



Urteil vom 3. August 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X. _____, ...,
vertreten durch ...
Beschwerdeführer,

gegen

Eidg. Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:**A.**

A.a Am 16. Juli 2008 richtete die Steuerbehörde der USA, der Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS), ein Amtshilfeersuchen an die Schweiz, in dem sie um Herausgabe der Namen von Kunden einer schweizerischen Bank ersuchte, welche verdächtigt wurden, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. In der Folge gerieten immer mehr Banken in den Verdacht, ihren Kunden bei der Umgehung US-amerikanischer Steuervorschriften geholfen zu haben. Seither versuchen die Schweiz und die USA einen Weg zu finden, der unter Wahrung der rechtlichen Vorschriften sowohl der Schweiz als auch der USA den betroffenen Banken eine Möglichkeit gibt, diese Vergangenheit zu bereinigen. Die betroffenen Banken können sich nämlich in den USA grundsätzlich nur dann einer Strafklage entziehen, wenn sie mit den Strafbehörden kooperieren und Daten ihrer Kunden herausgeben, während das schweizerische Recht diese Herausgabe von Kundendaten gerade untersagt.

A.b Am 29. August 2013 unterzeichneten das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) und das amerikanische Justizdepartement (Department of Justice, DoJ) eine gemeinsame Erklärung («Joint Statement») (die deutsche Version findet sich im Internet unter: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/31813.pdf>; die englische unter: <http://www.justice.gov/iso/opa/resources/7532013829164644664074.pdf>; beide letztmals besucht am 3. August 2016). In dieser Erklärung weisen die beiden Länder auf das Programm für schweizerische Banken (nachfolgend: Bankenprogramm) hin, welches die USA den Banken, die unversteuerte Konten von in den USA steuerpflichtigen Personen führten, zur Regulierung dieses Verhaltens zur Verfügung stellten (dazu im Einzelnen: Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4.1).

A.c Die Bank A._____ (nachfolgend: A._____) nimmt an diesem Programm teil und hat dem IRS entsprechende Informationen übermittelt.

B.

B.a Am 2. Juli 2015 stellte der IRS ein Amtshilfeersuchen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Dieses stützt sich auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61, DBA-USA 96) und das dazugehörige Protokoll (ebenfalls unter SR 0.672.933.61, Protokoll 96) ab. Das Ersuchen betraf ein Konto, das

als «Konto ***1» bezeichnet war (die Kontonummer selbst wurde im Ersuchen nicht erwähnt) und welches sich bei der A._____ befinde. Der IRS ersuchte darum, ihm die US-steuerpflichtige Person zu nennen, die in der Steuerperiode vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 eine Zeichnungs- oder ähnliche Berechtigung an diesem Konto hatte oder daran wirtschaftlich berechtigt gewesen sei.

B.b Im Amtshilfeersuchen beschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

Die A._____ nehme als Bank der Kategorie 2 am «Program for Non-Prosecution Agreements or Non-Target Letters for Swiss Banks» (dem Bankenprogramm) teil. Eine Bank, die die Kategorie 2 wähle, nehme an, sie könne im Zusammenhang mit nicht deklarierten Konten mit US-Bezug US-Steuerrecht oder Transaktionsrecht verletzt haben.

Der IRS ersucht um Informationen betreffend ein Konto, das als Konto ***1 bezeichnet wird. Die Person, die am Konto ***1 wirtschaftlich berechtigt sei, werde verdächtigt, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. Dieser begründete Verdacht stütze sich auf Informationen aus verschiedenen Quellen, so den Umstand, dass die A._____ im Rahmen des Bankenprogramms das Konto ***1 als Konto identifiziert habe, welches Muster zeige, die auf «Betrugsdelikte und dergleichen» hindeuteten, und dass die Bank Informationen zu diesem Konto geliefert habe. Weiter habe die A._____ im Rahmen des Bankenprogramms auch Informationen über andere Konten und ihr grenzüberschreitendes Geschäft mit Konten mit US-Bezug geliefert. Auch habe es zusätzliche Informationen aus anderen Quellen im Rahmen des Bankenprogramms gegeben und schliesslich seien öffentlich zugängliche Informationen über die Bank beigezogen worden.

Im Rahmen des Bankenprogramms habe die A._____ zugegeben, dass Bankmitarbeiter gewusst hätten, dass gewisse Konten von US-Kunden [in den USA] nicht deklariert gewesen seien. Gemäss den Erfahrungen des IRS mit Offshore-Konten würden steuerpflichtige Personen, die die notwendigen Dokumente für die korrekte Meldung nicht zur Verfügung stellen, absichtlich solche Dokumente vorenthalten, um ihre Konten und Einkünfte vor dem IRS zu verschleiern. Im Ersuchen wird beschrieben, wie seitens der Bank dabei vorgegangen wurde.

Zudem habe die A._____ gegen das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene «Qualified Intermediary Withholding Agreement» (nachfolgend: QI-

Agreement) verstossen. Ungeachtet der aus diesem Abkommen fliessenden Verpflichtungen habe die A. _____ dem IRS für das vorliegende Konto ***1 keine steuerpflichtigen Einkünfte gemeldet.

Konkret zeichne sich das Konto ***1 durch die folgenden Charakteristika aus:

Das Konto sei am [...] 2002 eröffnet und am [...] 2009 geschlossen worden.

Es sei von einer panamaischen privaten Investmentgesellschaft gehalten worden.

Der in Formular A genannte wirtschaftlich Berechtigte sei als US-Bürger und Person mit US-Wohnsitz identifiziert worden. Er habe eine Vollmacht mit Einzelzeichnungsberechtigung gehabt.

[...]

Es sei in US-Wertschriften investiert worden.

Der Höchstwert der auf dem Konto liegenden Vermögenswerte habe in der anwendbaren Periode USD [...] betragen.

Der Bank sei kein Formular W-9 eingereicht worden und die Bank habe kein Formular 1099 für das Konto eingereicht.

Der Bank sei kein Formular W-8BEN eingereicht worden.

[...]

Vor der anwendbaren Zeitperiode habe der wirtschaftlich Berechtigte Überweisungen vom Konto ***1 [...] veranlasst [...].

Vor Schliessung des Kontos ***1 habe der wirtschaftlich Berechtigte [...] auf [...] Konten [...] überwiesen. [...].

Bei Schliessung des Kontos ***1 habe ein Direktor der Gesellschaft [...] Aufträge gegeben, mit denen insgesamt USD [...] an [...] Konten [...], die alle dem wirtschaftlich Berechtigten allein gehörten, überwiesen worden seien.

Gemäss US-amerikanischem Recht müssten US-Bürger und Einwohner der USA das weltweit erzielte Einkommen in ihren jährlichen Steuererklärungen deklarieren. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankmitarbeiter und US-Klienten der Bank Schritte unternommen, um grosse Beträge an US-Steuern auf betrügerische Art zu hinterziehen, indem sie unter anderem Domizilgesellschaften benutzt hätten, um falsche Dokumente zu erstellen.

Sie hätten entweder falsche oder gar keine Steuerformulare eingereicht. So seien Vermögenswerte, an denen die Kunden wirtschaftlich berechtigt seien, verheimlicht und diese Werte sowie das daraus fliessende Einkommen dem IRS nicht deklariert worden.

Das US-Recht würde für Steuerzwecke Organisationsformen nicht anerkennen, wenn sie kein eigentliches Geschäft führten, sondern der Steuervermeidung dienen würden. Solche Gebilde würden auch dann nicht anerkannt, wenn der wirtschaftlich Berechtigte die von ihm getrennte Verwaltung der Gesellschaft nicht respektiere.

Für die Zwecke des Amtshilfeersuchens sei jedes Rechtssubjekt oder jede Einheit, das oder die nach dem Recht irgendeiner Jurisdiktion (einschliesslich den USA) organisiert sei und gemäss der schweizerischen Geldwäschereigesetzgebung als Domizilgesellschaft behandelt werde, als solche zu erachten. Dazu würden auch Personengesellschaften und jedes andere Rechtssubjekt gehören, für die oder für das die Bank ein «Formular A» (oder ein gleichwertiges Dokument) erhalten habe. Es sei dann von einem Konto einer Domizilgesellschaft mit einer wirtschaftlich berechtigten US-Person auszugehen, wenn ein «Formular A» (oder eine gleichwertige Dokumentation) angebe, dass das Konto eine wirtschaftlich berechtigte US-Person aufweise.

Im konkreten Fall habe die Bank Informationen übermittelt, wonach sie wusste, dass der wirtschaftlich Berechtigte am Konto ***1 eine US-Person war, sie aber dennoch den Kontoinhaber nicht dazu zwang («did not force»), die korrekten IRS-Formulare einzureichen, und weiterhin erlaubt habe, dass das Konto ***1 im Namen einer in Panama domizilierten Gesellschaft gehalten wurde. Der wirtschaftlich Berechtigte habe weiterhin die Kontrolle über dieses Konto ausgeübt. Er habe trotz Bestehen der Domizilgesellschaft Vermögen aus dem Konto ***1 auf andere Konten bei der Bank und Drittbanken überwiesen. Schliesslich habe die Bank gewusst, dass in US-Wertschriften investiert worden sei, und dennoch die «withholding tax» nicht einbehalten. So seien die Reporting-Vorschriften der Bank aufgrund des QI-Agreements mit dem IRS umgangen und US-Recht verletzt worden.

Schliesslich erklärt der IRS, im Gegensatz zu Gruppenersuchen, bei denen die Vereinigten Staaten nicht wüssten, dass ein bestimmtes Konto bestehe, werde vorliegend gerade kein Gruppenersuchen eingereicht. Daher

sei der begründete Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» grösser als bei einem Gruppensuchen.

Zusammenfassend hält der IRS fest, er hege den begründeten Verdacht, dass das Subjekt des Ersuchens mit Hilfe und Unterstützung der Bank auf betrügerische Art und Weise eine Domizilgesellschaft (hier eine Tarngesellschaft, die für US-Steuerzwecke nicht beachtet und so behandelt wird, als existiere sie nicht) benutzt habe und, als Teil eines Lügengebäudes, mit dem Ziel, die US-Steuerbehörden zu betrügen, Dokumente vorbereitet und gehalten habe, die auf betrügerische Weise die Besitzverhältnisse am Konto ***1 falsch wiedergegeben hätten, dies alles mit der Absicht, US-Einkommenssteuerstrafrecht und ziviles Einkommenssteuerrecht zu verletzen. Dieses betrügerische Vorgehen habe zu einer illegalen und substantziellen Reduktion des Steuerbetragnisses geführt, welches das Subjekt des Ersuchens in Bezug auf Einkommen und Gewinn, der aus US- oder ausländischen Investments stammte, bezahlte. Alles in allem glaubt der IRS, dass die Untersuchung des Subjekts des Ersuchens als einzeln identifizierte US-Person, die eine Unterschriftsberechtigung oder andere Berechtigung über das Konto hatte oder die am Konto wirtschaftlich berechtigt war und die an betrügerischem Verhalten beteiligt war, den Tatbestand von «Betrugsdelikten und dergleichen» erfülle.

Der IRS nennt im Amtshilfeersuchen zudem die anwendbaren Gesetzesbestimmungen und bezieht sich auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts im Zusammenhang mit «Betrugsdelikten und dergleichen». Schliesslich zählt er die Dokumente auf, die zu übermitteln er ersucht.

B.c Der IRS ersucht für die Steuerperioden vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009 um diverse Bankinformationen.

B.d Er erklärt, dass das Amtshilfeersuchen den gesetzlichen und regulatorischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis der USA entspreche, so dass er (der IRS) diese Informationen, wenn sie sich in seinem Zuständigkeitsbereich befinden würden, in Anwendung seines Rechts oder im ordentlichen Rahmen seiner Verwaltungspraxis erhalten könnte. Der IRS erklärt weiter ausdrücklich, dass die USA die nach ihrem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hätten.

C.

In der Folge forderte die ESTV A. _____ gestützt auf Art. 8 und 10 des

Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) am 8. Juli 2015 dazu auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und den wirtschaftlich Berechtigten, der in den USA wohne, deren Staatsbürger er sei, sowie den Kontoinhaber mit den beigelegten Schreiben über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren.

D.

Die Bank kam der Aufforderung der ESTV am 27. Juli 2015 in Bezug auf die Zustellung der ersuchten Bankunterlagen nach, wobei sie dem Konto ***1 das Konto Nummer ***2 zuordnete, welches von der B. _____ Ltd. SA (nachfolgend: B. _____), Panama, gehalten wurde. X. _____ sei daran wirtschaftlich berechtigt. Die Kontoinhaberin konnte am 23. Juli 2015 informiert werden. Das Informationsschreiben für die (angeblich) wirtschaftlich berechtigte Person wurde am 20. Juli 2015 geschickt.

E.

Die Rechtsvertreterin von X. _____ hatte sich [...] gegenüber der ESTV ausgewiesen. Am 24. Juli ersuchte sie um Zustellung der von der Bank eingereichten Unterlagen. Am 9. September 2015 wies sie die ESTV darauf hin, dass die Kontoinhaberin [...] im Handelsregister gestrichen worden war, aber wieder reaktiviert werden könnte. Die ESTV liess X. _____ am 9. November 2015 eine Zusammenfassung des Ersuchens des IRS vom 2. Juli 2015 in Form eines Auszugs sowie weitere Akten zukommen. Gleichzeitig setzte sie eine Frist von zehn Tagen, damit X. _____ Stellung zu einer allfälligen Übermittlung der Daten nehmen könne. Die Stellungnahme wurde innert erstreckter Frist am 4. Dezember 2015 eingereicht, wobei X. _____ die Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe als nicht gegeben erachtete.

F.

In ihrer Schlussverfügung vom 22. Februar 2016 kam die ESTV zum Schluss, dem IRS sei die Amtshilfe zu gewähren.

G.

Mit Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht vom 24. März 2016 beantragt X. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) im Hauptbegehren, die Schlussverfügung der ESTV vom 22. Februar 2016 aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse.

H.

In ihrer Vernehmlassung vom 9. Mai 2016 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG im Umkehrschluss).

1.2 Das StAhiG hält fest, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses 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 damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG (vgl. in diesem Sinn letztlich auch BGE 139 II 404 E. 2.1 und 2.3 sowie die in BGE 139 II 451 nicht publizierte E. 1.4 des Urteils des BGer 2C_511/2013 vom 27. August 2013). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (vgl. dazu E. 4.1; BGE 139 II 404 E. 9.3 mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, BBl 1997 II 1099; Urteile des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 3.1, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 4.1, A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3).

2.2 Bei den gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 unter das Abkommen fallenden Steuern handelt es sich um Einkommenssteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die sog. «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96; ausführlich dazu: Urteile des BGer 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3, 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a).

3.

3.1 Die ESTV nimmt bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung i.S.v. Art. 6 StAhiG vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 i.V.m. Ziff. 10 des Protokolls 96 bzw. Art. 6 StAhiG glaubhaft gemacht worden sind. In

diesem Verfahrensstadium der prima-facie-Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht.

3.2 Die ESTV hat sich erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 17 StAhiG zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Nicht abzuklären hat sie, ob die vorgeworfenen Taten tatsächlich begangen wurden. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des BVGer A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2). Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 4, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 5 m.w.H.).

3.3 Auf das Ersuchen wird gemäss Art. 7 StAhiG nicht eingetreten, wenn es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist (Bst. a), Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind (Bst. b), oder das Ersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, z.B. wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind (Bst. c).

Zur Beweisausforschung («fishing expedition») ist hier festzuhalten, dass die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen. Allerdings kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit 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 (Urteil des BGer 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteil des BVGer B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale,

4. Aufl. 2014, Rz. 293). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun. Allerdings werden an Amtshilfeersuchen betreffend Abgabebetrug gegenüber Amtshilfeersuchen in anderen Fällen erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt. So wurde ein begründeter Verdacht auf Steuer- bzw. Abgabebetrug seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (zum Ganzen: BGE 139 II 404 E. 7.2.2, 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.3).

4.

Nun ist auf die tatsächlichen Voraussetzungen einzugehen, die in Bezug auf ein Amtshilfeersuchen aus den USA erfüllt sein müssen. Da im vorliegenden Fall unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer eine US-Person ist, der persönliche Geltungsbereich von Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ebenfalls keine Probleme bereitet, im Depot US-Wertschriften gehalten wurden und weder ein Formular «W-9» eingereicht noch die «backup withholding tax» erhoben wurde, wird nachfolgend nur der Begriff der «Betrugsdelikte und dergleichen» beleuchtet (E. 4.1) und dann auf jenen der «wirtschaftlichen Berechtigung» (E. 4.2) eingegangen.

4.1

4.1.1 Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist unter anderem ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Dieser Begriff ist nach ständiger Rechtsprechung vertragsautonom auszulegen. Er umfasst im Amtshilfebereich den Steuerbetrug (Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] bzw. Art. 59 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]) sowie den Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0). Letzterer gilt eigentlich im Bereich der vom Bund erhobenen Steuern, wird aber im Bereich der Amtshilfe auf die direkten Steuern übertragen. Die blosser Steuerhinterziehung ist hingegen vom Begriff der «Betrugsdelikte und dergleichen» nicht erfasst (Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG; BGE 139 II 404 E. 9.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.1 f. mit Hinweisen, zu den Tatbeständen von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug und Abgabebetrug in diesem Zusammenhang: E. 6.2 ff.).

4.1.2 Im von den USA per 1. Januar 2001 eingeführten sogenannten QI-System (dazu ausführlich Entscheid des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5) werden verschiedene Formulare verwendet, die es ermöglichen sollen, dass einerseits US-Personen korrekt besteuert werden und andererseits die Identität von Bankkunden geheim bleiben kann. Mit dem Formular W-8BEN oder einem diesem gleichwertigen – von der Bank krei-rierten – Formular bestätigt der Kunde gegenüber der Bank, dass er keine US-Person ist und einen allfälligen Anspruch auf eine reduzierte Quellensteuer auf den aus den USA stammenden Einkünften hat. Dagegen muss die Bank von einem US-Steuerzahler grundsätzlich ein Formular W-9 verlangen. Wird dieses nicht eingereicht, ist die sogenannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, zu erheben (BGE 139 II 404 E. 9.7.1).

4.1.3 Das Bundesgericht hat festgestellt, dass das falsche Ausfüllen von Formularen, welche im QI-System benötigt werden, einen Steuer- oder Abgabebetrug darstellen kann. Bei diesen Formularen handelt es sich nämlich um Urkunden im Sinn von Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0; BGE 139 II 404 E. 9.9.2). Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts beruht das QI-System auf einem besonderen Vertrauensverhältnis zwischen dem IRS und dem QI, so dass auch das Ausnutzen dieses Vertrauens bei einer einfachen Lüge einen Abgabebetrug darstellen kann (statt vieler Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.4).

4.1.4 Im Weiteren haben das Bundesverwaltungsgericht und in der Folge das Bundesgericht bereits in früheren Entscheiden darauf hingewiesen, dass sich aus dem Vorschieben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit der Angabe, diese Gesellschaft sei gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklichkeit direkt durch US-Personen verwalteten Vermögenswerten, ein begründeter Verdacht auf Abgabebetrug im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 zu ergeben vermag (Urteile des BVGer A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.5, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4; vgl. auch BGE 139 II 404 E. 9.8). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass im Rahmen des Amtshilfeverfahrens das Bestehen eines Betrugsdelikts oder dergleichen nicht nachgewiesen sein muss, sondern dass es genügt, wenn die feststehenden Tatsachen eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür begründen (Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.6 und 6.5.5).

4.1.5 Für eine korrekt errichtete selbstständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren. Von dieser Trennung kann allenfalls dann abgesehen werden, wenn das anwendbare Steuerrecht trotz (zivilrechtlicher) Selbstständigkeit festlegt, es sei von einer transparenten Struktur auszugehen und es sei steuerlich nicht die juristische Person, sondern jemand Dritter als «Beneficial Owner» zu qualifizieren (E. 4.1.5 und 4.2). Soweit nicht derartige steuerrechtliche Spezialbestimmungen bestehen, ist auch steuerrechtlich von zwei getrennten Steuersubjekten auszugehen (Urteil des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5 m.w.H.).

Umgekehrt ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach bei Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person deren eigenständige Struktur zu beachten ist, dass bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären durch den wirtschaftlich Berechtigten im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Fall eine Berufung auf die rechtliche Selbstständigkeit als rechtsmissbräuchlich, als entgegen Treu und Glauben geltend gemacht (vgl. BGE 108 II 213 E. 6 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5). Dass Gesellschaften aus QI-Sicht grundsätzlich als wirtschaftlich Berechtigte gelten, ändert nach dem Gesagten nichts daran, dass Amtshilfe geleistet werden kann, wenn die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet wurde (Urteile des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5 m.w.H., A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.6).

4.1.6 Im schweizerischen Bankverkehr wird das sogenannte «Formular A» zur Feststellung der an einem Konto wirtschaftlich berechtigten bzw. letztbegünstigten Person verwendet. Dieses dient nicht steuerlichen, sondern anderen Zwecken (wirtschaftliche Hintergründe, Hinweise bei Strafuntersuchungen, Geldwäscherei etc; Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4). Damit ist es grundsätzlich möglich, dass auf dem «Formular A» eine andere Person als wirtschaftlich berechtigte angegeben wird als auf dem Formular «W-8BEN», das den wirtschaftlich Berechtigten für US-Steuerzwecke identifiziert, und dennoch beide Formulare korrekt ausgefüllt wurden. Allein der Umstand, dass jeweils andere Personen als wirtschaftlich Berechtigte auf den beiden Formularen angegeben werden, führt noch nicht zum begründeten Verdacht,

dass falsche Angaben gemacht wurden. Jedoch genügt die Tatsache, dass bezüglich identischer Vermögenswerte einmal eine, ein anderes Mal eine andere Person als wirtschaftlich Berechtigte aufgeführt wird, um weitere amtshilferrelevante Abklärungen auszulösen. Treten alsdann weitere einschlägige Hinweise hinzu, kann sich ein begründeter Verdacht ergeben (Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6).

Die Aussage im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6662/2010 vom 27. Juni 2011 E. 6.1-6.2, die von der ESTV herangezogen wird, bezog sich auf den konkreten Fall. Selbst dort wurde aber nur festgehalten, dass die ESTV insbesondere (also nicht etwa «ausschliesslich») aufgrund des «Formulars A» von der wirtschaftlichen Berechtigung der dort betroffenen Person ausgehen durfte. Soweit dort festgehalten wurde, dass nicht von Bedeutung sei, aus welchen Gründen der dortige Beschwerdeführer von der Bank als wirtschaftlich Berechtigter genannt wurde, sondern es sich vielmehr um eine Sachverhaltsannahme handle, welche vom Beschwerdeführer klarerweise und entscheidend zu entkräften sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Sachverhaltsannahme sich auch in diesem Fall nicht ausschliesslich auf das «Formular A» stützte (unter anderem unterschrieb der dortige Beschwerdeführer sämtliche Zahlungsaufträge). Gleiches gilt für das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 4.2.1 f., zumal in letzterem Verfahren die Beschwerde gutgeheissen wurde. Dass das «Formular A» allein nicht genügt, damit die wirtschaftliche Berechtigung der darauf genannten Person angenommen wird, wurde vom Bundesverwaltungsgerichts in der Folge in zahlreichen Urteilen auch so bestätigt (statt vieler: das zuvor genannte Urteile des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 5.3.5, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.4 und 7.5.7).

4.1.7 Da das Formular «W-8BEN» nicht dem IRS, sondern der Bank einzureichen ist, ist hier festzuhalten, dass dem Strafrecht die Begriffe des sog. «mittelbaren Täters» und des «Tatmittlers» bekannt sind (vgl. dazu: GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Die Straftat, 4. Aufl., Bern 2011, § 13 N. 20 ff.). Eine Täuschung ist also auch dann möglich, wenn der Täter (mittelbarer Täter) eine Person (Tatmittler) täuscht, die dann ihrerseits wieder – ohne sich dessen selbst bewusst zu sein (da sonst Mittäterschaft, allenfalls Gehilfenschaft in Frage kommen) – eine weitere Person täuscht. Übertragen bedeutet dies nun, dass zunächst der QI durch Vorlage eines falschen Formulars «W-8BEN» getäuscht wird. Da der wirtschaftlich Berechtigte – wie soeben gesehen – nicht mit jenem im «Formular A» korrespondieren muss, besteht für die Bank kein Anlass,

in einem solchen Fall vertiefte Nachforschungen anzustellen. Immerhin wird die Person, welche das Formular «W-8BEN» ausfüllt, angehalten, «[u]nder penalties of perjury» die Informationen korrekt anzugeben. Der demassen getäuschte QI wird nun seinerseits den IRS täuschen, indem er seinen Verpflichtungen gemäss dem QI-Vertrag (unwissentlich) nicht nachkommt. Insofern ist nicht relevant, dass der QI gehalten ist, gewisse Formulare dem IRS einzureichen und nicht die steuerpflichtige Person selbst. Die jeweiligen Vertrauensverhältnisse zwischen mittelbarem Täter und Tatmittler einerseits sowie Tatmittler und IRS andererseits genügen für das Bestehen eines Vertrauensverhältnisses (statt vieler: Urteile des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.7, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7 m.w.H.).

4.2 Zur Beurteilung, ob ein auf eine Gesellschaft lautendes Konto wirtschaftlich durch eine US-Person gehalten wird («beneficially owned»), ist entscheidend, inwiefern die US-Person das sich auf dem Konto der Gesellschaft befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen kann. Hat die fragliche US-Person die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem Konto verwaltet wird und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet werden, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL on Double Taxation Conventions, 3. Aufl., London/Den Haag/Boston 1997, Preface to Arts. 10-12, N. 8 f.; teilweise wiedergegeben in: ERIC KEMMEREN, in: Reimer/Rust [Hrsg.], Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, Bd. 1, 4. Aufl., Alphen aan den Rijn/New York 2015, Preface to Arts 10 to 12, N. 41 mit weiterführenden Hinweisen in N. 42 ff. und N. 129 ff.). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die Gesellschaft gewählt wurde (BVGE 2011/6 E. 7.3.2; statt aller: Urteile des BVGer A-6118/2011 vom 5. Januar 2012 E. 4.4, A-8003/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 4.4, A-7429/2010 vom 16. September 2011 E. 7.3.1, A-2014/2011 vom 4. August 2011 E. 8.2.3).

5.

5.1 Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen erfüllt die formellen Voraussetzungen (vgl. E. 3.1). Dies wird grundsätzlich nicht bestritten, wobei der Beschwerdeführer die genügende Identifizierung der betroffenen Person in Frage stellt, dann aber nicht weiter darauf eingeht, da kein genügender Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» bestehe. Im Übrigen hat das Bundesverwaltungsgericht in einem ähnlichen Fall festgestellt, dass die Angabe einer Fallnummer, die letztlich die eindeutige Identifikation der betroffenen Person(en) zulässt, genügt (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.3.2). Dass die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, ergibt sich zudem aus den Akten, weshalb darauf nicht weiter eingegangen werden muss.

5.2 Zu prüfen ist, ob eine der in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen vorliegt. Denn, wäre dies der Fall, dürfte auf das Amtshilfeersuchen nicht eingetreten werden (E. 3.3). Nicht in Frage kommt dabei Art. 7 Bst. b StAhiG, denn die vom IRS erbetenen Informationen werden von den Amtshilfebestimmungen klarerweise umfasst. Unbestritten ist, dass die Informationen, auf denen das Ersuchen beruht, nicht unter Verletzung schweizerischen Rechts erlangt wurden. Letzteres wurde im Übrigen vom Bundesverwaltungsgericht in Bezug auf einen ähnlichen Fall bestätigt (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4 ff.). Damit bleibt darauf einzugehen, ob es sich beim Amtshilfeersuchen des IRS um eine sogenannte «fishing expedition» handeln könnte (E. 3.3).

5.2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, dem Amtshilfeersuchen sei kein begründeter Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» zu entnehmen. Einerseits sei klar, dass der IRS nur die von der Bank übermittelten Charakteristika übernommen, diese in allgemeine Aussagen eingebettet und keine eigenen Nachforschungen angestellt habe. Hätte er eigene Angaben über den Kontoinhaber gehabt, hätte er selber feststellen können, dass die Charakteristika teilweise falsch seien. Andererseits genügten die im Amtshilfeersuchen aufgeführten Charakteristika nicht, um den Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» zu begründen. So werde nicht beschrieben, inwieweit das «Spiel der Gesellschaft» nicht gespielt worden sei, welche Position der Beschwerdeführer innerhalb der Gesellschaft innegehabt hätte, und inwieweit Gelder entgegen den Interessen der Gesellschaft bezogen worden sein sollten. Es werde auch nicht dargelegt, dass und weshalb Bankformulare falsch ausgefüllt worden seien.

5.2.2 Zunächst ist festzuhalten, dass der IRS keine weiteren Untersuchungen tätigen konnte, weil ihm dazu die Informationen fehlten. So bestätigt er im Amtshilfeersuchen denn auch zu Recht, dass er die üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft habe.

5.2.3 Weiter hat sich die ESTV bei der Beantwortung der Frage, ob sie auf ein Amtshilfeersuchen eintritt, an den im Ersuchen umschriebenen Sachverhalt zu halten. Sie hat auch keine andere Möglichkeit, da sie in aller Regel weitere Informationen erst erhält, wenn sie auf das Ersuchen eintritt und solche Informationen von den Inhabern verlangt. Die ESTV hat dabei zunächst nur eine prima-facie-Prüfung durchzuführen, bevor sie auf ein Amtshilfeersuchen eintritt (E. 3.1).

5.2.4 Aus dem im Ersuchen umschriebenen Sachverhalt ergibt sich ein Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen», wie nachfolgend zu zeigen ist:

Gemäss dem im Amtshilfeersuchen beschriebenen Sachverhalt war auf dem «Formular A» der (namentlich noch nicht bekannte) Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigter am streitbetroffenen Konto angegeben. Zudem habe er über eine Vollmacht mit Einzelzeichnungsberechtigung für das streitbetroffene Konto verfügt. Auch seien grössere Summen an Investmentgesellschaften des Beschwerdeführers überwiesen worden sowie auf andere Konten, die im Namen derselben Gesellschaft gehalten worden seien. Da auf dem Konto US-Wertschriften gehalten worden seien und der wirtschaftlich Berechtigte eine US-Person sei – so das Amtshilfeersuchen zumindest sinngemäss – hätte gemäss dem QI-Agreement zumindest die «backup withholding tax» zurückbehalten werden müssen. Dies sei aber nicht geschehen. Auch seien notwendige Formulare in den Bankakten nicht vorhanden. Somit sei das Konto verschleiert worden.

5.2.5 Hieraus ergibt sich, dass der IRS konkrete Angaben machen konnte, wie er durch das Vorschieben einer Tarngesellschaft getäuscht worden sei, auch wenn nicht alle Ausführungen im Ersuchen für die Frage, ob «Betrugsdelikte und dergleichen» vorliegen, relevant sind.

Der Beschwerdeführer bringt vor, gewisse Angaben im Amtshilfeersuchen seien nicht korrekt (so ergibt sich aus den Akten, dass zwar tatsächlich kein Formular «W-8BEN» vorhanden ist, jedoch ein dazu äquivalentes Formular [Bankakten Paginiernummer ...; Beschwerdebeilage {nachfolgend:

BB) 8], in welchem die Kontoinhaberin als wirtschaftlich Berechtigte angegeben wird). Dies schadet jedoch nicht. Das Amtshilfeersuchen dient ja erst dazu, offene Punkte zu klären, so dass Lücken oder kleinere Widersprüche zwischen dem Ersuchen und den Akten vorliegen dürfen (E. 3.3).

Da konkret das Verhalten des Beschwerdeführers im Zentrum des Ersuchens steht – und kein Gruppenersuchen mit Verhaltensweisen, die auf mehrere Personen zutreffen, gestellt wurde –, erübrigen sich Ausführungen zum Verhalten der Bank oder einzelner ihrer Mitarbeiter. Insbesondere muss der IRS nicht darlegen, warum er davon ausgeht, dass sich die gesuchten Informationen ausgerechnet bei der A. _____ befinden.

5.2.6 Es handelt sich beim hier zu beurteilenden Ersuchen des IRS um eine zulässige gezielte Anfrage, aus der klar hervorgeht, warum der IRS eine Person, die aufgrund der Angaben im Ersuchen zweifelsfrei identifiziert werden kann, verdächtigt, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. Eine «fishing expedition» liegt gerade nicht vor. Auch widerspricht das Ersuchen nicht dem Verhältnismässigkeitsprinzip. Es ist nicht notwendig, dass der IRS im Ersuchen das konkrete Vorgehen detailliert nachzeichnet. Zu den konkreten Vorbringen des Beschwerdeführers (E. 5.2.1) kann festgehalten werden, dass detailliertere Ausführungen des IRS nicht nötig sind.

Die ESTV ist damit zurecht auf das Amtshilfeersuchen des IRS eingetreten und hat von der Bank weitere Auskünfte verlangt.

5.3 Vorliegend ist vor allem bestritten, dass der Beschwerdeführer am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen sei und dass ein Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» vorliege.

5.3.1 Die ESTV stützt die Annahme, der Beschwerdeführer sei an der B. _____ wirtschaftlich berechtigt auf die Angaben im «Formular A», die Unterschriftsberechtigung – die ihm die Möglichkeit gab, ohne Einwilligung der Direktoren über die Vermögenswerte auf dem Konto zu verfügen – und den Umstand, dass der Beschwerdeführer direkt mit der Bank Kontakt hatte. Der Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» ergebe sich daraus, dass Überweisungen an Gesellschaften stattfanden, an denen [eine Person aus der Verwandtschaft] wirtschaftlich berechtigt gewesen sei, ohne dass ein objektiver Grund dafür angegeben

worden sei. Somit sei die gesellschaftliche Struktur missachtet, die Gesellschaft also nur vorgeschoben worden, um die US-Steuerbehörden zu täuschen.

5.3.2 Die Situation stellt sich folgendermassen dar:

5.3.2.1 Der Beschwerdeführer ist im «Formular A» als wirtschaftlich Berechtigter am streitbetroffenen Konto angegeben (Bankakten Paginiernummer [nachfolgend: PN] ...). Treten nun weitere Elemente hinzu, die auf die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers hindeuten, wird angenommen, der Beschwerdeführer sei am Konto wirtschaftlich berechtigt (E. 4.1.6). Der Beschwerdeführer verfügt über eine Einzelzeichnungsberechtigung (PN ...). Zudem liegt eine Passkopie des Beschwerdeführers in den Akten (PN ...). In den Akten finden sich zwar – mit Ausnahme des Formulars, in dem die Unterschriftsberechtigung festgehalten ist – keine Dokumente, die vom Beschwerdeführer selbst unterzeichnet sind. Es finden sich aber Hinweise, dass der Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum direkt mit der Bank in Kontakt trat und auch Aufträge erteilte:

5.3.2.2 Auf [...] Seite [...] der Bankunterlagen, einem Bericht über einen Kundenkontakt am [...] (PN ...) steht: «B.O. of account came to visit us together with C._____. Introduction of D._____. Client explained that the [...] business is over. The time where you did big money with [business] [...] is mainly over. Only approx. 1/3 of his business is only [business]. He is also involved in [...]. He does some business in [...] USA [...]. [...]».

Aus dieser Passage geht zwar nicht eindeutig hervor, dass mit «B.O.» und «client», bei dem es sich um einen Mann handeln muss («he»), der Beschwerdeführer gemeint ist. Allerdings passt zumindest die Geschichte mit dem [Geschäftsbereich] auf den Beschwerdeführer. Dass es sich eher um ihn als beispielsweise um einen seiner [Verwandten] handelt, wird durch den USA-Bezug deutlich. Unwahrscheinlich ist, dass es sich um einen der Direktoren der Gesellschaft gehandelt hat (die Direktorin kommt nicht in Frage), handelt(e) es sich bei diesen doch um ein Treuhandbüro, sowie um [an verschiedenen Orten ausserhalb der USA] wohnhafte Personen (PN ...).

5.3.2.3 Weiter findet sich eine E-Mail vom [...] von C._____ an die Bank (PN ..., in der steht: «[Vorname des Beschwerdeführers] beklagt sich, [...]»

Es handelt sich bei «[Vorname des Beschwerdeführers]» zugegebenermassen um den Beschwerdeführer. Die E-Mail zeigt, dass der Beschwerdeführer mit C._____ in Kontakt stand und über ihn zumindest der Bank Mitteilungen machen liess. Dies wiederum legt den Schluss nahe, dass der Beschwerdeführer tatsächlich über das Konto verfügen konnte und dies auch tat.

Insbesondere lässt sich dieser E-Mail auch entnehmen, dass der Beschwerdeführer der Bank bekannt war, denn sein Vorname steht kommentarlos in dieser E-Mail. Offensichtlich wussten die Bankangestellten, wer hier gemeint war.

5.3.2.4 Schliesslich wird bei zwei telefonisch erteilten Zahlungsaufträgen vom [...] festgehalten, dass die telefonische Anweisung von «[Initialen des Beschwerdeführers]» gekommen sei (PN ...). An der entsprechenden Stelle im Formular sollen die Initialen des Auftraggebers angegeben werden.

Wiederum lässt sich nicht mit absoluter Gewissheit sagen, dass es sich bei «[Initialen des Beschwerdeführers]» um X._____, den Beschwerdeführer, handelt. Die anderen Personen, deren Namen in den Akten stehen, haben jedoch andere Initialen. So wurden die von «[Initialen von C._____]» erteilten Aufträge mit grosser Wahrscheinlichkeit von C._____ und jener von «[Initialen von E._____]» von E._____ erteilt. Dass die Initialen auf den genannten Aufträgen mit jenen des Beschwerdeführers übereinstimmen, ist ein weiteres Indiz dafür, dass dieser mit der Bank in Bezug auf das streitbetroffene Konto direkt in Kontakt stand.

Wohl ist nicht grundsätzlich verdächtig, dass eine unterschriftsberechtigte Person der Bank Zahlungsaufträge gibt. Es zeigt aber, dass der Beschwerdeführer nicht einfach nur über eine Unterschriftsberechtigung z.B. für Notfälle verfügte, sondern tatsächlich mit der Bank in Kontakt stand und Verfügungshandlungen vornahm.

5.3.3 Die Angaben im «Formular A» kombiniert mit der Unterschriftsberechtigung über das Konto sowie dem den erwähnten Unterlagen zu entnehmenden wahrscheinlichen direkten und indirekten Kontakt mit der Bank genügen, damit sich auch aus den Unterlagen die Vermutung ergibt, der Beschwerdeführer sei am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen.

5.3.4

5.3.4.1 Dass der Beschwerdeführer über eine Unterschriftsberechtigung für das fragliche Konto verfügte und auch direkt mit der Bank in Kontakt trat, obwohl er in der B. _____ über keine Stellung verfügte, die eine solche Berechtigung gerechtfertigt hätte, vermag zudem den begründeten Verdacht zu erwecken, dass die gesellschaftliche Struktur der B. _____ missachtet wurde, indem nämlich der Beschwerdeführer direkt auf das Konto zugreifen konnte, und insofern das «Spiel der Gesellschaft» nicht gespielt worden war (vgl. E. 4.1.4 f.). Insofern ist es gerade nicht nötig, dass – wie der Beschwerdeführer vorbringt – im Amtshilfeersuchen des IRS seine Position in der Gesellschaft bezeichnet sein müsste, ist es doch gerade deren Fehlen, das den Verdacht begründet, die Gesellschaftsstruktur sei nicht beachtet worden.

Bei den beiden, mutmasslich vom Beschwerdeführer veranlassten Überweisungen (PN ...) handelt es sich um solche an die F. _____, an der – gemäss Aussagen des Beschwerdeführers – [die Person aus der Verwandtschaft] wirtschaftlich berechtigt ist. Somit liegen auch Zahlungen an nahe Angehörige vor, was ebenfalls den genannten Verdacht bekräftigt.

5.3.4.2 Es geht auch nicht darum, dass der Beschwerdeführer versucht hätte, seinen US-Wohnsitz zu verschleiern. Der Vorwurf lautet dahin, dass er das Konto, an dem er wirtschaftlich berechtigt war, vor dem IRS verschleiert habe, indem die Gesellschaft zwischengeschaltet worden sei.

5.3.5 Da der Beschwerdeführer als am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt zu gelten hat (E. 5.3.3), dieses Konto aber auf die B. _____ lautet und der Beschwerdeführer gegenüber dem IRS nicht als wirtschaftlich berechtigte Person genannt wurde, weshalb eine Besteuerung des Beschwerdeführers ausblieb, führt zum begründeten Verdacht, der Beschwerdeführer habe «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen, indem er das Konto durch Zwischenschaltung einer Tarngesellschaft vor dem IRS verschleierte.

5.4 Mithin ist im Folgenden zu prüfen, ob der Beschwerdeführer diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend entkräften kann.

5.4.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei am fraglichen Konto nicht wirtschaftlich berechtigt. Weshalb er auf dem «Formular A» als wirtschaftlich berechtigte Person aufgeführt sei, wisse er nicht. Er könne sich nicht daran erinnern, über eine Zeichnungsberechtigung verfügt zu haben.

Zudem stimme die Unterschrift auf dem Unterschriftenblatt nicht mit jener in seinem Pass überein.

5.4.2 Der Beschwerdeführer hat schon vor der ESTV ein «Fiduciary Agreement» vom [...] zwischen [einer Person aus seiner Verwandtschaft] und dem Direktor der B._____ eingereicht (BB 12). In diesem Vertrag sind [die Person aus der Verwandtschaft] des Beschwerdeführers als «Principal» und der Direktor als «Trustee» aufgeführt. Der Beschwerdeführer wird nur einmal, nämlich in Ziff. 8 des Vertrages, erwähnt. Dort steht, dass [die Person aus der Verwandtschaft] des Beschwerdeführers, [...], wünsche, dass alle Werte in der Gesellschaft 30 Tage nach ihrem Tod an den Begünstigten, [...] X._____ [...] verteilt würden.

5.4.3 Weiter liegt ein Dokument vom [...] 2009 als «Zusatz» unter anderem zum soeben genannten Vertrag in den Akten (BB 26), in dem [die Person aus der Verwandtschaft] festhält, dass alle Ausschüttungen an [den Beschwerdeführer ...] unter einer der folgenden beiden Vorbedingungen gemacht würden, je nachdem, welche zuerst eintrete: Entweder, wenn der Beschwerdeführer [in ein bestimmtes Land ziehen würde], oder fünf Jahre nach [dem] Tod [der Person aus der Verwandtschaft].

5.4.4 Aus diesen Unterlagen (E. 5.4.2 und 5.4.3) schliesst der Beschwerdeführer, dass er keine Verfügungsmacht über das streitbetroffene Konto besessen habe, sondern dass noch im Jahr 2013 die alleinige Verfügungsmacht bei [der Person aus seiner Verwandtschaft] gelegen habe.

5.4.5 Allerdings datiert das «Fiduciary Agreement» vom [...] 2009 und damit zu einem recht späten Zeitpunkt. Das Konto wurde im [...] 2002 eröffnet und im [...] 2009 geschlossen. Die Zusatzklärung vom [...] 2013 datiert gar erst nach Schliessung des streitbetroffenen Kontos, kann sich also logisch nicht mehr auf dieses beziehen. Jene Unterlagen, aus denen auf die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers geschlossen wird, datieren [aus den Jahren 2004-2008], also deutlich vor [...] 2009, an dem [die Person aus der Verwandtschaft] des Beschwerdeführers das «Fiduciary Agreement» mit C._____ schloss. Dieses Dokument sowie der Zusatz dazu können demnach nicht zur Entlastung des Beschwerdeführers dienen.

5.4.6 Was den Besuch des Beschwerdeführers bei der Bank anbelangt (E. 5.3.2.2), macht dieser geltend, es müsse sich um eine Verwechslung mit einem [seiner Verwandten] handeln. Er sei nie in diesem Ausmass im

[Geschäftsbereich] tätig gewesen, wie es dort beschrieben sei. Ausserdem belege ein Stempel in seinem Pass, dass er an diesem Tag, [...], in [...] eingereist sei.

Mit der ESTV ist hier allerdings festzuhalten, dass es dem Beschwerdeführer nicht gelingt, mittels Passkopien zu beweisen, dass er nicht an der Besprechung teilnehmen konnte. Es ist möglich, dass der Beschwerdeführer nur kurz am Vormittag [nach ...] gereist ist oder nach der Besprechung [nach ...] geflogen ist. Immerhin zeigen die auf den Kopien vorhandenen Stempel (BB ...), dass der Beschwerdeführer um dieses Datum herum viel reiste: [Beispiele]. Zudem sind nicht vollständige Kopien der Pässe in den Akten, sondern nur wenige Seiten. Auch macht die ESTV zu Recht geltend, der Beschwerdeführer, und nicht [einer seiner Verwandten], sei in die USA gezogen. Welcher Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum nachging, lässt sich im Übrigen den Akten nicht entnehmen.

5.4.7 Die Einschätzung der Steuerbehörde in [...] ist für den vorliegenden Fall nicht relevant, da einerseits jedes Land zunächst selbst bestimmt, wie es eine Situation steuerrechtlich einschätzt, und andererseits die Vereinbarung am [...] 2013 und damit nach Schliessung des streitbetroffenen Kontos geschlossen wurde. In der Zwischenzeit können sich die Verhältnisse durchaus geändert haben.

5.4.8 Nicht von Bedeutung ist, ob sich der Beschwerdeführer an die Zeichnungsberechtigung erinnert.

5.4.9 Schliesslich lässt sich nicht so einfach prüfen, ob die Unterschrift auf dem Unterschriftenblatt vom Beschwerdeführer selbst stammt. [...], so dass auch dieses Vorbringen den begründeten Verdacht nicht klarerweise und entscheidend zu entkräften vermag.

5.4.10 Nach dem Ausgeführten ist es dem Beschwerdeführer nicht gelungen, den Verdacht, er sei am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigt, und den Verdacht, er habe «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen, klarerweise und entscheidend mittels Urkunden zu entkräften.

5.5 Es bleibt, auf die übrigen Vorbringen des Beschwerdeführers einzugehen.

5.5.1 [Vorbringen zu einem anderen Konto]

5.5.2 Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, die von der ESTV gewählte Formulierung in deren Schreiben vom 9. November 2015 zeige, dass diese in jenem Zeitpunkt nicht sicher war, ob sie Amtshilfe leisten wollte. Die ESTV meint demgegenüber, sie sei an ihre Formulierung nicht gebunden.

Wie gesehen, ist die ESTV zu Recht auf das Amtshilfeersuchen des IRS vom 2. Juli 2015 eingetreten. Bevor sie in der Schlussverfügung endgültig entscheidet, ob Amtshilfe zu leisten ist oder nicht, kann sie weitere Abklärungen treffen. Dass sie möglicherweise zu irgendeinem Zeitpunkt vor Erlass der Schlussverfügung unsicher war, ob sie Amtshilfe leisten müsse oder nicht, ist unwichtig. Es genügt, dass sie sich dazu in der Schlussverfügung äussert, sofern sie den beschwerdeberechtigten Personen das rechtliche Gehör vorab gewährt hat. Da die ESTV nie erklärt hat, keine Amtshilfe leisten zu wollen, erübrigen sich vorliegend auch Ausführungen zum Vertrauensschutz.

Aus der von der ESTV gewählten Formulierung im genannten Schreiben kann der Beschwerdeführer folglich nichts zu seinen Gunsten ableiten.

5.6

5.6.1 Eventualiter beantragt der Beschwerdeführer, die amtshilfeweise Übermittlung der freigegebenen Aktenstücke sei davon abhängig zu machen, dass der IRS vorab eine schriftliche und rechtlich bindende Zusicherung abgebe, die übermittelten Unterlagen und Informationen ausschliesslich im Verfahren gegen den Beschwerdeführer im Sinne des Tatbestands gemäss Amtshilfegesuch zu verwenden.

5.6.2 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. Soweit der Vertrag die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat nur in den Grundzügen umschreibt, gelangen subsidiär die allgemeinen Grundsätze für Rechtshilfeverfahren zur Anwendung (vgl. Urteil des 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.; ZIMMERMANN, a.a.O. S. 680 f. Ziff. 726). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert Art. 26 DBA-USA 96 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.»

Zudem präzisiert die Schlussverfügung der ESTV vom 22. Februar 2016 (Dispositiv Ziff. 3 Bst. a), dass

«die unter Ziffer 2 genannten Informationen im ersuchenden Staat nur im Verfahren gegen X._____, [...], für die im Amtshilfeersuchen vom 2. Juli 2015 genannten Tatbestände verwertet werden dürfen».

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 notwendig wäre (BGE 107 Ib 264 E. 4b; vgl. zum Ganzen auch Urteile des BVGer A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 13.3.2, A-6242/2011 vom 11. Juli 2011 E. 11.4, A-6925/2010 vom 1. Juli 2011 E. 2.4, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5).

5.7 Auch mit dem Eventualantrag dringt der Beschwerdeführer nicht durch.

5.8 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

6.

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

7.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (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 Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 5'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der von ihm einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: