



Abteilung I  
A-5506/2015

## Urteil vom 31. Oktober 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Marie-Chantal May Canellas,  
Richterin Salome Zimmermann,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

1. **X.**\_\_\_\_\_ **SA**, [...],  
2. **Y.**\_\_\_\_\_, [...]  
beide vertreten durch  
A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_  
Beschwerdeführende,

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 31. Oktober 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 C.\_\_\_\_\_ nimmt an diesem Programm teil und hat dem IRS entsprechende Informationen übermittelt.

**B.**

**B.a** Am [...] 2015 stellte der IRS ein Amtshilfeersuchen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Dieses stützte 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) 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 Bank C. \_\_\_\_\_ befinde. Der IRS ersuchte darum, ihm die US-steuerpflichtige Person zu nennen, die in der Steuerperiode vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2011 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 Bank C. \_\_\_\_\_ nehme als Bank der Kategorie 2 beim «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 Bank C. \_\_\_\_\_ im Rahmen des Bankenprogramms das Konto \*\*\*1 als Konto identifiziert habe, welches Muster zeige, die auf «Betrugsdelikte und dergleichen» hindeuten, und dass die Bank Informationen zu diesem Konto geliefert habe. Weiter habe die Bank C. \_\_\_\_\_ 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 Bank C. \_\_\_\_\_ 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 stellten, absichtlich solche Dokumente vorenthalten, um ihre Konten und Einkünfte vor dem IRS zu verschleiern.

Zudem habe die Bank C. \_\_\_\_\_ 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 Bank C. \_\_\_\_\_ dem IRS für das vorliegende Konto \*\*\*1 keine steuerpflichtigen Einkünfte gemeldet.

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

- Das Konto wurde am [...] 2001 eröffnet und am [...] 2011 geschlossen.
- Kontoinhaberin war eine panamaische Domizilgesellschaft.
- Im Konto wurden während des entscheidenden Zeitraums US-Wertschriften gehalten.
- Der Höchstbetrag während des entscheidenden Zeitraums belief sich auf USD [knapp 30Mio].
- In den Unterlagen ist ein «Formular A» enthalten, das gemäss den schweizerischen Geldwäschereibekämpfungsregeln einen US-Bürger als wirtschaftlich Berechtigten am Konto identifiziert.
- Es ist ein Formular «W-8BEN» enthalten, das eine Nicht-US-Gesellschaft (domiziliert in Panama) als Kontoinhaberin identifiziert. Das Formular «W-8BEN» widerspreche dem «Formular A», indem es eine Erklärung der panamaischen Gesellschaft enthalte, die feststelle, gemäss US-Steuerregeln sei sie wirtschaftlich Berechtigte an allen Werten und am Einkommen, das auf dem Konto liege.
- Der Bank wurde kein Formular «W-9» eingereicht und die Bank gab kein Formular «1099» aus.
- Die wirtschaftlich Berechtigte US-Person besass keine Unterschriftsberechtigung für das Konto.
- Sie hatte verschiedentlich Kontakt mit der Bank, um über das Konto zu sprechen.
- [Es] wurden Barbezüge (von unbekanntem Personen) [...] getätigt.
- Im [...] wurden USD [...] von einem Bevollmächtigten des Kontos abgehoben.
- [Es] wurden an [Unternehmen] in [...] Beträge [...] überwiesen.
- Im [...] wurde eine Zahlung an [...] getätigt.
- Im [...] wurden Zahlungen [...] getätigt.
- Das Konto wurde zur Bezahlung von Telefonrechnungen benutzt.

- Der US-wirtschaftlich Berechtigte hatte ein Zugangsrecht zum Schliessfach, das im Namen der Gesellschaft eröffnet worden war.
- Der US-wirtschaftlich Berechtigte steht in Verbindung mit zwei weiteren Konten bei der Bank C. \_\_\_\_\_ (Konten \*\*\*2 und \*\*\*3).

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 Steuerrückumgehung 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 die Erklärung des fehlenden US-Status im Formular W-8BEN akzeptiert habe. So habe das Konto \*\*\*1 weiterhin im Namen der in Panama domizilierten Gesellschaft gehalten werden können, wobei der wirtschaftlich Berechtigte weiterhin die Kontrolle über dieses Konto ausge-

übt habe. Er habe auch Vermögen aus dem Konto zur persönlichen Verwendung abgehoben, trotz der Struktur der Domizilgesellschaft und obwohl er formell dazu nicht legitimiert gewesen sei. 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 Gruppensuchen, bei denen die Vereinigten Staaten nicht wüssten, dass ein bestimmtes Konto bestehe, werde vorliegend gerade kein Gruppensuchen 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 2011 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 seiner Zuständigkeit 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 die Bank C.\_\_\_\_\_ gestützt auf Art. 8 und 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 521.1) am 2. April 2015 dazu auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und die im Ausland ansässige betroffene Person bzw. Gesellschaft über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren.

**D.**

Nachdem die ESTV klargestellt hatte, dass ihr die Bankunterlagen ungeschwärzt einzureichen seien, kam die Bank der Editionsverfügung am 23. April 2015 in Bezug auf die Zustellung der ersuchten Bankunterlagen nach. Sie bestätigte, dass sie zunächst die X.\_\_\_\_\_ SA (nachfolgend auch nur als «Gesellschaft» bezeichnet) als beschwerdeberechtigte Person und, nachdem sich der (damalige) Rechtsvertreter der Gesellschaft gegenüber der Bank auch als Rechtsvertreter von Y.\_\_\_\_\_ ausgewiesen hatte, auch Letzteren als betroffene Person über das Amtshilfeverfahren informiert habe. Weiter wies die Bank auf ein paar Ungenauigkeiten in den im Amtshilfeersuchen genannten Charakteristika hin.

**E.**

Nachdem sich der jetzige Rechtsvertreter von Y.\_\_\_\_\_ und der X.\_\_\_\_\_ SA mit Schreiben vom 13. Mai 2015 gegenüber der ESTV (zunächst als Vertreter der Gesellschaft) ausgewiesen sowie um Akteneinsicht ersucht hatte, liess die ESTV ihm am 19. Mai 2015 eine Zusammenfassung des Ersuchens in Form eines Auszugs sowie die weiteren Akten zukommen und setzte eine Frist zur Stellungnahme an. Am 20. Mai 2015 erklärte der Vertreter, dass Y.\_\_\_\_\_ die Adresse seiner Kanzlei als Zustellungsdomizil gewählt habe.

**F.**

Im Folgenden ersuchte die Gesellschaft verschiedentlich um Einsicht in das Originalersuchen des IRS, welche ihr verweigert wurde.

**G.**

Innert teilweiser erstreckter Frist nahm die Gesellschaft am 10. Juni 2015 zu den Akten Stellung.

**H.**

Da in dieser Stellungnahme unter anderem geltend gemacht wurde, die von der Bank als «US-securities» identifizierten Wertschriften seien keine US-Wertschriften im Sinn des QI-Systems, fragte die ESTV am 30. Juni 2015 bei der Bank nach, welche am 2. Juli 2015 antwortete, sie habe andere Wertschriften als US-Wertschriften identifiziert. Die ESTV gewährte der Gesellschaft zu diesen zusätzlichen Erkenntnissen am 14. Juli 2015 das rechtliche Gehör, von welchem diese keinen Gebrauch machte, jedoch am 27. Juli 2015 ein weiteres Mal um Einsicht in das vollständige Ersuchen des IRS sowie die vollständigen Akten ohne Abdeckungen ersuchte.

**I.**

In ihrer Schlussverfügung vom 4. August 2015 kam die ESTV zum Schluss, dem IRS sei die Amtshilfe zu gewähren. Sie sah die formellen Anforderungen, die an ein Amtshilfeersuchen gestellt werden, als erfüllt an. Ebenso ergebe sich aus den Unterlagen der Verdacht, dass Y.\_\_\_\_\_ an der X.\_\_\_\_\_ SA wirtschaftlich berechtigt sei und er deren selbständige Existenz missachtet und so durch Verschieben dieser Gesellschaft US-Steuern nicht entrichtet habe. Somit bestehe der begründete Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen».

**J.**

Gegen diese Schlussverfügung sowie die «Eintretens- und Editionsverfügung» der ESTV vom 2. April 2015 reichten die X.\_\_\_\_\_ SA (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) und Y.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer 2; zusammen: die Beschwerdeführenden) am 7. September 2015 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein. Sie stellten folgende Rechtsbegehren:

- «1. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 4. August 2015 (Geschäfts-Nr. [...]) sei nichtig zu erklären und die Sache zur Durchführung eines erstinstanzlichen Verfahrens an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen.
2. Eventualiter sei auf das Ersuchen vom [...] 2015 nicht einzutreten und die Editions- und Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 4. August 2015 (Geschäfts-Nr. [...]) aufzuheben und die Amts- und Rechtshilfe zu verweigern.



- 3.a. Subeventualiter sei die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 4. August 2015 (Geschäfts-Nr. [...]) aufzuheben (bzw. nichtig zu erklären) und es sei die Amts- und Rechtshilfe an den Internal Revenue Service (IRS) und das Department of Justice (DOJ) der Vereinigten Staaten von Amerika zu verweigern;
- 3.b. zudem seien die mit der Schlussverfügung zusammen anfechtbaren Zwischenverfügungen vom 2. April 2015 (Eintretens- und Editionsverfügung) in Bezug auf die Beschwerdeführer aufzuheben (bzw. nichtig zu erklären).
4. Subsubeventualiter sei die ESTV anzuweisen, alle von der Amts- und Rechtshilfemassnahme betroffenen (Dritt-)Personen vor Ergehen der Schlussverfügung zu informieren, damit sie die Herausgabe ihrer Personendaten selbständig verhindern können oder andernfalls seien alle Hinweise auf Drittpersonen (im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG) von Amtes wegen zu schwärzen.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.»

Zur Begründung führen sie zusammengefasst und im Wesentlichen aus, die Schlussverfügung sei nichtig, weil ihnen die Einsicht in das vollständige Amtshilfeersuchen verwehrt und damit das rechtliche Gehör verletzt worden sei. Eventualiter sei auf das Ersuchen nicht einzutreten, denn die Bank C.\_\_\_\_\_ habe dem IRS im Rahmen des Bankenprogramms keine (auch keine anonymisierten) Daten über das streitbetroffene Konto übermitteln dürfen. Es seien Art. 47 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (BankG, SR 952.0) und Art. 271 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) verletzt worden. Das Ersuchen beruhe somit auf Daten, die durch Verletzung von schweizerischem Recht erhältlich gemacht worden seien, weshalb darauf in Anwendung von Art. 7 Bst. c StAhiG nicht einzutreten gewesen wäre. Zudem sei das Ersuchen zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden, weil die Bank ohne Verdacht alle US-Kunden durchleuchtet habe. Somit sei aufgrund von Art. 7 Bst. a StAhiG nicht auf das Ersuchen einzutreten gewesen. Subeventualiter würde die Editions- und die Schlussverfügung eine Anordnung des Zivilgerichts Genf missachten. Subsubeventualiter müssten alle nicht vom Ersuchen betroffenen Personen abgedeckt oder am Verfahren beteiligt werden.

#### **K.**

In ihrer Vernehmlassung vom 2. November 2015 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. Sie begründet dies – nachdem sie sich zur Frage der Akteneinsicht geäußert hat – insbesondere

damit, es seien dem DoJ von der Bank C. \_\_\_\_\_ keine persönlichen Identifikationsmerkmale des Bankkunden, insbesondere auch keine Kontonummer übermittelt worden. Es sei nur eine pseudonymisierte Kontonummer weitergegeben worden, wobei die USA nicht über den Dekodierungsschlüssel verfügt hätten, so dass die Daten (für die USA) keine Personendaten gewesen seien. Es könne weder eine Verletzung von Art. 47 BankG noch eine solche von Art. 271 und 273 StGB ausgemacht werden. Die vorsorglichen Massnahmen des Zivilgerichts Genf, die der Bank die Übermittlung von Personendaten Dritter untersagten, sei im Kontext der direkten Übermittlung von Informationen durch die Bank an das DoJ im Rahmen des US-Bankenprogramms zu sehen. Die Massnahmen beschränkten sich auf diesen Rahmen. Das vorliegende Verfahren bezwecke den Austausch von Informationen gestützt auf Art. 26 DBA-USA. Es liege in der Kompetenz der ESTV, über die eingegangene völkerrechtliche Verpflichtung zum Informationsaustausch zu befinden, wozu auch die Kompetenz gehöre, über allfällige Schwärzungen zu entscheiden. Somit sei im vorliegenden Amtshilfeverfahren auch die Bank nicht an die durch das Zivilgericht Genf ausgesprochenen vorsorglichen Massnahmen gebunden, denn die Vornahme von definitiven Schwärzungen durch die Bank hätte zur Folge, dass der ESTV die Ausübung ihrer ausschliesslichen Zuständigkeit bei der Überprüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit dieser Informationen verwehrt würde. Weiter handle es sich bei den in den Unterlagen genannten Drittpersonen nicht um solche, die mit dem im vorliegenden Amtshilfeverfahren einbezogenen Konto in keiner Weise verbunden zu sein schienen, woraus folge, dass sie gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht aus den Unterlagen zu streichen seien. Dies führe aber nicht dazu, dass sie über das Verfahren zu informieren seien, handle es sich doch um bloss indirekt betroffene Personen, die durch das Spezialitätsprinzip geschützt seien.

Der Vernehmlassung legte die ESTV zwei USB-Sticks mit den Verfahrensakten bei. Auf dem Exemplar für das Gericht war das vollständige Amtshilfeersuchen enthalten, auf jenem für die Beschwerdeführenden ein teilweise geschwärztes Ersuchen.

#### **L.**

Mit Zwischenverfügung vom 11. November 2015 stellte der Instruktionsrichter den Beschwerdeführenden neben der Vernehmlassung den USB-Stick mit dem teilweise geschwärzten Amtshilfeersuchen zu.

**M.**

Mit Eingabe vom 23. November 2015 beantragen die Beschwerdeführenden die Edition von und Einsicht in verschiedene Akten, darunter insbesondere das vollständige Ersuchen des IRS sowie die von der Bank dem IRS übermittelten Akten.

Der Eingabe legten die Beschwerdeführenden unter anderem ein Gutachten bei.

**N.**

Mit Verfügung vom 3. Dezember 2015 nahm das Bundesverwaltungsgericht vom Eingang dieser Stellungnahme der Beschwerdeführenden Vormerk und übermittelte der Vorinstanz das Doppel.

**O.**

Am 11. Dezember 2015 bat die ESTV um Einsicht in die der Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 23. November 2015 beigelegten Akten und um Ansetzung einer Frist, damit sie ihrerseits Stellung nehmen könne.

**P.**

Mit Verfügung vom 14. Dezember 2015 wurde dem Akteneinsichtsgesuch der Vorinstanz Folge geleistet und ihr die beantragte Frist bis zum 18. Dezember 2015 zur Stellungnahme angesetzt.

**Q.**

In ihrer Stellungnahme vom 18. Dezember 2015 beantragte die Vorinstanz sinngemäss, die Anträge der Beschwerdeführenden auf Einsicht in die vollständigen Akten seien kostenpflichtig abzuweisen. Der Vollständigkeit halber reichte sie dem Bundesverwaltungsgericht den E-Mail-Verkehr zwischen ihr und dem IRS betreffend Bitte um Geheimhaltung ein, bat aber darum, den Beschwerdeführenden keine Einsicht in diese Akten zu gewähren. Zum eingereichten Gutachten werde sie sich zu einem späteren Zeitpunkt äussern.

**R.**

Nachdem das Bundesverwaltungsgericht die Stellungnahme der Vorinstanz mit Verfügung vom 23. Dezember 2015 den Beschwerdeführenden (ohne Beilagen) hatte zukommen lassen, nahmen diese am 15. Januar 2016 Stellung dazu. Sie hielten an ihren Anträgen fest.

Ihrer Eingabe legten sie eine Kopie des Non-Prosecution Agreements (NPA) zwischen dem IRS und der Bank bei.

Neben den bereits in ihrer Stellungnahme vom 23. November 2015 genannten Editionsgesuchen verlangen sie nun auch die Edition der «Inputs der ESTV» an den IRS.

**S.**

Am 9. Februar 2016 reichte die ESTV eine Stellungnahme ein. Sie beantragt, den Antrag der Beschwerdeführenden auf vollständige Akteneinsicht in das Amtshilfeersuchen des IRS (ohne Schwärzungen) gutzuheissen, im Übrigen die prozessualen Anträge der Beschwerdeführenden aber abzuweisen. Zur Begründung führt sie aus, der IRS wehre sich nach Abschluss des NPA nicht mehr gegen die vollständige Offenlegung des Ersuchens. Bei den mit Stellungnahme vom 18. Dezember 2015 eingereichten Akten handle es sich hingegen nicht um Verfahrensakten. Diese seien den Beschwerdeführenden nicht offenzulegen. Weiter äussert sie sich zum von den Beschwerdeführenden eingereichten Gutachten.

**T.**

Mit Verfügung vom 12. Februar 2016 entsprach das Bundesverwaltungsgericht dem Gesuch der Beschwerdeführenden (nunmehr mit Einverständnis der Vorinstanz) um Einsicht in das ungeschwärzte Amtshilfeersuchen. Das Doppel der Stellungnahme der Vorinstanz vom 9. Februar 2016 inkl. Beilagen sandte es an die Beschwerdeführenden. Das ungeschwärzte Amtshilfeersuchen des IRS befand sich als Beilage 2 bei diesen Akten. Das Bundesverwaltungsgericht setzte den Beschwerdeführenden Frist zur Einreichung einer weiteren Stellungnahme an und hielt fest, über die weiteren Anträge betreffend Akteneinsicht werde zu einem späteren Zeitpunkt entschieden.

**U.**

In ihrer Stellungnahme vom 24. Februar 2016 hielten die Beschwerdeführenden sinngemäss an ihren Anträgen fest. Sie äussern sich zur Akteneinsicht und machen weiter geltend, die ESTV habe dem IRS nicht mitteilen dürfen, dass ein Beschwerdeverfahren laufe. Sie nahmen Stellung zu den übrigen Ausführungen in der Stellungnahme der Vorinstanz vom 9. Februar 2016.

**V.**

Am 4. März 2016 verzichtete die Vorinstanz auf eine weitere Stellungnahme zum Thema Akteneinsicht.

**W.**

Mit Zwischenverfügung vom 23. März 2016 schrieb der Instruktionsrichter das Gesuch der Beschwerdeführenden um Edition des Amtshilfeersuchens ohne Abdeckungen zufolge Gegenstandslosigkeit ab und wies die übrigen Einsichtsgesuche – mit einer kleinen Ausnahme – ab. Er setzte den Beschwerdeführenden Frist für eine Stellungnahme an und erhob aufgrund des bisherigen Verfahrensaufwandes einen weiteren Kostenvorschuss.

**X.**

Mit Eingabe vom 13. April 2016 hielten die Beschwerdeführenden im Wesentlichen fest, mangels vollständiger Akteneinsicht sei es nicht möglich, abschliessend zu replizieren. Sie hielten an ihren Ersuchen um Vervollständigung der Akten und Akteneinsicht weiter fest.

**Y.**

Die Vorinstanz liess sich am 19. Mai 2016 ein weiteres Mal vernehmen, wobei sie an ihrem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde festhielt.

**Z.**

Am 31. Mai 2016 reichten die Beschwerdeführenden eine weitere Stellungnahme ein.

**AA.**

Die Stellungnahme der Vorinstanz erfolgte am 13. Juni 2016.

**BB.**

Die ihnen mit Verfügung vom 14. Juni 2016 eingeräumte Möglichkeit zu Schlussbemerkungen nahmen die Beschwerdeführenden nicht wahr, reichten jedoch am 25. Oktober 2016 eine «Noveneingabe» ein.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie für den vorliegenden Entscheid von Bedeutung sind – im Rahmen der 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 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 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. Die Beschwerdeführenden erfüllen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG (vgl. in diesem Sinn 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.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 988 und 990 ff.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 Rz. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

## **2.**

**2.1** Die Beschwerdeführenden machen in der Beschwerde vom 7. September 2015 geltend, ihnen sei die Einsicht in das vollständige Amtshilfeersuchen verwehrt worden. Da es sich dabei um den Dreh- und Angelpunkt des Verfahrens handle, wiege dieser Mangel so schwer, dass die Schlussverfügung der ESTV vom 4. August 2015 nichtig sei.

**2.2** Vorab ist festzuhalten, dass das Gesuch der Beschwerdeführenden um Einsicht in das vollständige Amtshilfeersuchen mit Zwischenverfügung vom 11. November 2015 zunächst sinngemäss abgewiesen wurde. Ihnen wurde nämlich – gemäss dieser Zwischenverfügung – der USB-Stick mit dem teilweise geschwärzten Amtshilfeersuchen zugestellt (Sachverhalt Bst. L). Nachdem die ESTV am 9. Februar 2016 mitgeteilt hatte, der IRS wehre sich nicht mehr gegen die vollständige Offenlegung des Ersuchens (Sachverhalt Bst. S), wurde den Beschwerdeführenden das vollständige Amtshilfeersuchen zugestellt (Sachverhalt Bst. T).

## **2.3**

**2.3.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Er umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1001 ff.). Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (BGE 140 V 464 E. 4.1, 135 II 286 E. 5.1). Sinn und Zweck des Akteneinsichtsrechts ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016, Art. 26 N. 32; vgl. auch BGE 139 I 206 E. 3.2, 139 II 489 E. 3.3, 138 IV 78 E. 3, 137 I 195 E. 2.3.1; BVGE 2010/53 E. 13.1).

**2.3.2** Der Gehörsanspruch ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (vgl. statt vieler BGE 135 I 187 E. 2.2).

**2.3.3** Eine allfällige Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör kann praxisgemäss ausnahmsweise geheilt werden, wenn die in Frage stehende Gehörsverletzung nicht schwer wiegt (vgl. anstelle vieler: BGE 137

I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2; Urteile des BVGer A-6625/2014 vom 19. Mai 2016 E. 5.3.2, A-820/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 2.1.2).

**2.3.4** Vorliegend wurde das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden nicht verletzt, denn die ESTV durfte Auszüge aus dem Amtshilfeersuchen den Beschwerdeführenden vorenthalten (Zwischenverfügung des BVGer vom 11. November 2015; Sachverhalt Bst. L). Die Einschränkung des rechtlichen Gehörs war damit rechtmässig. Überdies hatten die Beschwerdeführenden im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht Gelegenheit, Einsicht in das vollständige Amtshilfeersuchen zu nehmen und sich dazu zu äussern, wobei sie davon nur insofern Gebrauch machten, als sie festhielten, es sei unverständlich, weshalb die ESTV die zuvor geheim gehaltenen Passagen geschwärzt habe.

**2.3.5** Die Beschwerdeführenden bringen vor, gemäss Schreiben der ESTV vom 2. April 2015 sei bei ihr angeblich ein Ersuchen des IRS (was nicht überprüfbar sei) für das Konto mit der Konto-Nr. \*\*\*1 eingegangen. Ob dies zutrefte, könne weder bezüglich der ersuchenden Behörde noch deren geographischen Standort überprüft werden, weshalb bestritten werde, dass ein gültiges Ersuchen vorliege.

Soweit die Beschwerdeführenden damit geltend machen wollen, es sei nicht erstellt, dass der IRS überhaupt ein das Konto \*\*\*1 betreffendes Amtshilfeersuchen gestellt habe, ist festzuhalten, dass nicht ersichtlich ist, weshalb die ESTV den Beschwerdeführenden mitteilen sollte, dass ein sie betreffendes Amtshilfeersuchen eingegangen ist, wenn dies nicht den Tatsachen entspräche. Die Beschwerdeführenden erklären auch nicht, was sie zu dieser Vermutung veranlasst. Auf dieses Vorbringen der Beschwerdeführenden ist ohnehin nicht weiter einzugehen, haben sie doch mittlerweile eine Kopie des Originalersuchens erhalten. Dass die Kopie nicht dem Original entsprechen würde, haben die Beschwerdeführenden (zu Recht) nicht geltend gemacht.

Ob das Ersuchen die Anforderungen erfüllt, die an ein solches gestellt werden, wird weiter unten zu prüfen sein (E. 5 und E. 7).

**2.4** Weiter machen die Beschwerdeführenden geltend, ihr rechtliches Gehör sei durch die Ansetzung einer sehr kurzen Frist durch die ESTV verletzt worden. Ihnen sei nur eine zehntätige Frist zur Stellungnahme gewährt worden, die einmal um zehn Tage erstreckt worden sei.



**2.5** Das Bundesverwaltungsgericht hat erkannt, dass die Ansetzung einer fünftägigen Frist ohne Möglichkeit der Erstreckung das rechtliche Gehör verletzt (Urteile des BVGer A-7122/2014 vom 23. März 2015 E. 3-6, A-7249/2014 und A-7342/2014 vom 20. März 2015 E. 3-5, A-7131/2014 vom 1. Juni 2015 E. 2). Das Bundesgericht bestätigte dies in seinem Urteil 2C\_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 6.1 grundsätzlich, sah die Verletzung des rechtlichen Gehörs aber als vor BVGer geheilt an (ausführlich: Urteil des BGer 2C\_289/2015 vom 5. April 2016 [zur Publikation vorgesehen] ganze E. 2, wobei das BGer in E. 2.7.1 eine zehntätige Frist als grundsätzlich genügend bezeichnete). Diese Ausführungen des Bundesgericht gelten a fortiori im vorliegenden Verfahren, in dem es um eine viermal so lange Frist geht und zudem die Beschwerdeführenden in dem mittlerweile über ein Jahr dauernden Verfahren ausgiebig Gelegenheit hatten, sich mit den ihnen zur Verfügung gestellten Akten auseinanderzusetzen und Eingaben zu machen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt diesbezüglich nicht vor.

**2.6** Das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden wurde damit nicht verletzt bzw. wurde eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs im vorliegenden Verfahren geheilt.

**2.7** Auf den – auch in der letzten Eingabe vom 31. Mai 2016 wiederholten – Antrag der Beschwerdeführenden, ihnen sei vollständige Akteneinsicht in das Ersuchen des IRS zu gewähren, insbesondere seien die Abdeckungen der ESTV zu entfernen, ist – ein weiteres Mal – nicht einzutreten, weil dem Antrag durch die mit Verfügung vom 12. Februar 2016 gewährte Einsicht in das vollständige Ersuchen bereits entsprochen wurde und dieser damit gegenstandslos geworden ist.

### **3.**

**3.1** Mit Zwischenverfügung vom 23. März 2016 wurde unter anderem entschieden, das Gesuch der Beschwerdeführenden um Einsicht in frühere Versionen des Amtshilfeersuchens abzuweisen (Ziff. 2 des Dispositivs). Das Gesuch der Beschwerdeführenden, Einsicht in die Protokolle und E-Mails zu erhalten, die im Vorfeld zum «offiziellen» Amtshilfeersuchen entstanden sind, wurde ebenfalls abgewiesen (Ziff. 3 des Dispositivs). Das Gesuch um Einsicht in den E-Mail-Verkehr zwischen der ESTV und dem IRS im Vorfeld zum Ersuchen um Geheimhaltung des IRS wurde einzig in Bezug auf eine kurze Passage gutgeheissen, im Übrigen aber abgewiesen (Ziff. 4 des Dispositivs). Auch in weitere Korrespondenzunterlagen zwischen der ESTV, dem IRS und allenfalls der Bank wurde keine Einsicht

gewährt, soweit sich das Gesuch nicht als gegenstandslos erwiesen hatte (Ziff. 5 des Dispositivs). Weiter wurden das Gesuch der Beschwerdeführenden, die Bank C. \_\_\_\_\_ aufzufordern, die von ihr im Rahmen des «Bankenprogramms» dem IRS herausgegebenen Informationen dem Gericht zur Verfügung zu stellen, sowie das Gesuch um Einsicht in diese Akten abgewiesen (Ziff. 6 des Dispositivs). Schliesslich wurde das Gesuch der Beschwerdeführenden um Einsicht in die Endfassung der von der Vorinstanz zur Übermittlung vorgesehenen Dokumente/Informationen abgewiesen, soweit es nicht gegenstandslos geworden war (Ziff. 7 des Dispositivs).

**3.2** In ihrer Eingabe vom 31. Mai 2016 halten die Beschwerdeführenden an ihren Ersuchen um Vervollständigung der Akten und Akteneinsicht vollumfänglich fest.

**3.3** Da das Bundesverwaltungsgericht – wie soeben (E. 3.1) erwähnt – bereits mit Zwischenverfügung vom 23. März 2016 die entsprechenden Anträge behandelt hat, fragt sich, ob es sich beim ausdrücklichen Festhalten an den Gesuchen der Beschwerdeführenden in Bezug auf die Aktenedition und -einsicht um ein Revisionsbegehren nach Art. 45 VGG in Verbindung mit Art. 121 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) handelt (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 5.40).

**3.4** Auf ein Revisionsbegehren kann jedoch schon deshalb nicht eingetreten werden, weil kein Revisionsgrund nach Art. 121 ff. BGG geltend gemacht wird und ein solcher sich auch nicht aus den Akten ergibt.

**3.5** Hier ist festzuhalten, dass jene Passage, die nach der Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. März 2016 am 19. Mai 2016 von der Vorinstanz zusammen mit deren Stellungnahme dem Bundesverwaltungsgericht eingereicht und von diesem mit Verfügung vom 20. Mai 2016 an die Beschwerdeführenden weitergeleitet wurde, genau derjenigen entspricht, die das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 23. März 2016 zur Offenlegung bestimmt hat.

Das Bundesverwaltungsgericht hat in diesem Zusammenhang festgestellt, dass nur die die Beschwerdeführenden direkt betreffenden Passagen offenzulegen sind, weil die übrigen Ausführungen nicht direkt das Beschwerdeverfahren betreffen. Dass es im E-Mail-Austausch zwischen dem IRS

und der ESTV um die Geheimhaltung des Amtshilfeersuchens bzw. von Teilen desselben ging, war den Beschwerdeführenden aufgrund der Eingabe der ESTV vom 18. Dezember 2015 Ziff. 3 bekannt. Wenn sie jetzt vorbringen, es sei wegen der vielen Abdeckungen unmöglich, ausserhalb des Spekulativen dazu Stellung zu nehmen, ist ihnen entgegenzuhalten, dass sich den Akten entnehmen lässt, worum es geht, sofern diese im Zusammenhang – und nicht nur jedes Aktenstück für sich – angesehen werden. Im Übrigen liegt es in der Natur der Sache, dass die Beschwerdeführenden über den Inhalt von Aktenstücken, in die sie kein Einsichtsrecht haben, nur spekulieren können. Diese Begründung erweist sich daher als zirkulär (Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.1).

#### **4.**

**4.1** 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 erhältlich) 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. 6.1; 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 1085, 1099; Urteile des BVerfG 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).

**4.2** 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).

## **5.**

**5.1** 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.

**5.2** Art. 26 DBA-USA 96 enthält keine Angaben darüber, welche Informationen in einem Amtshilfeersuchen enthalten sein müssen. Dies bleibt grundsätzlich dem innerstaatlichen Verfahrensrecht vorbehalten, wobei dieses den Austausch nach Art. 26 DBA-USA 96 nicht behindern darf. Insbesondere ist es nicht notwendig, dass im Ersuchen die Namen der betroffenen Personen genannt werden (BGE 139 II 404 E. 7.2.4 statt aller: Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.5). Dazu hat das Bundesverwaltungsgericht in einem dem vorliegenden Verfahren 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). Art. 26 DBA-USA 96 enthält im Übrigen Angaben dazu, in welcher Form die erwünschten Informationen zu übermitteln sind, Geheimhaltungspflichten, eine Einschränkung der Verwendung der erhaltenen Informationen sowie Einschränkungen der auszutauschenden Informationen (Ziff. 1). Da Amtshilfe nur bei Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» (zum Begriff vgl. E. 6.1 ff.) geleistet wird, ist überdies zu verlangen, dass der ersuchende Staat darlegt, worauf er diesen Verdacht stützt.

**5.3** Gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss ein Ersuchen schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden und die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten. Wie soeben gesehen, enthält das DBA-USA 96 keine solchen Angaben. Somit kommt Abs. 2 von Art. 6 StAhiG zur Anwendung. Dieser hält folgende Voraussetzungen fest:

- a. die Identität der betroffenen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann;
- b. eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben zur Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht;
- c. den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- d. die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich im ersuchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informationsinhaberin oder eines Informationsinhabers befinden, die oder der im ersuchten Staat ansässig ist;
- e. den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin oder des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit bekannt;
- f. die Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte;
- g. die Erklärung, welche präzisiert, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.

Zu Bst. a kann auf das zuvor Gesagte verwiesen werden (E. 5.2).

**5.4** 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 den 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.).

**5.5** 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).

**5.5.1** Bei letzterem hatte der Gesetzgeber vor allem den Fall vor Augen, dass ein Ersuchen auf Informationen beruhte, die zuvor «gestohlen» worden waren, insbesondere den so bezeichneten «Datendiebstahl» bei Banken (vgl. das – ans Bundesgericht weitergezogene – Urteil des BVGer A-6843/2014 vom 15. September 2015 E. 7.2 mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011 6193, 6208; CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, Art. 7 N. 79; DANIEL HOLENSTEIN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht [nachfolgend: Kommentar Internationales Steuerrecht], 2015, Art. 26 Abs. 3 N. 301 f.; FRANÇOIS-ROGER MICHELI/CHRISTIAN-NILS ROBERT, Documents volés et dénonciations fiscales, in: Jusletter 19. November 2012, N. 79). Zu denken ist aber auch beispielsweise an Fälle von Wirtschaftsspionage (SCHODER, a.a.O., Art. 7 N. 79; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 4.3.1).

**5.5.2** Zur Beweisausforschung («fishing expedition») ist 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 Abgabebetrag 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).

**5.5.3** Das Bundesverwaltungsgericht hat im Urteil A-4695/2015 vom 2. März 2016 erwogen, dass es sich beim Prinzip, dass Staaten untereinander nach Treu und Glauben zu handeln haben, um einen allgemeinen Grundsatz des internationalen Rechts handelt (genanntes Urteil E. 4.3.2.1). Setzte sich ein Völkerrechtssubjekt mit seinem vertrauensereckenden Vorverhalten in Widerspruch, werde Treu und Glauben verletzt (sog. Estoppel; genanntes Urteil E. 4.3.2.2).

**5.5.4** Weiter hielt das Bundesverwaltungsgericht im genannten Urteil A-4695/2015 vom 2. März 2016 fest, dass Ersuchen, bei denen die ersuchende Behörde zur Identifikation einer betroffenen Person eine Fallnummer übermittelt, die von der (im Ersuchen ebenfalls genannten) Bank einem konkreten Konto zugeordnet werden kann, nicht um ein Gruppenersuchen handelt, auch wenn der ersuchenden Behörde die betroffene Person (noch) nicht namentlich bekannt ist. Es handelt sich bei diesen Ersuchen grundsätzlich um gezielte Anfragen, und nicht schon aus diesem Grund um «fishing expeditions» (E. 6.3.1 f. und E. 6.3.5 des genannten Urteils). Mit anderen Worten macht allein der Umstand, dass die ersuchende Behörde zur Identifikation der betroffenen Person nur eine «anonymisierte» Kontonummer nennt, das Ersuchen nicht zu einem solchen, das aufs Geratewohl gestellt wurde.

**5.6** Zur Frage, ob das Ersuchen auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind, hat das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil A-4695/2015 vom 2. März 2016 zusammengefasst Folgendes erwogen:

**5.6.1** Das DoJ und das EFD hätten am 29. August 2013 ein Joint Statement veröffentlicht (Sachverhalt Bst. A.b), in dem sich beide Regierungen verpflichteten, das Nötige zur Beendigung des Steuerstreits zu unternehmen. Dabei habe sich die Schweizer Seite bereit erklärt, die Banken zur Teilnahme am Programm zu ermutigen. Ferner habe sie auf eine Erklärung des schweizerischen Parlaments vom 19. Juni 2013 (AB 2013 N 1109) hingewiesen, worin dieses seine Erwartung ausgedrückt habe, dass der Bundesrat alle in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Recht stehenden

Massnahmen ergreifen werde, um den schweizerischen Banken eine Zusammenarbeit mit dem DoJ zu ermöglichen. Aus dem Joint Statement und der entsprechenden Pressemitteilung (abrufbar unter <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=50049>; letztmals besucht am 31. Oktober 2016) ergebe sich jedoch klar – und vorliegend zentral –, dass die USA Anfragen zu Kundendaten im ordentlichen Amtshilfverfahren stellen müssten, d.h. auf der Basis des DBA-USA 96 und – sobald auch in den USA ratifiziert – der Änderung vom 23. September 2009. Die Schweiz habe sich verpflichtet sicherzustellen, dass Schweizer Banken innerhalb des bestehenden Rechts in wirksamer Weise am US-Programm teilnehmen konnten.

Im Rahmen der Erläuterung des Bundesrates über die Eckwerte für die Kooperation der Schweizer Banken mit den US-Behörden (d.h. bei der Erläuterung der entsprechenden Musterverfügung nach Art. 271 StGB) wurde ebenfalls festgehalten: «Kundendaten sind von der Bewilligung gemäss Art. 271 StGB nicht erfasst. Diese dürfen nur im Rahmen der bestehenden Abkommen mit den USA im Bereich der Doppelbesteuerung auf dem Weg der ordentlichen Amtshilfe übermittelt werden.» In der Wegleitung zur Musterverfügung wird ausgeführt: «Es besteht Einvernehmen darüber, dass der Ausdruck «Bankkundendaten» nur persönliche Identifikationsmerkmale des Bankkunden (Name, Adresse, Sozialversicherungsnummer, Kontonummer) umfasst.» (vgl. Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4.1).

**5.6.2** Weiter hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, nach Ansicht des Bundesrates hätten die Banken lediglich allgemeine Daten liefern sollen, welche es den USA erlaubt hätten, ein Gruppensuchen zu stellen, das auf den von der Bank übermittelten Verhaltensmustern beruhe (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4.2). Das DoJ sei dagegen davon ausgegangen, dass detaillierte Kontoinformationen übermittelt würden. Im Bankenprogramm würden detaillierte Kontoinformationen zwar ausdrücklich nur im Zusammenhang mit geschlossenen Konten aufgezählt (Ziff. II.D.2.b des Bankenprogramms). Es werde aber auch festgehalten, dass die Banken alle Informationen liefern müssten, die für die USA notwendig seien, damit diese ein Ersuchen stellen könnten, um Kontoinformationen zu erhalten (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4.3). Die im dortigen Verfahren betroffene Bank sei – wie die Bank C.\_\_\_\_\_ im vorliegenden Fall – mit der Übermittlung einer Fallnummer, die in Bezug auf die Identifizierbarkeit der Übermittlung der Kontonummer



gleichkomme, eher der Auffassung des DoJ gefolgt (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4.4).

**5.6.3** Nach Ausführungen zu den Art. 271 StGB, 47 BankG sowie dem Datenschutzgesetz (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.5), erläuterte das Bundesverwaltungsgericht den Sinn und Zweck von Amtshilfeverfahren (E. 6.6.1 f.) und kam zum Schluss, dass die USA aufgrund der ihnen von der Bank übermittelten Unterlagen ein Amtshilfegesuch stellen mussten. Es spiele letztlich keine Rolle, ob die USA ein Gruppensuchen stellten (wovon der Bundesrat ausgegangen sei) oder ob sie (wie vorliegend) in der Lage seien, ein Einzlersuchen zu stellen. Damit sei auch nicht entscheidend, ob im Rahmen des Bankenprogramms nur statistische Daten geliefert worden seien oder Daten, die einzelnen Konten zugeordnet werden könnten, die für sich allein genommen den USA aber ebenfalls «noch nichts nützten», sondern gleichfalls die Stellung eines Amtshilfeersuchens erforderten, damit die USA in den Besitz der Namen der mutmasslich steuerpflichtigen Personen gelangten. Entscheidend sei, dass die USA die sie interessierenden Daten nur über den Amtshilfeweg erhalten können. Dabei sei auch nicht von Belang, dass die Fallnummer von der Bank sofort einer konkreten Kontonummer zugeordnet werden könne – dies, weil es die Bank selber gewesen sei, die (im Rahmen des Bankenprogramms) die Kontonummer durch die Fallnummer ersetzt habe, bevor sie letztere an die USA übermittelte (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2015 E. 6.6.3; zu Vorbringen der Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang: unten E. 10.1).

**5.6.4** Was nun den konkreten Verstoss gegen schweizerische Rechtsvorschriften anbelangt, hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, selbst wenn die Datenübermittlung gegen Art. 47 BankG verstossen sollte, müsse davon ausgegangen werden, dass das Ersuchen der USA nicht gegen Treu und Glauben verstosse, weil die Zusicherungen der schweizerischen Seite im Joint Statement und die Stellungnahme des Parlaments, der Bundesrat solle das rechtlich Mögliche unternehmen, damit die Schweizer Banken mit dem DoJ zusammenarbeiten könnten, vertrauensерweckendes Verhalten darstellten, zumal dem Bundesrat, der völkerrechtlich zur Abgabe einer solchen Erklärung kompetent sei, die im Bankenprogramm festgelegten Bedingungen bekannt waren, dass die Übermittlung detaillierter Informationen zu bestimmten Konten vorsah. Das DoJ durfte davon ausgehen, dass die Daten unter Wahrung des schweizerischen Rechts übermittelt worden waren. Die Schweiz sei aufgrund des so genannten Estoppel-Prinzips (dazu genanntes Urteil E. 4.3.2.2) an die Zusicherung gebunden und könne sich

nun nicht auf den Standpunkt stellen, die Übermittlung der Kontonummer verletze das Bank(kunden)geheimnis, weshalb keine Amtshilfe geleistet werden könne (genanntes Urteil E. 6.7.2).

**5.6.5** Die vorstehenden Ausführungen sind auch auf eine eventuelle Verletzung von Art. 273 StGB zu übertragen.

**5.6.6** Die Beschwerdeführenden bringen vor, den US-amerikanischen Behörden sei bekannt gewesen, dass es schweizerischen Banken strafrechtlich verboten sei, Personendaten herauszugeben. Dies sei auch im NPA, welches das DoJ mit der Bank C. \_\_\_\_\_ geschlossen habe, festgehalten. Sinngemäss machen sie damit geltend, die USA könnten sich – entgegen dem soeben Ausgeführten – nicht auf Treu und Glauben berufen.

Das NPA hält Entsprechendes tatsächlich fest, allerdings für die Vergangenheit. Sinn des Bankenprogramms war es gerade, dass es den Banken ermöglicht werden sollte, den USA genügend Informationen zu liefern, damit diese ein Amtshilfeersuchen stellen konnten. Die schweizerische Seite hat gerade wegen der unterschiedlichen rechtlichen Ausgangslagen in den USA und der Schweiz versichert (vgl. Sachverhalt Bst. A.a), auf diese Weise einen Ausweg aus der Sackgasse zu ermöglichen. Insbesondere verpflichtete sich die Schweiz sicherzustellen, dass Schweizer Banken innerhalb des bestehenden Rechts in wirksamer Weise am US-Programm teilnehmen könnten (s.a. E. 5.6.1).

Dass die USA davon ausgingen, dass das Bankenprogramm und die schweizerische Unterstützung für dieses Programm im Einklang mit schweizerischem Recht stünden, bzw. die schweizerische Seite diese Kompatibilität herbeiführen werde, geht aus dem von den Beschwerdeführenden eingereichten «Joint Statement of James M. Cole, Deputy Attorney General, and Kathryn Keneally, Assistant Attorney General, Tax Division, Department of Justice, before the Permanent Subcommittee on Investigations, Committee on Homeland Security and Government Affairs, United States Senate, for a Hearing: Offshore Tax Evasion: The Effort to Collect Unpaid Taxes on Billions in Offshore Accounts presented on February 26, 2014» hervor (BB 28/6 S. 1; [http://www.justice.gov/sites/default/files/testimonies/witnesses/attachments/2015/05/29/2-26-14\\_dag\\_cole\\_tax\\_keneally\\_testimony\\_re\\_offshore\\_tax\\_evasion\\_0.pdf](http://www.justice.gov/sites/default/files/testimonies/witnesses/attachments/2015/05/29/2-26-14_dag_cole_tax_keneally_testimony_re_offshore_tax_evasion_0.pdf); Seite auf dem Internet letztmals besucht am 31. Oktober 2016). Dort wird festgehalten, dass die schweizerische Regierung Notrecht gemäss schweizerischem Recht

angerufen habe, damit die UBS gewisse Kontodaten habe übermitteln können. Zwar mag man dagegen einwenden, dass es sich um Notrecht gehandelt habe und eben nicht um «gewöhnliches» schweizerisches Recht, doch war den USA bekannt, dass die Schweiz über Mittel verfügte, die den Datenaustausch ermöglichten.

Ohnehin ist letztlich entscheidend, dass die schweizerische Seite zusicherte, dass im Rahmen des Bankenprogramms die gewünschten Informationen übermittelt werden könnten. Zu prüfen, wie sie dies bewerkstelligen wollte, war nicht Sache der US-amerikanischen Seite, sondern lag ausschliesslich in der Verantwortung der Schweiz.

Aus diesem Argument können die Beschwerdeführenden daher nichts zu ihren Gunsten ableiten.

**5.6.7** Im vorliegenden Verfahren ist – entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführenden – somit nicht zu prüfen, ob die Bank oder Mitarbeiter der Bank gegen schweizerische Rechtsvorschriften verstossen haben.

## **6.**

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, und der persönliche Geltungsbereich von Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ebenfalls keine Probleme bereitet, wird im Folgenden zunächst der Begriff der «Betrugsdelikte und dergleichen» näher beleuchtet werden (E. 6.1 f.). Anschliessend wird auf die wirtschaftliche Berechtigung (E. 6.3) eingegangen.

**6.1** 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.).

## **6.2**

**6.2.1** 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 kreierten – 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).

**6.2.2** 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 StGB (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).

**6.2.3** 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).

**6.2.4** 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. 6.3). 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).

**6.2.5** 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 solcher begründeter Verdacht ergeben (Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6).

**6.3** 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).

**6.4** Das Bundesverwaltungsgericht hat bereits in früheren Urteilen festgehalten, dass Art. 6 EMRK nicht auf Steuerverfahren und insbesondere nicht auf Amtshilfeverfahren in Steuersachen anwendbar ist (grundlegend: BVGE 2010/40 E. 5.4.2 und 6.1.3). Eine allfällige Verletzung dieses Rechts

wäre ohnehin in Bezug auf das konkrete Verfahren zu prüfen. Dieses genügt den entsprechenden Anforderungen. Auch wurden von den betroffenen Personen keine Auskünfte verlangt, so dass deren Recht, sich nicht selbst belasten zu müssen, nicht tangiert ist (zu 18 U.S.C. § 3506 siehe E. 10.4.3). Was Art. 8 EMRK anbelangt, hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte festgestellt, dass zwar Bankdaten grundsätzlich zu den von Art. 8 Abs. 1 EMRK geschützten Daten gehören, jedoch keine besonders schützenswerten Daten darstellen. Die Schweiz durfte diese Daten gestützt auf das Abkommen vom 19. August 2009 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 (SR 0.672.933.612) im Rahmen der damaligen Amtshilfeverfahren übermitteln. Die Herausgabe war gestützt auf Art. 8 Abs. 2 EMRK gerechtfertigt (Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 22. Dezember 2015 in Sachen G.S.B. gegen die Schweiz, Verfahrens-Nr. 28601/11, § 51 ff.; vgl. auch BVGE 2010/40 E. 5.4.4 und 6.5). Es ist nicht ersichtlich, dass der Gerichtshof im vorliegenden Fall, der sich nicht auf das genannte Abkommen, jedoch auf ein DBA stützt, anders entscheiden würde. Die entsprechenden Rechte, wie sie im Internationalen Pakt über bürgerliche und politische Rechte vom 16. Dezember 1966 (SR 0.103.2) und in der BV festgehalten sind, sind ebenfalls nicht verletzt. Die Beschwerdeführenden bringen nichts vor, was hieran etwas zu ändern vermöchte.

## 7.

Hier wird zuerst darauf eingegangen, ob das Amtshilfeersuchen des IRS vom [...] 2015 die formellen Voraussetzungen, die an ein solches Ersuchen gestellt werden, erfüllt (E. 7.1 ff.). Anschliessend wird geprüft, ob ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» besteht (E. 8) und ob es den Beschwerdeführenden gelingt, diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 9).

### 7.1

**7.1.1** Wie das Bundesverwaltungsgericht bereits früher feststellte, genügt die Angabe einer Fallnummer, die letztlich die eindeutige Identifikation der betroffenen Person(en) zulässt (E. 5.2). Damit gilt die betroffene Person im vorliegenden Verfahren als hinreichend identifiziert (vgl. auch E. 5.3). Das Amtshilfeersuchen wurde in englischer Sprache gestellt. Es werden die verlangten Informationen genannt und angegeben, in welcher Form sie übermittelt werden sollen. Der Steuerzweck ist angegeben. Da es um ein

Konto geht, dass bei der Bank C. \_\_\_\_\_ in der Schweiz eröffnet wurde, ist auch erklärt, weshalb der IRS davon ausgeht, die verlangten Informationen befänden sich bei dieser Bank. Damit ist auch der Name der Informationsinhaberin genannt. Weiter enthält das Ersuchen die Erklärung, dass es den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis der USA entspreche sowie dass der IRS solche Informationen in seiner Zuständigkeit erhalten könnte. Ferner hat der IRS die Auskunftsquellen soweit möglich ausgeschöpft. Die Anforderungen gemäss schweizerischem innerstaatlichem Recht sind damit erfüllt (E. 5.3).

**7.1.2** Was das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» anbelangt, macht der IRS im Ersuchen geltend, gemäss dem im Amtshilfeersuchen beschriebenen Sachverhalt sei auf dem «Formular A» der (namentlich noch nicht bekannte) Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigter am streitbetroffenen Konto angegeben gewesen, welches von einer panamaischen Domizilgesellschaft gehalten worden sei. Im Formular «W-8BEN» sei dagegen eine Nicht-US-Gesellschaft als Kontoinhaberin identifiziert worden. Die beiden Formulare widersprächen sich. Im Depot seien US-Wertschriften gehalten worden. Der Bank sei kein Formular «W-9» eingereicht worden und die Bank habe kein Formular «1099» ausgestellt. Die wirtschaftlich berechnete US-Person habe keine Unterschriftsberechtigung für das Konto besessen, jedoch verschiedentlich Kontakt mit der Bank gehabt, um über das Konto zu sprechen. Es seien u.a. verschiedentlich Barbezüge getätigt und Kosten für [Unternehmen] bezahlt worden. Der US-wirtschaftlich Berechnete habe ein Zugangsrecht zum Schliessfach gehabt, das im Namen der Gesellschaft eröffnet worden sei. Da auf dem Konto US-Wertschriften gehalten worden seien und der wirtschaftlich Berechnete 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.

**7.1.3** Damit werden im Amtshilfeersuchen neben einer Diskrepanz zwischen dem «Formular A» und dem Formular «W-8BEN» vorliegend weitere Elemente genannt, die auf «Betrugsdelikte und dergleichen» hindeuten. Im weiteren Verfahren ist dann nur noch zu klären, ob die im Amtshilfeersuchen geltend gemachten Umstände aus der Luft gegriffen sind, oder ob sich tatsächlich Anhaltspunkte dafür in den Akten finden. Dabei können – da das Amtshilfeersuchen ja erst dazu dient, offene Punkte zu klä-



ren – durchaus Lücken oder kleinere Widersprüche zwischen dem Ersuchen und den Akten vorliegen, ohne dass dies zur Verweigerung der Amtshilfe führen würde (E. 5.5.2). Erscheinen die Vorwürfe nicht als grundlos erhoben und ergibt sich aus ihnen der Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen», ist es alsdann Sache der beschwerdeführenden Person, diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise zu entkräften (dazu E. 5.4). Ob im vorliegenden Verfahren tatsächlich der Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» besteht, wird weiter unten beurteilt (E. 8 ff.). Hier ist einzig festzuhalten, dass sich aus den im Amtshilfeersuchen geschilderten Umständen ein solcher Verdacht ergibt.

**7.1.4** Die ESTV hat sich 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. 5.1).

**7.2** Da im Amtshilfeersuchen des IRS alle notwendigen Angaben enthalten sind (E. 7.1.1) und sich zudem aus dem umschriebenen Sachverhalt der Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» ergibt (E. 7.1.2), sind die Anforderungen, die an ein Amtshilfeersuchen in Steuersachen aus den USA gestellt werden, erfüllt. Um feststellen zu können, ob die ESTV zu Recht auf das konkrete Ersuchen eingetreten ist, bleibt zu prüfen, ob eine der in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen vorliegt. Dann wäre auf das Ersuchen nicht einzutreten gewesen.

**7.2.1** Nicht in Frage kommt dabei Art. 7 Bst. b StAhiG, denn die vom IRS erbetenen Informationen werden von den Amtshilfebestimmungen klarerweise umfasst. Damit bleibt darauf einzugehen, ob es sich beim Amtshilfeersuchen des IRS um eine sogenannte «fishing expedition» handeln könnte (E. 5.5.2) und ob die Informationen, auf denen das Ersuchen beruht, unter Verletzung schweizerischen Rechts erlangt wurden, so dass das Ersuchen Treu und Glauben verletzt (E. 5.5.1).

**7.2.2** Die USA haben von der betroffenen Bank offensichtlich recht detaillierte Informationen über das streitbetroffene Konto erhalten. Im Amtshilfeersuchen wird nachvollziehbar dargelegt, weshalb die USA davon ausgehen, dass die (ihr noch nicht namentlich bekannte) vom Amtshilfeersuchen betroffene Person verdächtigt wird, Betrugsdelikte und dergleichen

begangen zu haben (dazu E. 5.6.2 und 5.6.4). Neben allgemeinen Ausführungen enthält das Amtshilfeersuchen auch detaillierte Informationen, die – einzig – das konkrete Konto betreffen. Aufgrund dieser genauen Informationen kann nicht davon gesprochen werden, es handle sich um ein Ersuchen aufs Geratewohl. Im Gegenteil ergibt sich aus dem Ersuchen ein Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» (E. 7.1.2). Es handelt sich demnach 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, verdächtig, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben (vgl. E. 5.5.4). Eine «fishing expedition» liegt gerade nicht vor.

Die Beschwerdeführenden machen gelten, die «fishing expedition» liege darin, dass die Bank ohne Anfangsverdacht sämtliche US-Kunden durchleuchtet habe. Wie bereits zuvor festgehalten (E. 5.6.4) und auch nachfolgend kurz ausgeführt wird, ist auf das Verhalten der Bank im Rahmen des Bankenprogramms nicht einzugehen, weil dieses für das vorliegende Verfahren nicht relevant ist: Der IRS könnte sich bei einem allfälligen Verstoss gegen schweizerische Rechtsvorschriften von Seiten der Bank auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip berufen. Gleiches gilt auch dafür, wie die Bank zu den Daten gelangte. Entscheidend ist, dass der US-amerikanischen Seite von der schweizerischen Seite diese Informationen sowie (zumindest implizit) deren Verwertbarkeit versprochen worden waren.

**7.2.3** Was weiter oben zur Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts in einem dem vorliegenden Verfahren ähnlichen, in Bezug auf die hier relevanten Umstände gleichgelagerten Verfahren festgehalten wurde (E. 5.6.4), ist auf das vorliegende Verfahren zu übertragen. Auch im vorliegenden Verfahren muss nicht geprüft werden, ob die Informationen, die der IRS von der Bank C.\_\_\_\_\_ erhalten hat, durch einen Verstoss gegen schweizerische Rechtsvorschriften erlangt wurden (wobei auch hier offenbleiben kann, ob es eine Rolle spielt, dass die Bank die Informationen jedenfalls rechtmässig erhalten und höchstens – wenn überhaupt – unrechtmässig weitergegeben hätte; zu weiteren Ausführungen der Beschwerdeführenden dazu: E. 10.1). So oder anders könnte sich der IRS erfolgreich auf das durch die schweizerische Seite erweckte Vertrauen, dass Amtshilfe aufgrund dieser Informationen geleistet werde, berufen. Auch dieser Grund würde daher, sofern er bejaht würde, nicht zu einem Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen führen.

**7.3** Da – wie gesehen (E. 7.1) – die für den konkreten Fall relevanten Anforderungen an das Ersuchen erfüllt sind und keine der Konstellationen von Art. 7 StAhiG vorliegt bzw. solche unbeachtlich wären, ist die ESTV zu Recht auf das Amtshilfeersuchen eingetreten. Es ist nicht zu beanstanden, dass sie keine Eintretensverfügung erlassen hat (eine solche wird auch vom Gesetz nicht verlangt), sondern sich aus dem Erlass der Editionsverfügung ergibt, dass sie auf das Amtshilfeersuchen des IRS vom [...] 2015 eingetreten ist. Damit gilt es nachfolgend zu prüfen, ob sie auch zu Recht verfügt hat, es sei dem IRS im vorliegenden Verfahren Amtshilfe zu leisten.

## **8.**

In tatsächlicher Hinsicht ist im vorliegenden Fall unbestritten, dass der Beschwerdeführer 2 eine US-Person und damit grundsätzlich in den USA steuerpflichtig ist. Weiter ist den Akten zu entnehmen, dass im Konto US-Wertschriften gehalten wurden, was mittlerweile nicht mehr bestritten ist.

**8.1** Damit ist zunächst zu prüfen, ob hinreichende Anhaltspunkte für die Annahme vorliegen, dass der Beschwerdeführer 2 am von der Beschwerdeführerin 1 gehaltenen Konto wirtschaftlich berechtigt ist (E. 8.2, dazu auch E. 6.3) und somit das Formular W-8BEN falsch ausgefüllt wurde. Sofern dies der Fall ist, liegt ein Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» vor (E. 8.3, dazu auch E. 6.2). Ist ein solcher Verdacht gegeben, ist weiter festzustellen, ob es dem Beschwerdeführer allenfalls gelingt, diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 9, dazu auch E. 5.4).

## **8.2**

**8.2.1** Gemäss dem am [...] unterzeichneten «Formular A» ist der Beschwerdeführer 2 alleiniger wirtschaftlich Berechtigter am streitbetroffenen Konto (Paginiernummer [nachfolgend: PN] [...]), besass aber offenbar keine Unterschriftsberechtigung. Jedenfalls ist er auf dem Unterschriftenblatt nicht aufgeführt (PN [...]). In den Unterlagen findet sich eine Kopie seines US-Passes (PN [...]). Im Formular «W-8BEN» wird hingegen die Beschwerdeführerin 1 als wirtschaftlich berechtigte Person genannt (PN [...]). Damit besteht eine Diskrepanz zwischen diesen beiden Dokumenten. Es ist also zu prüfen, ob sich – ausser dem Formular A – weitere Anhaltspunkte dafür finden, dass tatsächlich nicht die Beschwerdeführerin 1, sondern der Beschwerdeführer 2 am Konto wirtschaftlich berechtigt war.

**8.2.2** Der Beschwerdeführer 2 besuchte mehrfach das zum auf die Beschwerdeführerin 1 lautenden Konto gehörende Schliessfach bei der Bank C.\_\_\_\_\_. An den verschiedenen Daten bestätigte er dies auf dem in den Akten liegenden Dokument mit seiner Unterschrift (PN [...]). Er hatte eine Zugangsberechtigung zu diesem Schliessfach. Auf den Dokumenten, mit denen ihm diese Berechtigung erteilt wurde und die vom [...] 2008 (PN [...]) und [...] 2010 (PN [...] und [...]) datieren, unterschrieb er persönlich. Weiter wird in einer auf Portugiesisch geschriebenen E-Mail vom [...] 2009 festgehalten, es folgten untenstehend drei Zahlungsaufträge von «Y.\_\_\_\_\_» (PN [...]). Nun ist der Beschwerdeführer nicht die einzige Person in den Unterlagen, deren Nachname «Y.\_\_\_\_\_» lautet. Da aber nur er auf dem «Formular A» als wirtschaftlich berechtigte Person bezeichnet wird, ist gut möglich, dass er die in dieser E-Mail genannte Person ist. Somit handelt es sich bei dieser E-Mail um ein weiteres Indiz dafür, dass der Beschwerdeführer tatsächlich über die auf dem Konto liegenden Werte verfügen konnte. Weiter schrieb der unterschreibungsberechtigte Vertreter der Beschwerdeführerin 1 (dazu PN [...] und [...]) in einem Brief vom [...] 2010 an die Bank, dem wirtschaftlich Berechtigten seien näher genannte Beträge auszuzahlen, wenn dieser morgen bei der Bank vorbeikomme («je vous remercie de bien vouloir mettre à la disposition de l'ayant droit économique les montants suivants: [...] lors de sa visite demain en votre établissement.»; PN [...]). Mit «ayant droit économique» muss der Beschwerdeführer 2 gemeint sein. Nur er wird als solcher auf dem Formular A genannt. Aus dieser Passage wird ersichtlich, dass auch der Vertreter der Beschwerdeführerin 1 den Beschwerdeführer 2 als wirtschaftlich Berechtigten ansah, hätte er ihn doch sonst kaum so bezeichnet. Daran ändert nichts, dass die Anweisung selbst vom Zeichnungsberechtigten ausging und nicht vom Beschwerdeführer 2. Der gleiche Satz mit anderen Zahlen findet sich auch in einem Schreiben vom [...] 2011 (PN [...]). Weiter steht in einem Rapport vom [...] 2011, der Klient habe das Geld abgehoben, um seine drei Wochen Ferien zu bezahlen. Zudem würde sich sein Sohn verloben und er wolle einen Diamantring kaufen. Die Information stamme vom Klienten und seiner Frau (PN [...] = PN [...]). Klar ist, dass mit Klient hier nicht die Beschwerdeführerin 1 gemeint sein kann, machen doch nur natürliche Personen Ferien und kaufen Diamantringe für eine Verlobung. Theoretisch könnte es sich auch hier um den zeichnungsberechtigten Vertreter der Beschwerdeführerin 1 handeln, doch ist wahrscheinlicher, dass der Beschwerdeführer 2 als wirtschaftlich Berechtigter gemeint ist, der hier als «Klient» bezeichnet wird. Der Verdacht wird dadurch bestärkt, dass im «Know Your Customer Profil» festgehalten wird, der Klient lebe mit seiner

Familie in [...] (PN [...]). Diese Information trifft auf den Beschwerdeführer 2 zu, nicht aber auf den Zeichnungsberechtigten. Weiter steht als Begründung bei einer Auszahlung, der Klient habe den Betrag ab, um ihn in seinem Safe zu lagern (PN [...] und PN [...]). Beim hier genannten «client», der als Mann identifiziert wird («his safebox»), könnte es sich wiederum auch um den unterschriftsberechtigten Vertreter der Beschwerdeführerin 2 handeln. Aus den gerade zuvor genannten Gründen ist aber auch hier wahrscheinlicher, dass der Beschwerdeführer 2 gemeint ist. Der Eindruck, der Beschwerdeführer habe über das streitbetreffene Konto verfügt, wird dadurch bestärkt, dass über dieses Konto mehrfach Kosten z.B. an [Unternehmen] in nicht unerheblicher Höhe bezahlt wurden, was den Verdacht nahelegt, dass die Gesellschaftsstruktur nicht beachtet, sondern über das Gesellschaftskonto private Auslagen des Beschwerdeführers 2 beglichen wurden, der zudem in der Gesellschaft über keine offengelegte Funktion verfügte.

**8.2.3** Damit ergibt sich der begründete Verdacht, der Beschwerdeführer 2 sei tatsächlich am streitbetreffenen Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen, denn zu den Angaben im Formular A treten weitere Hinweise hinzu, dass tatsächlich der Beschwerdeführer 2 Verfügungsgewalt über das streitbetreffene Konto hatte und diese auch ausübte.

**8.3** Dies wiederum führt zum begründeten Verdacht, das Formular «W-8BEN» falsch ausgefüllt worden ist, was nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung den Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» begründet. Zwar mag es andere Erklärungen für die zuvor ausgeführten Umstände geben. Damit Amtshilfe geleistet wird, genügt aber ein begründeter Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen». Ein strikter Beweis ist in diesem Hilfsverfahren gerade nicht notwendig (vgl. E. 5.4).

## **9.**

Nun wäre zu prüfen, ob die Beschwerdeführenden diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend entkräften können (E. 5.4). Da sie diesbezüglich aber kein einziges Argument vorbringen und keine Akten eingereicht haben, gelingt es ihnen von vornherein nicht, diesen Verdacht zu entkräften.

Es bleibt dabei, dass ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» vorliegt.

**10.**

Damit bleibt, auf die Vorbringen der Beschwerdeführenden gegen das Verfahren als solches einzugehen, soweit sie nicht durch das Vorstehende explizit oder implizit bereits behandelt wurden. Anschliessend wird noch auf einzelne weitere Punkte einzugehen sein.

**10.1** Die Beschwerdeführenden reichen ein Gutachten von Prof. Dr. iur. D. \_\_\_\_\_ ein, dass sich insbesondere mit der Frage befasst, ob das Amtshilfeersuchen des IRS auf Daten beruht, die in einer schweizerische Rechtsvorschriften verletzenden Weise erhältlich gemacht wurden und ob auf das Ersuchen einzutreten gewesen wären.

**10.1.1** Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Veranlassung von seiner im Urteil A-4695/2015 vom 2. März 2016 begründeten Rechtsprechung abzuweichen. Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts ändert auch das Gutachten nichts daran, dass die USA nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im Völkerrecht davon ausgehen durften, dass die ihnen von der Bank C. \_\_\_\_\_ im Rahmen des Bankenprogramms übermittelten Unterlagen gemäss den Vorschriften des schweizerischen Rechts übermittelt worden waren und Grundlage für ein Amtshilfeersuchen sein konnten (das Gutachten erwähnt das bei den USA erweckte Vertrauen nur kurz, geht aber nicht auf die völkerrechtlichen Implikationen ein, sondern stützt sich ausschliesslich auf schweizerisches Recht und erklärt, es sei hinzunehmen, dass allenfalls ein Versprechen gegenüber den US-Behörden gebrochen werde). Das auf Seiten der USA erweckte Vertrauen ist – im Gegensatz zur Auffassung, die im Gutachten auf S. 74 f. vertreten wird – zu schützen, womit im vorliegenden Verfahren nicht abschliessend zu klären ist, ob tatsächlich Vorschriften des schweizerischen Rechts verletzt wurden. Für das vorliegende Verfahren bliebe eine solche Rechtsverletzung folgenlos (E. 5.6.4 ff.). Damit ist für das vorliegende Verfahren auch nicht relevant, ob es sich bei einer «anonymisierten» oder «pseudonomysierten» Kontonummer (welche von den beiden Möglichkeiten zutrifft, muss nicht geklärt werden) um Personendaten im Sinne des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) handelt.

**10.1.2** Weiter muss nicht darauf eingegangen werden, ob es den USA möglich wäre, aufgrund der von der Bank C. \_\_\_\_\_ übermittelten Daten auch ohne ein Amtshilfeverfahren mittels Zusammenführen unterschiedlicher sich bereits in ihrem Besitz befindlicher Daten die Namen der Beschwerdeführenden zu ermitteln. Dies spielt im vorliegenden Verfahren

keine Rolle, hat doch der IRS ein Amtshilfeersuchen gestellt und somit seinen Willen, völkerrechtlich korrekt vorzugehen, bekräftigt. Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip verlangt im Übrigen auch, dass bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgegangen wird, die US-Behörden würden sich korrekt verhalten. Daher bleiben die Rechte der Beschwerdeführenden trotz Übermittlung verschiedener Daten durch die Bank im Rahmen des Bankenprogramms gewahrt, können die USA doch nur auf dem Weg eines Amtshilfeverfahrens an jene Informationen gelangen, die sie benötigen, um die Untersuchung wegen «Betrugsdelikten und dergleichen» weiterführen zu können. Wenn im Gutachten geltend gemacht wird, der IRS habe den Beneficial Owner des im vorliegenden Amtshilfeverfahren betroffenen Kontos mit zwei anderen Konten in Verbindung bringen können, ist dem entgegen zu halten, dass es nicht der IRS war, der diese Verbindung herstellte, sondern die Bank selbst, die über alle Unterlagen, auch den Namen des Beschwerdeführers 2, verfügte (so ist z.B. auf PN [...] vermerkt, dass der B.O des einen Kontos auch B.O. des anderen Kontos sei). Daraus lässt sich für die Beschwerdeführenden nichts gewinnen.

**10.1.3** Weiter wird im Gutachten festgehalten, es sei gerade das Ziel des Bankenprogramms, aufgrund der erhaltenen Daten weitere Verknüpfungen zu generieren und daraus zusätzliche Erkenntnisse zu gewinnen. Wie bereits erwähnt, muss das Bankenprogramm im vorliegenden Amtshilfeverfahren nicht beurteilt werden. Daran ändert auch die Pressemitteilung des IRS vom 21. Oktober 2016 nichts, welche die Beschwerdeführenden am 25. Oktober 2016 einreichten ([https://www.irs.gov/uac/newsroom/offshore-voluntary-compliance-efforts-top-10-billion-more-than-100000-taxpayers-come-back-into-compliance?\\_ga=1.215610015.923473540.1477480865](https://www.irs.gov/uac/newsroom/offshore-voluntary-compliance-efforts-top-10-billion-more-than-100000-taxpayers-come-back-into-compliance?_ga=1.215610015.923473540.1477480865); letztmals besucht am 31. Oktober 2016). Abgesehen davon, dass der Textpassage nicht zu entnehmen ist, die Banken würden Personendaten übermitteln (es ist allgemein von «information» bzw. «information on potential non-compliance by U.S. taxpayers», also Informationen bzw. Informationen über mögliche Nichterfüllung [der Steuerpflicht] durch US-Steuerpflichtige die Rede), ist wiederum darauf hinzuweisen, dass der IRS im vorliegenden Fall gerade ein Amtshilfesuch gestellt hat und damit den völkerrechtlich korrekten Weg einschlägt. Auch führt diese Passage nicht dazu, dass das Bankenprogramm hier zu beurteilen wäre.

**10.1.4** Da die im Gutachten behandelten Themen das vorliegende Amtshilfeverfahren aus den genannten Gründen nicht zu beeinflussen vermögen, muss auch nicht auf den Stellenwert eingegangen werden, der einem solchen Privatgutachten zukommt.

## 10.2

**10.2.1** Für das vorliegende Amtshilfeverfahren ist nicht relevant, welche Informationen die Bank den USA genau übermittelt hat. Im vorliegenden Fall ist nämlich nur auf die hier vorhandenen Unterlagen, insbesondere das Amtshilfeersuchen und die Bankunterlagen, abzustellen. Daher hat der Umstand, dass das Bundesverwaltungsgericht keine Kopie der Daten, die die Bank dem IRS übermittelt hat, edieren liess, keine Auswirkung auf das vorliegende Verfahren.

Wie zuvor gesehen (E. 5.6.4 und 10.1.1), spielt insbesondere auch keine Rolle, ob von der Bank Unterlagen an die USA herausgegeben wurden, die nach schweizerischem Recht nicht hätten übermittelt werden dürfen. In einem solchen Fall könnten sich die USA auf den völkerrechtlichen Vertrauensschutz berufen. Im Übrigen ist es, abgesehen vom Anwendungsbereich von Art. 7 Bst. c StAhiG (der hier bereits abschliessend behandelt wurde; E. 7.2.3), nicht relevant, wie die ersuchende Behörde zu den Informationen kam, die sie in die Lage versetzten, ein Amtshilfeersuchen stellen zu können.

**10.2.2** Es gibt in den Unterlagen keine Hinweise darauf, dass die Bank dem IRS bei der Ausarbeitung des Amtshilfeersuchens geholfen hätte. Abgesehen davon, dass das Verhalten der Bank im vorliegenden Verfahren grundsätzlich nicht zu prüfen ist, ist nicht ersichtlich, dass die Bank mehr getan hätte, als dem IRS jene Informationen zu liefern, die sie gemäss dem Bankenprogramm zu liefern hatte. Auf entsprechende Verdächtigungen und Vermutungen der Beschwerdeführenden ist nicht einzugehen.

**10.3** Die Beschwerdeführenden gehen zudem aufgrund von Formulierungen in Schreiben, die der IRS an die ESTV geschickt hat, davon aus, dass die ESTV dem IRS bei der Formulierung des Amtshilfeersuchens geholfen habe. Sollte dies der Fall sein, so erwiese sich dies insoweit als unproblematisch, als die ESTV dem IRS lediglich Hinweise auf formelle Anforderungen gegeben hätte. Gemäss Art. 6 Abs. 3 StAhiG teilt die ESTV der ersuchenden Behörde nämlich schriftlich mit, dass deren Ersuchen die Voraussetzungen nach Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG nicht erfülle. Weiter hat sie der ersuchenden Behörde Gelegenheit zu geben, ihr Ersuchen schriftlich zu ergänzen. Statt dass die ESTV Ersuchen mehrfach einzig mit dem Hinweis, dieses erfülle die Voraussetzungen nach Art. 6 Art. 1 und 2 StAhiG nicht, zurückweist, spricht nichts dagegen, dass sie die ersuchende Behörde



konkret über den Inhalt dieser Bestimmungen informiert. Ein solches Vorgehen würde im Gegenteil der Verfahrensbeschleunigung dienen und wäre nicht zu beanstanden.

Soweit die Beschwerdeführenden davon auszugehen scheinen, dass die ESTV dem IRS materiell bei der Ausarbeitung des Amtshilfeersuchens geholfen und so auch bereits Informationen übermittelt habe, die der IRS erst im Rahmen der Amtshilfeleistung erfahren dürfte, ist ihnen entgegenzuhalten, dass dies rein zeitlich gar nicht möglich ist: Über Informationen, die konkret die Beschwerdeführenden betreffen, verfügt die ESTV – zumindest in einem Fall wie dem vorliegenden – erst, wenn der Informationsinhaber – hier die Bank – ihrer Editionsverfügung nachgekommen ist. Die Editionsverfügung wird aber erst erlassen, wenn das Amtshilfeersuchen gestellt und einer Vorprüfung unterzogen worden ist. Bis zu diesem Zeitpunkt kann sich die ESTV einzig auf die Informationen im Amtshilfeersuchen stützen und diese keinesfalls schon im Voraus mit eigenem Wissen ergänzen, da sie über solches nicht verfügt.

Das Vorbringen der Beschwerdeführenden ist daher insofern irrelevant, als es von Hilfeleistungen der ESTV in formeller Hinsicht ausgeht, und unbehelflich, als es von Hilfeleistungen in materieller Hinsicht ausgeht.

## **10.4**

**10.4.1** Die ESTV hat den IRS darüber informiert, dass gegen die Übermittlung der Daten zur Fallnummer \*\*\*1 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht eingereicht wurde. Die Beschwerdeführenden schliessen daraus, dass ihre Daten nicht übermittelt werden dürften, weil sie aufgrund des US-Rechts verpflichtet wären (18 U.S.C. § 3506), dem IRS mitzuteilen, dass sie gegen die Datenlieferung eine Beschwerde eingereicht haben, und nun, da sie dies nicht getan hätten, dem IRS aber die Einreichung einer Beschwerde bekannt sei, in den USA weitere Strafen aufgrund dieses Sachverhalts gewärtigen müssten.

**10.4.2** Abgesehen davon, wie die Frage, ob die ESTV dem DoJ die entsprechende Information mitteilen durfte, zu beantworten wäre (eine Zwischenverfügung des BVGer in einem anderen Fall, mit der dies der Vorinstanz betreffend einen anderen Staat untersagt wurde, ist vor BGer hängig), kann hier festgehalten werden, dass es nicht Aufgabe der ESTV ist, den Beschwerdeführenden dabei behilflich zu sein, die allfällige Erfüllung eines Tatbestandes zu verheimlichen. So oder anders führte dies nicht dazu, dass keine Amtshilfe zu leisten wäre.

**10.4.3** Die Beschwerdeführenden machen mit ihrem Einwand auch geltend, das US-amerikanische Recht zwingt sie, sich selbst anzuzeigen, weil sie dem IRS mitteilen müssten, dass sie eine Beschwerde erheben. Ihnen ist entgegenzuhalten, dass auch das US-amerikanische Recht den Grundsatz, dass niemand sich selbst einer Straftat bezichtigen müsse, kennt (5. Verfassungszusatz: «No person shall [...] be compelled in any criminal case to be a witness against himself [...]»). Insofern entsprechen die US-amerikanischen «Standards» jenen der Schweiz und des Europarates. Ein Hinweis auf diesen Verfassungszusatz findet sich auch im von den Beschwerdeführenden eingereichten Gutachten von Stephan E. Becker (Pillsbury Winthrop Shaw Pittman LLP) vom 6. September 2009 zu Händen des EDA (<https://www.bj.admin.ch/content/dam/data/bj/wirtschaft/fallubs/memorandum-e.pdf>; letztmals besucht am 31. Oktober 2016). Dort wird festgehalten, das Bezirksgericht für den südlichen Bezirk in New York habe festgehalten, dass fallweise entschieden werden müsse, ob eine Anwendung von 18 U.S.C. § 3506 gegen den fünften Verfassungszusatz verstosse (Gutachten S. 3). Die Hürde für die US-amerikanische Verwaltung, die allenfalls beweisen müsste, dass der fünfte Verfassungszusatz nicht verletzt wäre, erscheint recht hoch. So müsste – gemäss dem für die Gerichte nicht bindenden Gutachten – die Behörde nachweisen, dass sie bereits wusste, dass ein Individuum in der Schweiz ein Konto hatte. Weiter hätte sie wohl nachzuweisen, dass die ihr zu unterbreitenden Informationen nicht substantiell Neues zu dem bereits bestehenden Wissen der Behörde hinzufügen würde (S. 4 f.). Das Gutachten erachtet die Risiken bei Nichteinhaltung der Obliegenheit gemäss § 3506 als gering, ohne solche ausschliessen zu können (S. 5 f.). Der im New York Law Journal am 12. Januar 2012 erschienene (ebenfalls von den Beschwerdeführenden eingereichte) Artikel von JEREMY H. TEMKIN, Tax Litigation Issues, Another Catch-22 For Swiss Account Holders, zeichnet zwar ein etwas düsteres Szenario, bezieht sich aber auf dieselbe Rechtsprechung wie das Gutachten von Stephan E. Becker. Dazu ist festzuhalten, dass das proaktive Auftreten der US-amerikanischen Behörden nicht darüber hinwegtäuschen sollte, dass auch in den USA letztlich die Gerichte (und nicht die Verwaltung) die Frage einer Anwendbarkeit von 18 U.S.C. § 3506 auf Fälle wie den vorliegenden werden klären müssen. Zurzeit besteht jedenfalls kein konkreter Hinweis darauf, dass die Beschwerdeführenden eine Verurteilung nach diesem Artikel zu gewärtigen hätten. Auch die Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden, die nicht zum ersten Mal Kunden in diesem Bereich vertreten, machen nicht geltend, ihnen seien Fälle bekannt, in denen dieser Paragraf des US-Rechts angewendet worden sei.

**10.4.4** Hinzuzufügen ist, dass der Kontakt zwischen der ESTV und dem IRS im vorliegenden Fall insbesondere dazu diente, beim IRS nachzufragen, ob den Beschwerdeführenden Einsicht in das vollständige Ersuchen gewährt werden dürfte – nachdem das Bundesverwaltungsgericht bereits gegen die Beschwerdeführenden entschieden hatte, diese aber an ihrem Einsichtsgesuch festhielten. Insofern fand der Kontakt also zugunsten der Beschwerdeführenden statt.

## **10.5**

**10.5.1** Was das Gesuch des IRS um Geheimhaltung betrifft, bringen die Beschwerdeführenden sinngemäss vor, der IRS habe ein solches Gesuch erst später eingereicht, nachdem die ESTV dies ihm nahegelegt habe.

**10.5.2** Den Beschwerdeführenden wurde mittlerweile Einsicht in das vollständige Ersuchen gewährt, weshalb schon aus diesem Grund fraglich ist, was sie aus ihrem Argument zu ihren Gunsten ableiten wollen.

**10.5.3** Im Übrigen ist zum zeitlichen Ablauf festzuhalten, dass die ESTV (und mit ihr wohl auch der IRS, der sich bei der Anwendung des schweizerischen innerstaatlichen Rechts – hier des StAhiG und des VwVG – auf die Expertise der schweizerischen Verwaltung verlassen können muss) davon ausging, gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG sei eine betroffene Person in jedem Fall nur über die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens zu informieren. Mit Urteil 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 gelangte das Bundesgericht (nach dem Bundesverwaltungsgericht) zu einer anderen Auffassung. Aufgrund zwischenstaatlicher Gepflogenheiten (und wiederum des Vertrauensprinzips) war die ESTV gehalten, die ersuchenden Behörden (darunter auch den IRS) über diese Änderung der Situation zu informieren. Erst darauf hin ergab es für den IRS überhaupt Sinn, ein Gesuch um Geheimhaltung gewisser Passagen zu stellen.

**10.5.4** Da das Gesuch des IRS um Geheimhaltung bestimmter Passagen des Amtshilfeersuchens damit nicht etwa verspätet erfolgte, können die Beschwerdeführenden auch hier nichts zu ihren Gunsten ableiten.

## **10.6**

**10.6.1** Die Beschwerdeführenden bringen in der Beschwerde vor, in ihrer Schlussverfügung vom 4. August 2015 erwähne die ESTV, dass sie offenbar zusätzliche Abdeckungen vorgenommen habe. Sie nennen Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung. Diese Angabe sei nicht überprüfbar, weil

ihnen die Endfassung der zur Übermittlung vorgesehenen Dokumente/Informationen nicht mitgeteilt worden sei. Sie verlangen deren Edition.

**10.6.2** Wie bereits in der Zwischenverfügung vom 23. März 2016 festgehalten wurde, besteht einerseits kein Anspruch darauf, Einsicht in die tatsächlich übermittelten Unterlagen zu erhalten. Andererseits – und hier wichtiger – wurde den Beschwerdeführenden zusammen mit der Vernehmung ein USB-Stick übermittelt, auf dem sich die Endfassung der für die Übermittlung vorgesehenen Unterlagen befand. Weshalb sie auch noch in ihrer letzten Eingabe die Edition dieser, ihnen längst zur Verfügung gestellten Unterlagen verlangen, erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht.

## **11.**

Da der begründete Verdacht besteht, der Beschwerdeführer habe sich der Begehung von «Betrugsdelikten und dergleichen» schuldig gemacht, und der Beschwerdeführer diesen nicht entkräftet, ist die ESTV zu Recht zum Schluss gelangt, dem IRS sei die Amtshilfe zu gewähren.

## **12.**

Damit bleibt, über den Umfang der Amtshilfe zu befinden.

**12.1** Zu übermitteln sind alle Unterlagen, die zur Bekämpfung von «Betrugsdelikten und dergleichen» voraussichtlich erheblich sind. In Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ist zwar von «notwendig» und nicht von «voraussichtlich erheblich» die Rede, doch kommt diesem Unterschied im Wortlaut keine weitere Bedeutung zu. Es sind in jedem Fall nur solche Unterlagen zu übermitteln, die der Klärung der Sachlage dienen können. Der ersuchte Staat darf allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2, 128 II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des BGer 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3; Urteil des BVGer A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3 mit Hinweisen auf die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung).

**12.2** Einzugehen ist insbesondere auf das Verhältnis des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zur Verfügung des erstinstanzlichen Zivilgerichts des Kantons Genf vom 20. Februar 2015, mit der dieses der Bank provisorisch die Weitergabe von gewissen Daten an Dritte untersagte. Die Verfügung

findet sich nicht in den Akten, doch verweist die Bank auf eine solche, was von den Beschwerdeführenden in der Beschwerde aufgenommen wurde.

**12.2.1** Stellt sich im Rahmen eines Verfahrens eine Vorfrage, über welche die sachkompetente Behörde bereits entschieden hat, fragt sich, inwieweit die für die Hauptsache zuständige Behörde an den Entscheid über die Vorfrage gebunden ist. Ganz grundsätzlich gilt, dass eine Behörde, für welche sich eine Frage (nur) als Vorfrage stellt, einen allenfalls bereits bestehenden Entscheid der sachkompetenten Behörde zu beachten hat (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1760 ff.). Nicht jedes Urteil einer anderen Behörde über eine Vorfrage ist geeignet, von der Behörde des Hauptverfahrens übernommen zu werden. Dies kann sich aus den konkreten Umständen ergeben oder auch aufgrund der im Zivilprozess und im Verwaltungsverfahren unterschiedlichen Verfahrensgrundsätze. So gilt im Zivilprozess der Dispositionsgrundsatz (Art. 58 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO, SR 272]), wonach die Parteien dem Gericht Grenzen bei der Sachprüfungsbefugnis setzen. Das Gericht darf einer Partei nicht mehr und nichts anderes zusprechen, als sie verlangt, und nichts weniger, als die Gegenpartei anerkannt hat (vgl. auch STEPHEN V. BERTI, Einführung in die schweizerische Zivilprozessordnung, 2011, N. 358). Zudem müssen die Parteien in einem Zivilprozess gemäss dem Verhandlungsgrundsatz selbst dafür besorgt sein, die relevanten Tatsachen dem Gericht zur Kenntnis zu bringen (BERTI, a.a.O., N. 309 ff.). Das Gericht entscheidet dann aufgrund der vorgebrachten Tatsachen und nimmt selbst – abgesehen von vorliegend nicht relevanten Ausnahmen – keine Untersuchungshandlungen vor. Im Verwaltungsverfahren ist demgegenüber der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen (E. 1.3). So wird beispielsweise im Bereich des Verrechnungssteuerrechts vorgebracht, dass die Steuerverwaltung aufgrund der Officialmaxime im Rahmen ihrer Zuständigkeit in keiner Weise an zivilgerichtliche Urteile gebunden sei (vgl. für das Verrechnungssteuerrecht: Urteil des BVGer A-4934/2013 vom 4. September 2014 E. 1.7; HANS PETER HOCHREUTENER, in: Zweifel/ Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, Art. 42 N. 14).

**12.2.2** Vorliegend ist das Bundesverwaltungsgericht die sachlich zuständige Instanz, um über die Leistung oder Verweigerung von Amtshilfe an die Vereinigten Staaten zu entscheiden (E. 1.2). Im Rahmen seines Entscheids muss es auch den Umfang bestimmen, in welchem Informationen

übermittelt werden. Es handelt sich bei der Frage des Umfangs der Amtshilfe nicht um eine Vorfrage, sondern um einen Teil der Hauptfrage der Gewährung der Amtshilfe. Daraus folgt nach der eben zitierten Doktrin, dass das Bundesverwaltungsgericht in Amtshilfeverfahren nicht an Urteile von Zivilgerichten gebunden ist, welche einer Bank die Herausgabe gewisser Unterlagen an den ersuchenden Staat untersagen. Das Bundesverwaltungsgericht hat im Urteil A-8297/2015 vom 25. August 2016 E. 7.3.2 festgehalten, dass auf Kohärenz innerhalb der Rechtsordnung zu achten sei. Abgesehen davon, dass jenem Verfahren ein vom vorliegenden in rechtswesentlichen Aspekten unterschiedlicher Sachverhalt zugrunde lag, wies das Bundesverwaltungsgericht bereits dort darauf hin, dass es formell nicht an ein Urteil eines Zivilgerichts in diesem Bereich gebunden sei. Die Parteien des Urteils des Zivilgerichts sind zudem nicht mit den Parteien des vorliegenden Verfahrens identisch. Weder die ESTV, noch das DoJ, noch der Beschwerdeführer haben am Verfahren in Genf teilgenommen, sondern die Drittpersonen, die sich gegen die Übermittlung von sie betreffenden Informationen wehren, und die Bank, die alle nicht am vorliegenden Verfahren teilnehmen. Das Verfahren betrifft die privatrechtlichen Verhältnisse zwischen diesen – anderen – Personen. Die Fragestellung bei der Übermittlung von Daten im vorliegenden Verfahren der internationalen Amtshilfe zwischen Staaten ist eine andere. Hier gilt die Regelung im Amtshilfegesetz. Das Bundesgericht hat entschieden, dass die Namen von (möglicherweise) beteiligten Drittpersonen nicht aus den Unterlagen zu entfernen sind. Zwar halte Art. 4 Abs. 3 StAhiG fest, dass die Daten von Personen, die nicht vom Ersuchen betroffen sind, nicht übermittelt werden dürften, eine zu weite Auslegung des Begriffs «nicht vom Ersuchen betroffen» und eine daraus resultierende restriktive Übermittlungspraxis würde den Zweck der Abkommen aber vereiteln (BGE 142 II 161 E. 4.6.2, 141 II 436 E. 4.3, 4.4 und 4.5; statt vieler: Urteil des BVGer A-3951/2015 vom 26. April 2016 E. 11.3). Damit ist der erwähnte Entscheid des Genfer Zivilgerichts für das vorliegende Verfahren nicht präjudizierend.

**12.2.3** Zwischen der Datenübermittlung in einem Amtshilfeverfahren und einer anderweitigen Datenherausgabe durch die Bank besteht ein wesentlicher Unterschied: Gibt die Bank selbständig Unterlagen heraus, können die darin enthaltenen Informationen allenfalls gegen die in diesen Unterlagen auftauchenden Personen verwendet werden (vgl. Urteil des BGer 4A\_83/2016 vom 22. September 2016 bezüglich einer Anwaltsaktiengesellschaft und der Rechtsanwälte). Anders sieht dies im Amtshilfeverfahren aus, in dem das Spezialitätsprinzip gilt. Hier dürfen die Unterlagen nur gegen die betroffene Person verwendet werden.

**12.2.4** Das Prinzip der Spezialität besagt in diesem Zusammenhang, 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., Ziff. 727). 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 4. August 2015 (Dispositiv Ziff. 4 Bst. a), dass

«die unter Ziffer 2 genannten Informationen im ersuchenden Staat nur im Verfahren gegen Y.\_\_\_\_\_, geboren [...], [...], für die im Amtshilfeersuchen vom [...] 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. Urteil des BGer 2C\_289/2015 vom 5. April 2016 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.3 i.V.m. E. 3.1; vgl. zum Ganzen auch Urteile des BVGer A-1915/2016 vom 3. August 2016 E. 5.6.2, 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; vgl. Urteil des BVGer B-2460/2015 vom 5. November 2015 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.1 und E. 3.4).

**12.2.5** Was Art. 6 DSGVO anbelangt, kann hier festgehalten werden, dass die Übermittlung von Daten ins Ausland – eine genügende gesetzliche Grundlage vorausgesetzt, wie sie vorliegend in Art. 26 DBA-USA 96 sowie dem StAhiG gegeben ist – möglich ist, wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen Personen nicht schwerwiegend gefährdet wird (Art. 6 Abs. 1 DSGVO e contrario). Bisher hat das Bundesverwaltungsgericht keine Anhaltspunkte, dass sich die USA nicht an das Spezialitätsprinzip halten würden, so dass von einem genügenden Schutz von Drittpersonen auszugehen ist.

**12.2.6** Zurzeit kann nicht gesagt werden, es sei wenig wahrscheinlich, dass die in den Unterlagen genannten Drittpersonen nichts mit der dem Ersuchen zugrundeliegenden zu untersuchenden Steuerangelegenheit zu tun haben. Die Beschwerdeführenden machen denn auch keine entsprechenden Ausführungen, sondern beschränken sich darauf, pauschal die Streichung der Namen von Drittpersonen oder deren Information über das vorliegende Amtshilfeverfahren zu beantragen. Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts hätten sie jedoch bei jedem einzelnen Aktenstück, das nach ihrer Auffassung von der Übermittlung auszuschliessen ist, zu bezeichnen und im Einzelnen darzulegen, weshalb dieses im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (statt vieler: Urteil des BVGer A-6530/2012 vom 29. Mai 2013 E. 6.4 mit Hinweisen). Da die Drittpersonen durch das Spezialitätsprinzip geschützt sind, ihre Namen aber dennoch für die Erstellung des Sachverhalts von Bedeutung sein können, hat die ESTV zu Recht keine Schwärzungen vorgenommen. Die Namen dürfen den amerikanischen Behörden – mit Hinweis auf das Spezialitätsprinzip – übermittelt werden.

**12.3** Das Bundesgericht hat gestützt auf seine Rechtsprechung zur Strafrechtshilfe festgehalten, dass Drittpersonen nur dann zur Beschwerde legitimiert (und somit überhaupt über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren sind), wenn sie unmittelbar von der Amtshilfe betroffen sind, mit anderen Worten, wenn jene Informationen, die übermittelt werden, im ersuchenden Staat auch gegen sie verwendet werden können (BGE 139 II 404 E. 11.1). Damit waren die in den Akten erscheinenden Drittpersonen auch nicht über das Verfahren zu informieren und die entsprechende Rüge des Beschwerdeführers ist zu verwerfen, soweit überhaupt darauf einzutreten ist (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1). Nicht zu klären ist hier die Frage, wie es sich verhalten würde, wenn eine solche Person dennoch Beschwerde erheben würde.



**12.4** Nach dem Gesagten war die ESTV im Übrigen berechtigt, die ungeschwärzten Daten von der Bank zu verlangen. Weder das DSG noch die Verfügung des Zivilgerichts Genf standen dem entgegen.

**12.5** Inwiefern die ESTV die Bank gezwungen haben soll, Daten an die US-Behörden zu übermitteln (Beschwerde Rz. 92) ist nicht ersichtlich, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Was mit den Daten geschieht, die die USA im Rahmen des Bankenprogramms erhalten haben, ist nur insoweit Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, als diese Daten zur Stellung des vorliegenden Amtshilfeersuchens verwendet wurden. Allfällige darüber hinausgehende Verwendungen sind nicht zu prüfen.

**12.6** Schliesslich ist nicht relevant, dass den Beschwerdeführenden keine Einsicht in jene Akten gewährt wurde, die die Bank dem DoJ im Rahmen des Bankenprogramms übermittelte. Es handelt sich hierbei um Akten des ersuchenden Staates im Verfahren gegen die Beschwerdeführenden (bzw. den Beschwerdeführer 2). In Akten des ersuchenden Staates, aufgrund derer dieser ein Amtshilfeersuchen stellt, kann das Bundesverwaltungsgericht jedoch keine Einsicht gewähren, da es sich nicht um Akten des Amtshilfeverfahrens als solches handelt. In die Akten des innerstaatlichen Verfahrens des ersuchenden Staates – und um solche handelt es sich inzwischen bei diesen Akten – wird keine Einsicht gewährt (Urteil des BVGer A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 8). Wichtig ist hier einzig, dass der IRS diese Daten verwenden durfte, um das Amtshilfeersuchen im vorliegenden Fall zu stellen. Aufgrund des im Völkerrecht geltenden Vertrauensprinzips wird davon ausgegangen, dass der IRS seinem Ersuchen Informationen zugrunde gelegt hat, die im tatsächlich vorlagen. Um welche Informationen es sich genau handelt, ist dabei nicht relevant, sofern nicht klar Hinweise darauf vorliegen, dass ein Ersuchen in irgendeiner Art missbräuchlich gestellt wurde, oder weitere Informationen für die Behandlung des Ersuchens notwendig wären. Ob die Beschwerdeführenden unter anderem Titel einen Anspruch gegen die Bank auf Herausgabe dieser Unterlagen hätten, ist nicht im vorliegenden Verfahren zu prüfen.

**12.7** Damit ist die ESTV zu Recht auf das Amtshilfeersuchen des IRS eingetreten und zum Schluss gekommen, dem IRS im verlangten Umfang Amtshilfe zu leisten. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

**13.**

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf insgesamt Fr. 15.000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Kosten für die Zwischenverfügungen von Fr. 1'000.-- wurden bereits dem ursprünglich geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 5'000.-- entnommen, wobei ein weiterer Vorschuss in Höhe von Fr. 1'000.-- verlangt wurde. Der Restbetrag der einbezahlten Kostenvorschüsse, der damit noch Fr. 5'000.-- beträgt, ist den Verfahrenskosten von noch Fr. 14'000.-- anzurechnen. Der Restbetrag von Fr. 9'000.-- ist innert dreissig Tagen zu bezahlen.

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).

**14.**

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

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Das Gesuch um Einsicht in das vollständige Amtshilfeersuchen des IRS vom [...] 2015 wird als gegenstandslos geworden abgeschrieben.

**2.**

Auf das Begehren um Revision der Zwischenverfügung vom 23. März 2016 wird nicht eingetreten.

**3.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**4.**

Das Doppel der «Noveneingabe» der Beschwerdeführenden vom 25. Oktober 2016 (inkl. Doppel der Beilage) geht an die Vorinstanz.

**5.**

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 15'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Fr. 1'000.-- wurden bereits den einbezahlten Kostenvorschüssen entnommen. Zur Bezahlung des noch ausstehenden Betrags von Fr. 14'000.-- werden die von den Beschwerdeführenden einbezahlten Kostenvorschüsse, die einen Restbetrag von Fr. 5'000.-- aufweisen, angerechnet. Den Restbetrag von Fr. 9'000.-- haben die Beschwerdeführenden innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zu bezahlen. Die Zustellung des Einzahlungsscheins erfolgt mit separater Post.

**6.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**7.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde mit Beilage)

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: