



Abteilung I
A-7397/2010

Urteil vom 19. August 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

A. und B.X._____, ...,
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 mithilfe einer speziellen Projektorganisation sicherzustellen, dass innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen eine Schlussverfügung über die Herausgabe der verlangten Informationen erlassen werden könne.

B.

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

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

C.

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

D.

Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) eine Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut, welche einen Fall der in Ziff. 2 Bst. A/b umschriebenen Kategorie im 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 vorliegend betroffene Dossier von A. und B.X._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der C._____ Stiftung (nachfolgend: Stiftung) mit Sitz in ... (gelöscht am 30. April 2009) übermittelte die UBS AG der ESTV am 12. Dezember 2009.

I.

In ihrer Schlussverfügung vom 6. September 2010 gelangte die ESTV (aus dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien in Bezug auf A.X._____ sämtliche Kriterien der Kategorie 2/B/b erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. In Bezug auf B.X._____ bejahte die Vorinstanz die wirtschaftliche Berechtigung an der Stiftung, weshalb ihr Name in den zu übermittelnden Bankunterlagen nicht abzudecken sei.

J.

Mit Eingabe vom 14. Oktober 2010 liessen A.X._____ (Beschwerdeführer) und B.X._____ (Beschwerdeführerin; zusammen mit dem Beschwerdeführer: Beschwerdeführende) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben und das Amtshilfeersuchen des IRS abzuweisen. Eventualiter sei der in

den Dokumenten aufscheinende Name der Beschwerdeführerin abzudecken oder auf andere Weise unkenntlich zu machen.

K.

In ihrer Vernehmlassung vom 4. Januar 2011 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

L.

Daraufhin replizierten die Beschwerdeführenden mit unaufgeforderter Eingabe vom 17. Januar 2011.

M.

Die Vorinstanz reichte am 4. Februar 2011 eine Duplik ein.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

1.2. Die Beschwerdeführenden erfüllen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.3. Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, mit 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 (BVG 2007/41 E. 2).

2.

2.1. Die Beschwerdeführenden rügen eine Rechtsverzögerung seitens der ESTV bei der Behandlung des sie betreffenden Dossiers. Sie machen geltend, die Vorinstanz habe im Nachgang zum Piloturteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 (vgl. dazu Sachverhalt Bst. F) den Erlass der Schlussverfügung einzig mit dem Zweck verweigert, das Verfahren solange zu verzögern, bis eine neue, für die Betroffenen nachteiligere Rechtsgrundlage geschaffen worden sei, um so dem amerikanischen Amtshilfesuch doch noch stattgeben zu können. Sachliche Gründe für eine Sistierung des Verfahrens hätten nicht vorgelegen. Laut Feststellung in der angefochtenen Verfügung sei das sie betreffende Dossier von der UBS AG bereits am 12. Dezember 2009 an die ESTV übermittelt worden. Die für den Sachentscheid erforderlichen Unterlagen hätten der Vorinstanz im Zeitpunkt des besagten Piloturteils somit bereits seit mehr als zwei Monaten vorgelegen. Der vorliegende Fall sei deshalb längst entscheidungsreif gewesen. Dennoch habe die Vorinstanz den Beschwerdeführenden die von der UBS AG erhaltenen Akten erst sechs Monate später zur Stellungnahme zugestellt. Dabei habe es der ESTV in keiner Weise an den für die beförderliche Entscheidung der pendenten Verfahren erforderlichen personellen Ressourcen gemangelt. Dass der unverzügliche Erlass der Schlussverfügung in erkennbarer Weise mit dem Ziel unterblieben sei, eine neue, für die Betroffenen mit erheblichen Nachteilen verbundene Rechtsgrundlage zur Anwendung zu bringen, verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Mit ihrem Verhalten habe die Vorinstanz die Beschwerdeführenden zudem im Vergleich zu identisch gelagerten Fällen, die im Zeitpunkt des besagten Piloturteils bereits ins Beschwerdeverfahren gelangt seien, schlechter behandelt und damit in grober Weise gegen das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 BV) verstossen.

2.2. Die Vorinstanz bringt in der Vernehmlassung dagegen vor, die Beschwerdeführenden hätten auch nach dem 21. Januar 2010 (Zeitpunkt des besagten Piloturteils) keinen Anspruch auf eine prioritäre Behandlung ihres Verfahrens gehabt. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden wäre es ihr auf keinen Fall möglich gewesen,

sämtliche Verfahren vor dem 31. März 2010 (Zeitpunkt der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls) 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. Damit erweise sich der Vorwurf der rechtsmissbräuchlichen Verfahrensverzögerung als haltlos.

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.; GEROLD STEINMANN, in: Ehrenzeller [et al.] [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2008, N 12 zu Art. 29; FELIX UHLMANN/SIMONE WÄLLE-BÄR, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, N 20 ff. zu Art. 46a; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 5.28 f.). Dabei sind insbesondere die Komplexität der Angelegenheit, das Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, die Bedeutung des Verfahrens für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe zu berücksichtigen (BGE 130 IV 54 E. 3.3.3, 130 I 312 E. 5.2, 124 I 139 E. 2c; Urteile des Bundesgerichts 12T_2/2007 vom 16. Oktober 2007 E. 3.2, 1A.169/2004 vom 18. Oktober 2004 E. 2; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 3.2; MICHEL HOTTELIER, § 51 Les garanties de procédure, in: Thürer/Aubert/Müller [Hrsg.], Verfassungsrecht der Schweiz/Droit constitutionnel suisse, Zürich 2001, § 51 N 6; PIERRE MOOR, Droit administratif, Bd. II, 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; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6676/2010 vom 8. April 2011 E. 2.3).

2.4. Im Urteil A-6274/2010 vom 31. März 2010 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 (ebendort E. 2.6.1). Ob im vorliegenden 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 2010 E. 2.6.2; vgl. zum Ganzen auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6676/2010 vom 8. April 2011 E. 2.4).

2.5. Im Fall der Beschwerdeführenden wurde das Verfahren bereits im Dezember 2009 eingeleitet. Allerdings handelt es sich – wie nachfolgend zu zeigen sein wird – um ein Dossier der Kategorie 2/B/b, für welche unter dem damals in Kraft stehenden Abkommen 09 noch keine Schlussverfügungen erlassen worden waren. Die Vorinstanz behandelte zunächst die Dossiers der Kategorie 2/A/b. Dementsprechend stand die "Muster-Schlussverfügung" für die Dossiers der Kategorie 2/B/b sowie die genehmigten Verfügungsentwürfe erst ab 11. Mai 2010 zur Verfügung (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6676/2010 vom 8. April 2011 E. 2.5). Wie in E. 2.4 festgehalten, 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. Die Berechnung der mutmasslichen Verfahrensdauer kann unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die "Muster-Schlussverfügung" für die Kategorie 2/B/b erst ab Mai 2010 zur Verfügung stand, kein argumentatives Gewicht zukommen. Wie 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. 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 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 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 Amtshilferichters, 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 2010/64 E. 1.4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5).

3.2. In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihm 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, in: 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5).

4.

4.1. 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.

4.2. Gemäss vertragsautonomer Auslegung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft) 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.3.1, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.1.1; vgl. auch grundlegend: BVGE 2010/64 E. 5.2).

4.3. Des Weiteren müssen die "US persons" an sog. "offshore company accounts" wirtschaftlich berechtigt gewesen sein, die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder 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-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 3.3, A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 3, A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 3).

4.4. 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 (Urteile des

Bundesverwaltungsgerichts A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.3.3, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.3.2).

4.5. 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 eine in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person – trotz Aufforderung der ESTV – zu beweisen unterliess, dass sie ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der Stiftung erfüllt hat, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahren einzuholen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.3).

Bezüglich der Kontoeigenschaften wird im Staatsvertrag 10 verlangt, dass (i) das Konto der Offshore-Gesellschaft während eines Zeitraums von mindestens drei Jahren, einschliesslich eines vom Ersuchen umfassten Jahres, bestand und (ii) auf dem UBS-Konto innerhalb von 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 vertragsautonom 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; vgl. zum Ganzen auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 3.5).

5.

5.1. Laut angefochtener Verfügung der Vorinstanz ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Stiftung und ihr Konto während mindestens 3 Jahren zwischen 1999 und 2008 bestanden hätten. Der Beschwerdeführer sei eine "US person" im Sinn des Anhangs zum

Staatsvertrag 10, da er die amerikanische Staatsbürgerschaft besitze. Zusammen mit seiner Ehefrau, der Beschwerdeführerin, sei er an der Stiftung und damit an deren Bankkonto mit Stammnummer [...] wirtschaftlich berechtigt gewesen. Der Beschwerdeführer habe der ESTV keine Ermächtigung gegeben, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen einzuholen. Im Jahr 2001 seien Erträge von Fr. 79'033.--, im Jahr 2002 Erträge von Fr. 74'511.-- und im Jahr 2003 Erträge von Fr. 70'226.-- erzielt worden. Dazu kämen die in den Jahren 2002 und 2003 erzielten Kapitalgewinne von mindestens Fr. 180'414.--. Die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren hätten den Betrag von Fr. 100'000.-- insgesamt überstiegen. Alle gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/B/b seien in Bezug auf den Beschwerdeführer somit gegeben. Dagegen könne den Bankunterlagen nicht entnommen werden, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine "US person" im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10 handle. Die Beschwerdeführerin besitze die Staatsbürgerschaft der USA nicht, und es lägen keine Hinweise vor, dass sie während der massgeblichen Zeitspanne ihren Wohnsitz in den USA gehabt hätte. In Bezug auf die Beschwerdeführerin seien deshalb nicht alle Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b erfüllt.

5.2. Der Beschwerdeführer bestreitet weder, dass er im fraglichen Zeitraum Staatsangehöriger der USA und damit eine "US person" im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10 gewesen ist, noch dass er am streitbetreffenden UBS-Konto der Stiftung wirtschaftlich berechtigt (gewesen) war. Zwei Identifikationskriterien der Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erweisen sich mit Bezug auf den Beschwerdeführer als erfüllt.

5.3. Hingegen bestreitet der Beschwerdeführer das Vorliegen eines sog. "offshore company accounts", da die Stiftung keine "offshore company" im Sinn des Staatsvertrags 10 sei. Wie dargelegt (oben E. 4.3) hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass durchaus auch das UBS-Konto einer liechtensteinischen Stiftung als "offshore company account" gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 zu qualifizieren ist. Im Übrigen bestreitet der Beschwerdeführer – wie erwähnt (E. 5.2) – nicht, dass u.a. ihm die wirtschaftliche Kontrolle und Verfügungsmacht über das sich auf dem "offshore company account" befindliche Vermögen und den daraus erzielten Einkünften zukam.

5.4. Damit bleibt lediglich noch zu prüfen, ob vorliegend ein begründeter Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte" besteht, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann (vgl. oben E. 4.5).

Seitens des Beschwerdeführers wurde bis heute nicht dargelegt, inwiefern er seinen steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf seine Interessen an der Stiftung als "offshore-Gesellschaft" nachgekommen ist. Gemäss der einschlägigen Bestimmung im Anhang zum Staatsvertrag 10 besteht somit der begründete Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte". Kommt hinzu, dass die Stiftung und ihr Konto gemäss den an die ESTV eingereichten Bankunterlagen während mindestens 3 Jahren zwischen 1999 und 2008 (und damit einschliesslich eines vom Ersuchen erfassten Jahres) bestanden haben. Gemäss der Dossieranalyse der Vorinstanz sind auf dem Konto der Stiftung in den Jahren 2001 bis und mit 2003 Erträge von insgesamt Fr. 223'770.-- erzielt worden. Hinzu kommen die in den Jahren 2002 und 2003 erzielten Kapitalgewinne von mindestens Fr. 180'414.--. Die durchschnittliche Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren überstiegen damit den Betrag von Fr. 100'000.--. Diese Berechnungen blieben unbestritten.

Nichts zu seinen Gunsten abzuleiten vermag der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang aus dem Umstand, dass die Stiftung von der UBS AG aufgefordert worden sei, eine Erklärung abzugeben, wonach sie auf das Halten von US-Wertschriften verzichte. Ob der Staatsvertrag 10 nämlich an das sog. QI-Verfahren anknüpft oder nicht, ist irrelevant. Von Bedeutung ist einzig der Inhalt des Staatsvertrags 10 (vgl. dazu oben E. 4), und dieser differenziert bei der Berechnung der massgeblichen Einkünfte nicht danach, ob die Erträge aus "US-Wertschriften" stammen. Abgestellt wird auf die Erfüllung der steuerrechtlichen Meldepflichten durch den Beschwerdeführer (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 4.4).

Die vorausgesetzten Kontoeigenschaften gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sind hiermit für das UBS-Konto der Stiftung erfüllt, und der Beschwerdeführer hat es unterlassen nachzuweisen, dass er seinen steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf seine Interessen an der Stiftung als "Offshore-Gesellschaft" nachgekommen ist. Gemäss den einschlägigen Bestimmungen im

Anhang zum Staatsvertrag 10 besteht somit in seinem Fall der begründete Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte".

5.5. Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass nach dem Gesagten 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 sind.

6.

6.1. Die Beschwerdeführenden beantragen eventualiter, der in den Bankunterlagen aufscheinende Name der Beschwerdeführerin sei abzudecken oder auf andere Weise unkenntlich zu machen.

6.2. Auch im Amtshilfeverfahren gilt der Grundsatz der Verhältnismässigkeit. Dies bedeutet, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2.1).

6.3. Zwar enthalten weder der Staatsvertrag 10 noch das DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA explizite Bestimmungen, wer als "unbeteiligter Dritter" gilt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung können aber die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2.2).

6.4. Unbeteiligter Dritter im Sinne von Art. 10 Ziff. 2 des Staatsvertrags 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), bei welchem Beweismittel und Auskünfte nur unter den in Art. 10 Ziff. 2 lit. a-c

aufgeführten Bedingungen übermittelt werden, ist einzig, wer nach dem Ersuchen in keiner Weise mit der diesem zugrunde liegenden Straftat verbunden zu sein scheint. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann von einem unbeteiligten Dritten dann nicht gesprochen werden, wenn eine wirkliche und unmittelbare Beziehung zwischen einer Person und einer der im Ersuchen geschilderten Tatsachen besteht, welche Merkmal einer Straftat ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Dritte als Teilnehmer im strafrechtlichen Sinne anzusehen ist (BGE 120 Ib 251 E. 5b, 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1). Der Inhaber eines Bankkontos, welches für verdächtige Transaktionen benutzt wurde, ist mithin nicht als unbeteiligter Dritter zu qualifizieren (BGE 120 Ib 251 E. 5b). Weiter entschied das Bundesgericht, dass auch eine Gesellschaft, welche als Mittlerin benutzt wurde, um einer anderen Gesellschaft Gelder zur Verfügung zu stellen, die dazu bestimmt waren, die im Rechtshilfegesuch erwähnte Straftat zu begehen oder zu ermöglichen, nicht als unbeteiligte Dritte betrachtet werden kann. Das Gleiche gilt für die eine solche Gesellschaft beherrschenden oder leitenden natürlichen Personen (BGE 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 258 E. 2c, Urteil des Bundesgerichts 1A.60/2000 vom 22. Juni 2000 E. 4c; vgl. auch CHRISTOPH PETER, Zum Schicksal des echten "unbeteiligten Dritten" in der Strafrechts- und Amtshilfe, in: Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz, Festschrift 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen [HSG], St. Gallen 2007, S. 671). Dies muss nach dem Ausgeführten auch für die Amtshilfe gelten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2.3).

6.5. Wird die Anonymisierung von an sich vom Amtshilfeersuchen umfassten Daten verlangt, so genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in den Kontounterlagen auftauchenden Namen handle es sich um solche unbeteiligter Dritter. Ist nämlich nicht von vornherein zweifelsfrei ersichtlich, dass die Daten nichts mit dem Amtshilfeersuchen zu tun haben, müssen die Beschwerdeführenden bei jedem einzelnen Aktenstück, das nach ihrer Auffassung von der Übermittlung auszuschliessen ist, bezeichnen und im Einzelnen darlegen, weshalb dieses im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.5).

6.6. Abgesehen davon, dass sich der Antrag auf Anonymisierung des Namens der Beschwerdeführerin schon aus prozessualen Gründen als unzureichend erweist (vgl. E. 6.5 hiervor), ist auch inhaltlich nicht einzusehen, weshalb die Beschwerdeführerin, welche am streitbetroffenen UBS-Konto der Stiftung unbestrittenermassen wirtschaftlich berechtigt war, als unbeteiligte Dritte zu betrachten wäre. Die Daten stammen von einer mit dem UBS-Konto direkt verbundenen Person und beziehen sich direkt und unmittelbar auf dieses Konto. Damit besteht ein offensichtlicher Zusammenhang mit dem vorliegenden Amtshilfeverfahren. Die Vorinstanz hat die angebehrten Abdeckungen somit zu Recht verweigert.

7.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 15'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Der Überschuss ist den Beschwerdeführenden zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

8.

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 in der Höhe von Fr. 15'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet. Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Charlotte Schoder

Keita Mutombo

Versand: