



---

Abteilung I  
A-6958/2010

## **Urteil vom 11. August 2011**

---

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),  
Richter Daniel de Vries Reilingh, Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiberin Piera Lazzara.

---

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 in Washington, IRS) 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 [bearbeitet von SILVIA ZIMMERMANN unter Mitarbeit von MARION VOLLENWEIDER], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil [Nachtragssammlung], Band 4, Kennziffer I B h 69, Beilage 1; die deutsche Fassung befindet sich in Beilage 4). Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über amerikanische Steuerpflichtige, die in der Zeit zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 31. Dezember 2008 die Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten hatten, die von einer Abteilung der UBS AG oder einer ihrer Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: UBS AG) geführt, überwacht oder gepflegt

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

### **C.**

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

### **D.**

Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) eine Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut, welche einen Fall der in Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Abkommens 09 umschriebenen Kategorie 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.

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

### **E.**

Das vorliegende Dossier (Verfahren [...]) von A. \_\_\_\_\_ als angeblich

wirtschaftlich Berechtigtem an der X.\_\_\_\_\_ übermittelte die UBS AG der ESTV am 1. April 2010.

**F.**

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.

**G.**

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

**H.**

Am 23. August 2010 erliess die ESTV eine Schlussverfügung gegen A.\_\_\_\_\_ als angeblich wirtschaftlich Berechtigtem an einer panamaischen Gesellschaft und gelangte hierbei zum Ergebnis, dass alle Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 erfüllt seien, um dem IRS Amtshilfe zu leisten (Dossier [...]).

Mit Urteil A-6941/2010 des heutigen Tages wies das Bundesverwaltungsgericht die von A.\_\_\_\_\_ sowie der panamaischen Gesellschaft gegen diese Schlussverfügung erhobene Beschwerde ab.

**I.**

Im vorliegenden Verfahren ([...]) erliess die ESTV ebenfalls am 23. August 2010 eine Schlussverfügung gegen A.\_\_\_\_\_ als angeblich wirtschaftlich Berechtigtem an der X.\_\_\_\_\_. Darin stellte sie fest, dass das Vorliegen der Kriterien der Kategorie 2/B/b gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 zur Leistung von Amtshilfe in Bezug auf A.\_\_\_\_\_ bereits im Verfahren [...] bejaht worden sei, weshalb sich für das im Verfahren [...] betroffene UBS-Bankkonto eine Prüfung der Kriterien der

Kategorie 2/B/b erübrige und Amtshilfe basierend auf den erfüllten Voraussetzungen im vorgenannten Verfahren zu leisten sei.

**J.**

Mit Eingabe vom 24. September 2010 liess A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben, und es sei keine Amtshilfe zu gewähren.

**K.**

Mit Vernehmlassung vom 16. November 2010 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

**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 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 [Vo DBA-USA, SR 672.933.61]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

**1.2.** Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

**1.3.** Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54,

unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Dies hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

## **2.**

**2.1.** Der Beschwerdeführer beanstandet, dass die Vorinstanz nicht abgeklärt habe, ob die Voraussetzungen zur Amtshilfeerteilung betreffend das im vorliegenden Verfahren betroffene UBS-Konto der X.\_\_\_\_\_, an welcher der Beschwerdeführer angeblich wirtschaftlich berechtigt gewesen sein soll, erfüllt sind. Die Vorinstanz verzichtete auf die Prüfung der kontorelevanten Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 mit der Begründung, dass in einer separaten Schlussverfügung betreffend ein anderes UBS-Konto, an dem der Beschwerdeführer mutmasslich wirtschaftlich berechtigt gewesen sei, die Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b geprüft und bejaht worden seien. Deshalb dürfe auch im vorliegenden Verfahren für den Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigtem an der X.\_\_\_\_\_  
Amtshilfe geleistet werden.

**2.2.** Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist es nicht zulässig, bezüglich einer Person, auf deren Namen mehrere UBS-Konten lauten bzw. die an mehreren UBS-Konten wirtschaftlich berechtigt ist, allein aufgrund des Umstandes, dass die Voraussetzungen zur Amtshilfeleistung für eines dieser Konten erfüllt sind, Amtshilfe für sämtliche UBS-Konten dieser Person zu gewähren. Vielmehr müssen die Voraussetzungen für jedes Konto gesondert erfüllt sein, damit die entsprechenden Daten übermittelt werden dürfen. Dies gilt sowohl für interkategoriale Konstellationen, d.h. für UBS-Konten, die verschiedenen Kategorien des Anhangs zum Staatsvertrag 10 zuzurechnen sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11), als auch für intrakategoriale Konstellationen, d.h. für UBS-Konten, die unter dieselbe Kategorie fallen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6). Das letztgenannte Urteil betraf zwei UBS-Konten derselben Person, welche unter die Kategorie 2/A/b fielen. Als massgeblich hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die betragsmässigen Grenzen im Anhang zum Staatsvertrag 10 nicht an die Person des Kontoinhabers oder des wirtschaftlich Berechtigten, sondern

einzig an das Konto selbst anknüpfen. Der Staatsvertrag 10 spricht in Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii des Anhangs klar vom "UBS-Konto", welches die Einkünfte "erzielte".

Nichts anderes kann für UBS-Konten der Kategorie 2/B/b gelten. Auch hier spricht der Staatsvertrag 10 in Ziff. 2 Bst. B/b Ziff. i und ii klar vom "Konto der Offshore-Gesellschaft", welches die jährlichen Durchschnittseinkünfte "erzielte". Es besteht für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, dem diesbezüglichen Wortlaut von Ziff. 2 Bst. B/b Ziff. i und ii eine andere Bedeutung beizumessen als demjenigen in Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 9.1.2 und A-6853/2010 vom 19. Juli 2011 E. 6.1). Gestützt auf den Wortlaut in Ziff. 2 Bst. B/b darf in einer intrakategoriellen Konstellation, in der dieselbe in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person als wirtschaftlich Berechtigte an zwei oder mehreren "offshore company accounts" genannt wird, demnach nur dann Amtshilfe geleistet werden, wenn für jedes einzelne "offshore company account" die quantitativen Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b erfüllt sind.

**2.3.** Nach dem Gesagten ist die angefochtene Schlussverfügung in diesem Punkt mit dem Staatsvertrag 10 nicht vereinbar. Die Auffassung der ESTV, Amtshilfe dürfe aufgrund des Umstandes, dass die Voraussetzungen der Amtshilfeleistung für das UBS-Konto im Verfahren [...] erfüllt sind, auch bezüglich des UBS-Kontos im Verfahren [...] geleistet werden, ohne dass geprüft werden müsste, ob die kontorelevanten Voraussetzungen für dieses Konto tatsächlich erfüllt sind, erweist sich als völkerrechtswidrig.

Die Vorinstanz räumt in der Vernehmlassung ein, dass die Voraussetzungen zur Amtshilfeerteilung für das im vorliegenden Verfahren [...] betroffene UBS-Konto für sich allein nicht erfüllt wären, um Amtshilfe zu erteilen. Diese Sachlage würde an sich zu einer Guttheissung der vorliegenden Beschwerde führen. Entgegen ihrer Praxis hat es die Vorinstanz jedoch unterlassen, eine Dossieranalyse vorzunehmen, welche das Bundesverwaltungsgericht auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüfen könnte. Auch in der Vernehmlassung führt die Vorinstanz nicht aus, welche Voraussetzungen zur Amtshilfeleistung sie als nicht erfüllt betrachtet. In Ermangelung einer ausreichenden Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse durch die Vorinstanz ist die Sache zur Prüfung der Frage, ob die kontorelevanten Voraussetzungen

der Amtshilfeleistung für das betroffene UBS-Konto im Verfahren [...] erfüllt resp. nicht erfüllt sind, an die Vorinstanz zurückzuweisen.

### 3.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und die Leistung von Amtshilfe (vorerst) zu verweigern. Bei diesem Verfahrensausgang können Ausführungen zu den übrigen Vorbringen des Beschwerdeführers unterbleiben.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1; MARCEL MAILLARD, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 63 N 14). Dem Beschwerdeführer sind demzufolge keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Ausserdem ist ihm eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 7 ff. VGKE). Diese wird auf Fr. 5'000.-- festgesetzt.

### 4.

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 [BGG, SR 173.110]).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen. Die angefochtene Schlussverfügung wird aufgehoben und die Streitsache zum allfälligen Erlass eines neuen Entscheides an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der vom Beschwerdeführer einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 10'000.-- wird diesem zurückerstattet.

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

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 5'000.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Charlotte Schoder

Piera Lazzara

Versand: