



## **Urteil vom 4. Februar 2011**

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

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

2. **B.** \_\_\_\_\_, ...,

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

**B.**

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

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

**C.**

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

Das vorliegend betroffene Dossier des zuvor verstorbenen C. \_\_\_\_\_ übermittelte die UBS AG der ESTV am 8. Dezember 2009.

**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.**

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

ab Unterzeichnung und damit ab dem 31. März 2010 vorläufig anwendbar.

#### **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 Schlussverfügung vom 23. August 2010 gab die ESTV dem Amtshilfeersuchen des IRS vom 31. August 2009 bezüglich des Nachlasses des verstorbenen C. \_\_\_\_\_ statt. Die Verfügung wurde der Rechtsvertretung von A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ zugestellt.

#### **H.**

Dagegen erhoben A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführende) am 21. September 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragten – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – die Aufhebung der Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 und die Verweigerung der Amts- und Rechtshilfe an den IRS sowie die Aufhebung der Zwischenverfügung vom 1. September 2009 in Bezug auf die Beschwerdeführenden und den Nachlass. Eventualiter beantragten sie, die ESTV anzuweisen, Hinweise auf genannte unbeteiligte Dritte (darunter die beiden Beschwerdeführenden) aus den Akten zu entfernen oder zu schwärzen und den IRS darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Daten ausschliesslich gegen Kunden der UBS AG verwendet werden dürften. Zudem sei die Rechtsmittelbelehrung dergestalt offen zu formulieren, dass gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts innert zehn Tagen nach dessen Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden könne, weshalb das Urteil den Beschwerdeführenden vorab per Fax und nicht später als der ESTV

mitzuteilen sei. In ihrer Begründung bezweifeln die Beschwerdeführenden die Gültigkeit und Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10. In Bezug auf den Verfügungsadressaten machen sie insbesondere und sinngemäss geltend, ein Nachlass könne nicht Verfügungsadressat sein. Steuerdelikte seien nicht vererbbar. Zudem seien die Beschwerdeführenden persönlich nie Kunden der UBS AG gewesen und würden schon deshalb nicht unter den Staatsvertrag 10 fallen.

**I.**

Mit Vernehmlassung vom 8. November 2010 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne.

**J.**

Am 22. November 2010 nahmen die Beschwerdeführenden zur Vernehmlassung der ESTV Stellung.

**K.**

Am 21. Januar 2011 stellten die Beschwerdeführenden ein Gesuch um Sistierung des Verfahrens. Ein weiteres Sistierungsgesuch mit anderer Begründung folgte am 2. Februar 2011.

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

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.**

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

Abs. 4 Vo DBA-USA). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2.** Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht 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). Im Rechtsmittelverfahren kommt zudem – wenn auch in sehr abgeschwächter Form – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass die Beschwerdeführenden die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen haben (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55; CHRISTOPH AUER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008 [nachfolgend: VwVG-Kommentar], Art. 12 N 9 und 12). 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).

**1.3.** Gemäss Art. 6 VwVG gelten als Parteien Personen, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berühren soll, sowie andere Personen, Organisationen oder Behörden, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht. Gemäss Art. 48 VwVG ist zur Beschwerde legitimiert, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme hatte (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und zudem ein schutzwürdiges – also rechtliches oder tatsächliches – Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung hat (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG). Die beschwerdeführende Person muss demnach durch den angefochtenen Entscheid stärker betroffen sein als ein gewöhnlicher Dritter. Die Voraussetzungen stimmen mit jenen von Art. 89 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni

2005 (BGG, SR 173.110) überein (MOSER/ BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.60 f., 2.65).

Die Beschwerdeführenden sind als in der Verfügung genannte Erben des verstorbenen C.\_\_\_\_\_, an dessen Nachlass die angefochtene Schlussverfügung gerichtet ist, sowie als von der ESTV ins vorinstanzliche Verfahren einbezogene Personen und als möglicherweise drittbetroffene Personen zur Beschwerde legitimiert.

**1.4.** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Zum Bundesrecht in diesem Sinn gehören auch die Normen des Staatsvertragsrechts (anstelle vieler: BGE 132 II 81 E. 1.3). Vorausgesetzt ist jedoch, dass die staatsvertragliche Bestimmung, deren Verletzung gerügt wird, direkt anwendbar (self-executing) ist. Dies trifft zu, wenn die Bestimmung inhaltlich hinreichend bestimmt und klar ist, um im Einzelfall Grundlage eines Entscheides zu bilden. Die Norm muss justiziabel sein, d.h. es müssen die Rechte und Pflichten des Einzelnen umschrieben und der Adressat der Norm die rechtsanwendenden Behörden sein. Wie es sich damit verhält, ist von den rechtsanwendenden Behörden zu bestimmen (anstelle vieler: BGE 133 I 286 E. 3.2). Die Frage des self-executing-Charakters bzw. der Justiziabilität der Norm ist dabei für jede einzelne Bestimmung in einem Staatsvertrag gesondert zu prüfen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6668/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 3.1, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 1.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.168).

**1.5.** Völkerrechtliche Verträge sind gemäss Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft) auszulegen. Insbesondere sind der Staatsvertrag 10, der das DBA-USA 96 temporär überlagert, ebenso wie die darin enthaltenen Begriffe vertragsautonom auszulegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4, 5.1 und 5.3, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.3).

## **2.**

## **2.1.**

**2.1.1.** Partei- und Prozessfähigkeit richten sich auch im Verwaltungsverfahren nach dem Zivilrecht. (vgl. BGE 117 II 494 E. 2; ISABELLE HÄNER, in: VwVG-Kommentar, Art. 48 N 5). Sie werden im Bundesrecht geregelt, womit ihr Vorliegen vom Bundesverwaltungsgericht überprüft werden kann (zuvor E. 1.4; vgl. Urteil des Bundesgerichts 5A\_329/2009 vom 9. September 2010 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen). Die Prozessfähigkeit ist gegeben, wenn die zivilrechtliche Handlungsfähigkeit vorliegt, wobei sich handlungsunfähige Personen – ausgenommen wenn es um höchstpersönliche Rechte geht – durch ihren gesetzlichen Vertreter vertreten lassen müssen (vgl. Art. 12 f. und 17 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Die Prozessfähigkeit ist die Fähigkeit, einen Prozess selbständig zu führen oder einen Dritten mit dieser Aufgabe zu betrauen. Sie kommt allen Personen zu, die parteifähig sind, also allen Personen, die als Partei an einem Prozess teilnehmen können. Ihr entspricht die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit (vgl. Art. 11 ZGB; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 6 N 13 f.; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, N 260 S. 94).

**2.1.2.** Nach schweizerischem Recht kommt einem Nachlass selbst weder Partei- noch Prozessfähigkeit zu. Die Rechtsprechung anerkennt nur bei Erbengemeinschaften – wie auch bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften oder der Konkursmasse – die Rechtsfähigkeit, obwohl auch ihnen die Rechtspersönlichkeit fehlt, wobei die Eingabe einer Erbengemeinschaft grundsätzlich nur dann entgegengenommen wird, wenn sie von sämtlichen Erben – allenfalls deren Prozessvertreter – oder von einem rechtmässig bestellten Erbenvertreter, Willensvollstrecker oder Erbschaftsverwalter eingereicht worden ist (BGE 102 Ia 430 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 1.3.3; ISABELLE HÄNER, in: VwVG-Kommentar, Art. 48 N 5; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a.a.O., Art. 6 N 13).

**2.1.3.** Zum schweizerischen Recht gehört auch das Staatsvertragsrecht (E. 1.4). Bevor dieses zum allenfalls widersprechenden internen schweizerischen Recht ins Verhältnis gesetzt werden kann, ist zunächst das im konkreten Fall massgebende Völkerrecht festzustellen. Somit stellt

sich die Frage ob der Staatsvertrag 10 oder das DBA-USA 96 – sofern sie anwendbar sind – vorliegend eine andere Auslegung der Partei- und Prozessfähigkeit verlangen. Gemäss Ziff. 1 des Anhangs zum Staatsvertrag 10 «gilt die allgemeine Voraussetzung zur Identifikation der unter ein Amtshilfeersuchen fallenden Personen für folgende natürlichen Personen als erfüllt: A. Kunden der UBS mit Wohnsitz in den USA [...]» («the general requirement to identify the persons subject to the requests for information exchange is satisfied for the following individuals: A. US domiciled clients of UBS [...]»). Art. 3 Ziff. 1 Bst. a DBA-USA 96, in dem sich allgemeine Begriffsbestimmungen finden, stellt klar, dass der Ausdruck «Person» («person») neben natürlichen Personen (individual), Personengesellschaften (partnership), Gesellschaften (company), Trusts (trusts) und allen anderen Personenvereinigungen (any other body of persons) auch Nachlässe (estate) umfasst.

Das DBA-USA 96 wird jedoch vom Staatsvertrag 10 temporär überlagert (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.3). Mit anderen Worten kann das DBA-USA 96 nur dann Beachtung finden, wenn sich bezüglich einer bestimmten Frage keine Antwort aus dem Staatsvertrag 10 selbst ergibt. Ziff. 1 des Anhangs zum Staatsvertrag 10 spricht nun nur von «natürlichen Personen» («individuals»), betreffend die die Kriterien des Staatsvertrags 10 zutreffen müssen, damit Amtshilfe zu leisten ist. Diese Bestimmung ist vertragsautonom auszulegen (E. 1.5). Dem Staatsvertrag 10 ist dabei die englische Fassung zugrunde zu legen, da Englisch die authentische Sprache des Staatsvertrags 10 ist (vgl. die dem Staatsvertrag 10 angefügten Declarations; Art. 33 Abs. 1 VRK; vgl. BVGE 20107 E. 3.5.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 30. November 2010 E. 7.1). Ein Nachlass ist kein «individual». Dies ergibt sich schon aus dem allgemeinen Gebrauch des Begriffs «individual» und wird durch dessen Gebrauch im DBA-USA 96 – welches hier als Interpretationshilfe gemäss Art. 31 Abs. 1 VRK herangezogen wird – weiter belegt: In Art. 3 Abs. 1 Ziff. a DBA-USA 96 gehören nämlich – wie gerade gesehen – die «individuals» neben den «estates» zu den «persons». «Individuals» werden hier also klar von den «estates» unterschieden.

Damit ergibt sich auch aus dem vorliegend massgeblichen Völkerrecht, dass ein Nachlass nicht als eigenständige Person in das Amtshilfeverfahren gemäss Staatsvertrag 10 einbezogen werden kann. Der Nachlass kann somit auch nicht Verfügungsadressat sein. Demnach

ergibt sich kein Widerspruch mit dem internen schweizerischen Recht, der aufzulösen wäre.

**2.1.4.** Daran ändert auch nichts, dass der ESTV zuzustimmen ist, wenn sie in ihrer Schlussverfügung vom 23. August 2010 geltend macht, dass bezüglich der in Ziff. 2 Bst. A/b im Anhang zum Staatsvertrag 10 genannten Merkmale an das Konto und nicht an die Person des Kontoinhabers geknüpft werde. Soweit sie daraus nämlich schliesst, demzufolge könne sich eine Verfügung auch an den Nachlass richten, verkennt sie, dass die persönlichen Identifikationsmerkmale, wie sie in Ziff. 1 Bst. A und B umschrieben werden, bei der Person, gegen die sich das Verfahren richtet, gegeben sein müssen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.3). Zudem ist – bevor die amerikanischen Behörden allenfalls gemäss ihrem Recht über das weitere Vorgehen entscheiden – vom Bundesverwaltungsgericht zu prüfen, ob Amtshilfe zu leisten ist.

## **2.2.**

**2.2.1.** Eine allfällige Nichtigkeit einer Verfügung einer unteren Instanz ist von Amtes wegen zu beachten. Eine in diesem Sinn nichtige Verfügung ist auch ohne förmliche Anfechtung von ihrem Erlass an absolut unwirksam, weshalb die Nichtigkeit von jedermann jederzeit geltend gemacht werden kann. Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und nur ausnahmsweise nichtig. Nichtig ist eine Verfügung nach der so genannten Evidenztheorie nur dann, wenn sie einen besonders schweren Mangel aufweist, der Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (BGE 132 II 342 E. 2.1, 129 I 361 E. 2.1; BVGE 2008/8 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1684/2009 vom 14. September 2009 E. 2.2, A-7171/2008 vom 12. Mai 2009 E. 5, A-1219/2007 vom 1. Oktober 2008 E. 4.2, A-2089/2006 vom 8. März 2007 E. 6.2; ULRICH HÄFELIN/ GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2010, Rz. 956; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/ MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 13-15; PIERRE MOOR, Droit administratif, Bd. II, 2. Aufl., Bern 2002, Ziff. 2.3.1.2, S. 307 und Ziff. 2.3.1.4 S. 311 f.). Schwere Verfahrensfehler, wie die Unzuständigkeit der verfügenden Behörde, sind Nichtigkeitsgründe (BGE 132 II 21 E. 3.1, 129 I 361 E. 2.1, 122 I 97 E. 3a/aa, 116 Ia 215 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 1C\_280/2010 vom 16. September 2010 E. 3.1; BVGE

2008/59 E. 4.2, 2008/8 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6118/2010 vom 8. Dezember 2010 E. 4.2, A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 3.2).

**2.2.2.** Im Zivilrecht nimmt die Lehre Nichtigkeit an, wenn ein Entscheid sich an eine nicht existierende Partei richtet (FABIENNE HOHL, *Procédure civile*, Bd. II, 2. Auflage, Bern 2010, N 548, S. 110; WALTER J. HABSCHIED, *Schweizerisches Zivilprozess- und Gerichtsorganisationsrecht*, 2. Aufl., Basel/Frankfurt a.M. 1990, N 459 S. 259). Dieser Mangel kann nicht durch die Aufhebung des Entscheids im Beschwerdeverfahren geheilt werden, litte doch das Beschwerdeverfahren wieder am gleichen Mangel, indem die nicht existierende Person in das Verfahren einbezogen würde (Urteil des Bundesgerichts 6B\_860/2008 vom 10. Juli 2009 E. 2.1 auch zum Folgenden). Nichtig sind weiter Entscheide, die gefällt werden, ohne dass Klage erhoben worden wäre, Entscheide, die nicht umgesetzt werden können oder eine Rechtsfolge nach sich ziehen, die dem schweizerischen Recht unbekannt ist, solche, die zu einer verbotenen oder gegen die guten Sitten verstossenden Leistung verurteilen (HOHL, a.a.O., N 548 S. 110 f.; HABSCHIED, a.a.O., N 459 S. 259), ausserdem alle Entscheide, deren Ausführung schwer gegen die Rechtsordnung verstossen würde. Abgesehen von diesen schweren, die Nichtigkeit nach sich ziehenden Fällen, sind Rechtsprechungsakte nur anfechtbar (HABSCHIED, a.a.O., N 455 S. 257). Diese Grundsätze sind gleichermassen im Strafprozessrecht anwendbar (Urteil des Bundesgerichts 6B\_860/2008 vom 10. Juli 2009 E. 2.2; ROBERT HAUSER/ERHARD SCHWERI/KARL HARTMANN, *Schweizerisches Strafprozessrecht*, 6. Aufl., Basel/Genf/München 2005, § 101 N 20 ff., insb. N 23 S. 497) und es ist kein Grund ersichtlich, sie nicht auf das öffentliche Recht zu übertragen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6118/2010 vom 8. Dezember 2010 E. 4.3, A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 3.3).

**2.2.3.** Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist ex tunc sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich (BGE 132 II 342 E. 2.3, 129 I 361 E. 2.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 955). Sie kann aufgrund ihrer fehlenden Rechtswirkung auch nicht Anfechtungsobjekt einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde sein. Auf die Beschwerde gegen eine nichtige Verfügung ist daher nicht einzutreten, jedoch ist die Nichtigkeit im Dispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; BVGE 2008/59 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5011/2009 vom 18. März 2010).

### 3.

Das Bundesverwaltungsgericht hat erkannt, dass eine an eine verstorbene oder verschollene Person gerichtete Schlussverfügung nichtig ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 3.4). Vorliegend ist – im Unterschied zum gerade genannten Verfahren – nicht der Verstorbene selbst Verfügungsadressat, sondern der Nachlass. Die Verfügung richtet sich insbesondere nicht gegen die Erbengemeinschaft oder die Erben, sondern gegen den Nachlass selbst. Die Beschwerdeführenden sind nur als «per Adresse» (also als Zustelladresse) in die Verfügung aufgenommen. Somit stellt sich die – von den Beschwerdeführenden aufgeworfene – Frage, ob der Nachlass Verfügungsadressat sein kann.

**3.1.** Zwar ist vor dem Hintergrund des DBA-USA 96 (dazu E. 2.1.3) nicht gänzlich unnachvollziehbar, wenn angenommen wird, der Nachlass könne ins Amtshilfeverfahren einbezogen werden, indessen ist dieses Abkommen auf die vorliegende Fragestellung nicht anwendbar, weil der dieses Abkommen temporär überlagernde und damit hier relevante Staatsvertrag 10 die Personen, gegen die sich das Amtshilfeverfahren richtet, eigenständig bestimmt (E. 2.1.3). Wie oben festgehalten wurde, ist der Nachlass selbst weder partei- noch prozessfähig (E. 2.1.2). Ihm kommt keine (Rechts-)Persönlichkeit zu. Damit richtet sich die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 an eine nicht existierende Person. Nun ist eine Verfügung, die sich gegen eine nicht existierende Person richtet, grundsätzlich nichtig (E. 2.2.2). Es handelt sich um einen schweren Mangel, der – wie gesehen (E. 2.2.2) – nicht in einem Beschwerdeverfahren geheilt werden kann, da die nicht existierende Person auch im Beschwerdeverfahren nicht Partei sein kann. Dass im vorliegenden Fall dennoch Beschwerde erhoben wurde, liegt einzig daran, dass die Erben des Verstorbenen, gegen dessen Nachlass sich die Verfügung richtet, (als möglicherweise Drittbetroffene) Beschwerde führten. Sie können dies aber nicht im Namen des Nachlasses tun, denn eine Nichtperson kann sich auch nicht vertreten lassen bzw. kann nicht vertreten werden. Die Beschwerdeführenden konnten einzig in eigenem Namen Beschwerde führen. Dass Drittpersonen gegen besagte Schlussverfügung Beschwerde führten, ändert nichts daran, dass der Verfügungsadressat nicht existiert. Der Mangel, an dem die Schlussverfügung der ESTV leidet, erweist sich damit als so schwer, dass er nicht geheilt werden kann und die Nichtigkeit der Schlussverfügung zur Folge hat, sofern die einschlägigen weiteren Voraussetzungen (E. 2.2.1) gegeben sind. Dazu ist festzuhalten, dass der

Mangel leicht erkennbar war, richtet sich die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 doch klar gegen eine nicht existierende Person. Schliesslich wird die Rechtssicherheit durch die Nichtigkeit der Schlussverfügung nicht beeinträchtigt.

**3.2.** Damit bleibt festzuhalten, dass die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 nichtig ist. Aufgrund einer nichtigen Schlussverfügung kann auch keine Amtshilfe geleistet werden. Da gegen eine nichtige Verfügung mangels Anfechtungsobjekt keine Beschwerde geführt werden kann, ist auf die vorliegende Beschwerde nicht einzutreten, jedoch ist die Nichtigkeit der genannten Schlussverfügung im Dispositiv festzustellen.

Auf die weiteren Rügen der Beschwerdeführenden, insbesondere auch deren Eventualanträge, ist unter diesen Umständen nicht einzugehen.

#### **4.**

**4.1.** In der Regel werden die Verfahrenskosten bei einem Nichteintreten der beschwerdeführenden Partei auferlegt und es wird von der Zusprechung einer Parteientschädigung abgesehen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6713/2007 vom 18. Juli 2008 E. 8, A-8057/2007 vom 1. April 2008 E. 5). Da vorliegend die Nichtigkeit jedoch nur aufgrund einer Beschwerde festgestellt werden konnte, die Beschwerdeführenden an der Feststellung der Nichtigkeit ein Interesse hatten und ausserdem dieser Entscheid im Ergebnis für die Beschwerdeführenden die gleichen Folgen zeitigt wie eine Gutheissung, rechtfertigt es sich, analog die Bestimmungen über die Kosten- und Entschädigungsfolgen bei Gegenstandslosigkeit von Verfahren anzuwenden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3418/2010 vom 8. Juli 2010 E. 4).

**4.2.** Wird ein Verfahren gegenstandslos, sind die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei aufzuerlegen, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat (vgl. Art. 5 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2). Vorinstanzen oder beschwerdeführenden und unterliegenden Bundesbehörden können keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Bei Gegenstandslosigkeit des Verfahrens prüft das Gericht, ob eine Parteientschädigung zuzusprechen ist, wobei Art. 5 VGKE sinngemäss gilt (Art. 15 VGKE).

**4.3.** Damit die Nichtigkeit der Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 festgestellt werden konnte, mussten die Beschwerdeführenden die vorliegende Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht anheben. Das Verfahren wurde somit wegen des Verhaltens der Vorinstanz notwendig, welche eine nichtige Verfügung erliess. Ihr können jedoch keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Den Beschwerdeführenden sind nach dem Gesagten ebenfalls keine Kosten aufzuerlegen. Damit sind keine Verfahrenskosten zu erheben. Der Kostenvorschuss ist den Beschwerdeführenden zurückzuerstatten.

**4.4.** Da sich die Beschwerde als gerechtfertigt erweist – nur so konnte die Nichtigkeit der Schlussverfügung festgestellt werden –, ist den anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung zuzusprechen, welche gemäss Art. 6 ff. VGKE festzusetzen ist. Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes erachtet das Bundesverwaltungsgericht eine Entschädigung von Fr. 10'000.-- als angemessen.

#### **5.**

Da der Entscheid im Sinne der Beschwerdeführenden ausfällt, entfällt deren rechtliches und tatsächliches Interesse an der Sistierung des Verfahrens, weshalb auf die beiden Sistierungsgesuche vom 21. Januar 2011 und vom 2. Februar 2011 schon aus diesem Grunde nicht einzutreten ist.

#### **6.**

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

#### **1.**

Auf die Sistierungsgesuche vom 21. Januar 2011 und vom 2. Februar 2011 wird nicht eingetreten.

**2.**

Es wird festgestellt, dass die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 nichtig ist. Demzufolge kann gestützt auf diese Schlussverfügung dem IRS keine Amtshilfe geleistet werden.

**3.**

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

**4.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet.

Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

**5.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 10'000.-- zu bezahlen.

**6.**

Dieser Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

Versand: