



---

Abteilung I  
A-7383/2010

## Urteil vom 15. August 2011

---

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richter Daniel de Vries Reilingh,  
Gerichtsschreiber Alexander Mistic.

---

Parteien

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

**X.** \_\_\_\_\_, ...,  
Beschwerdeführerin,

beide vertreten durch ...,

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 Dossier betreffend A.\_\_\_\_\_ als mutmasslich wirtschaftlich Berechtigtem an der X.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Gesellschaft) übermittelte die UBS AG der ESTV am 5. Januar 2010. In ihrer Schlussverfügung vom 23. 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 leisten und ihm die von der UBS AG edierten Unterlagen zu übermitteln.

**I.**

Mit Eingabe vom 14. Oktober 2010 erhoben A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) und die X.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin; zusammen mit Beschwerdeführer: Beschwerdeführende) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde und beantragten, es sei die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 aufzuheben und das Ersuchen des IRS vom 31. August 2009 um Amtshilfe in Bezug auf die Beschwerdeführenden vollumfänglich abzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates.

**J.**

Mit Vernehmlassung vom 8. Dezember 2010 beantragte die ESTV, die Beschwerde sei abzuweisen.

**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.

**1.2.** Die Beschwerdeführenden sind nach Art. 48 VwVG zur Beschwerde legitimiert. 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 der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (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.** Die Beschwerdeführenden rügen eine Rechtsverzögerung seitens der ESTV bei der Behandlung des sie betreffenden Dossiers. Sie machen geltend, die Vorinstanz habe – unter Verletzung von Treu und Glauben, des Gleichbehandlungsgrundsatzes, des Willkürverbots und der Verfahrensfairness (Art. 5, 8, 9 und 29 BV) – den Erlass der Schlussverfügung auf rechtsmissbräuchliche Weise absichtlich verzögert, um die Genehmigung des Abkommens vom 19. August 2009 durch das Parlament abzuwarten. Im Ergebnis verlangen die Beschwerdeführenden, für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts sei nicht der zwischenzeitlich in Kraft getretene Staatsvertrag 10 heranzuziehen, sondern jenes Recht, das in Kraft gestanden hätte, wenn keine Verzögerung verursacht worden wäre.

**2.2.** Die Vorinstanz trägt in der Vernehmlassung vom 8. Dezember 2010 vor, als Teil der dem Bundesrat hierarchisch untergeordneten Bundesverwaltung sei sie gehalten gewesen, die Anweisung des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartementes, vorerst keine Schlussverfügungen mehr zu erlassen, zu befolgen. Selbst wenn sie nach dem 21. Januar 2010 weiterhin hätte Schlussverfügungen erlassen dürfen, hätte angesichts der zahlreichen Fälle nur ein kleiner Teil der spruchreifen Geschäfte erledigt werden können. Es hätte keinerlei

Garantie dafür bestanden, dass gerade der vorliegende Fall noch vor dem 31. März 2010 (d.h. zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls) abgeschlossen worden wäre. Auch hätten die Beschwerdeführenden keinen Anspruch auf prioritäre Behandlung ihres Verfahrens gehabt. Es sei der ESTV auf keinen Fall möglich gewesen, sämtliche Verfahren vor dem 31. März 2010 zu erledigen. Wenn die ESTV nach dem 21. Januar 2010 weiterhin Schlussverfügungen hätte erlassen wollen, so hätte diese Vorgehensweise zu stossenden Ungleichbehandlungen geführt. Für die einzelnen Rechtsunterworfenen wäre es einzig vom Zufall abhängig gewesen, ob ihr Fall vor oder erst nach dem 31. März 2010 beurteilt worden wäre.

**2.3.** Das aus Art. 29 Abs. 1 BV abgeleitete 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). Ein analoger Anspruch ergibt sich auch aus – den vorliegend nicht anwendbaren und lediglich der Vollständigkeit halber aufgeführten – Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) und Art. 14 Ziff. 3 Bst. c des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2) (anstatt vieler REGINA KIENER/WALTER KÄLIN, Grundrechte, Bern 2007, 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.; FELIX UHLMANN/SIMONE WÄLLE-BÄR, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, 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, 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, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl., Bern 2011,

Ziff. 2.2.7.8, S. 336). 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).

**2.4.** Im Urteil A-6274/2010 vom 31. März 2011 äusserte sich das Bundesverwaltungsgericht zur Prioritätenordnung bei der Behandlung der Dossiers in sog. Massenverfahren. Dazu hielt es Folgendes fest: Dem Massenverfahren ist immanent, dass bei einer Rechtsänderung ein Teil der Dossiers vor, ein anderer nach der Rechtsänderung bearbeitet wird. Ist das Recht massgeblich, welches zum Zeitpunkt des Erlasses einer Verfügung oder eines Entscheides gilt, 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. 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 (Urteil A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.6.1). Ob in jenem Fall die Verfahrenssistierung bis zum 31. März 2010, d.h. bis zur vorläufigen Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 zulässig war, liess das Bundesverwaltungsgericht mit Blick auf den Verfahrensausgang im genannten Urteil offen.

Denn wenn das Massenverfahren automatisch dazu führt, 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, 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. 2.6.2).

**2.5.** Wie bereits ausgeführt (Bst. I hiervor) übermittelte die UBS AG der ESTV das Dossier der Beschwerdeführenden am 5. Januar 2010.

Vorab ist festzuhalten, dass die gesamte Verfahrensdauer in Anbetracht des Falles sowie der Umstände als angemessen zu betrachten ist (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 3).

Beim übermittelten Dossier der Beschwerdeführenden handelte es sich um eines der Kategorie 2/B/b, für welche unter dem damals in Kraft stehenden Abkommen 09 noch keine Schlussverfügungen erlassen worden waren. Wie im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6676/2010 vom 8. April 2011 (E. 2.5) festgehalten, behandelte die ESTV zunächst die Dossiers der Kategorie 1. Dementsprechend stand die "Muster-Schlussverfügung" für die Dossiers der Kategorie 2 sowie die genehmigten Verfügungsentwürfe erst ab dem 11. Mai 2010 zur Verfügung. Wie gesagt (E. 2.4 hiervor), ist es in Massenverfahren Sache der Behörde zu bestimmen, in welcher Reihenfolge sie die Dossiers bearbeitet.

Die Beschwerdeführenden bringen keine Belege dafür vor, dass ihr Dossier aufgrund einer behördlichen Zusicherung oder eines anderen Umstandes zu einem früheren Zeitpunkt hätte behandelt werden müssen. Das Argument, die Vorinstanz habe über genügend Ressourcen verfügt, um die Schlussverfügung zu einem früheren Zeitpunkt zu erlassen, kann unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die "Musterschlussverfügung" für die Kategorie 2/B/b erst ab Mai 2010 zur Verfügung stand, kein Gewicht zukommen. Wie im Urteil A-6676/2010 vom 8. April 2011 dargetan, hat die Vorinstanz alle Fälle der Kategorie 2/B/b unter dem Gebot der Rechtsgleichheit diesbezüglich gleich behandelt. Nach dem Gesagten erweist sich die Rüge der Rechtsverzögerung als unbegründet.

### **3.**

**3.1.** Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt Bst. H erwähnt – am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (A-4013/2010, teilweise publiziert in BVGE 2010/40) betreffend das Amtshilfegesuch der USA in Sachen UBS-Kunden. Darin entschied es, dass der Staatsvertrag 10 für

die schweizerischen Behörden verbindlich ist. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis können ihm entgegengehalten werden. Das Bundesverwaltungsgericht ist gemäss Art. 190 BV selbst dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstösst. Jedenfalls ist das Völkerrecht dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger ist (BVGE 2010/40 E. 3). Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen, die mittlerweile in vielen Entscheiden bestätigt wurde (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 5, A-4904/2010 vom 11. Januar 2011 E. 4.1, A-4876/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 3.1).

**3.2.** Abgesehen davon, dass die Argumentation der Beschwerdeführenden auf der unzutreffenden Prämisse beruht, der Staatsvertrag 10 besitze "unbestreitbar blossen Organisations- und Vollzugscharakter", stossen aufgrund des soeben Ausgeführten die Rügen betreffend die Verletzung fundamentaler Normen der Bundesverfassung, insbesondere betreffend die Verletzung des Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV), des Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV und Art. 9 BV) und des Willkürverbots (Art. 9 BV) von vornherein ins Leere. Gleiches gilt für das eher beiläufig gerügte Diskriminierungsverbot, selbst wenn es – was der Beschwerdeschrift aber nicht zu entnehmen ist – auf internationales Recht abgestützt wäre (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6678/2010 vom 23. März 2011 E. 4.3 und 4.4).

#### **4.**

**4.1.** Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (BVGE 2010/64 E. 1.4.2, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 und E. 6.2.2). 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).

**4.2.** 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).

**4.3.** 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 Amtshilfesuch 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 (BVGE 2010/64 E. 1.4.2).

**4.4.** Gemäss einem Grundsatzurteil des Bundesverwaltungsgerichts gilt Analoges bezüglich der Feststellung der persönlichen

Identifikationsmerkmale einer vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person (BVGE 2010/64 E. 1.4.3). Es reicht aus, wenn die Vorinstanz genügend konkrete Anhaltspunkte zu nennen vermag, die zur Annahme berechtigen, der vom Amtshilfeverfahren Betroffene erfülle die persönlichen Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Das Bundesverwaltungsgericht beschränkt sich darauf zu prüfen, ob diesbezüglich genügend Anhaltspunkte vorliegen, und korrigiert die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen nur, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder aber wenn der vom Amtshilfesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, dass die Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben seien, klarerweise und entscheidend entkräftet.

## 5.

**5.1.** 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."

**5.2.** Gemäss vertragsautonomer Auslegung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK erfasst der Begriff "US persons" nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen, welche in den USA in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren. Gemäss dem amerikanischen "Internal Revenue Code" (IRC; Steuergesetz) sind neben "US citizens" (US-Staatsangehörige) auch "resident aliens" in den USA subjektiv steuerpflichtig (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.1.1; vgl. auch grundlegend BVGE 2010/64 E. 5.2).

**5.3.** Des Weiteren müssen die "US persons" an sog. "offshore company accounts" wirtschaftlich berechtigt gewesen sein, die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet und geführt wurden. Die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 sollen mithin auch dazu dienen, u.a. diejenigen US-Steuerpflichtigen einzubeziehen, die Konten auf den Namen von Offshore-Gesellschaften eröffnen liessen, welche ermöglicht haben, die steuerlichen Offenlegungspflichten gegenüber den USA zu umgehen. Vor diesem Hintergrund sind in Anbetracht des nach Art. 31 Abs. 1 VRK einzubeziehenden Ziels und Zwecks des Staatsvertrags 10 unter dem Begriff "offshore company accounts" Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinn zu verstehen, d.h. auch "offshore"-Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten bzw. Einrichtungen müssen lediglich dafür geeignet und in der Lage sein, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution wie einer Bank zu führen bzw. "Eigentum zu halten". Als "company" zu gelten haben daher auch die nach ausländischem Recht errichteten Stiftungen und Trusts, da beide dieser Rechtseinheiten in der Lage sind, "Eigentum zu halten" und eine Kundenbeziehung mit einer Bank zu führen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.1). Das Bundesverwaltungsgericht hat denn auch das UBS-Konto einer Foundation (mit Sitz in Liechtenstein) als "offshore company account" nach dem Anhang des Staatsvertrags 10 qualifiziert (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.2, A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 3).

**5.4.** Zur Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Berechtigung ("beneficially owned") an einem "offshore company account" vorliegt, ist entscheidend, inwiefern die "US person" das sich auf dem UBS-Konto der "offshore company" befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte. Hatte die fragliche "US person" die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem UBS-Konto verwaltet wurde und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden sind, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, 3. Aufl., London/The Hague/Boston 1997, S. 562). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS-Konto befindliche Vermögen

und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode von 2001 bis 2008 vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die "offshore company" gewählt wurde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.3.2).

**5.5.** 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 es eine in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person – trotz (allfälliger) Aufforderung der ESTV – zu beweisen unterliess, ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der Gesellschaft erfüllt zu haben, 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).

**5.6.** 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 damit verbindlich fest, wie die Kapitalgewinne für den Zweck der Kontoanalyse berechnet werden. Es besteht deshalb 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).

**5.7.** Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang schliesslich, dass die betragsmässigen Grenzen nicht an die Person des Kontoinhabers oder des wirtschaftlich Berechtigten anknüpfen, sondern einzig am Konto selbst. Daher spielt es keine Rolle, ob am Konto mehrere Personen wirtschaftlich berechtigt waren. Die vom Amtshilfegesuch betroffene

Person kann somit eine von möglicherweise mehreren Personen sein, die Kontoinhaber oder am betreffenden Konto wirtschaftlich berechtigt waren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3; A-6972/2010 vom 27. Mai 2011 E. 5.3 betreffend die Kategorie 2/B/b ).

## **6.**

**6.1.** Laut angefochtener Verfügung ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Gesellschaft und ihr UBS-Konto während mindestens 3 Jahren zwischen 1999 und 2008 bestanden hätten (vgl. Belegnummer [...]). Der Beschwerdeführer sei eine "US person" im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10, da er seinen Wohnsitz gemäss den Angaben in den Bankunterlagen in den USA habe (vgl. Belegnummer [...] und [...]). Zudem habe er der ESTV keine Ermächtigung erteilt, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen einzuholen. In den Jahren 2005 bis 2007 seien Kapitalgewinne von mindestens Fr. 328'687.-- erzielt worden. Die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren hätten den Betrag von Fr. 100'000.-- pro Jahr überstiegen. Sodann sei der Beschwerdeführer am Konto [...] und den dort gehaltenen Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt gewesen. Damit seien alle im Anhang zum Staatsvertrag 10 massgeblichen Kriterien der Kategorie 2/B/b erfüllt.

**6.2.** Die Beschwerdeführenden stellen nicht in Frage, dass es sich beim streitbetroffenen UBS-Konto um einen "offshore company account" handelt. Dieses Identifikationskriterium der Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ist denn auch erfüllt. Dagegen wird bestritten, dass der Beschwerdeführer eine "US person" sei und dass er am UBS-Konto der Beschwerdeführerin wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Wie in E. 4.3 festgehalten, sieht sich das Bundesverwaltungsgericht veranlasst, an den diesbezüglichen Sachverhaltsannahmen in der angefochtene Schlussverfügung der Vorinstanz festzuhalten und diese nur zu korrigieren, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder wenn die Beschwerdeführenden die Sachverhaltsannahmen der Vorinstanz mittels Urkunden klarerweise und entscheidend entkräften.

**6.3.** Die Vorinstanz stützt ihre Annahme, der Beschwerdeführer sei im abkommensrelevanten Zeitraum in den USA wohnhaft gewesen, auf ein vom 31. Juli 1998 datierendes Bankformular A zur Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten. In diesem Bankdokument wird eine US-

amerikanische Adresse als Wohnadresse des Beschwerdeführers aufgeführt. Damit liegt ein hinreichender Anhaltspunkt für die Annahme vor, der Beschwerdeführer habe im abkommensrelevanten Zeitraum Wohnsitz in den USA gehabt und sei folglich eine "US person" im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (zum Begriff "US person" vgl. E. 5.2 hiervor).

Der Beschwerdeführer legt keine Urkunden ins Recht, welche die Annahme der Vorinstanz in Frage stellen könnten. Vielmehr belässt er es dabei, zu behaupten, er sei keine "US person", was ihn, respektive seinen Rechtsvertreter, aber nicht daran hindert, in der an das Bundesverwaltungsgericht gerichteten Beschwerdeschrift vom 14. Oktober 2010 wiederum dieselbe US-amerikanische Wohnadresse anzugeben wie im erwähnten Bankformular A. Bei dieser Sachlage sieht sich das Bundesverwaltungsgericht nicht veranlasst, die angefochtene Schlussverfügung zu korrigieren.

**6.4.** Die Annahme, der Beschwerdeführer sei am UBS-Konto der Beschwerdeführerin wirtschaftlich berechtigt gewesen, stützt die Vorinstanz ebenfalls auf die Angaben im vom 31. Juli 1998 datierenden Bankformular A (Belegstelle [...]). Damit verfügte die Vorinstanz auch in diesem Punkt über einen hinreichenden Anhaltspunkt dafür, dass der Beschwerdeführer im abkommensrelevanten Zeitraum am fraglichen UBS-Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen sein könnte (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 9.3.1 mit Hinweisen).

Dagegen reichte der Beschwerdeführer vier Bestätigungen ein, woraus hervorgehen solle, dass die Annahme der wirtschaftlichen Berechtigung am streitbetroffenen UBS-Konto der Beschwerdeführerin nicht zutreffe. Den drei in englischer Sprache abgefassten Bestätigungen lässt sich indessen nicht entnehmen, in welcher Beziehung der Beschwerdeführer zur Beschwerdeführerin resp. zu deren UBS-Konto stand. Zudem scheinen die drei US-amerikanischen Personen, die eine Bestätigung für den Beschwerdeführer verfasst haben, darunter ein Rechtsanwalt und ein diplomierter Wirtschaftsprüfer, offenbar davon Abstand genommen zu haben, ihre Aussagen in der in den USA üblichen und verbreiteten Form des "affidavits" beglaubigen zu lassen, was angesichts der zentralen Bedeutung für das vorliegende Verfahren auffällig ist (vgl. ebenso Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 4.3.1; A-7017 vom 16. Juni 2011 E. 6.2.4).

Auch die Bestätigung ("Erklärung") von einem gewissen Herrn [...], wonach der Beschwerdeführer weder direkt noch indirekt, weder tatsächlich noch wirtschaftlich an den Vermögenswerten der Beschwerdeführerin berechtigt sei, ist in Zweifel zu ziehen, zumal Herr [...] am 31. Juli 1998 als einzelzeichnungsberechtigtes Organ der Beschwerdeführerin das Formular A unterzeichnet hatte. Die "Erklärung" vermag den Verdacht der Vorinstanz jedenfalls nicht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Vielmehr ist der Auffassung der Vorinstanz zu folgen und davon auszugehen, dass das Formular A korrekt ausgefüllt wurde und der Beschwerdeführer an der Gesellschaft und damit auch an deren Bankkonto bei der UBS AG wirtschaftlich berechtigt gewesen sein könnte.

Ebenso unbehelflich ist das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe das Formular A nicht selber unterzeichnet. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung hervorhebt, ging es in den Fällen, in denen eine "offshore company" als formelle Kontoinhaberin eingesetzt wurde, eben gerade darum, die Identität des wirtschaftlich Berechtigten (auch in den Bankakten) nicht offen zu legen.

**6.5.** Auch die übrigen Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe sind erfüllt. Seitens des Beschwerdeführers wurde bis heute nicht dargelegt, inwiefern er seinen steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf seine Interessen an der Beschwerdeführerin als Offshore-Gesellschaft nachgekommen ist. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin und ihr Konto gemäss an die ESTV eingereichten Bankunterlagen während mindestens 3 Jahren zwischen 1999 und 2008 bestanden haben. Gemäss der Dossieranalyse der Vorinstanz sind auf dem Konto der Beschwerdeführerin in den Jahren 2005 bis 2007 Erträge von insgesamt Fr. xxx'xxx.— erzielt worden. Die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren überstiegen damit den Betrag von Fr. 100'000.—.

Nach dem Gesagten sind in Bezug auf den Beschwerdeführer 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, vorhanden. Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

**7.**

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 20'000.— 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. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**8.**

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans 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 in der Höhe von Fr. 20'000.— werden den Beschwerdeführenden auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 25'000.— verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 5'000.— wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet. Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Charlotte Schoder

Alexander Mistic

Versand: