



## Urteil vom 18. Juli 2011

---

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,  
Gerichtsschreiber Alexander Mistic.

---

Parteien

**A.**\_\_\_\_\_, ...,  
Beschwerdeführer 1,

**X.**\_\_\_\_\_**S.A.**, ...,  
Beschwerdeführerin 2,

beide vertreten durch ...,  
Beschwerdeführende,

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 mit Hilfe 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 Kategorie in Ziff. 2 Bst. A/b (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) gemäss dem Anhang des Abkommens 09 betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

**E.**

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

**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.**

Das vorliegende Dossier betreffend A.\_\_\_\_\_ als angeblich wirtschaftlich Berechtigter an der X.\_\_\_\_\_ S.A. (...) übermittelte die UBS AG der ESTV am 7. Dezember 2009. In ihrer Schlussverfügung vom 9. August 2010 gelangte die ESTV (aus dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erfüllt. Es sei dem IRS Amtshilfe zu gewähren und ihm die von der UBS AG edierten Unterlagen zu übermitteln.

**I.**

Mit Eingabe vom 23. September 2010 liessen A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1) und die X.\_\_\_\_\_ S.A. (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2; zusammen mit Beschwerdeführer 1: Beschwerdeführende) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und sie stellten die Anträge, es sei auf das Amtshilfeersuchen vollumfänglich nicht einzutreten (eventualiter sei dies vollumfänglich abzuweisen); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV. Im Wesentlichen wird geltend gemacht, der Staatsvertrag 10 sei rechtlich unbeachtlich und die Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b gemäss Staatsvertrag 10 seien nicht erfüllt.

**J.**

**J.a** In der Beschwerdeschrift vom 23. September 2010 stellten die Beschwerdeführenden zudem den prozessualen Antrag, das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht sei solange zu sistieren, bis ein rechtskräftiger Entscheid über die Beschwerde in gleicher Sache vor dem Bundesstrafgericht vorliege. Begründet wurde der Sistierungsantrag mit dem Argument, der vorliegende Sachverhalt betreffe eine Angelegenheit im Bereich der Rechtshilfe (und nicht der Amtshilfe), weshalb der Staatsvertrag 10 nicht anwendbar sei.

**J.b** Aufgrund der klaren Zuständigkeitsvorschriften wurde dieses Gesuch vom Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 7. Oktober 2010 abgelehnt.

**J.c** Mit Entscheid vom 13. Oktober 2010 verneinte die II. Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts "eindeutig" ihre Zuständigkeit und trat auf die Beschwerde nicht ein.

**J.d** Unter Berufung auf die Bundes- und Völkerrechtskonformität dieses Entscheids des Bundesstrafgerichts wies das Bundesgericht mit Urteil 1C\_487/2010 vom 20. Dezember 2010 die von den Beschwerdeführenden ergriffene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ab, soweit es darauf eintrat (vgl. BGE 137 I 128 sowie die Urteile des Bundesgerichts 1C\_486/2010 vom 20. Dezember 2010; 1C\_142/2011 vom 11. April 2011).

**K.**

Mit Eingabe vom 1. November 2010 stellten die Beschwerdeführenden im Wesentlichen den Antrag, der mit Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. September 2010 bekannt gegebene Spruchkörper (nachfolgend: Spruchkörper 1) sei zu verpflichten, wegen Vorbefassung, namentlich wegen Mitwirkung an Pilotentscheiden (insbesondere BVGE 2010/40), in den Ausstand zu treten. In einer weiteren Eingabe vom 22. November 2010 wurde sodann auch der Ausstand der Richterbank, die über das Ausstandsbegehren gegen den Spruchkörper 1 hätte befinden sollen, verlangt (nachfolgend: Spruchkörper 2). Der in der Folge gebildete Spruchkörper 3, der sich ausschliesslich aus einer Richterin und zwei Richtern der ersten Kammer der ersten Abteilung des Bundesverwaltungsgerichts zusammensetzte, lehnte mit Zwischenentscheid vom 14. Januar 2011 die

Ausstandsbegehren der Beschwerdeführenden gegen den Spruchkörper 2 und den Spruchkörper 1 ab, soweit es auf diese eintrat.

**L.**

Mit Eingabe vom 2. Februar 2011 stellten die Beschwerdeführenden ein Sistierungsgesuch "bis zur formellen Ausserkraftsetzung des Abkommens 10". Mit Zwischenverfügung vom 9. Februar 2011 lehnte das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch ab.

**M.**

Mit Vernehmlassung vom 2. März 2011 beantragte die ESTV, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

**N.**

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 VVG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben (vgl. auch Bst. J hiervor).

**1.2.** Die Beschwerdeführenden erfüllen die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation nach Art. 48 VwVG. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist 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). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.5).

**1.4.** Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zum Tragen, dass die Beschwerdeführenden die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen haben (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen. Weiter ist die Rechtsmittelinstanz nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

## **2.**

**2.1.** Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f. und BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Es wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1

Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein begründeter Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1, 128 II 407 E. 5.2.1, 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-3053/2009 vom 17. August 2009 E. 4.2 f., B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1).

**2.2.** In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit [nachfolgend: Abkommen], Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass der vom Amtshilfeverfahren Betroffene unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringt, dass er zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden ist. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

**2.3.** Dabei würdigt das Bundesverwaltungsgericht die Beweise frei (Art. 19 VwVG in Verbindung mit Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [SR 273]; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6672/2010 vom 24. Februar 2011 E. 2.3,

auch zum Folgenden). Dieser Grundsatz kommt auch bei der Würdigung von Beweisurkunden (vgl. Art. 12 Bst. a VwVG) zur Anwendung. Öffentliche Urkunden geniessen von Gesetzes wegen erhöhte Beweiskraft. Sie erbringen für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist (Art. 9 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Diese für die Urkunden des Bundesprivatrechts geltende Regel kommt auch im Verwaltungsverfahren zum Tragen (CHRISTOPH AUER, in: VwVG – Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N. 27 zu Art. 12 VwVG). Mit Bezug auf den Urkundeninhalt umfasst die verstärkte Beweiskraft jedoch nur das, was die Urkundsperson nach Massgabe der Sachlage kraft eigener Prüfung als richtig bescheinigen kann. Irgendwelche (rechtsgeschäftliche und andere) Erklärungen erhalten keine verstärkte Beweiskraft für ihre inhaltliche Richtigkeit, nur weil sie öffentlich beurkundet worden sind (Urteile des Bundesgerichts 5A\_507/2010 und 5A\_508/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6672/2010 vom 24. Februar 2011 E. 3.2; vgl. in diesem Sinn auch PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2009, N. 92 zu Art. 12 VwVG).

### **3.**

**3.1.** Die Argumente, welche die Beschwerdeführenden zur Verbindlichkeit und Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 vorbringen, sind in der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bereits ausführlich erörtert worden. Da keine neuen Argumente angeführt werden, kann es dabei belassen werden, Folgendes in Erinnerung zu rufen:

**3.1.1.** Beim Staatsvertrag 10 handelt es sich um einen selbständigen völkerrechtlichen Vertrag und nicht – wie noch beim Abkommen 09 – um eine Verständigungsvereinbarung, die sich innerhalb des vom DBA-USA 96 gesteckten Rahmens bewegen muss. Der Staatsvertrag 10 steht mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4; BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Da beide Verträge zwischen den gleichen Parteien geschlossen worden sind, handelt es sich um einen Fall von Art. 30 Abs. 3 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft), demgemäss der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung findet, als er mit

dem späteren Vertrag vereinbar ist (lex posterior-Regel). Überdies präzisiert Art. 7a des Staatsvertrags 10, dass dieser zum Zweck der Behandlung des vorliegenden Amtshilfegesuchs (nämlich demjenigen des IRS vom 31. August 2009) Vorrang vor dem DBA-USA 96 sowie der Vereinbarung 03 habe, sofern er diesen zuwiderlaufe. Demgemäss hat der Staatsvertrag 10 auch nach Art. 30 Abs. 2 VRK Vorrang gegenüber den älteren Verträgen, soweit das genannte Amtshilfegesuch betroffen ist (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4; BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Zugleich wird jedoch auf das DBA-USA 96 Bezug genommen, was verdeutlicht, dass dieses anwendbar ist, sofern der Staatsvertrag 10 keine abweichenden Bestimmungen enthält. Dies gilt namentlich für das Verfahrensrecht: Anwendbar bleibt – soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält – die sich auf das DBA-USA 96 stützende Vo DBA-USA, was sich im Übrigen auch aus Art. 1 Ziff. 2 des Staatsvertrags 10 ergibt (anstelle zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 3, vgl. auch bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 ff.).

**3.1.2.** Das Bundesverwaltungsgericht hat mehrfach und auch in Auseinandersetzung mit abweichenden Auffassungen entschieden, dass der Staatsvertrag 10 für die schweizerischen Behörden verbindlich ist und ihm weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis entgegengehalten werden können (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.1; BVGE 2010/40 E. 6.7).

**3.1.3.** Art. 10 des Staatsvertrags 10 hält unter der Marginalie "Dauer und Beendigung" fest, das Abkommen bleibe "in Kraft, bis beide Vertragsparteien schriftlich bestätigt haben, ihre in diesem Abkommen eingegangenen Verpflichtungen erfüllt zu haben". Dass derlei geschehen wäre, behaupten – zu Recht – nicht einmal die Beschwerdeführenden. Schon aus diesem Grund bleibt es dabei, dass der Staatsvertrag 10 auch für das Bundesverwaltungsgericht im bereits dargelegten Sinn verbindlich bleibt. Daran ändert auch nichts, dass der IRS die "John Doe Summons" gegen die UBS AG zurückgezogen hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 8.2). Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass sich aus der in Art. 1 Abs. 1 Staatsvertrag 10 enthaltenen Zahl der 4'450 Konten bzw. der in öffentlichen Verlautbarungen genannten Anzahl der vom IRS erhaltenen UBS-Kundendaten hinsichtlich der Erfüllung des

Staatsvertrags 10 nichts ableiten lässt (vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 2.4.2; A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 2.3.2).

**3.2.** Die Beschwerdeführenden rügen sodann die Verletzung verschiedener Bestimmungen der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101), des Internationalen Pakts vom 16. Dezember 1966 über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte (UNO-Pakt I, SR 0.103.1) und des Internationalen Pakts vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (UNO-Pakt II, SR 0.103.2). Diese gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 gerichteten Rügen der Verletzung von Grund- und Menschenrechten wurden in anderen Verfahren bereits mehrfach geprüft und deren Stichhaltigkeit verworfen. Keiner erneuten Behandlung bedürfen deshalb die von den Beschwerdeführenden vorgetragenen Rügen, der Staatsvertrag 10 verletze: (1) das Gleichbehandlungsgebot gemäss EMRK, UNO-Pakt I und UNO-Pakt II (...; dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6678/2010 E. 4.3 und BVGE 2010/40 E. 3.3); (2) die Verfahrensgarantien, namentlich den Anspruch auf die richterliche Unabhängigkeit, nach Art. 6 EMRK (...; vgl. BVGE 2010/40 E. 5.4.2); (3) das Rückwirkungsverbot (...; dazu BVGE 2010/40 E. 5.4.3 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 3.2); (4) das Recht auf Achtung des Privatlebens gemäss Art. 8 EMRK (...; BVGE 2010/40 E. 5.4.4 und 6.5).

**3.3.** Bisher vom Bundesverwaltungsgericht noch nicht behandelt wurde das ebenfalls als verletzt gerügte Diskriminierungsverbot gemäss Art. 2 Abs. 2 UNO-Pakt I (wobei die Beschwerdeführenden keine Stütznorm im Sozialpakt selber anrufen) sowie das Rückwirkungsverbot gemäss Art. 15 UNO-Pakt II. Es kann an dieser Stelle mit den Hinweisen sein Bewenden haben, dass der UNO-Pakt I grundsätzlich keine direkt anwendbaren Individualgarantien enthält und Art. 2 Abs. 2 UNO-Pakt I insoweit akzessorischer Natur ist, als diese Bestimmung einer Stütznorm im Sozialpakt selber bedarf (zusammenfassend BGE 135 I 161 E. 2.2). Zwar weist Art. 15 UNO-Pakt II im Vergleich zu Art. 7 EMRK einen gewissen "überschiessenden" Gehalt auf (zum Grundsatz der *lex mitior* gemäss Art. 15 Abs. 1 [Satz 3] UNO-Pakt II vgl. auch m.w.N. PATRICE ROLLAND, Article 7, in: Louis-Edmond Pettiti/Emmanuel Decaux/Pierre-Henri Imbert (Hrsg.), *La convention européenne des droits de l'homme*, 2. Aufl., Paris 1999, S. 294); dieser ist aber im vorliegenden Fall ohne Relevanz.

**3.4.** Zur Rüge der Beschwerdeführenden, das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) werde durch den Staatsvertrag 10 verletzt, ist Folgendes zu bemerken: Art. 190 BV verpflichtet die rechtsanwendenden Behörden, den Staatsvertrag 10 mit den im Anhang aufgeführten Kriterien so auszuführen, wie er von den Vertragsparteien vereinbart worden ist, und dass allfällige Auslegungsfragen auf völkerrechtlicher Ebene, d.h. nach Massgabe der VRK, zu lösen sind (BVGE 2010/7 E. 3.5). Im Pilotentscheid BVGE 2010/40 E. 3.3 hat das Bundesverwaltungsgericht festgehalten, dass nach der sog. Schubert-Praxis im Konfliktfall dem Völkerrecht gegenüber dem Landesrecht der Vorzug zu geben sei, wenn der Gesetzgeber nicht bewusst durch einen innerstaatlichen Rechtssetzungsakt eine Völkerrechtsverletzung in Kauf genommen habe. Das Bundesverwaltungsgericht sei gemäss Art. 190 BV – trotz einer möglichen landesrechtskonformen Auslegung des Völkerrechts – mithin auch dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstosse (vgl. BGE 133 II 450 E. 6; GIOVANNI BIAGGINI, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Kommentar, Zürich 2007, N. 10 zu Art. 190 BV). An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten (vgl. zu Revisionsbestrebungen betreffend Art. 190 BV vgl. RENÉ RHINOW, Zum Schutz von Freiheit, Demokratie und Föderalismus: Ein Plädoyer für einen massvollen Ausbau der Verfassungsgerichtsbarkeit, Jusletter vom 14. März 2011).

**3.5.** Weiter vertreten die Beschwerdeführenden die Auffassung, die "derzeitige Ausgestaltung" der Amtshilfekriterien des Staatsvertrags 10 verstosse gegen die Eigentumsgarantie (namentlich das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung), das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie das Willkürverbot. Die im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien müssten "verfassungs- bzw. grundrechtskonform" ausgelegt werden. Auf diese Rügen muss mit Blick auf Art. 190 BV nicht eingegangen werden (vgl. bereits E. 3.4 hiervor). Es kann an dieser Stelle mit dem Hinweis sein Bewenden haben, dass es nicht Sache des Amtshilfegerichts sein kann, das komplexe US-amerikanische Steuerrecht vorfrageweise zu prüfen und die Höhe der nach US-amerikanischem Steuerrecht geschuldeten Steuern einzuschätzen, die die Beschwerdeführenden als konfiskatorisch, willkürlich oder nicht ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss erachten. In diese Richtung zielende Rügen

sind allenfalls im Hauptverfahren vor den US-amerikanischen Gerichten geltend zu machen.

#### 4.

4.1. Mit Zwischenverfügung vom 7. Oktober 2010 wies das Bundesverwaltungsgericht darauf hin, dass die von den Beschwerdeführenden geltend gemachte Unzuständigkeit der ESTV im Rahmen des Beschwerdeverfahrens zu behandeln sein werde (vgl. Bst. J.b. hiervor). Es sei daran erinnert, dass das Bundesgericht bezüglich der Beschwerdeführenden im Entscheid 1C\_487/2010 vom 20. Dezember 2010, der im Beschwerdeverfahren gegen den entsprechenden Unzuständigkeitsentscheid des Bundesstrafgerichts ergangen ist, Folgendes festgehalten hat (vgl. auch den identischen BGE 137 I 128): Der Gesetzgeber habe die letztinstanzliche justizielle Prüfung von Amtshilfeersuchen in die Hände des Bundesverwaltungsgerichts gelegt (E. 2.2.2 und E. 2.3.2 i.f.). Nach den anwendbaren völkerrechtlichen Normen stehe es dem ersuchenden Staat (auch im Fiskalauskunftsrecht) grundsätzlich frei, ob er gestützt auf eine Bestimmung des Rechtshilferechts ein Rechtshilfegesuch stellen oder – wie im vorliegenden Fall – ein Amtshilfeersuchen gestützt auf die einschlägigen Rechtsquellen des Amtshilferechts einreichen und prüfen lassen wolle (E. 2.3; [vgl. dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6695/2010 vom 24. Juni 2011 E. 4.5]). Die Rüge, ein Amtshilfegesuch sei rechtsmissbräuchlich gestellt worden (oder diene der blossen Umgehung der Bestimmungen über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen), sei von den im Amtshilfeverfahren zuständigen Justizbehörden des ersuchten Staates zu beurteilen (E. 2.3). Für die Prüfung und Gewährleistung, dass Amtshilfeersuchen nicht "missbräuchlich" gestellt würden bzw. dass Amtshilfe – insbesondere in der Form von Bankauskünften an ausländische Fiskalbehörden – nur unter den geltenden völkerrechtlichen und gesetzlichen Voraussetzungen bewilligt würden, seien die im Amtshilfeverfahren zuständigen Behörden und Justizorgane des ersuchten Staates zuständig (E. 2.3.2). Die materiellen Einwände gegen die Schlussverfügung der ESTV betreffend Amtshilfe an die USA seien im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht vorzubringen, insbesondere die Rüge, Amtshilfe sei nicht zulässig, da in den USA kein steuerrechtliches Verwaltungsverfahren gegen den Beschwerdeführer 1 hängig sei, sondern ausschliesslich ein Strafverfahren (E. 2.3.3).

**4.2.** Demnach gilt es im Folgenden zu prüfen, ob das Amtshilfegesuch rechtsmissbräuchlich eingereicht wurde (nachfolgend E. 4.3) bzw. ob die ESTV nicht zuständig gewesen sei, weil Amtshilfe gestützt auf den Staatsvertrag 10 nicht zulässig sei, da gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführenden in den USA kein steuerrechtliches Verwaltungsverfahren, sondern ausschliesslich ein Strafverfahren hängig sei (nachfolgend E. 4.4).

**4.3.** Rechtsmissbrauch ist die zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstituts zur Verwirklichung von Interessen, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will (statt vieler BGE 131 I 185 E. 3.2.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.5.1 sowie A-5798/2009 vom 16. Juni 2011 E. 5.2). Bezogen auf die vorliegende Konstellation wäre die Einreichung des Amtshilfegesuchs vom 31. August 2009 rechtsmissbräuchlich, wenn damit ein Ziel erreicht werden soll, für welches ein solches Amtshilfegesuch nicht vorgesehen ist.

Damit muss das Ziel des Amtshilfegesuchs bestimmt werden. Basis dieses Gesuchs bildet der Staatsvertrag 10, dessen Hauptziel die "Lösung eines akuten Justiz- und Souveränitätskonflikts" ist, der aus den in den USA gegen die UBS AG hängigen Straf- und Zivilverfahren entstanden war (vgl. Botschaft zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls vom 14. April 2010, BBI 2010 2965 ff., insbesondere 2969 ff. [nachfolgend: Genehmigungsbotschaft]). Die Schweiz verpflichtet sich im Staatsvertrag 10, entgegen ihrer bisherigen Praxis, auch in Fällen von schwerer Steuerhinterziehung Amtshilfe zu leisten, während die USA akzeptieren, dass sie ein Amtshilfegesuch einreichen müssen und nicht auf unilaterale Massnahmen zurückgreifen dürfen. Zudem lassen die USA ihre ursprüngliche Forderung, von der UBS AG Daten von 52'000 Kunden zu erhalten, fallen und erklären sich bereit, die Übergabe von Daten von ungefähr 4'450 Konten genügen zu lassen. (vgl. Art. 1 Ziff. 1 Staatsvertrag 10; Genehmigungsbotschaft, BBI 2010 2969 f.). Im Anhang zum Staatsvertrag 10 werden die Kriterien zur Gewährung von Amtshilfe umschrieben und das Abkommen hält auch fest, wie das Amtshilfegesuch zu behandeln ist. Ziel des Abkommens ist es somit, in einem rechtsstaatlichen Verfahren Informationen über ca. 4'450 UBS-Konten an die USA herauszugeben. Dies ist auch das Ziel des Amtshilfegesuchs. Dass die USA demnach ein entsprechendes Amtshilfegesuch am

31. August 2009 eingereicht haben, ist bloss folgerichtig und schliesst bereits per se aus, dass dessen Einreichen als missbräuchlich taxiert werden kann. Das Amtshilfegesuch ist eben gerade dazu vorgesehen, solche Kontoinformationen, um deren Herausgabe ersucht wird, den USA erhältlich zu machen. Die Rüge des Rechtsmissbrauchs zielt somit ins Leere.

#### **4.4.**

**4.4.1.** Zu prüfen ist weiter die Rüge, die ESTV sei nicht zuständig, weil Amtshilfe gestützt auf den Staatsvertrag 10 nicht zulässig sei, da gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführenden in den USA kein steuerrechtliches Verwaltungsverfahren, sondern ausschliesslich ein Strafverfahren hängig sei. Zur Diskussion steht somit der Anwendungsbereich des Staatsvertrags 10: Kann dieser nur zum Erlangen von Kontoinformationen gelten, bezüglich derer der IRS das Verfahren führt oder auch bezüglich solcher, bei denen ausschliesslich das Department of Justice (nachfolgend: DOJ) zuständig wäre? (Zur Frage, ob im vorliegenden Fall eine solche Zuständigkeitsattraktion durch das DOJ bewiesen ist, vgl. E. 4.5).

**4.4.2.** Die Abgrenzung zwischen (internationaler) Amts- und Rechtshilfe bereitet in Theorie und Praxis Schwierigkeiten und ist bislang rechtsdogmatisch noch nicht befriedigend geklärt worden (Urteil des Bundesgerichts 1C\_486/2010 vom 20. Dezember 2010 E. 2.3.1; vgl. jeweils m.w.H. BGE 126 II 409 E. 6b.aa.; URS BEHNISCH, Internationale Amts- und Rechtshilfe im Steuerrecht, ST 2007, 286 ff.; CAROLIN HÜRLIMANN-FERSCH, Die Voraussetzungen für die Amts- und Rechtshilfe in Steuerstrafsachen, Zürich/Basel/Genf 2010, S. 6 ff.).

Von einer erheblichen Dynamik geprägt, aus Gründen, auf die hier nicht näher eingegangen werden muss, sind die Grenzen zwischen Amts- und Rechtshilfe zunehmend fließend: In formeller Hinsicht wird grundsätzlich als Amtshilfe die Zusammenarbeit zwischen Verwaltungsbehörden und als Rechtshilfe diejenige zwischen Justizbehörden verstanden (vgl. aber das Urteil des Bundesgerichts 1C\_142/2011 vom 11. April 2011 E. 1.3, wonach der IRS trotz "pouvoir de dénonciation pénal dont il peut disposer" als Steuerbehörde handelt). Die interne Behörden- oder Gerichtsorganisation ist jedoch grundsätzlich nicht ausschlaggebend. In materieller Hinsicht kann von Amtshilfe gesprochen werden, wenn es um den Austausch von Informationen in einem Verwaltungsverfahren geht, welche die ersuchte Behörde bereits besitzt oder sich ohne

Zwangsmassnahmen beschaffen kann. Müssen Zwangsmassnahmen angewendet werden, dürfte nach dieser Begriffsbestimmung in der Regel Rechtshilfe vorliegen (vgl. aber Art. 20f Vo DBA USA 96 ["Zwangsmassnahmen"]); zum Ausgeführten bereits die Botschaft des Bundesrates vom 1. Oktober 2004 zur Genehmigung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, einschliesslich der Erlasse zur Umsetzung der Abkommen ["Bilaterale II"], BBl 2004 6191 [Fn. 341]; MARKUS REICH, Internationale Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalstrafsachen, in: Festschrift Stefan Trechsel, Zürich 2002, S. 285 ff.). Ungeachtet terminologischer Divergenzen und Unschärfen unterscheiden sich Amts- und Rechtshilfe jedoch nach Sinn und Zweck, nach dem jeweils massgeblichen Recht (BGE 126 II 409 E. 6b.aa) sowie (nach dem Inkrafttreten der Totalrevision der Bundesrechtspflege am 1. Januar 2007; AS 2006 1059) auch nach dem Rechtsweg (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichts 1C\_47/2010 vom 4. März 2010).

Im Verhältnis zwischen der Schweiz und den USA wird die Abgrenzung zwischen Amts- und Rechtshilfe zusätzlich durch den Umstand erschwert, dass die Unterscheidung zwischen Verwaltungs- und Strafsachen im US-amerikanischen Rechtssystem aufgrund der weitgehend unterschiedlichen historischen Entwicklungsbedingungen ungebrauchlich ist (vgl. JAMES P. SPRINGER, Obtaining Foreign Evidence and Other Types of Assistance for Criminal Tax Cases, in: The United States Attorneys' Bulletin, Bd. 49, Nr. 4, Washington D.C. 2001, S. 44: "Historically, the Swiss had considered the conduct underlying most U.S. criminal tax felonies as civil in nature, [...]").

**4.4.3.** Der Einwand, die Amtshilfeleistung durch die ESTV sei im vorliegenden Fall unzulässig, ist in erster Linie – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers 1, der sich vornehmlich auf privatgutachterliche Ausführungen zur innerstaatlichen Ausmarchung der Kompetenzen zwischen dem IRS und dem DOJ gemäss US-amerikanischem Recht beruft – nach Massgabe der im Verhältnis zwischen den USA und der Schweiz einschlägigen Rechtsvorschriften zu prüfen. Dabei ist zunächst das Verhältnis zwischen dem Staatsvertrag 10 und dem DBA USA 96 in Erinnerung zu rufen: Der Staatsvertrag 10 steht als eigener Staatsvertrag auf gleicher Stufe wie das DBA USA 96, kann diesen jedoch als späterer und speziellerer Vertrag abändern (vgl. E. 3.1.1 hiervor). Umgekehrt bedeutet dies, dass – soweit eben keine Änderung erfolgt ist – das DBA USA 96 im vorliegenden Verfahren

weiterhin zur Anwendung gelangt. Der Staatsvertrag 10 kann insbesondere Begriffe mit einer eigenen Bedeutung verwenden, die nicht mit jener des DBA USA 96 übereinstimmen muss. Die Auslegung des Staatsvertrages 10 erfolgt nämlich vertragsautonom nach den Auslegungsregeln der VRK wie dies das Bundesverwaltungsgericht wiederholt festgehalten hat (vgl. statt vieler BVGE 2010/7 E. 3.5). Demnach wäre es möglich, dass der vom Staatsvertrag 10 verwendete Begriff "Amtshilfe" – also auch soweit er in Ziffer 1 im "Amtshilfegesuch" enthalten ist – eine andere, weitere Bedeutung besitzen könnte als der im DBA USA 96 oder der in der Vo DBA USA 96 verwendete, und dass er auch Verfahren mitumfassen könnte, die materiell herkömmlicherweise eher dem Bereich der Rechtshilfe zuzuordnen wären. Entsprechendes gilt auch für das Verhältnis des Staatsvertrags 10 zum Staatsvertrag vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS, SR 0.351.933.6). Der Staatsvertrag 10 könnte den Begriff "Amtshilfe" so definieren, dass der vom RVUS verwendete Begriff "Rechtshilfe" von diesem temporär überlagert würde.

**4.4.4.** Nachfolgend ist die Auslegung des Wortes "Amtshilfe" im Sinne des Staatsvertrags 10 an die Hand zu nehmen. Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRK ist der Staatsvertrag 10 – unter Vorbehalt speziellerer Regeln – gemäss den Regeln der VRK auszulegen. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie den Zusammenhang. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche nur, aber immerhin, zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Das Prinzip von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (zum Ganzen [anstelle mehrerer] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1 mit Hinweisen).

#### **4.4.5.**

**4.4.5.1** Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist jedoch in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang sowie dem Ziel und Zweck des Vertrags gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Weiter ist zu berücksichtigen, dass, sofern sich eine spezifische Fachsprache entwickelt hat, diese als gewöhnlich anzusehen ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 6, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.1). Vorbehalten bleibt nach Art. 31 Abs. 4 VRK eine klar manifestierte einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (BVGE 2010/7 E. 3.5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 4.6.2).

**4.4.5.2** In grammatikalischer Hinsicht fällt zunächst auf, dass in der authentischen englischen Version des Staatsvertrags 10 – entgegen der deutsch-, französisch- und italienischsprachigen Übersetzung – der Begriff "administrative assistance" ("Amtshilfe") nicht verwendet wird. Stattdessen spricht der Staatsvertrag 10 viel weiter und bloss an einem einzigen Ort von "assistance" (vgl. die Titelüberschrift des Anhangs zum Staatsvertrag 10). Zusätzliche, die Natur dieses Informationsverfahrens qualifizierende Hinweise oder in diesem Zusammenhang übliche und den Vertragsparteien bekannte Fachbegriffe sind dem Vertragstext jedoch nicht zu entnehmen (vgl. Abs. 4 der Präambel des Staatsvertrags 10 [Hervorhebung nicht im Original]: "[...] a *mutually agreed-upon mechanism* pursuant to which competent authorities of the Contracting Parties are able to exchange information [...].") Gleiches gilt für die in der deutsch-, französisch- und italienischsprachigen Übersetzung verwendeten Begriffe "Amtshilfegesuch" respektive "Amtshilfeersuchen". Im englischen Text des Staatsvertrags 10 ist lediglich und durchgehend von einem "Gesuch" die Rede, das sich auf den Staatsvertrag 10 abstützt ("Treaty Request"; vgl. z.B. die Titelüberschrift zu Art. 1 des Staatsvertrags 10), und das die im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien beinhalten soll ("a request [...] incorporating the criteria set forth in the Annex to this Agreement [...]"). Auch in diesem Punkt haben die Vertragsparteien bewusst eine weite Umschreibung gewählt. Gleiches gilt für Zuständigkeitsfragen sowie das rechtliche "Schicksal" der Konten gemäss dem einschlägigen formellen und materiellen US-amerikanischen Recht: Einerseits wird offen gelassen,

welche Behörde respektive welches Departement zur Einreichung des "Treaty Request" zuständig ist (vgl. Art. 1 Staatsvertrag 10: "a request by the United States"), andererseits lassen sich aus dem Staatsvertrag 10 auch keine Hinweise herauslesen, welche US-amerikanischen Behörde(n) befugt ist (resp. sind), die erhaltenen Steuerinformationen zu bearbeiten. Dem Staatsvertrag 10 kann sodann auch keine Aussage entnommen werden, die dagegen spräche, dass die Konten, die (möglicherweise) einer steuerstrafrechtlichen Verfolgung in den USA zugeführt werden könnten, nicht vom Anwendungsbereich des Staatsvertrags 10 erfasst sein sollen.

#### **4.4.6.**

**4.4.6.1** Ziel und Zweck eines Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Art. 31 VRK spricht sich nicht darüber aus, welchen Quellen Ziel und Zweck eines Vertrags entnommen werden können. Die Lehre unterstreicht diesbezüglich allgemein die Bedeutung des Titels und der Präambel des Vertrags (BVGE 2010/7 E. 3.5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1.3; vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 3.2.1). Die Auslegung nach Ziel und Zweck des Vertrages findet ihre Grenze jedoch im Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (BVGE 2010/7 E. 3.5.2).

**4.4.6.2** Wie bereits ausgeführt ist Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10 die Entschärfung eines akuten Justiz- und Souveränitätskonflikts zwischen der Schweiz und den USA (E. 4.3). Es sollen in einem rechtsstaatlichen Verfahren ca. 4'450 Kontonummern an die USA ausgeliefert werden. Diesem Ziel würde auch die Auslieferung von Informationen über ein weiteres UBS-Konto dienen, selbst wenn gegen dessen Inhaber bereits ein Steuerstrafverfahren aufgrund eines anderen UBS-Kontos laufen würde. Eine weite Auslegung des Begriffs "Amtshilfe" entspricht somit auch dem Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10.

**4.4.7.** In Übereinstimmung mit Art. 26 VRK ist der Sinn einer vertraglichen Bestimmung gemäss Treu und Glauben zu ermitteln. Dieser Grundsatz verpflichtet die auslegenden Vertragsparteien zu einer redlichen, von Spitzfindigkeiten und Winkelzügen freien Auslegung von vertraglichen Bestimmungen. Eine Auslegung nach Treu und Glauben beachtet auch das Verbot des venire contra factum proprium sowie das Rechtsmissbrauchsverbot (BVGE 2010/7 E. 3.5.3, mit Nachweisen).

Die weite Auslegung des Begriffs "Amtshilfe" verletzt den Grundsatz von Treu und Glauben nicht. Die hier vorgenommene grammatikalischen Auslegung des Staatsvertrags 10 ist nicht übertrieben formalistisch (vgl. MARKUS E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009, Art. 31 N. 8: "Good faith prevents an excessively literal interpretation of a term [...]") und trägt dem Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10 angemessen Rechnung (VILLIGER, a.a.O.: "[...] good faith implies consideration of the object and purpose of a treaty [...]").

#### **4.4.8.**

**4.4.8.1** Gemäss Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK ist in diesem Sinn auch jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz in die Auslegung einzubeziehen. Es existiert keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (BVGE 2010/7 E. 3.5.4). Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen (BVGE 2010/7 E. 3.5.2).

**4.4.8.2** Die Präambel des Staatsvertrags 10 nimmt ausdrücklich Bezug auf Art. 26 DBA USA 96 und die Vereinbarung 03. Diese zum Staatsvertrag 10 subsidiär anwendbaren völkerrechtlichen Bestimmungen (E. 4.4.3) sind nun via Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK in den Auslegungsvorgang einzubeziehen. Gemäss dem dritten Satz von Art. 26 Abs. 1 DBA USA 96 können alle Informationen ("any information"), die ein Vertragsstaat erhalten hat, den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die u.a. auch mit der Strafverfolgung ("prosecution") hinsichtlich der unter das Abkommen fallenden Steuern befasst sind. Mit "prosecution" sind daher Steuerstrafverfahren gemeint – nicht aber "gemeinrechtliche" Strafverfahren (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 1C\_47/2010 vom 4. März 2010 E. 2.2). Angesichts dieser generellen Umschreibung – das DOJ ist eine Behörde im Sinn von Art. 26 Abs. 1 DBA USA 96 – bedarf es entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers 1 somit keiner weiteren expliziten Erwähnung des DOJ im Staatsvertrag 10. Sodann hält Nr. 3 der Vereinbarung 03 ausdrücklich fest, dass die an den IRS übermittelten Informationen in Zivil- oder Straffällen ("in civil or criminal cases") Verwendung finden können. Dieser in der Vereinbarung 03 festgehaltene Passus knüpft direkt an "prosecution" im Sinne des Art. 26 Abs. 1 DBA USA 96 an und bewegt sich ohne Weiteres innerhalb des vom DBA USA 96 festgelegten Rahmens (vgl. Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 5.5.2 und E. 5.6.1 sowie BVGE 2010/7 E. 3.7.3).

**4.4.8.3** Ebenfalls über Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK sind die im Verhältnis Schweiz – USA einschlägigen Rechtshilfebestimmungen zu konsultieren. Das Bundesgericht hat festgehalten (E. 4.1 hiervor), dass der ersuchende Staat, gestützt auf die anwendbaren völkerrechtlichen Normen in Steuersachen, zwischen der Einreichung eines Rechtshilfesuchts und denjenigen eines Amtshilfesuchts wählen kann. Im Gegensatz zur Rechtshilfe steht die Amtshilfe in steuerrechtlichen Angelegenheiten aber "stark im Vordergrund" (ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe – unter Einbezug der Amtshilfe in Steuersachen, Zürich 2011, S. 136; vgl. PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts- und Rechtshilfe: 10 Aktuelle Fragen, ASA 2008, 793). Dabei ist wesentlich, dass im Verhältnis zwischen der Schweiz und der USA Rechtshilfe in Fiskalstrafsachen lediglich im Zusammenhang mit Personen des organisierten Verbrechens (Art. 7 Abs. 2 RVUS) und bei qualifiziertem Abgabebetrag (Art. 3 Abs. 3 Bst. a des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen [Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1], i.V.m. Art. 14 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht [VStrR, SR 313.0]) geleistet wird.

Dieser von den Parteien bewusst sehr eng gefasste Rechtshilfeweg spricht für eine weite, Steuerstrafverfahren mitumfassende Auslegung des Begriffs "Amtshilfe" im Staatsvertrag 10, dessen Ziel und Zweck auf anderem Wege nicht hätte erreicht werden können.

**4.4.9.** Als Auslegungsergebnis kann festgehalten werden, dass der Staatsvertrag 10 den Begriff "Amtshilfe" nicht definiert und einen rechtlich nicht näher qualifizierten "Informationsaustauschmechanismus" zwischen der Schweiz und den USA vorsieht, der rund 4'450 Konten betrifft, die die Eigenschaften des Anhangs zum Staatsvertrag 10 aufweisen und deshalb an die USA ausgeliefert werden sollen. "Amtshilfe" in diesem Sinn ist weit zu verstehen und kann somit auch Konten erfassen, die in den USA einer steuerstrafrechtlichen Verfolgung zugeführt werden könnten. Zudem ist im Staatsvertrag 10 nicht festgehalten, dass lediglich der IRS als "Bearbeiter" der ausgelieferten Kontodaten in Frage kommt (Abs. 4 der Präambel zum Staatsvertrag 10 spricht weit von "competent authorities of the Contracting Parties"). Dieses Auslegungsergebnis wird auch durch den Beizug von Art. 26 DBA

USA 96 und der zitierten Normen des RVUS untermauert. Es entspricht auch dem Passus im "Treaty Request", wo unter dem Titel "Use of Information" ausdrücklich festgehalten wird:

"The IRS and the US Department of Justice understand that any evidence obtained from Switzerland can be used to investigate and prosecute any criminal tax violation that arose out of the fraud scheme described in this request."

#### **4.5.**

**4.5.1.** Die Beschwerdeführenden bringen vor, die US-amerikanischen Behörden führten gegen den Beschwerdeführer 1 ausschliesslich ein Straf- und kein Administrativverfahren (...). Es läge kein "Amtshilfeszenario" vor, weshalb die ESTV für die Informationsübermittlung sachlich nicht zuständig sein könne; der IRS besitze aufgrund der Kompetenzattraktion des DOJ keinerlei Kompetenzen mehr, so dass jegliche Informationen, die über den Beschwerdeführer 1 von der ESTV an den IRS gelangten, von diesem "postwendend der US Bundesanwaltschaft weitergeleitet" würden (...).

Dagegen wendet die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 5. Oktober 2010 ein, das von den Beschwerdeführenden erwähnte Verfahren vor dem DOJ betreffe eine andere Kontobeziehung, die (gestützt auf die Anweisung der FINMA) im Frühjahr 2009 gegenüber dem IRS offengelegt wurde. Dabei handle es sich aber nicht um das in der vorliegend angefochtenen Verfügung beurteilte Konto mit der Stammnummer ... . Insofern bestehe "durchaus Raum für die Durchführung eines Amtshilfeverfahrens".

**4.5.2.** Wie gezeigt, führen sowohl die grammatikalische Auslegung des Staatsvertrags 10 als auch die über Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK beigezogenen Bestimmungen des DBA USA 96 und der Vereinbarung 03 zum Schluss, dass "Amtshilfe" im Sinne des Staatsvertrags 10 auch Steuerstrafverfahren mit umfasst, unabhängig davon, wer diese führt. Demnach zielen die Ausführungen der Beschwerdeführenden ins Leere. Auf das Argument der ESTV muss nicht eingegangen werden.

**4.5.3.** Im Übrigen misslingt den Beschwerdeführenden ohnehin der Beweis, dass gegen Beschwerdeführer 1 nur noch ein Strafverfahren durchgeführt wird. Als Beweismittel für die (vermeintliche) Zuständigkeit des DOJ legt der Beschwerdeführer 1 unter anderem eine eidesstattliche Erklärung ("affidavit") von einem gewissen B.\_\_\_\_\_, einem US-

amerikanischen Anwalt, ins Recht. Bereits hingewiesen wurde, dass Erklärungen irgendwelcher Art keine verstärkte Beweiskraft erhalten, nur weil sie öffentlich beurkundet worden sind (E. 2.3). Dies gilt auch für die Aussage des genannten Rechtsanwalts. Dieser erklärt Folgendes (...):

"[...] On or about October 27, 2009, I spoke with C. \_\_\_\_\_ (Angabe der Position von C. im DOJ), regarding A. \_\_\_\_\_. C. \_\_\_\_\_ confirmed that he and others are conducting a criminal investigation of A. \_\_\_\_\_. [...]"

Ebenfalls ins Recht gelegt wird ein Rechtsgutachten eines US-amerikanischen Rechtsprofessors sowie zwei eidesstattliche Erklärungen eines ehemaligen "Supervisory Special Agent" der Strafuntersuchungsabteilung des IRS und eines ehemaligen DOJ-Staatsanwalts (...). Die Experten beschreiben die Rechts- und Verfahrenslage gemäss US-amerikanischem Recht. Ausser der soeben zitierten eidesstattlichen Erklärung, die pauschal den Inhalt eines Telefongesprächs wiedergibt, liegen keine weiteren Beweismittel vor, die belegen würden, dass auch im vorliegenden Fall nunmehr das DOJ (und nicht mehr der IRS) ausschliesslich zuständig sein wird. Ebenso wenig ist den Akten zu entnehmen, dass der IRS das bereits erwähnte "FINMA-Verfahren" sowie allenfalls weitere Verfahren gegen den Beschwerdeführer 1 zwischenzeitlich suspendiert habe. Soweit ersichtlich ist der IRS – jedenfalls im "Aussenverhältnis" Schweiz-USA – auch weiterhin Ansprechbehörde der ESTV.

**4.6.** Es kann daher festgehalten werden, dass das in den USA gegen den Beschwerdeführer 1 laufende Verfahren ein Amtshilfeverfahren im Sinne der Begrifflichkeit des Staatsvertrags 10 darstellt – dieses umfasst auch Steuerstrafverfahren – und dass dieses Konto betreffende Informationen unter den gegebenen Umständen deshalb mittels des vom IRS eingereichten Amtshilfegesuchs erlangt werden können. Demzufolge war die ESTV zur Behandlung des Amtshilfegesuchs vom 31. August 2009 zuständig.

## **5.**

Nach Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) folgende Personen unter das Amtshilfeersuchen:

"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."

Die deutsche (nicht massgebliche [vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7]) Übersetzung lautet:

"US-Staatsangehörige (ungeachtet ihres Wohnsitzes), welche an «offshore company accounts», die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder geführt wurden, wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» dargelegt werden kann."

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 "offshore company" erfüllt hat, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahre einzuholen (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 abschliessend fest, wie die Kapitalgewinne für den Zweck der Kontoanalyse berechnet werden. Es besteht damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (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; zur ganzen Erwägung 4 vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 3).

## **6.**

**6.1.** Gemäss der angefochtenen Verfügung ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin 2 und ihr Konto während

mindestens 3 Jahren zwischen 1999 und 2008 bestanden hätten (...). Der Beschwerdeführer 1 sei an der Beschwerdeführerin 2 und damit auch an deren Bankkonto mit der Stammnummer ... wirtschaftlich berechtigt gewesen (...). Als US-amerikanischer Staatsbürger sei der Beschwerdeführer 1 eine "US person" im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (...). Der Beschwerdeführer 1 habe der ESTV keine Ermächtigung gegeben, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen einzuholen. Im Jahr 2004 seien Kapitalgewinne von mindestens Fr. xxx'xxx.-- erzielt worden (...) und damit im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren mehr als durchschnittlich Fr. 100'000.-- pro Jahr. Alle gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/B/b seien damit erfüllt.

**6.2.** Die Beschwerdeführenden bestreiten nicht, dass der Beschwerdeführer 1 als "US person" zu betrachten ist, noch dass er am in das Verfahren einbezogenen Konto der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt (gewesen) ist. Damit erweisen sich zwei Identifikationskriterien der Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 mit Bezug auf den Beschwerdeführer 1 von vorneherein als erfüllt.

### **6.3.**

**6.3.1.** Die Beschwerdeführenden bestreiten jedoch das Vorliegen der erforderlichen Dreijahresperiode, da die drei Jahre, in denen die massgeblichen Kapitalgewinne erzielt wurden, nicht aufeinander folgten (dazu E. 6.3.3). Zudem sei der erforderliche Schwellenwert nicht erreicht; die pauschale Berechnungsmethode der Kapitalgewinne sei "willkürlich" und "absurd" (...), da nicht auf den tatsächlich erzielten Gewinn, sondern allein auf die Summe der Verkaufserlöse abgestellt werde, selbst wenn aus dem Verkauf ein Verlust resultiere (dazu E. 6.3.2).

**6.3.2.** In Ziff. 2/B/b des Staatsvertrags 10 wird definiert, was als "Einkünfte" im Sinn dieses Vertrages zu gelten hat. Es handelt sich um das "Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne" ("gross income [interest and dividends] and capital gains"). Im Piloturteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3 (auszugsweise publiziert in BVGE 2010/40; bestätigt im zur Publikation vorgesehenen Piloturteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.5 [mit Stellungnahme zur Kritik an der Rechtsprechung in E. 2.2-2.4]) wird zudem festgehalten, dass im Sinne des Staatsvertrags 10 unter dem Begriff des Kapitalgewinns ("capital

gains") 50% der Bruttoverkaufserlöse ("50% of the gross sales proceeds") zu verstehen ist. Massgebend sind nicht die effektiven Kapitalgewinne. Für die Berechnung der Kapitalgewinne werden gemäss Staatsvertrag 10 weder Verluste noch Gebühren von den Gewinnen in Abzug gebracht.

**6.3.3.** Auf dem Konto der Beschwerdeführerin 2 wurden allein im Jahr 2004 unbestrittenermassen Erträge von xxx'xxx.-- Franken erzielt. Gemäss Ziff. 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 müssen innerhalb von drei Jahren durchschnittlich mehr als 100'000.-- Franken pro Jahr erzielt werden. Da allein im Jahr 2004 der Betrag von 300'000.-- Franken überschritten wurde, ist es demzufolge irrelevant, welche Dreijahresperiode herangezogen wird, solange sie nur das Jahr 2004 mit umfasst. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden ist auch dieses Kriterium der Kategorie 2/B/b im vorliegenden Fall erfüllt.

**6.3.4.** Die betroffene Person kann sich bezüglich Berechnung der Kapitalgewinne nur gegen die Gewährung von Amtshilfe wehren, wenn sie belegen kann, dass die Kriterien in ihrem Fall falsch angewendet worden sind oder dass die zahlenmässigen Ergebnisse der ESTV auf Rechenfehlern basieren. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Soweit sich die Ausführungen der Beschwerdeführenden in (teilweise appellatorischer) Kritik an der staatsvertraglich vorgegebenen Berechnungsmethode erschöpfen, ist darauf nicht näher einzugehen. Ebenso wenig vermag die von den Beschwerdeführenden tabellarisch dargestellte (ihrer Ansicht nach korrekte) Berechnung des tatsächlichen Kapitalgewinns etwas zu ändern (...). Die von der ESTV vorgenommene Berechnung der Kapitalgewinne ist nicht zu beanstanden, weshalb auch dieses Kriterium der Kategorie 2/B/b als erfüllt betrachtet werden muss. |

**6.4.** Als Ergebnis ist festzuhalten, dass in Bezug auf den Beschwerdeführer 1 alle Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe, namentlich die Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sowie das Vorliegen eines begründeten Verdachts auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte" (inkl. die hierfür verlangten Kontoeigenschaften) gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10, gegeben sind.

## **7.**

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde in allen Punkten als unbegründet und sie ist somit abzuweisen. Es ist Amtshilfe zu leisten.

**8.**

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind insgesamt auf Fr. 30'000.-- 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 mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 25'000.-- zu verrechnen.

Auf das Hauptverfahren entfallen Fr. 25'000.--, wobei die Schwierigkeit der Streitsache und die zahlreichen prozeduralen Anträge der Beschwerdeführenden berücksichtigt wurden.

Gemäss Ziff. 2 des Dispositivs des Zwischenentscheids vom 14. Januar 2011 bleiben die Kosten für das Verfahren betreffend die Ausstandsbegehren vom 1. November 2010 und vom 22. November 2010 bei der Hauptsache. Diese Kosten werden auf Fr. 5'000.-- festgesetzt.

Eine Parteienschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**9.**

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 30'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 25'000.-- verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 5'000.-- ist innert 30 Tagen nach Eröffnung dieses Urteils mit beiliegendem Einzahlungsschein zu bezahlen.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Einschreiben; Einzahlungsschein)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben)

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann

Alexander Mistic

Versand: