnen dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, *Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit*, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass die vom Amtshilfeverfahren Betroffenen unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringen, dass sie zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden sind. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (BVGE 2010/64 E. 1.4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5).

4.

4.1. Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt Bst. F erwähnt – am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (A-4013/2010, teilweise publiziert in BVGE 2010/40) betreffend das Amtshilfegesuch der USA in Sachen UBS-Kunden. Darin entschied es, dass der Staatsvertrag 10 für die schweizerischen Behörden verbindlich ist. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis können ihm entgegengehalten werden. Das Bundesverwaltungsgericht ist gemäss Art. 190 BV selbst dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstösst. Jedenfalls ist das Völkerrecht dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger ist (BVGE 2010/40 E. 3). Das Bundesverwaltungsgericht hielt im genannten Piloturteil insbesondere fest, dass gemäss Staatsvertrag 10 im Amtshilfegesuch der USA keine Namen genannt werden müssen,

sondern die Namensnennungen durch die Umschreibung bestimmter Kriterien ersetzt werden (Urteil A-4013/2010 E. 7.2.3 und E. 8.4). Des Weiteren legt der Staatsvertrag 10 verbindlich fest, was als steuerbare Einkünfte zu gelten hat. Dabei handelt es sich um das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und um Kapitalgewinne (die als 50% der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden). Es besteht damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (Urteil A-4013/2010 E. 8.3.3, bestätigt insbesondere im Urteil A-6053/2010 vom 11. Januar 2011 E. 2). Auch die gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 gerichteten Rügen der Verletzung von Grund- und Menschenrechten sowie des Rückwirkungsverbots wurden im Piloturteil geprüft und deren Stichhaltigkeit verworfen (BVGE 2010/40 E. 5 und 6, bestätigt insbesondere im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 3).

Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen, die mittlerweile in vielen Entscheiden bestätigt wurde (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 4.1, A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 5, A-4904/2010 vom 11. Januar 2011 E. 4.1, A-4876/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 3.1).

4.2. Damit stossen folgende Rügen des Beschwerdeführers von vornherein ins Leere: Der Staatsvertrag 10 sei nicht anwendbar, da das Parlament nicht zu seinem Erlass zuständig gewesen sei; beim Amtshilfegesuch vom 31. August 2009 handle es sich um eine unzulässige "fishing expedition" bzw. es handle sich um spontane Amtshilfe; die Leistung von Amtshilfe verstosse gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip; der Staatsvertrag verstosse gegen Art. 6 bis Art. 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101); der Staatsvertrag beinhalte eine unzulässige Rückwirkung; für die Ermittlung der Einkünfte sei auf die effektiven Kapitalgewinne und nicht auf die von der ESTV errechneten willkürlichen fiktiven Kapitalgewinne abzustellen; durch die Leistung von Amtshilfe werde das Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG) verletzt resp. umgangen.

5.

5.1. Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, die Editionsverfügung der ESTV vom 1. September 2009 gegenüber der UBS AG habe sich nicht auf eine genügende gesetzliche Grundlage abgestützt.

5.2. Mit Urteil A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht das Abkommen 09 als Verständigungsvereinbarung und schloss daraus, dass Amtshilfe gestützt auf das Abkommen 09 nur innerhalb der Grenzen des DBA-USA 96, das heisst bei betrügerischem Verhalten, nicht aber bei Steuerhinterziehung geleistet werden darf (E. 6.4 f.). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bleibt das Abkommen 09 im Übrigen aber anwendbar (Urteil A-8462/2010 vom 2. März 2011 E. 3.1).

Das Verfahren des Informationsaustauschs mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA (vgl. E. 3.1 hiavor). Die Verfahrensbestimmungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) findet keine Anwendung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6262/2010 vom 8. April 2011 E. 4.1.2).

Die Editionsverfügung der ESTV vom 1. September 2009 gegenüber der UBS AG besagt nichts zur Frage, ob Amtshilfe geleistet werden muss. Sie stützt sich auf Art. 20d Abs. 2 Vo DBA-USA 96, wonach die ESTV (sofern der Informationsinhaber oder die betroffene Person der Übergabe der verlangten Informationen nicht innerhalb von 14 Tagen zustimmt) gegenüber dem Informationsinhaber (hier der UBS AG) eine Verfügung zu erlassen hat, mit der sie die Herausgabe der im amerikanischen Ersuchen bezeichneten Informationen verlangt. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts stellt das Abkommen 09 im Zusammenhang mit Art. 20d Abs. 2 Vo DBA-USA 96 eine genügende rechtliche Grundlage dar, auf der die ESTV die genannte Verfügung abstützen durfte (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 5.2, A-8462/2010 vom 2. März 2011 E. 3.2). Als nicht stichhaltig erweist sich damit das Argument des Beschwerdeführers, Erhebung und Herausgabe der Daten im Amtshilfeverfahren seien unrechtmässig gewesen.

6.

6.1. Der Beschwerdeführer bringt gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 des Weitern vor, die Schweiz habe den Staatsvertrag erfüllt, da die Prüfung von rund 4'450 UBS-Kundendossiers

abgeschlossen sei. Die USA habe das so genannte "John Doe Summons" (JDS) gegen die UBS AG folglich zurückgezogen. Die Geltung des Staatsvertrags 10 ende mit der Notifizierung der Erfüllung des Vertrages durch die Vertragsparteien. Mangels Verfolgungsinteresses der USA dürften keine weiteren Kundendaten herausgegeben werden.

Der Beschwerdeführer stellt in diesem Zusammenhang mehrere Beweisanträge, mit denen festgestellt werden soll, wieviele Dossiers von UBS-Kunden im Amtshilfeverfahren und in der so genannten "voluntary disclosure practice" dem IRS übermittelt wurden, ob die Schweiz oder die USA erklärt hätten, ihre Verpflichtungen aus dem Staatsvertrag 10 erfüllt zu haben, ob die USA die "John Doe Summons" zurückgezogen hätten und ob die USA eingeladen worden seien, ihrer Verpflichtung zur Bestätigung der Vertragserfüllung gemäss Art. 10 des Staatsvertrags 10 nachzukommen.

6.2. Art. 10 des Staatsvertrags 10 hält unter der Marginale "Dauer und Beendigung" fest, das Abkommen bleibe "in Kraft, bis beide Vertragsparteien schriftlich bestätigt haben, ihre in diesem Abkommen eingegangenen Verpflichtungen erfüllt zu haben". Dass derlei geschehen wäre, behauptet der Beschwerdeführer zu Recht nicht. Schon aus diesem Grund bleibt es dabei, dass der Staatsvertrag 10 auch für das Bundesverwaltungsgericht im bereits dargelegten Sinn verbindlich bleibt (vgl. E. 4.1. hiervor). Daran ändert auch nichts, dass der IRS die "John Doe Summons" gegen die UBS AG zurückgezogen hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 8.2). Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass sich aus der in Art. 1 Abs. 1 Staatsvertrag 10 enthaltenen Zahl der 4'450 Konten bzw. der in öffentlichen Verlautbarungen genannten Anzahl der vom IRS erhaltenen UBS-Kundendaten hinsichtlich der Erfüllung des Staatsvertrags 10 nichts ableiten lässt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 6.2, A-8467/2010 vom 10. Juni 2011 E. 4.1, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 2.4.2; A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 2.3.2). Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet. Die in diesem Zusammenhang gestellten Beweisanträge sind, da unerheblich, abzuweisen.

7.

Der Beschwerdeführer macht schliesslich geltend, in den USA würden die wegen Steuerdelikten verurteilten Personen nach dem "Prangerprinzip" im Internet veröffentlicht. Der Beschwerdeführer zieht daraus jedoch

keine Schlussfolgerungen. Zudem hat sich das Bundesverwaltungsgericht bereits in früheren Entscheiden mit gleichartigen Vorbringen auseinandergesetzt und dabei kein Hindernis für die Leistung von Amtshilfe gefunden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 7, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 5, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 5). Auf das Vorbringen ist deshalb nicht weiter einzugehen.

8.

8.1. Unter die Kategorie 2/A/b fallen gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 natürliche Personen mit Wohnsitz in den USA, welche zwischen 2001 und 2008 einen "undisclosed (non-W-9) custody account" oder einen "banking deposit account" bei der UBS AG hielten und daran wirtschaftlich berechtigt waren, auf welchem zu einem beliebigen Zeitpunkt im genannten Zeitraum mehr als 1 Million Franken lagen (vgl. Anhang zum Staatsvertrag 10 Ziff. 1 Bst. A). Des Weiteren muss ein begründeter Verdacht auf ein "Betrugsdelikt und dergleichen" im Sinne des Staatsvertrags 10 bestehen. Dieser ergibt sich für die Kategorie 2/A/b daraus, dass die vom Amtshilfegesuch betroffene Person während eines Zeitraums von mindestens drei Jahren (welcher mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst) ihre Steuerdeklarationspflicht verletzte, indem sie kein Formular W-9 einreichte. Zudem muss das fragliche UBS-Konto innerhalb einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielt haben.

Im Sinn des Staatsvertrags 10 werden für die Berechnung der Durchschnittseinkünfte wie gesagt das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und die Kapitalgewinne (die als 50 % der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden) herangezogen (vgl. E. 4.1. hiavor). Es besteht damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste. Was die Anwendung tieferer Sätze als der im Anhang zum Staatsvertrag 10 vorgesehene anbelangt, hat das Bundesverwaltungsgericht schon in E. 8.3.3 des Piloturteils A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 festgehalten, dass sich diese zu Gunsten des Beschwerdeführers auswirken, weshalb nicht weiter darauf einzugehen ist. Auch diese Rechtsprechung wurde mehrfach bestätigt (anstatt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6419/2010 vom 30. Juni 2011 E. 5.4) und an ihr ist auch vorliegend festzuhalten.

9.

9.1. Die ESTV vertrat in der angefochtenen Schlussverfügung vom 9. August 2010 in Erwägung 5d die Auffassung, betreffend den Beschwerdeführer seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt, weshalb Amtshilfe zu leisten sei.

9.2. Die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Einwände der willkürlichen Definition der Kapitalgewinne sowie der willkürlichen Festsetzung verschiedener Sätze ("Calculation Factors") zur Berechnung der Kapitalgewinne durch die ESTV stossen, wie oben in E. 4.1 und E. 8 aufgezeigt, ins Leere, da der Anhang zum Staatsvertrag 10 festlegt, was als Einkünfte im Sinne des Vertrags zu gelten hat und da die, von der ESTV auslegungsweise ermittelten tieferen Sätze, sich vorliegend einzig zugunsten des Beschwerdeführers auswirken.

9.3. Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, es handle sich um eine unzulässige Beweislastumkehr, wenn die vom Amtshilfeverfahren betroffene Person belegen müsse, dass sie das Formular W-9 bzw. das FBAR-Formular ordnungsgemäss eingereicht und damit die Meldepflicht erfüllt habe. Dies setze voraus, dass überhaupt eine Meldepflicht bestanden habe. Für den Nachweis, dass ein W-9 bzw. ein FBAR-Formular hätte eingereicht werden müssen, seien jedoch der IRS bzw. die ESTV beweibelastet. Der Beschwerdeführer macht zudem insbesondere geltend, er habe auf den Erwerb und das Halten von US-Wertschriften verzichtet und sei demzufolge gar nicht zur Einreichung eines Formulars W-9 verpflichtet gewesen.

Bezüglich der Beweislast ist darauf hinzuweisen, dass die ESTV lediglich zu überprüfen und darzulegen hat, ob die im Anhang zum Staatsvertrag 10 geforderten Kriterien vorliegen oder nicht (vgl. E. 3). Die Ausführungen des Beschwerdeführers gehen somit an der einzig massgebenden Frage, ob die Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt seien, vorbei. Dass der Beschwerdeführer jeweils das Formular W-9 eingereicht hätte, wird jedenfalls weder geltend gemacht noch belegt. Gemäss der einschlägigen Bestimmung im Anhang zum Staatsvertrag 10 besteht somit der begründete Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte", da der Beschwerdeführer nicht belegt, seine steuerlichen Meldepflichten erfüllt zu haben (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 4.4, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 4.2). Art. 6 und 8 EMRK werden, wie oben in E. 4.1 und 4.2 festgehalten, durch diese im Staatsvertrag 10 festgelegten Voraussetzungen nicht verletzt. Auch nichts zu seinen

Gunsten abzuleiten vermag der Beschwerdeführer aus der inhaltlich nicht weiter zu prüfenden Aussage, wonach er jeweils gar kein Formular W-9 habe einreichen müssen, weil er auf das Halten von US-Wertschriften verzichtet habe. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zu Recht festhält, sind diese vom Beschwerdeführer angesprochenen weitergehenden Fragen gegebenenfalls in einem allfälligen Verfahren in den USA aufzuwerfen. Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang eine Steuerpflicht des Beschwerdeführers bestand, kann nicht Gegenstand dieses Verfahrens bilden.

Das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen gemäss Kategorie 2/A/b bestreitet der Beschwerdeführer nicht. Es ist somit festzustellen, dass der Beschwerdeführer während des massgeblichen Zeitraums in den USA seinen Wohnsitz hatte ([...]), an der Bankbeziehung mit der Stammmummer [...], die auf seinen Namen lautete, wirtschaftlich berechtigt gewesen ist ([...]) und keine Hinweise vorliegen, dass während des massgeblichen Zeitraums ein Formular W-9 eingereicht worden sei. Der Gesamtwert des streitbetroffenen Kontos hat am [...] die staatsvertragsrelevante Grenze von Fr. 1'000'000.-- überstiegen ([...]) und im Jahr [...] sind Kapitalgewinne von mindestens Fr. [...] erzielt worden ([...]), wodurch die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinanderfolgenden Jahren höher als Fr. 100'000.-- pro Jahr gewesen sind.

Es sind damit in Bezug auf den Beschwerdeführer alle Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe, namentlich die Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sowie das Vorliegen eines begründeten Verdachts auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte" (inkl. die hierfür verlangten Kontoeigenschaften) gemäss Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10, erfüllt.

10.

10.1. Der Beschwerdeführer sowie die beigeordneten Drittpersonen machen im Wesentlichen geltend, sämtliche Personen, die nicht unter eine im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführte Personenkategorie fallen, seien als unbeteiligte Dritte zu betrachten. Daten dieser Personen dürften nicht übermittelt werden. Der Begriff des "unbeteiligten Dritten" unterscheide sich im Rahmen der Anwendung des Staatsvertrags 10 von demjenigen, der herkömmlicherweise im Bereich der Amts- und Rechtshilfe verwendet werde, weil im Bereich des Staatsvertrags 10 je

nachdem, ob die Kriterien des Anhangs erfüllt seien, sich die Rechtsgrundlage für eine Datenübermittlung ändere. Es sei nicht entscheidend, ob die zu übermittelnden Informationen für den IRS potentiell erheblich seien, sondern einzig, ob die Personen, deren Daten übermittelt werden sollten, unter eine Kategorie des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen würden. Der Beschwerdeführer und die Beigeladenen rügen eine Verletzung des Datenschutzgesetzes. Diese Frage ist im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu prüfen und daher ist der Antrag, es sei in einem separat anfechtbaren Teilentscheid über diese datenschutzrechtliche Vorfrage der Behandlung der unter dem UBS-Amtshilfeabkommen unbeteiligten Drittpersonen zu entscheiden und vorab der EDÖB zu konsultieren, abzuweisen.

10.2. Das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) gilt generell für das Bearbeiten von Daten natürlicher und juristischer Personen durch Bundesorgane (Art. 2 Abs. 1 Bst. b DSG), zu denen auch die ESTV gehört. Es ist deshalb auf deren Tätigkeit grundsätzlich anwendbar, soweit datenschutzrechtliche Fragen zu beurteilen sind. Keine Anwendung findet das Datenschutzgesetz auf hängige Zivilprozesse, Strafverfahren, Verfahren der internationalen Rechtshilfe sowie staats- und verwaltungsrechtliche Verfahren mit Ausnahme erstinstanzlicher Verwaltungsverfahren (Art. 2 Abs. 2 Bst. c DSG). Diese Sonderregelung beruht auf der Idee, dass der Persönlichkeitsschutz durch spezialgesetzliche Verfahrensnormen hinreichend gesichert ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt dies für den Bereich der Amtshilfe allerdings nicht im gleichen Masse. Die Amtshilfe kann diesbezüglich deshalb nicht einfach aus Praktikabilitätsgründen mit der internationalen Rechtshilfe in Zivil- und Strafsachen gleichgesetzt werden (BGE 126 II 126 E. 5a/aa zur Amtshilfe im Bereich des Börsenrechts). Dies gilt auch für die Amtshilfe in Steuersachen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten in Sachen UBS-Kunden. Der Staatsvertrag 10 enthält keine Bestimmungen über die Lieferung persönlicher Daten von Drittpersonen. Aus der Vo DBA-USA, welche zur Anwendung kommt, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (BVGE 2010/40 E. 6.2.2), kann ebenfalls keine Regel entnommen werden. Einen Anspruch auf Durchführung eines Amtshilfeverfahrens haben nur die vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen, nicht aber Drittpersonen, die in den zu liefernden Bankunterlagen der UBS-Kunden zufällig aufscheinen (vgl. Art. 20e Vo DBA-USA). Daten dieser Drittpersonen stellen ebenfalls Personendaten im Sinn des Datenschutzgesetzes dar (vgl. Art. 3 Bst. a

DSG). Für sie besteht im Amtshilfeverfahren aber kein weitreichender Persönlichkeitsschutz durch spezialgesetzliche Verfahrensregeln. Aus diesem Grund muss das Datenschutzgesetz im Bereich der Amtshilfe grundsätzlich anwendbar sein (vgl. dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 10.2).

10.3. Das Datenschutzgesetz bezweckt den Schutz der Persönlichkeit und der Grundrechte von Personen, über die Daten bearbeitet werden (Art. 1 DSG). Unter den Begriff des Bearbeitens fällt unter anderem das Bekanntgeben von Personendaten (Art. 3 Bst. e DSG). Die Bekanntgabe von Personendaten durch Bundesorgane wird von Art. 19 in Verbindung mit Art. 17 DSG geregelt. Diese dürfen Personendaten unter anderem bekannt geben, wenn dafür eine Rechtsgrundlage besteht (Art. 19 DSG in Verbindung mit Art. 17 Abs. 1 DSG), wobei es bei besonders schützenswerten Daten (vgl. Art. 3 Bst. c DSG) sowie Persönlichkeitsprofilen (vgl. Art. 3 Bst. d DSG) einer ausdrücklichen Grundlage in einem formellen Gesetz bedarf (Art. 19 DSG in Verbindung mit Art. 17 Abs. 2 DSG). Ohne eine solche Grundlage ist die Bekanntgabe möglich, wenn die Daten für den Empfänger im Einzelfall zur Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgabe unentbehrlich sind (Art. 19 Abs. 1 Bst. a DSG). Als Datenempfänger kommen auch ausländische Behörden in Frage (YVONNE JÖHRI, in: David Rosenthal/Yvonne Jöhri [Hrsg.], Handkommentar zum Datenschutzgesetz, Zürich 2008 [nachfolgend: Handkommentar], Rz. 21 zu Art. 19 DSG; YVONNE JÖHRI/MARCEL STUDER, in: Urs Maurer-Lambrou/Nedim Peter Vogt [Hrsg.], Datenschutzgesetz, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2006 [nachfolgend: BSK-DSG], Rz. 5 zu Art. 19 DSG).

Fehlt eine abschliessende spezialgesetzliche Regelung hinsichtlich der Verpflichtung zur Bekanntgabe von Personendaten, sind die allgemeinen Grundsätze der Datenbearbeitung zu beachten (vgl. Art. 4 ff. DSG). Dazu gehören der Grundsatz der Rechtmässigkeit der Datenbearbeitung (Art. 4 Abs. 1 DSG), der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 4 Abs. 2 DSG), das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 4 Abs. 2 DSG), die Zweckbindung der Bearbeitung von Personendaten (Art. 4 Abs. 3 DSG), die Richtigkeit von Personendaten (Art. 5 DSG) sowie die Beachtung der Anforderungen an den Persönlichkeitsschutz bei der grenzüberschreitenden Bekanntgabe, wenn im Empfängerstaat eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet (Art. 6 DSG). Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung unter anderem dann möglich, wenn hinreichende Garantien, insbesondere

durch Vertrag, einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Art. 6 Abs. 2 Bst. a DSGVO).

Im vorliegenden Zusammenhang stehen das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Zweckbindung der Datenbearbeitung im Vordergrund. Im Bereich des Datenschutzgesetzes muss die Massnahme geeignet sein, das angestrebte Ziel zu erreichen (Zwecktauglichkeit), und es muss diejenige Massnahme gewählt werden, welche den geringstmöglichen Eingriff darstellt. Auch müssen Ziel und Eingriff in einem vernünftigen Verhältnis stehen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7040/2009 vom 30. März 2011 E. 8.4; PHILIPPE MEIER, *Protection des données, Fondaments, principes généraux et droit privé*, Bern 2011, Rz. 665; DAVID ROSENTHAL, in: Handkommentar, Rz. 20 f. zu Art. 4 DSGVO; MAURER-LAMBROU/STEINER, in: BSK-DSG, Rz. 9 zu Art. 4 DSGVO). Der ebenfalls aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip ableitbare Grundsatz der Zweckbindung verlangt, dass die erhaltenen Daten nicht zu einem Zweck verwendet werden, der mit dem ursprünglichen Zweck der Datenbearbeitung unvereinbar ist oder über ihn hinausgehen (BGE 126 II 126 E. 5b/bb; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7040/2009 vom 30. März 2011 E. 8.3; MEIER, a.a.O., Rz. 722 ff.; JÖHRI, a.a.O., Rz. 15 und 24 zu Art. 19 DSGVO; MAURER-LAMBROU/STEINER, in: BSK-DSG, Rz. 13 f. zu Art. 4 DSGVO; JÖHRI/STUDER, in: BSK-DSG, Rz. 36 zu Art. 19 DSGVO).

10.4. Die im Datenschutzgesetz genannten Grundsätze, welche bei der Bekanntgabe von Personendaten zu beachten sind, korrelieren mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zur Lieferung persönlicher Daten von Drittpersonen im Rahmen des Amtshilfeverfahrens gegen UBS-Kunden. Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in diesem Zusammenhang bereits eingehend mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip und dem Spezialitätsprinzip (Zweckbindungsprinzip) befasst. Wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt, wird den Anforderungen des Datenschutzgesetzes an die Bekanntgabe persönlicher Daten von Drittpersonen damit Genüge getan (vgl. ebenso Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 10).

11.

11.1. Im Bereich der Amtshilfe bedeutet das Verhältnismässigkeitsprinzip zum einen, dass die ersuchte Behörde nicht über das Amtshilfeersuchen hinausgehen darf (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6638/2010 vom 9. Mai 2011 E. 6.3 mit Hinweisen). Zum andern müssen die

angeordneten Massnahmen für das ausländische Verfahren erforderlich erscheinen. Die Frage, ob die ersuchten Informationen für den gesuchstellenden Staat erforderlich oder lediglich nützlich sind, bestimmen die Behörden dieses Staates (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.1 mit Hinweisen). Welche Informationen für die Untersuchung der mutmasslichen Steuerdelikte letztendlich massgeblich sind, ist in diesem Verfahrensstadium in der Regel noch nicht eindeutig bestimmbar. Die schweizerischen Behörden dürfen ihr Ermessen jedenfalls nicht an die Stelle desjenigen der die Untersuchung führenden ausländischen Behörden stellen. Den ausländischen Behörden sind deshalb grundsätzlich diejenigen Informationen zu übermitteln, die sich möglicherweise auf den im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt beziehen können und aus diesem Grund für die weiteren Abklärungen als unentbehrlich zu betrachten sind. Nicht zu übermitteln sind nur diejenigen Akten, die für das ausländische Verfahren mit Sicherheit nicht erheblich sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2010 E. 11.1, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.1; A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2, je mit Hinweisen). Dies bedeutet, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben und somit als unbeteiligte Dritte zu gelten haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2010 E. 11.1, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.1).

11.2. Zwar enthalten weder der Staatsvertrag 10 noch das DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA explizite Bestimmungen, wer als "unbeteiligter Dritter" gilt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung können aber diesbezüglich die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden. Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, diese Rechtsprechung in Frage zu stellen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2010 E. 11.2, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.2, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.1 f.; BVGE 2010/40 E. 7.2.1).

11.3. Unbeteiligter Dritter im Sinne von Art. 10 Ziff. 2 des Staatsvertrags vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und

den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS, SR 0.351.933.6), bei welchem Beweismittel und Auskünfte nur unter den in Art. 10 Ziff. 2 Bst. a-c aufgeführten Bedingungen übermittelt werden, ist einzig, wer nach dem Ersuchen in keiner Weise mit der diesem zugrunde liegenden Straftat verbunden zu sein scheint. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann von einem unbeteiligten Dritten dann nicht gesprochen werden, wenn eine wirkliche und unmittelbare Beziehung zwischen einer Person und einer der im Ersuchen geschilderten Tatsachen besteht, welche Merkmal einer Straftat ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Dritte als Teilnehmer im strafrechtlichen Sinn anzusehen ist (BGE 120 Ib 251 E. 5b, 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1). Mit anderen Worten muss es sich nicht um Personen handeln, die als Beteiligte am möglicherweise begangenen Delikt zu gelten haben. Der Inhaber eines Bankkontos, welches für verdächtige Transaktionen benutzt wurde, ist mithin nicht als unbeteiligter Dritter zu qualifizieren (BGE 120 Ib 251 E. 5b). Weiter entschied das Bundesgericht, dass auch eine Gesellschaft, welche als Mittlerin benutzt wurde, um einer anderen Gesellschaft Gelder zur Verfügung zu stellen, die dazu bestimmt waren, die im Rechtshilfegesuch erwähnte Straftat zu begehen oder zu ermöglichen, nicht als unbeteiligte Dritte betrachtet werden kann. Das Gleiche gilt für die eine solche Gesellschaft beherrschenden oder leitenden natürlichen Personen (BGE 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 258 E. 2c, Urteil des Bundesgerichts 1A.60/2000 vom 22. Juni 2000 E. 4c; vgl. auch CHRISTOPH PETER, Zum Schicksal des echten "unbeteiligten Dritten" in der Strafrechts- und Amtshilfe, in: Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz, Festschrift 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen [HSG], St. Gallen 2007, S. 671). Dies muss nach dem Ausgeführten auch für die Amtshilfe gelten (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6684/2010 vom 4. Juli 2011 E. 2.4, A-6797/2010 vom 17. Juni 2011 E. 7.3.3, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2, A-6930/2010 vom 9. März 2011 E. 6.1, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.3).

11.4. Das Prinzip der Spezialität besagt, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchende Staat sie gewährt hat. Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat muss aufgrund der in der Rechtshilfe zur Anwendung

gelangenden allgemeinen Grundsätze ergänzt werden, soweit sie durch Verträge nur in den Grundzügen umschrieben ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 287 und 326 ff.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Bern 2009, Ziff. 726). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert der auch vorliegend weiterhin anwendbare Art. 26 DBA-USA 96 (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053 vom 10. Januar 2011 E. 4 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 3, vgl. auch bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 ff.) selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

"[...] nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind."

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird die Einhaltung des Spezialitätsgrundsatzes durch Staaten, die mit der Schweiz durch einen Rechtshilfevertrag verbunden sind, nach völkerrechtlichem Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung nötig wäre (BGE 107 Ib 264 E. 4b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 11.4, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 5.2, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5).

12.

12.1. Gemäss dem vom IRS am 31. August 2009 gestellten Amtshilfeersuchen werden, in Papier- oder elektronischer Form, die folgenden Dokumente verlangt:

1. Kontoinformationen (einschliesslich der Angaben über die Kontoeröffnung, Unterschriftenkarten, Kontostände, Dokumente über die Organisation von Körperschaften, wie Gründungsdokumente oder andere Unterlagen zum Nachweis der wirtschaftlichen Berechtigung) von amerikanischen UBS-Kunden und ihrer verbundenen juristischen Personen;
2. Korrespondenzen und Mitteilungen zwischen der UBS AG und ihren amerikanischen Kunden oder zwischen UBS-Kunden untereinander sowie, wenn vorhanden, deren verbundenen juristischen Personen;

3. interne Daten aus dem Managementinformationssystem betreffend amerikanische UBS-Kunden und, wenn vorhanden, mit ihnen verbundene juristische Personen;
4. UBS-interne Mitteilungen und Notizen, Berichte und Sitzungsprotokolle (einschliesslich der "Client Advisor Workbench Information") betreffend Bank- und Wertpapierverkehr mit ihren amerikanischen Kunden und, wenn vorhanden, deren verbundenen juristischen Personen;
5. sämtliche Registratureinträge im Zusammenhang mit dem betreffenden Konto und sämtlichen verbundenen Konten, soweit diese Information nicht schon unter Ziff. 1 bis 4 hievor fällt.

Wie sich aus diesem Amtshilfeersuchen unzweideutig ergibt, verlangt der IRS die Übermittlung sämtlicher Bankunterlagen betreffend die Errichtung, Führung und Verwaltung der UBS-Konten von amerikanischen Steuerpflichtigen und den mit ihnen verbundenen juristischen Personen. Die ersuchende Behörde will in der Lage sein, das gesamte Dossier der betroffenen UBS-Konten überprüfen zu können (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2010 E. 12.1, A-6684/2010 vom 4. Juli 2011 E. 2.5, A-6638/2010 vom 9. Mai 2011 E. 6.4, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.3).

12.2. Wie soeben ausgeführt, ist gemäss Rechtsprechung einem Antrag auf Anonymisierung von Namen und Angaben von Dritten nur dann stattzugeben, wenn unbeteiligte Dritte betroffen sind. Als solche sind nur anzusehen, wer mit dem in das Verfahren einbezogenen Konto in keiner Weise verbunden zu sein scheint. Folglich kann gerade nicht als unbeteiligter Dritter angesehen werden, wer für das Konto zeichnungsberechtigt ist bzw. war und/oder Vergütungen davon erhalten hat (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6684/2010 vom 4. Juli 2010 E. 4.2.1, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.4, A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 9.3). In einem solchen Fall ist es denn auch unbeachtlich, ob es sich bei den Dritten um Familienangehörige oder um sogenannte "Drittbanken" handelt, deren Konten nicht unter Art. 1 Ziff.1 des Staatsvertrags 10 fallen.

12.3. Wird die Anonymisierung von an sich vom Amtshilfeverfahren umfassten Daten verlangt, so genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in den Kontounterlagen auftauchenden Namen handle es sich um solche unbeteiligter Dritter. Ist nämlich nicht von vornherein zweifelsfrei ersichtlich, dass die Daten nichts mit dem Amtshilfeersuchen zu tun haben, müssen die Beschwerdeführenden bei

jedem einzelnen Aktenstück, das nach ihrer Auffassung von der Übermittlung auszuschliessen ist, bezeichnen und im Einzelnen darlegen, weshalb dieses im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.3, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.5 mit weiteren Hinweisen).

Es ist daher im Folgenden nur auf die vom Beschwerdeführer und/oder von den Beigeladenen einzeln genannten Unterlagen einzugehen, denn der pauschale Antrag auf Löschung sämtlicher Angaben über Dritte, erweist sich schon aus prozessualen Gründen als unzureichend.

12.4. Die vom Beschwerdeführer und – durch Verweis auf die Eingabe des Beschwerdeführers – von den Beigeladenen genannten Dokumente ([...]) enthalten Namen und Angaben zu den Beigeladenen und zu Dritten, insbesondere zu gewissen Konten bei "Drittbanken", welche gemäss Antrag, vor der Leistung der Amtshilfe zu anonymisieren seien. Bei den Dokumenten handelt es sich einerseits um Zahlungsaufträge (Beschwerdebeilage [...] bis [...]), die alle das Konto des Beschwerdeführers betreffen. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers und der Beigeladenen ist grundsätzlich nicht einzusehen, weshalb unbeteiligte Dritte vorhanden sein sollen. Zum einen stammen die in Frage stehenden Namen und Angaben nicht von mit dem Konto in keiner Weise verbundenen Dritten, und zum anderen beziehen sie sich direkt und unmittelbar auf das in Frage stehende Konto, womit ein offenkundiger Zusammenhang mit dem zum Amtshilfegesuch führenden Verfahren in den USA besteht. Das Bundesverwaltungsgericht hat in vergleichbaren Konstellationen wie der vorliegenden denn auch festgehalten, dass unter diesen Umständen Gesuchen um Anonymisierung nicht stattgegeben werden könne (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6684/2010 vom 4. Juli 2011 E. 4.2.2, A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 9.3). Alle die auf den Zahlungsaufträgen genannten Drittpersonen (einschliesslich der Beigeladenen als [...] des UBS-Kontos des Beschwerdeführers) und "Drittbanken" sind damit keine unbeteiligten Dritten und aufgrund des engen sachlichen Zusammenhangs zum streitbetroffenen UBS-Konto sind diese Unterlagen ungeschwärzt dem IRS zu edieren.

Dies bedeutet andererseits jedoch nicht, dass nicht auch bei "nicht-unbeteiligten Dritten" eine Schwärzung gewisser Informationen geboten sein kann. Sobald nämlich ein ganzes Dokument oder eine spezifische Information in keiner Weise eine Verbindung mit dem in das Verfahren

einbezogenen Konto aufweist, darf dieses Dokument bzw. diese Information nicht an den IRS herausgegeben werden. In diesem Sinne hat denn auch bereits die Vorinstanz in ihrer Schlussverfügung entschieden, in gewissen internen Dokumenten die Verweise auf [...] zu schwärzen. Gleiches muss für die Dokumente [...] und [...] gelten. Bei diesen handelt es sich um interne Dokumente, welche Informationen über das Konto des Beschwerdeführers enthalten. Unter anderem wurde darin festgehalten, dass die Beigeladenen [...] des Kontos des Beschwerdeführers sind. Insofern ist ein Zusammenhang mit dem streitbetroffenen Konto unbestrittenermassen noch gegeben. In der Rubrik "Bemerkungen" steht jedoch in beiden Dokumenten, dass [...] (gemeint ist [...]) [Zitat der Bemerkung] ([...]). Diese Information wurde von den Kundenberatern wohl ausschliesslich als interne Notiz hinzugefügt, ein sachlicher Grund für einen solchen Vermerk ist jedenfalls nicht zu erkennen. Obwohl [...] – wie oben festgehalten – nicht als unbeteiligter Dritte gelten kann, sind solche Informationen betreffend [...] nicht an den IRS zu edieren. Insoweit sind die Anträge des Beschwerdeführers und der Beigeladenen auf Schwärzung gutzuheissen, alle anderen jedoch abzuweisen.

Das pauschale Argument des Beschwerdeführers, es sei widersprüchlich, dass die Vorinstanz die Hinweise auf die Beigeladenen nur in gewissen – anstatt durchgehend in allen – Dokumenten geschwärzt habe, stösst nach dem Gesagten ins Leere, da nämlich für jedes Dokument einzeln geprüft werden muss, ob eine sachlicher Zusammenhang zum streitbetroffenen UBS-Konto besteht und eine Herausgabe der Informationen an den IRS somit verhältnismässig ist.

Schliesslich enthält die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 eine Verwendungsbeschränkung, wie es sowohl das Datenschutzgesetz als auch das Amtshilferecht verlangt. Demgemäss dürfen die im Amtshilfeverfahren erlangten Unterlagen von den US-amerikanischen Behörden nur in einem allfälligen Verfahren gegen den Beschwerdeführer verwendet werden. Damit ist Art. 6 Abs. 2 Bst. a DSG ebenfalls Genüge getan.

13.

Demnach ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die in der Ziffer [...] der Beschwerdeschrift zitierten Passagen ("[...]") sind in beiden Dokumenten ([...] und [...]) zu schwärzen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

14.

Ausgangsgemäss hat der weitgehend unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in entsprechendem Umfang zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf insgesamt Fr. 22'000.-- festzulegen (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 173.320.2]) und dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 21'000.-- aufzuerlegen. Mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 wurden dem Beschwerdeführer Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Beschwerdeführer wurde in derselben Verfügung aufgefordert, einen weiteren Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zu leisten. Die verbleibenden Verfahrenskosten von Fr. 19'000.-- sind demnach im entsprechenden Umfang mit dem restlichen Kostenvorschuss von ebenfalls Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 VGKE). Den Beigeladenen sind keine Parteientschädigungen zuzusprechen.

15.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h BGG; [anstatt vieler] Urteile des Bundesgerichts 1C_124/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2, 1C_573/2010 vom 7. Januar 2011 E. 2).

Der Antrag des Beschwerdeführers, die Rechtsmittelbelehrung dergestalt offen zu formulieren, dass gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts innert 10 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden könne, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 84 BGG gegeben seien, ist damit abzuweisen. Gleiches gilt schliesslich für die beantragte Voraberröffnung per Fax; eine solche ist gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen und es besteht auf sie kein Anspruch (Art. 34 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Sämtliche Verfahrensanträge sowohl des Beschwerdeführers als auch der Beigeladenen werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die ESTV wird angewiesen, die in Ziffer [...] der Beschwerdeschrift vom 16. September 2010 zitierten Passagen ("[...]") in beiden Dokumenten ([...] und [...]) zu anonymisieren. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 22'000.-- werden dem Beschwerdeführer in reduziertem Umfang von Fr. 21'000.-- auferlegt. Davon hat der Beschwerdeführer Fr. 2'000.-- geleistet. Die verbleibenden Kosten von Fr. 19'000.-- sind im entsprechenden Umfang mit dem verbleibenden Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet

Der Beschwerdeführer wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

4.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'000.-- zu bezahlen.

Den Beigeladenen werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Einschreiben; Beilage: Kopie der Eingabe der Beigeladenen vom 16. Juni 2011)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Einschreiben)
- die Beigeladenen (Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Stefano Bernasconi

Versand: