



Abteilung I
A-6719/2010

Urteil vom 19. Juli 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel de Vries Reilingh, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:**A.**

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

B.

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

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

C.

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

Das vorliegend betroffene Dossier von A._____ übermittelte die UBS AG der ESTV am 8. Oktober 2009.

D.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2009 forderte die ESTV in Anwendung des Abkommens 09 A._____ auf, bis am 15. Januar 2010 nachzuweisen, dass er seine Beteiligung an der im Fürstentum Liechtenstein domizilierten X._____ Stiftung dem IRS angezeigt habe und räumte ihm gleichzeitig Frist zur Stellungnahme ein. Nach Ablauf der gesetzten Frist werde das Amtshilfeverfahren fortgesetzt. A._____ hielt mit Eingabe vom 20. Januar 2010 dafür, das Abkommen 09 könne als Verständigungsvereinbarung keine Rechtsgrundlage sein, auf welche sie die Amtshilfe stützen liesse. Anwendbar bleibe Art. 26 DBA-USA, welcher Konstellationen wie die ihn betreffende nicht erfasse.

E.

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

F.

Mit Schreiben vom 24. März 2010 ersuchte A. _____ die ESTV, ihn über den Verfahrensstand zu orientieren und ihm namentlich mitzuteilen, innert welchem Zeitraum mit der Schlussverfügung gerechnet werden könne. Die ESTV antwortete am 29. März 2010, aufgrund der Anweisung des Bundesrats, keine weitere Verfügungen zu eröffnen, bis über das weitere Vorgehen, namentlich über eine vorläufige Anwendung des Abkommens 09, entschieden sei. Zeitliche Angaben über den Ablauf des Verfahrens seien daher nicht möglich.

G.

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

H.

Am 19. April 2010 fällte das Bundesverwaltungsgericht im Verfahren A-1247/2010 einen Pilotentscheid betreffend Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung. Es trat auf die Beschwerde nicht ein, da selbst bei Gutheissung der Beschwerde ein allenfalls vorhandener nicht wiedergutzumachender Nachteil nicht mehr behoben werden könne, dem Beschwerdeführer im damaligen Verfahren somit ein aktuelles, praktisches Interesse an der Beschwerde fehle. Gegen die nachteiligen Folgen einer Rechtsänderung könne allenfalls der Schutz der Verfassung – in einem nicht näher zu bestimmenden späteren Verfahren – angerufen werden. Sollte aber das alte Recht sich als anwendbar erweisen, so habe die Verzögerung von vornherein keinen nicht wieder gut zu machenden Nachteil zur Folge, weshalb auch diesfalls nicht darauf eingetreten werden könne (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 7.4.3 f. in Verbindung mit E. 5.5 f.).

I.

Mit Eingabe vom 25. Mai 2010 ersuchte A. _____ die ESTV erneut, ihn über den Verfahrensstand zu orientieren und ihm namentlich mitzuteilen, innert welchem Zeitraum mit dem Abschluss des Verfahrens gerechnet werden könne. Die ESTV setzte mit Schreiben vom 17. Juni 2010 A. _____ Frist bis zum 15. Juli 2010 zur Ergänzung der Stellungnahme vom 20. Januar 2010. In seiner ergänzenden Stellungnahme vom 14. Juli 2010 hielt A. _____ dafür, auf ihn sei das alte Recht gemäss Abkommen 09 anzuwenden und das Amtshilfeersuchen des IRS folglich abzuweisen.

J.

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

K.

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

L.

Mit Schlussverfügung vom 9. August 2010 gab die ESTV dem Amtshilfeersuchen des IRS vom 31. August 2009 bezüglich A. _____ statt. Sie stützte sich dabei auf den Staatsvertrag 10 und somit auf neues Recht und gelangte zum Schluss, das Dossier von A. _____ falle (aus näher dargelegten Gründen) unter die Kategorie 2/B/b.

M.

Dagegen erhob A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 16. September 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte die Aufhebung der Schlussverfügung der ESTV vom

9. August 2010 und Abweisung des Amtshilfegesuchs des IRS. Seine Beschwerde begründete er im Wesentlichen damit, auf ihn sei das alte Recht, d.h. das Abkommen 09, anwendbar, weshalb die Beschwerde – analog dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 – gutzuheissen sei.

N.

Mit Vernehmlassung vom 4. November 2010 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde. Hierzu replizierte der Beschwerdeführer mit einer Stellungnahme vom 19. November 2010. Auf das Einholen einer Duplik wurde verzichtet.

Auf die weiteren Ausführungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidrelevant sind – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Hingegen ist jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer solchen über Zwangsmassnahmen, sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 20k Abs. 4 Vo DBA-USA).

Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA), also dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG.

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2. Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

1.3. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Im Rechtsmittelverfahren kommt zudem – wenn auch in sehr abgeschwächter Form – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

2.

Per 31. März 2010 erklärte der Bundesrat den Staatsvertrag 10 für anwendbar (Sachverhalt Bst. G). Die vorliegend angefochtene Schlussverfügung der ESTV gegen den Beschwerdeführer wurde am 9. August 2010 erlassen (Sachverhalt Bst. L). Auf diese wendete die ESTV nicht das Recht des Abkommens 09 an, sondern das neue Recht des Staatsvertrags 10. Der Beschwerdeführer macht nun geltend, in seinem Fall hätte bei Erlass der Schlussverfügung vom 9. August 2010 altes Recht angewendet werden müssen. Somit ist nachfolgend vorab zu prüfen, welches Recht auf den Beschwerdeführer anwendbar ist.

2.1. Staatsverträge sind gemäss dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft) zu interpretieren und anzuwenden. Elemente der allgemeinen Auslegungsregel von Art. 31 Abs. 1 VRK sind der

Wortlaut der vertraglichen Bestimmung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie der Zusammenhang. Diese vier Elemente sind gleichrangig. Ausgangspunkt der Auslegung bildet dabei der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (BGE 122 II 234; BVGE 2010/7 E 3.5; [statt zahlreicher] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 4.6.1 f. je mit weiteren Hinweisen). Auf die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses kann in diesem Stadium gemäss Art. 32 VRK nur – aber immerhin – abgestellt werden, um die sich unter Anwendung des Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen (BVGE 2010/7 E 3.5.2, mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1.2).

2.2. Beim Amtshilferecht handelt es sich um Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur. Dieses ist in der Regel sofort auf hängige Verfahren anwendbar. Keine Probleme stellen sich insbesondere bei Verfügungen, die erst nach Inkrafttreten des neuen Rechts erlassen werden, da auf diese – vorbehältlich anders lautender gesetzlicher Regelungen – das neue Verfahrensrecht anzuwenden ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.2.1; Kölz/Häner, a.a.O., S. 29 Rz. 79; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 327a).

2.3.

2.3.1. Der Grundsatz, dass jede Person einen Anspruch auf Verfahrenserledigung innert angemessener Frist hat, ergibt sich aus Art. 29 Abs. 1 BV. Für das Verfahren vor Gericht lässt er sich in dessen Geltungsbereich auch auf Art. 6 Abs. 1 EMRK abstützen (vgl. BGE 107 Ib 160 E. 3b), wobei hier zu beachten ist, dass Art. 6 EMRK einerseits nicht über Art. 29 Abs. 1 BV hinausgeht (vgl. BGE 130 I 312 E. 5.1; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., N. 153) und andererseits im Amtshilfeverfahren betreffend Informationsaustausch in Steuersachen keine Anwendung findet (vgl. BVGE 2010/40 E. 5.4.2 mit Hinweisen). Das Verbot der Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung wird verletzt, wenn eine Gerichts- oder Verwaltungsbehörde untätig bleibt oder das gebotene Handeln über Gebühr hinauszögert, obschon sie zum Tätigwerden verpflichtet wäre. Eine Rechtsverweigerung ist somit nur dann möglich, wenn ein Anspruch der Privaten auf Behandlung ihrer Begehren besteht (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1657 mit Hinweis auf BGE 124 V

130). Von Rechtsverweigerung oder Rechtsverzögerung kann nicht schon dann die Rede sein, wenn eine Behörde eine Eingabe nicht sofort behandelt. Rechtsverzögerung ist nur gegeben, wenn sich die zuständige Behörde zwar bereit zeigt, den Entscheid zu fällen, ihn aber nicht binnen der Frist trifft, welche nach der Natur der Sache und nach der Gesamtheit der übrigen Umstände noch als angemessen erscheint (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1658 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.3.2. Die formelle Rechtsverweigerung umfasst ein unter dem Gesichtswinkel der rechtsstaatlichen Verfahrensprinzipien unhaltbares Verhalten einer Behörde gegenüber den Rechtssuchenden. Unter den Begriff der formellen Rechtsverweigerung fallen die Rechtsverweigerung im engen Sinn und die Rechtsverzögerung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 3.2.1; REGINA KIENER/WALTER KÄLIN, Grundrechte, Bern 2007, S. 412 ff.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 5.24 ff.; FELIX UHLMANN/SIMONE WÄLLE-BÄR, in: Bernhard Waldmann/ Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, Art. 46a N. 2).

2.3.3. Eine formelle Rechtsverweigerung im engen Sinn liegt vor, wenn eine Behörde es ausdrücklich ablehnt oder stillschweigend unterlässt, eine Entscheidung zu treffen, obwohl sie dazu verpflichtet ist (anstatt vieler GEROLD STEINMANN, in: Bernhard Ehrenzeller [et al.] [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2008, Art. 29 N. 10). Art. 29 Abs. 1 BV räumt einen Anspruch auf Behandlung frist- und formgerecht eingereichter Eingaben ein und verbietet die formelle Rechtsverweigerung (anstatt vieler BGE 135 I 265 E. 1.3, 134 I 229 E. 2.3). Ob eine regelgemässe Behandlung eines ordnungsgemäss eingereichten Begehrens vorliegt, beurteilt sich nach dem einschlägigen Verfahrensrecht – unter Einbezug des Verfassungsrechts (BGE 127 I 133 E. 7c) – und der (vorliegend allerdings nicht anwendbaren, vgl. E. 2.3.1) EMRK und deren korrekter Anwendung (STEINMANN, a.a.O., N. 10 zu Art. 46a). Ein Anspruch auf Erlass einer Verfügung besteht grundsätzlich dann, wenn einerseits eine Behörde nach dem anzuwendenden Recht verpflichtet ist, in Verfügungsform zu handeln, und wenn andererseits die gesuchstellende Person, Organisation oder Behörde nach Art. 6 i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG Parteistellung beanspruchen kann (BVGE 2008/15 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 3.2.2).

2.3.4. Das Verbot der Rechtsverzögerung schützt die Beteiligten vor der Verzögerung oder Verschleppung ihrer Angelegenheit durch die angerufene Behörde und verlangt, dass das Verfahren innerhalb angemessener Frist zum Abschluss kommt (Beschleunigungsgebot). Dieser Anspruch wird aus Art. 29 Abs. 1 BV abgeleitet (BGE 135 I 265 E. 1.3). Ein analoger Anspruch ergibt sich auch aus – den vorliegend nicht anwendbaren (vgl. E. 2.3.1) und lediglich der Vollständigkeit halber aufgeführten – Art. 6 Ziff. 1 EMRK und Art. 14 Ziff. 3 Bst. c des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2) (anstatt vieler KIENER/KÄLIN, a.a.O., S. 413). Die Angemessenheit einer Verfahrensdauer ist – soweit ausdrückliche verfahrensrechtliche Vorschriften fehlen – im konkreten Fall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu beurteilen und in ihrer Gesamtheit zu würdigen (vgl. dazu ausführlich KIENER/KÄLIN, a.a.O., S. 413 f.; STEINMANN, a.a.O., Art. 29 N. 12; UHLMANN/WÄLLE-BÄR, a.a.O., Art. 46a N. 20 ff.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 5.28 f.). Dabei sind insbesondere die Komplexität der Angelegenheit, das Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, die Bedeutung des Verfahrens für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe zu berücksichtigen (BGE 130 IV 54 E. 3.3.3, 130 I 312 E. 5.2, 124 I 139 E. 2c; Urteile des Bundesgerichts 12T_2/2007 vom 16. Oktober 2007 E. 3.2, 1A.169/2004 vom 18. Oktober 2004 E. 2; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 3.2; MICHEL HOTTELIER, § 51 Les garanties de procédure, in: Daniel Thürer/Jean-François Aubert/Jörg Paul Müller [Hrsg.], Verfassungsrecht der Schweiz/Droit constitutionnel suisse, Zürich 2001, § 51 N. 6; PIERRE MOOR/ÉTIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl., Bern 2011, Ziff. 2.2.7.8, S. 335 ff.). Auch die Anzahl Fälle, die eine Behörde zu bearbeiten hat, ist zu berücksichtigen (BGE 119 Ib 311 E. 5b), wobei allerdings eine Überlastung der Behörde eine lange Verfahrensdauer grundsätzlich nicht zu rechtfertigen vermag (statt vieler: HOTTELIER, a.a.O., § 51 N. 7; zur ganzen Erwägung 2.3 vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.3).

2.4. Ein Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amtes wegen bei Vorliegen besonderer Gründe bis auf weiteres bzw. bis zu einem bestimmten Termin oder Ereignis sistiert werden. Die Sistierung eines Verfahrens muss jedoch durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein. Eine Verfahrenssistierung kommt namentlich aus prozessökonomischen Gründen in Betracht, so z.B. bei Hängigkeit eines anderen (gerichtlichen) Verfahrens, dessen Ausgang für das hängige und zu sistierende

Verfahren von präjudizieller Bedeutung ist (BGE 130 V 90 E. 5; BVGE 2009/42 E. 2.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.14 ff.). Über die Sistierung ist grundsätzlich mittels selbständig zu eröffnender Zwischenverfügung zu befinden (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.16). Sistiert eine Behörde ein Verfahren ohne zureichenden Grund, kann der Rechtssuchende die Rüge der Rechtsverweigerung bzw. der Rechtsverzögerung geltend machen (BGE 130 V 90 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.4 und A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 4.1 f.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 5.19).

2.5.

2.5.1. Das Gebot von Treu und Glauben betrifft nicht nur das Verhalten von Privatpersonen unter sich, sondern gilt auch im Verhältnis zwischen diesen und dem Staat (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV). Als Rechtsmissbrauch gilt namentlich die zweckwidrige Verwendung eines Instituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Institut nicht schützen will (statt vieler BGE 131 I 185 E. 3.2.4; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, S. 171).

2.5.2. Änderungen in der Rechtsordnung sind gemäss dem demokratischen Prinzip grundsätzlich jederzeit möglich. Der Vertrauensgrundsatz vermag einer Rechtsänderung nur entgegenzustehen, wenn diese im Einzelfall gegen das Rückwirkungsverbot verstösst oder in wohlverworbene Rechte eingreift (BGE 130 I 26 E. 8.1, 128 II 112 E. 10b/aa). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann es aus Gründen der Rechtsgleichheit, der Verhältnismässigkeit und des Willkürverbots sowie des Vertrauensschutzes verfassungsrechtlich zudem geboten sein, gegebenenfalls eine angemessene Übergangsregelung zu schaffen. Damit soll verhindert werden, dass gutgläubig getätigte Investitionen nutzlos werden (BGE 130 I 26 E. 8.1 mit weiteren Hinweisen).

2.5.3. Das Bundesgericht hat bei Gesuchen, für deren Beurteilung die Rechtsslage im Zeitpunkt der endgültigen Erledigung massgeblich ist, festgehalten, eine Behandlung nach einer objektiven Prioritätenordnung – wie etwa eine Nummerierung und Bearbeitung in der Reihenfolge des Eingangs – sei unter dem Gesichtspunkt des Rechtsgleichheitsgebots auch dann nicht zu beanstanden, wenn einzelne oder mehrere Gesuche bei normalem Gang der Dinge erst nach Inkrafttreten des neuen Rechts

und damit in Anwendung dieses neuen Rechts behandelt werden (BGE 107 Ib 133 E. 3a; vgl. auch BGE 113 Ib 246 E. 2a). Es ist der Behörde wegen des Verbots rechtsungleicher Behandlung sogar verwehrt, einen bestimmten Fall ausserhalb der Reihe zu behandeln (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.5.3).

2.5.4. Eine anstehende Rechtsänderung ist in der Regel kein sachlicher Grund für eine Sistierung eines Verfahrens bis zur Inkraftsetzung einer neuen Regelung (vgl. BGE 126 II 522 E. 10b; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., S. 190; MARCO BORGI, *Il diritto amministrativo intertemporale, vigenza e efficacia delle leggi*, in: Zeitschrift für Schweizerisches Recht [ZSR] 1983 II, S. 385 ff., S. 484; vgl. aber auch Urteil des Bundesgerichts 2P.225/2002 vom 26. Mai 2003). Als ungebührliche Verfahrensverzögerungen, welche der Behörde zur Last zu legen sind, gelten in diesem Zusammenhang zwei voneinander zu trennende Tatbestände: Die absichtliche Verzögerung eines Entscheids bis zum Inkrafttreten einer neuen Ordnung und die Konstellation, wonach der Behörde eine ungebührliche Verzögerung des Verfahrens aus objektiven Gründen anzulasten ist (besonders deutlich im nicht veröffentlichten Urteil des Bundesgerichts vom 12. Juli 1978 E. 4b: «... wenn die Bewilligungsbehörde ihren Entscheid absichtlich bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts hinausgezögert hat oder wenn ihr sonst eine Verzögerung in der Behandlung des Gesuchs anzulasten ist ...», zitiert in BGE 110 Ib 332 E. 2c; ALFRED KÖLZ, *Intertemporales Verwaltungsrecht*, in: ZSR 1983 II S. 101 ff., S. 207 f.).

2.5.5. Ist eine Verfahrensverzögerung im oben beschriebenen Sinn einer Behörde anzulasten, so steht die Anwendung des neuen Rechts nach nationalem Verfassungsrecht unter Vorbehalt der Missbrauchsschranke (KÖLZ, a.a.O., S. 207). Das Rechtsmissbrauchsverbot als Teil des Grundsatzes von Treu und Glauben (E. 2.5.1) untersagt die zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will. Hat eine Behörde den Erlass eines Entscheids absichtlich hinausgezögert, um das Inkrafttreten der neueren, strengeren Vorschriften abzuwarten, oder ist ihr sonst wie eine Verzögerung in der Behandlung einer Eingabe anzulasten, so darf nicht auf das in der Zwischenzeit neu in Kraft getretene Recht abgestellt werden; es gilt dann das Recht, das in Kraft gestanden hätte, wenn keine Verzögerung eingetreten wäre (KÖLZ, a.a.O., S. 207; für einen Anwendungsfall nicht einer absichtlichen, sondern einer der Behörde objektiv anzulastenden Verfahrensverzögerung vgl. BGE 110 Ib 332

E. 3a; BGE 99 Ia 113 E. 4b; vgl. zum Ganzen auch BGE 107 Ib 133; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.5 und A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 5.1 ff.).

2.6.

2.6.1. Sind in einer bestimmten Konstellation zahlreiche Dossiers zu behandeln, wird von einem sog. Massenverfahren gesprochen. Diesem ist immanent, dass bei einer Rechtsänderung ein Teil der Dossiers vor, ein anderer nach der Rechtsänderung bearbeitet wird (vgl. E. 2.5.3). Ist das Recht massgeblich, welches zum Zeitpunkt des Erlasses einer Verfügung oder eines Entscheides gilt (vgl. zum Staatsvertrag 10 nachfolgend E. 3.1), wird somit ein Teil der Dossiers dem alten, ein anderer dem neuen Recht unterstehen. Es ist dabei Sache der Behörde zu bestimmen, in welcher Reihenfolge sie die Dossiers bearbeitet (E. 2.5.3). Das mag in Einzelfällen unbefriedigend sein, ist aber nicht zu verhindern, wenn nicht in seltenen Ausnahmefällen Gründe dafür sprechen, das Verfahren generell bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts auszusetzen. Es ist aber in der Regel nicht zulässig, auf das Inkrafttreten eines für den Gesuchsteller ungünstigeren Rechts zu warten (vgl. E. 2.5.4 f.).

2.6.2. Führt nun aber das Massenverfahren automatisch dazu, dass einige Fälle nach altem, andere hingegen nach dem – für sie allenfalls ungünstigeren – neuen Recht zu behandeln sind, so kann auch im Fall einer Rechtsverzögerung nur derjenige ein Recht auf Anwendung des alten Rechts ableiten, der nachweisen kann, dass – bei ordentlichem Ablauf des Verfahrens – sein Dossier noch unter dem alten Recht behandelt worden wäre (vgl. E. 2.3.1), sei es, dass er eine entsprechende Zusicherung der Behörde nachweisen kann, sei es, dass er andere Belege dafür beibringen kann, dass sein Dossier noch vor der Rechtsänderung mit der Behandlung an der Reihe gewesen wäre. Mit anderen Worten muss ein Beschwerdeführer nicht nur nachweisen können, dass die Verwaltung generell verschiedene Dossiers im Hinblick auf das bevorstehende Inkrafttreten neuen Rechts nicht behandelte, sondern auch, dass konkret sein Dossier zu jenen gehörte, die bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts – also noch unter altem Recht – hätten behandelt werden müssen. Ist Letzteres nicht möglich, so kann nur in allgemeiner Form die Rechtsverzögerung festgestellt werden, ohne dass der Beschwerdeführer für sich daraus das Recht ableiten könnte, nach altem Recht behandelt zu werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.6).

3.

Im vorliegenden Verfahren macht der Beschwerdeführer ein rechtsmissbräuchliches Verschleppen seitens der ESTV bei der Behandlung seines Dossiers geltend.

Vorab kann festgehalten werden, dass die gesamte Verfahrensdauer in Anbetracht des Falles sowie der Umstände als angemessen zu betrachten ist.

3.1. Art. 8 Staatsvertrag 10 sowie Art. 9 Staatsvertrag 10 i.V.m. Art. 3 Ziff. 2 Protokoll 10 regeln das Inkrafttreten und die vorläufige Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10. Schon aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass der Staatsvertrag 10 sofort ab Unterzeichnung auf alle hängigen Verfahren anwendbar ist (vgl. E. 2.1).

Dies deckt sich mit den allgemeinen einschlägigen Grundsätzen (E. 2.2), dass auf bei der ESTV hängige Verfahren das neue Recht zur Anwendung zu gelangen hat. Vorliegend bestehen überdies öffentlichen Interessen an der – möglichst baldigen – Anwendung des Staatsvertrags 10, da Gründe für den Abschluss des Vertrages gemäss Aussage des Bundesrates die Überwindung eines Rechts- und Souveränitätskonflikts (Genehmigungsbotschaft, BBI 2010 2969 f.) und das wirtschaftliche Wohl des Landes sind, da die UBS AG als systemrelevante Bank gilt und ein Ausfall derselben einen beträchtlichen Schaden für den übrigen Bankensektor der Schweiz und für die gesamte schweizerische Volkswirtschaft zur Folge gehabt hätte (Genehmigungsbotschaft, BBI 2010 2970 ff., 2982 f.). Da eine Überprüfung der letzten Annahme nicht möglich, eine entsprechende Gefahr jedoch auch nicht von der Hand zu weisen ist, muss davon ausgegangen werden, dass gewichtige öffentliche Interessen vorhanden sind (vgl. BVGE 2010/40 E. 6.5.4). Diese überwiegen allfällige private Interessen der Betroffenen, hier an der Anwendung des für sie günstigeren alten Rechts, wonach für die Übermittlung der Daten strengere Anforderungen gegolten hätten. Dass vorliegend neues Recht sofort mit seinem Inkrafttreten auf alle hängigen Verfahren anwendbar sein soll, wird schliesslich durch die Botschaft des Bundesrates unterstrichen, in der dieser klar darauf hinweist, die ESTV erlasse gestützt auf das (damals noch vorläufig anwendbare) revidierte Abkommen (also den Staatsvertrag 10) wieder Schlussverfügungen. Damit unterstehen dem Staatsvertrag 10 Schlussverfügungen, die nach

seinem (vorläufigen) Inkrafttreten erlassen wurden (Genehmigungsbotschaft, S. 2991).

Das öffentliche Interesse macht eine sofortige Anwendung des Staatsvertrags 10 notwendig, ohne dass eine Übergangsregelung (vgl. E. 2.5.2) hätte geschaffen werden müssen.

Der Staatsvertrag 10 ist somit auf jede Verfügung anwendbar, die während seiner Geltungsdauer erlassen wurde. Damit untersteht die am 9. August 2010 gegen den Beschwerdeführer erlassene Schlussverfügung der ESTV grundsätzlich dem Staatsvertrag 10. Nachfolgend ist zu prüfen, ob Gründe ersichtlich sind, die eine andere Behandlung verlangen.

3.2.

3.2.1. Vorliegend kann vorab offen bleiben, ob das Schreiben der ESTV vom 29. März 2010, in welchem sie darauf hinwies, sie werde keine weiteren Schlussverfügungen erlassen, bevor nicht das weitere Vorgehen geklärt sei (Sachverhalt Bst. F), als selbständig eröffnete Zwischenverfügung anzusehen ist (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 7.3.2, wo betreffend einen ähnlichen Fall festgestellt wurde, das dortige Schreiben der ESTV, mit dem zugleich eine zur Stellungnahme angesetzte Frist aufgehoben wurde, sei eine selbständig eröffnete Zwischenverfügung gewesen). Aus dem erwähnten Schreiben ergibt sich zwar, dass die ESTV das Verfahren betreffend den Beschwerdeführer – formell oder informell – sistierte. Der Grund bestand darin, das weitere Vorgehen zu klären und auf das Vorliegen einer neuen Rechtsgrundlage zu warten. Die Festlegung und Absprache von Vorgehensweisen in einem Massenverfahren wie dem vorliegenden und erst recht nach Fällung eines Leitentscheids kann nicht grundsätzlich die Legitimität abgesprochen werden. Ob aber vorliegend das Zuwarten bis zum Inkrafttreten einer neuen gesetzlichen Grundlage grundsätzlich einen Fall von Rechtsverzögerung darstellen würde und unter dem Aspekt des nationalen Verfassungsrechts als rechtsmissbräuchlich zu werten wäre (E. 2.5.4 f.), kann indessen offen gelassen werden.

3.2.2. Selbst wenn nämlich solches anzunehmen wäre, ist noch nichts darüber gesagt, ob auch bezüglich des Beschwerdeführers konkret eine Rechtsverzögerung vorliegt. Dies wäre nur der Fall, wenn sich nachweisen liesse, dass sein Dossier tatsächlich zu jenen gehörte,

welche in der fraglichen Zeit zwischen dem 21. Januar 2010 und dem 31. März 2010 hätten behandelt werden müssen, er also einen Anspruch auf Behandlung seines Dossiers während dieser Zeit gehabt hätte (E. 2.3.1). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die ESTV trotz des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 die Dossiers weiterhin einzeln zu prüfen hatte, insbesondere was die Subsumtion unter die betreffende Kategorie anbelangte. Aufgrund dessen ist davon auszugehen, dass der Erlass einer die Amtshilfe verweigernden Schlussverfügung (der Beschwerdeführer geht implizit davon aus, in seinem Fall hätte eine solche erlassen werden müssen) nur unwesentlich weniger Zeit beansprucht hätte, als eine die Amtshilfe gewährende.

3.2.3. Vorliegend kann schliesslich auch generell offen gelassen werden, ob das nationale Verfassungsrecht überhaupt Anwendung fände: Auch nach diesem wäre nämlich auf die nach dem 31. März 2010 erlassenen Schlussverfügungen das neue Recht des Staatsvertrags 10 anzuwenden, wenn nicht die beschwerdeführende Partei in einem konkreten Fall nachweisen könnte, dass ihr Dossier tatsächlich – beispielsweise, weil es ihr explizit zugesichert wurde – vor diesem Zeitpunkt mit dem Erlass einer Verfügung hätte abgeschlossen werden müssen. Letzteres macht der Beschwerdeführer nicht geltend und Entsprechendes ist aus den Akten auch nicht ersichtlich.

Damit bleibt es bei der Anwendung des neuen Rechts des Staatsvertrags 10 auf den Beschwerdeführer.

4.

4.1. Beim vorliegenden Sachverhalt handelt es sich laut den Angaben in der angefochtenen Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 um einen solchen der Kategorie 2/B/b gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Unter die Kategorie 2/B/b fallen gemäss der einzig massgebenden englischen Version des Anhangs des Staatsvertrags 10 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7)

US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned «offshore company accounts» that have been established or maintained during the period of years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated. (Ziffer 1 Bst. B)

4.2. Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 hat für die Kategorie 2/B/b zusätzlich der begründete Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte»

zu bestehen, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann.

Letzterer ergibt sich bereits daraus, dass eine in das Amtshilfeverfahren einbezogene Personen – trotz (allfälliger) Aufforderung der ESTV – zu beweisen unterliess, dass sie ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der Stiftung erfüllt hat, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahre einzuholen ([statt vieler] grundlegend Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.3).

Bezüglich der Kontoeigenschaften wird im Staatsvertrag 10 verlangt, dass auf dem UBS-Konto innerhalb einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielt worden sind. Im Sinn des Staatsvertrags 10 werden für die Berechnung der Durchschnittseinkünfte das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und die Kapitalgewinne (die als 50 % der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden) herangezogen. Der Anhang zum Staatsvertrag 10 legt fest, wie die Kapitalgewinne für den Zweck der Kontoanalyse berechnet werden. Es besteht damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste ([statt vieler] grundlegend Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 9.1 und A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3; mehrfach bestätigt, u.a. unlängst mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7017/2010 vom 16. Juni 2011 E. 4).

4.3. Laut Verfügung der Vorinstanz ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die X._____ Stiftung und ihr Konto während mindestens 3 Jahren zwischen 1999 und 2008 bestanden haben. Der Beschwerdeführer sei eine «US person» und an der X._____ Stiftung und damit auch an deren Bankkonto mit der Stammnummer [...] wirtschaftlich berechtigt gewesen und habe der ESTV keine Ermächtigung gegeben, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen einzuholen. Im Jahr 2001 seien Erträge von insgesamt Fr. 1'144'228.-- erzielt worden, womit die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren den Betrag von Fr. 100'000.-- überstiegen hätten.

4.4. Die vorstehend in E. 4.2 aufgeführten Kriterien sind vorliegend erfüllt, was vom Beschwerdeführer auch nicht bestritten wird. Da dieser mit

seinen übrigen Vorbringen nicht durchgedrungen ist, ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

5.

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 15'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

6.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 15'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet. Der Beschwerdeführer wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieser Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

Versand: