



Abteilung I  
A-6872/2010

## Urteil vom 1. September 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Charlotte Schoder, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ Corporation, ...**,  
vertreten durch ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**, Amtshilfe USA,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Vorinstanz,

1. **A. \_\_\_\_\_**, ...,
2. **B. \_\_\_\_\_**, ...,
3. **C. \_\_\_\_\_ AG**, ...,  
vertreten durch ...,  
Beigeladene.

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 in Ziff. 2 Bst. A/b beschriebenen 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.

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.

### E.

Das oben genannte Abkommen 09 samt Protokoll 10 wurde 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.

#### **F.**

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

#### **G.**

Nachdem die UBS AG der ESTV am 27. Januar 2010 das Dossier von Y.\_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigtem an der X.\_\_\_\_\_ Corporation übermittelt hatte, setzte die ESTV Y.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 4. Mai 2010 Frist bis zum 8. Juni 2010, um sie zu ermächtigen, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen (Reports of Foreign Bank and Financial Accounts) für die relevanten Jahre einzuholen. Innert Frist wurde keine solche Ermächtigung erteilt. Dem Rechtsvertreter der X.\_\_\_\_\_ Corporation stellte die ESTV am 20. Juli 2010 die Akten zu und setzte ihm Frist bis zum 9. August 2010, um eine allfällige Stellungnahme einzureichen. Nachdem keine Stellungnahme eingegangen war, gelangte die ESTV in ihrer Schlussverfügung vom 16. August 2010 (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/B/b) erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Diese Verfügung stellte die ESTV dem Zustellungsbevollmächtigten von Y.\_\_\_\_\_ sowie dem Vertreter der X.\_\_\_\_\_ Corporation zu.

#### **H.**

Mit Eingabe vom 22. September 2010 liess die X.\_\_\_\_\_ Corporation (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV vom 16. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Amts- und Rechtshilfe an

den IRS zu verweigern. Zudem sei die mit der Schlussverfügung zusammen anfechtbare Zwischenverfügung vom 1. September 2009 in Bezug auf die Beschwerdeführerin aufzuheben. Eventualiter sei die ESTV anzuweisen, die Hinweise auf alle unbeteiligten Dritten, insbesondere Y.\_\_\_\_\_ und Z.\_\_\_\_\_ aus den Akten zu entfernen oder zu schwärzen, und der IRS sei darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Daten ausschliesslich gegen Kunden der UBS verwendet werden dürften. Ausserdem sei die Rechtsmittelbelehrung dergestalt offen zu formulieren, dass gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts innert zehn Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden könne, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff. bzw. Art. 84 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) gegeben seien. Der Beschwerdeführerin sei das Urteil vorab per Fax und nicht später als der ESTV mitzuteilen, damit rechtzeitig beim Bundesgericht Beschwerde erhoben und eine superprovisorische Verfügung zur Sicherung der aufschiebenden Wirkung beantragt werden könne. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

#### **I.**

Mit Vernehmlassung vom 15. November 2010 stellte die ESTV den Antrag, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. In Bezug auf einen allfälligen Weiterzug ans das Bundesgericht erklärte sie, nach Eröffnung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts eine "Sicherheitsfrist" von 30 Tagen einzuhalten, bevor sie die Daten an den IRS ausliefere. Sofern sie – die ESTV – innert dieser Frist sichere Kenntnis einer Beschwerde an das Bundesgericht erhalte, werde sie bis zu dessen Entscheid mit der Auslieferung der Daten zuwarten. Diese Zusicherung gelte, solange nicht aus anderen Verfahren feststehe, dass das Bundesgericht seine Zuständigkeit verneine.

#### **J.**

Mit Eingabe vom 8. Dezember 2010 liess die Beschwerdeführerin eine Replik einreichen und erneut ihre Argumente darlegen.

#### **K.**

Am 27. Januar 2011 stellte die Beschwerdeführerin ein Gesuch um Sistierung des vorliegenden Verfahrens, bis über die Zulässigkeit der Datenweitergabe unbeteiligter Dritter, welche selbst die Kriterien des Annexes nicht erfüllten, letztinstanzlich entschieden worden sei. Die bereits in der Beschwerdeschrift genannten angeblich unbeteiligten

Dritten wurden hier nicht mehr erwähnt, hingegen wurden nunmehr A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ sowie die C.\_\_\_\_\_ AG genannt.

**L.**

Mit Eingabe vom 2. Februar 2011 stellte die Beschwerdeführerin ein weiteres Gesuch, das vorliegende Verfahren bis zur Klärung der Frage der Beendigung des UBS-Staatsvertrags bzw. bis zur Beweiserhebung der (diesbezüglich in der Beschwerdeschrift vom 22. September 2010 gestellten) Beweisanträge zu sistieren.

**M.**

Nachdem das Bundesverwaltungsgericht beide Sistierungsgesuche mit Zwischenverfügung vom 4. Februar 2011 abgewiesen hatte, beantragten die eingangs im Rubrum aufgeführten Rechtsanwälte, welche sowohl die Beschwerdeführerin als auch die im ersten Sistierungsgesuch genannten Drittpersonen vertreten, mit Schreiben vom 14. Februar 2011 insbesondere, das Dispositiv der erwähnten Zwischenverfügung zu berichtigen und diese in Revision zu ziehen. Am 15. Februar 2011 liess die Beschwerdeführerin sodann die Kopie einer Eingabe an den Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten (EDÖB) ins Recht legen. Das Bundesverwaltungsgericht wies sämtliche am 14. Februar 2011 gestellten Anträge mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 ab, soweit es darauf eintrat.

**N.**

Gegen die Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011 erhoben A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ sowie die C.\_\_\_\_\_ AG am 21. März 2011 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht. Sie beantragten insbesondere, die Zwischenverfügungen seien aufzuheben und ihnen sei vor der ESTV, eventualiter vor Bundesverwaltungsgericht, Parteistellung einzuräumen. Das Bundesgericht trat mit Urteil vom 11. Mai 2011 (1C\_125/2011) mangels Zuständigkeit auf die Beschwerde nicht ein und überwies das Gesuch um Einräumung der Parteistellung vor der Vorinstanz an das Bundesverwaltungsgericht.

**O.**

Mit Eingabe vom 30. Mai 2011 beantragten A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ und die C.\_\_\_\_\_ AG beim Bundesverwaltungsgericht die Aufhebung seiner Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011; zudem sei die ESTV anzuweisen, ihnen Parteistellung vor der ESTV einzuräumen und die

Datenschutzfragen zu behandeln, wobei der EDÖB beizuziehen sei. Das vorliegende Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin sei zu sistieren und der Beschwerdeführerin des Hauptverfahrens seien die unnötig entstandenen Gerichtskosten zurückzuerstatten sowie die Gerichtskosten auf das bundesrechtlich vorgeschriebene Mass zu reduzieren. Eventualiter beantragten sie, es seien die Datenschutzfragen durch das Bundesverwaltungsgericht direkt materiell zu behandeln, wobei vor Bundesverwaltungsgericht ein vollwertiges Datenschutzverfahren durchzuführen sei; die ESTV sei aufzufordern, die Gründe dafür anzugeben, weshalb sie die Daten der unbeteiligten Drittpersonen nicht von Amtes wegen gelöscht habe, zudem müsse den Drittpersonen ("d.h. den Beschwerdeführern A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ und der C.\_\_\_\_\_ AG") das rechtliche Gehör eingeräumt werden; es sei in einem separat anfechtbaren Teilentscheid über diese datenschutzrechtliche Vorfrage der Behandlung der unbeteiligten Drittpersonen zu entscheiden und vorab der EDÖB zu konsultieren; dies alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

**P.**

Mit Zwischenverfügung vom 8. Juni 2011 wurden A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ und die C.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beigeladene) zum Verfahren der Beschwerdeführerin beigeladen. Das Bundesverwaltungsgericht hielt dabei unter anderem fest, es bestehe kein Raum für einen ausgedehnten Schriftenwechsel, da Amtshilfeverfahren generell und den Verfahren im Zusammenhang mit den so genannten "UBS-Fällen" im Speziellen von der Sache her eine hohe zeitliche Dringlichkeit eigen sei; sie müssten deshalb besonders beförderlich behandelt werden, und zudem hätten die Beigeladenen bereits zum von der Beschwerdeführerin im Hauptverfahren gestellten Antrag auf Schwärzung bzw. Löschung der Daten unbeteiligter Dritter am 30. Mai 2011 Stellung genommen.

**Q.**

Mit Eingabe vom 15. Juni 2011 liessen sich die Beigeladenen nochmals vernehmen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidungsrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

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

### **1.**

#### **1.1.**

**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). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Dies gilt auch bezüglich der Behandlung von Fragen des Datenschutzes, die sich im Zusammenhang mit dem zur Beurteilung anstehenden Amtshilfeverfahren stellen (Urteil des Bundesgerichts 1C\_125/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2 mit Hinweisen [Urteil in der vorliegenden Sache]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 1.1). Die Beschwerdeführerin erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Insoweit die Beschwerdeführerin Rügen vorbringt, die auch auf die Verteidigung ihrer eigenen Interessen abzielen, hat sie die Berechtigung, Sachen vorzubringen, die auch im Interesse des wirtschaftlich Berechtigten sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6660/2010 vom 12. August 2011 E. 1.1.4). Dass in der Beschwerdeschrift wiederholt von Beschwerdeführern in der Mehrzahl geschrieben wird (z.B. Rechtsbegehren sowie Ziff. 7, 12 und 142 der Beschwerdeschrift [act. 1]), ist als offensichtliches Versehen der Beschwerdeführerin zu qualifizieren. Aus ihren weiteren Äusserungen in der Beschwerdeschrift geht hervor, dass sie alleine, insbesondere nicht mit dem angeblich wirtschaftlich Berechtigten zusammen, Beschwerde führen will (act. 1 Ziff. 9).

**1.1.2.** Gemäss Art. 50 Abs. 1 VwVG ist die Beschwerde innerhalb von 30 Tagen nach Eröffnung der Verfügung einzureichen. Berechnet sich eine Frist nach Tagen und bedarf sie der Mitteilung an die Parteien, so beginnt sie an dem auf ihre Mitteilung folgenden Tage zu laufen (Art. 20 Abs. 1 VwVG). Nach Art. 21 Abs. 1 VwVG müssen schriftliche Eingaben spätestens am letzten Tage der Frist der Behörde eingereicht oder zu deren Händen der schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden.



**1.1.3.** Die Beschwerdeführerin hat ihre Beschwerde am 22. September 2010 der Post übergeben. Sie führt aus, ihr sei die angefochtene Verfügung am 16. August 2010 zugestellt worden. Mit ihrer Eingabe habe sie die 30-tägige Frist gewahrt (act. 1 Ziff. 12). Offensichtlich wäre die Frist bei dieser Sachlage nicht gewahrt. Gemäss Rückschein wurde die Verfügung vom 16. August 2010 der Beschwerdeführerin jedoch am 24. August 2010 zugestellt, weshalb ihre Eingabe rechtzeitig erfolgte. Auf die damit form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt der Ausführungen in E. 1.2 – einzutreten.

**1.2.** Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit sie sich direkt gegen die gestützt auf Art. 20d Abs. 2 Vo DBA-USA ergangene Editionsverfügung vom 1. September 2009 richtet, worin die Vorinstanz die Einleitung eines Amtshilfeverfahrens anordnete und die UBS AG aufforderte, die Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 aufgeführten Kriterien fallenden Kunden herauszugeben. Gemäss Art. 20k Abs. 4 Vo DBA-USA ist jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden. Bei der Editionsverfügung vom 1. September 2009 handelt es sich um eine solche Verfügung über Zwangsmassnahmen. Sie kann demnach nur zusammen mit der Schlussverfügung vom 16. August 2010 und nicht separat angefochten werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 1.2, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 1.4).

**1.3.** Mit Zwischenverfügung vom 8. Juni 2011 hiess das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch der drei im Rubrum aufgeführten Drittpersonen um Beiladung im Hauptverfahren gut (vgl. Sachverhalt Bst. P). Die Beigeladenen stellen in eigenem Namen ein Gesuch um Verfahrenssistierung, bis die ESTV über die datenschutzrechtlichen Fragen entschieden habe.

Mit Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011 hat das Bundesverwaltungsgericht u.a. ein mit derselben Begründung gestelltes Sistierungsgesuch der Beschwerdeführerin abgewiesen, da es der ESTV aufgrund des Devolutiveffekts der Beschwerde verwehrt ist, ausserhalb einer Wiedererwägung im Sinn von Art. 58 VwVG über den Streitgegenstand zu verfügen (vgl. Sachverhalt Bst. M). Auf diese auch den Vertretern der Beigeladenen bekannten Verfügungen wird verwiesen und das Gesuch der Beigeladenen um Sistierung des vorliegenden

Verfahrens ist abzuweisen. Unter diesen Umständen ist der Antrag der Beigeladenen, die Vorinstanz sei anzuweisen, ihnen Parteistellung einzuräumen und zum Entscheid in der Datenschutzfrage den EDÖB beizuziehen, ebenfalls abzuweisen.

**1.4.** Auf den Antrag der Beigeladenen, der Beschwerdeführerin seien die mit Verfügung vom 25. Februar 2011 auferlegten Gerichtskosten (vgl. Sachverhalt Bst. M und O) zurückzuerstatten und der von ihr geforderte Kostenvorschuss zu reduzieren, ist mangels Beschwer nicht einzutreten.

**1.5.** Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Dies hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

## **2.**

**2.1.** Der Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs ist in Art. 29 Abs. 2 BV festgehalten und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisiert. Danach haben Parteien ein Recht, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren sich vor Erlass eines belastenden Entscheids zur Sache zu äussern, Begehren zu stellen, Einblick in die Akten zu erhalten, erhebliche Beweise beizubringen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden (BGE 135 II 286 E. 5.1, 132 II 485 E. 3.2, 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2009/36 E. 7.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 4.2, A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010, je mit Hinweisen).

Nach der Rechtsprechung ist die Heilung einer nicht besonders schwerwiegenden Gehörsverletzung aber ausnahmsweise dann möglich, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die

Rechtslage frei überprüfen kann. Selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Gehörsanspruchs kann von der Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abgesehen werden, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 135 I 279 E. 2.6.1, 133 I 201 E. 2.2, 132 V 387 E. 5.1; BVGE 2009/36 E. 7.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010). In Amtshilfeverfahren spricht zusätzlich das öffentliche Interesse an einem besonders beförderlichen Verfahrensablauf gegen die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 2.1). Demgegenüber ist eine Heilung dann ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6605/2010 vom 23. August 2011 E. 2.1, A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010 mit Hinweisen).

**2.2.** Die Beigeladenen rügen eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, da sie nicht bereits von der Vorinstanz beigeladen worden seien. Damit leiten sie aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör einen Anspruch auf Beiladung im vorinstanzlichen Verfahren ab. Ob ein solcher aus dem Gehörsanspruch abgeleiteter Anspruch auf Beiladung durch die ESTV bestanden hätte, kann im vorliegenden Rahmen offen bleiben, da die Betroffenen vom Bundesverwaltungsgericht beigeladen wurden, sich im vorliegenden Verfahren äussern konnten und eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs vor Bundesverwaltungsgericht, das die aufgeworfenen Datenschutzfragen mit voller Kognition überprüft, geheilt werden könnte (vgl. E. 2.1 hiavor).

### **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 (BVGE 2010/64 E. 1.4.2, 2010/40 E. 6.2.2, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1). 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 Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht (als Amtshilfegericht) 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, 2010/64 E. 1.4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5).

In der Folge obliegt es den vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihnen 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, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass die vom Amtshilfeverfahren Betroffenen unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringen, dass sie zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden sind. 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).

**3.2.** Gemäss einem Grundsatzurteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. November 2010 (Urteil A-4911/2010, teilweise publiziert in BVGE

2010/64) gilt Analoges bezüglich der Feststellung der persönlichen Identifikationsmerkmale einer vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person. 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 Amtshilfegesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, dass die Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben seien, klarerweise und entscheidend entkräftet.

#### 4.

**4.1.** Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt Bst. F 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 sei. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis könnten ihm entgegengehalten werden. Das Bundesverwaltungsgericht sei gemäss Art. 190 BV selbst dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstosse. Jedenfalls sei das Völkerrecht dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger sei (BVGE 2010/40 E. 3). Das Bundesverwaltungsgericht hielt im genannten Piloturteil insbesondere fest, dass gemäss Staatsvertrag 10 im Amtshilfegesuch der USA keine Namen genannt werden müssten, sondern die Namensnennungen durch die Umschreibung bestimmter Kriterien ersetzt würden (Urteil A-4013/2010 E. 7.2.3 und E. 8.4). Des Weiteren lege der Staatsvertrag 10 verbindlich fest, was als steuerbare Einkünfte zu gelten habe. Dabei handle es sich um das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und um Kapitalgewinne (die als 50 % der Bruttoverkaufserlöse berechnet würden). Es bestehe damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (Urteil A-4013/2010 E. 8.3.3, bestätigt insbesondere im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2). Auch die gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 gerichteten Rügen der Verletzung von Grund- und Menschenrechten sowie des Rückwirkungsverbots wurden im Piloturteil geprüft und deren Stichhaltigkeit verworfen (BVGE

2010/40 E. 5 und 6, bestätigt insbesondere im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 3).

Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen, die mittlerweile in vielen Entscheiden bestätigt worden ist (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 4.1, 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).

**4.2.** Damit stossen folgende Rügen der Beschwerdeführerin von vornherein ins Leere: Der Staatsvertrag 10 sei nicht anwendbar, da das Parlament nicht zu seinem Erlass zuständig gewesen sei; beim Amtshilfegesuch vom 31. August 2009 handle es sich um eine unzulässige "fishing expedition" bzw. es handle sich um spontane Amtshilfe; die Leistung von Amtshilfe verstosse gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip; der Staatsvertrag verstosse gegen Art. 6 bis 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101); der Staatsvertrag beinhalte eine unzulässige Rückwirkung; die Definition der Kapitalgewinne sei willkürlich und nicht mit einem "reasonable suspicion" vereinbar, ein völkerrechtlicher Vertrag müsse aufgrund des Prinzips von Treu und Glauben einem sog. "Absurditätstest" unterzogen werden und nicht einfach unter Berufung auf den Grundsatz von "pacta sunt servanda" angewandt werden; durch die Leistung von Amtshilfe werde das Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1) verletzt resp. umgangen (vgl. insbesondere betreffend die Rüge der Verletzung der beidseitigen Strafbarkeit auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4876/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 3.3).

## **5.**

**5.1.** Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die Editionsverfügung der ESTV vom 1. September 2009 gegenüber der UBS AG stütze sich nicht auf eine genügende gesetzliche Grundlage.

**5.2.** Mit Urteil A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht das Abkommen 09 als Verständigungsvereinbarung und schloss daraus, dass Amtshilfe gestützt auf das Abkommen 09 nur innerhalb der Grenzen des DBA-USA 96, das heisst bei betrügerischem Verhalten, nicht aber bei

Steuerhinterziehung geleistet werden dürfe (E. 6.4 f.). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bleibt das Abkommen 09 im Übrigen aber anwendbar (Urteil A-8462/2010 vom 2. März 2011 E. 3.1).

Das Verfahren des Informationsaustauschs mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA (vgl. E. 3.1 hiavor). Die Verfahrensbestimmungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) finden keine Anwendung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6262/2010 vom 8. April 2011 E. 4.1.2).

Die Editionsverfügung der ESTV vom 1. September 2009 gegenüber der UBS AG besagt nichts zur Frage, ob Amtshilfe geleistet werden muss. Sie stützt sich auf Art. 20d Abs. 2 Vo DBA-USA 96, wonach die ESTV (sofern der Informationsinhaber oder die betroffene Person der Übergabe der verlangten Informationen nicht innerhalb von 14 Tagen zustimmt) gegenüber dem Informationsinhaber (hier der UBS AG) eine Verfügung zu erlassen hat, mit der sie die Herausgabe der im amerikanischen Ersuchen bezeichneten Informationen verlangt. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts stellt das Abkommen 09 im Zusammenhang mit Art. 20d Abs. 2 Vo DBA-USA 96 eine genügende rechtliche Grundlage dar, worauf die ESTV die genannte Verfügung stützen durfte (Urteil A-8462/2010 vom 2. März 2011 E. 3.2). Als nicht stichhaltig erweist sich damit das Argument der Beschwerdeführerin, Erhebung und Herausgabe der Daten im Amtshilfeverfahren seien unrechtmässig gewesen.

## **6.**

**6.1.** Die Beschwerdeführerin bringt gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 des Weiteren vor, die Schweiz habe den Staatsvertrag erfüllt, da die Prüfung von rund 4'450 UBS-Kundendossiers abgeschlossen sei. Die USA habe das so genannte "John Doe Summons" (JDS) -Verfahren gegen die UBS AG folglich zurückgezogen. Die Geltung des Staatsvertrags 10 ende mit der Notifizierung der Erfüllung des Vertrages durch die Vertragsparteien. Mangels Verfolgungsinteresses der USA dürften keine weiteren Kundendaten herausgegeben werden.

Die Beschwerdeführerin stellt in diesem Zusammenhang mehrere Beweisanträge, mit denen festgestellt werden solle, wieviele Dossiers von UBS-Kunden im Amtshilfeverfahren und in der so genannten "voluntary

disclosure practice" dem IRS übermittelt worden seien, ob die Schweiz oder die USA erklärt hätten, ihre Verpflichtungen aus dem Staatsvertrag 10 erfüllt zu haben, ob die USA die JDS zurückgezogen hätten und ob die USA eingeladen worden seien, ihrer Verpflichtung zur Bestätigung der Vertragserfüllung gemäss Art. 10 des Staatsvertrags 10 nachzukommen.

**6.2.** Art. 10 des Staatsvertrags 10 hält unter der Marginale "Dauer und Beendigung" fest, das Abkommen bleibe "in Kraft, bis beide Vertragsparteien schriftlich bestätigt haben, ihre in diesem Abkommen eingegangenen Verpflichtungen erfüllt zu haben". Dass derlei geschehen wäre, behauptet die Beschwerdeführerin zu Recht nicht. Schon aus diesem Grund bleibt es dabei, dass der Staatsvertrag 10 auch für das Bundesverwaltungsgericht im bereits dargelegten Sinn verbindlich bleibt (vgl. E. 4.1 hiervor). Daran ändert auch nichts, dass der IRS die JDS gegen die UBS AG zurückgezogen hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 8.2). Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass sich aus der in Art. 1 Abs. 1 Staatsvertrag 10 enthaltenen Zahl der 4'450 Konten bzw. der in öffentlichen Verlautbarungen genannten Anzahl der vom IRS erhaltenen UBS-Kundendaten hinsichtlich der Erfüllung des Staatsvertrags 10 nichts ableiten lässt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 6.2, A-8467/2010 vom 10. Juni 2011 E. 4.1, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 2.4.2, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 2.3.2). Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet. Die in diesem Zusammenhang gestellten Beweisanträge sind, da unerheblich, abzuweisen.

## 7.

Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, in den USA würden die wegen Steuerdelikten verurteilten Personen nach dem "Prangerprinzip" im Internet veröffentlicht. Die Beschwerdeführerin zieht daraus jedoch keine Schlussfolgerungen. Zudem hat sich das Bundesverwaltungsgericht bereits in früheren Entscheiden mit gleichartigen Vorbringen auseinandergesetzt und dabei kein Hindernis für die Leistung von Amtshilfe gefunden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 7, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 5, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 5). Auf das Vorbringen ist deshalb nicht weiter einzugehen.

## 8.



**8.1.** Nach Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) gemäss der massgeblichen englischen Version (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1) 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.

Weiter sind in Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs folgende Voraussetzungen aufgeführt:

B. For "offshore company accounts" (as described in paragraph 1.B of this Annex) where there is a reasonable suspicion that the US beneficial owners engaged in the following:

a. [...]

b. Acts of continued and serious tax offense for which the Swiss Confederation may obtain information under its laws and practices, which based on the legal interpretation of the Contracting Parties includes cases where the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e., by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100'000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50 % of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period).

**8.2.** Der Begriff "US person" erfasst nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen, die in der relevanten Zeitspanne (2001-2008) in den USA subjektiv steuerpflichtig waren (BVGE 2010/64 E. 5.2, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2011 vom 11. Juli 2011 E. 8.2, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.1.1). Eine solche "US person" muss an einem oder mehreren sog. "offshore company accounts" wirtschaftlich beteiligt gewesen sein, die/der während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet und geführt wurde(n). Der Begriff "offshore company

accounts" ist – wie in diversen Urteilen ausgeführt – weit auszulegen. Darunter sind Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinn zu verstehen, d.h. sowohl von selbständigen juristischen Personen als auch von 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" (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.2, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.1).

Im vorliegenden Verfahren, in dem es nur um den Entscheid geht, ob Amtshilfe geleistet wird oder nicht, ist unerheblich, ob es sich um eine steuerrechtlich selbständige juristische Person ("Non-US business entity") handelt. Entscheidend ist einzig, ob die "offshore"-Gesellschaft dafür geeignet ist, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution zu führen bzw. ob die Rechtseinheit über die Fähigkeit verfügt, "Eigentum zu halten" (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.1 f.).

**8.3.** Zur Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Berechtigung ("beneficially owned") an einem "offshore company account" vorliegt, ist massgebend, 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).

**8.4.** Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ist für die Kategorie 2/B/b zusätzlich ein begründeter Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte" Voraussetzung, um gestützt auf den Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe zu leisten. Dieser Verdacht ergibt sich bereits daraus, dass eine in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person – trotz (allfälliger) Aufforderung der ESTV – zu beweisen unterliess, dass sie ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der "offshore company" erfüllt hat, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahre einzuholen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 8.5, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.3).

## **8.5.**

**8.5.1.** Was das Kriterium "continued" bzw. "fortgesetzt" anbelangt, ist festzuhalten, dass diesem keine eigenständige Bedeutung zukommt. Die Auslegung des Begriffs ergibt sich aus dem weiteren Inhalt von Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs des Staatsvertrags 10, der auf die Kontoeigenschaften Bezug nimmt. So gilt ein Steuerdelikt gemäss Staatsvertrag 10 als "fortgesetzt" ("continued") und "schwer" ("serious"), wenn das fragliche UBS-Konto während eines längeren Zeitraums, d.h. mindestens drei Jahre, einschliesslich eines vom Ersuchen umfassten Jahres, bestand (i) und innerhalb einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielte (ii). Wie das Bundesverwaltungsgericht in mehreren Urteilen ausgeführt hat, ergebe die Auslegung dieser letzten Passage, dass jährliche *Durchschnittseinkünfte* von Fr. 100'000.-- generiert werden müssten und nicht ein Minimaleinkommen von Fr. 100'000.-- in jedem einzelnen Jahr einer Dreijahresperiode. Falls beabsichtigt gewesen wäre, einen Minimalbetrag festzulegen, hätten dies die Vertragsparteien entsprechend formulieren müssen; der verwendete Ausdruck "jährliche Durchschnittseinkünfte" bzw. "revenues [...] on average per annum" sei unsinnig, wenn ein Minimalbetrag hätte vereinbart werden sollen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4161/2010 vom 3. Februar 2011 E. 8.3, A-6928/2010 vom 11. März 2011 E. 5.7, A-6938/2010 vom 14. Juli 2011 E. 5.2.2). An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten.

**8.5.2.** Im Sinn des Staatsvertrags 10 werden für die Berechnung der Durchschnittseinkünfte – wie bereits ausgeführt – das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und die Kapitalgewinne, die als 50 % der

Bruttoverkaufserlöse berechnet werden, herangezogen. Es besteht damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (vgl. E. 4.1 hiervor).

## **9.**

**9.1.** Die ESTV gelangte in ihrer Schlussverfügung vom 16. August 2010 zum Ergebnis, betreffend Y. \_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigtem an der Beschwerdeführerin seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b erfüllt, weshalb Amtshilfe zu leisten sei. Aus den eingereichten Bankunterlagen gehe hervor, dass die Beschwerdeführerin und das von ihr gehaltene Konto während mindestens drei Jahren zwischen 1999 und 2008 bestanden hätten. Y. \_\_\_\_\_ sei eine "US person" im Sinne des Anhangs, da er einen US-Wohnsitz habe. Er sei an der Beschwerdeführerin und damit auch an deren Bankkonto mit der Stammnummer [...] wirtschaftlich berechtigt gewesen und habe die ESTV nicht ermächtigt, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen einzuholen. Allein im Jahr 2000 seien Kapitalgewinne von mindestens Fr. 359'986.-- erzielt worden. Damit überstiegen die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinanderfolgenden Jahren den Betrag von Fr. 100'000.-- pro Jahr.

**9.2.** Neben den bereits abgehandelten Einwände gegen die Anwendbarkeit und Gültigkeit des Staatsvertrags an sich, macht die Beschwerdeführerin insbesondere geltend, sie habe keine Pflicht gehabt, FBAR-Erklärungen einzureichen und die geforderten Einkünfte seien nicht erzielt worden. Auf die Vorbringen ist nachfolgend im Einzelnen einzugehen.

## **9.3.**

**9.3.1.** Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Pflicht den Sachverhalt darzulegen und damit die Beweislast treffe zunächst die das Ersuchen formulierende Behörde, was hier der IRS sei. Da dieses fundamentale Erfordernis nicht eingehalten worden sei, treffe nun die ESTV die Beweislast. Sie müsse aufgrund der im VwVG geltenden Untersuchungsmaxime gleichermassen nach belastenden und entlastenden Sachverhaltselementen suchen. Das Bundesverwaltungsgericht könne den von der ESTV festgestellten Sachverhalt vollumfänglich überprüfen, da die Bindung an einen durch die ausländische Behörden im Sachverhalt umschriebenen, hinreichend begründeten Verdacht weg falle.

Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, es handle sich um eine unzulässige Beweislastumkehr, wenn die vom Amtshilfeverfahren betroffene Person den Beweis erbringen müsse, die FBAR-Erklärungen eingereicht zu haben. Dies setze nämlich die Pflicht voraus, dass ein solches FBAR-Formular überhaupt hätte eingereicht werden müssen, wofür der IRS bzw. die ESTV beweisbelastet wären. Eine solche Pflicht habe hier gerade nicht bestanden, da sie – die Beschwerdeführerin – eine steuerrechtlich selbständige juristische Person ("Non-US business entity") sei. Es liege der Fall vor, in dem gemäss US-Steuerrecht aufgrund einer "Lücke" im sog. "QI-System" keine FBAR-Erklärungen an den IRS hätten übermittelt werden müssen. Wesentlich sei ausserdem, dass keine Hinweise zu finden seien, dass nicht stets das "Spiel der juristischen Person" gespielt worden sei.

Die ESTV sei verpflichtet, und der Annex sehe dies so vor, nachzuweisen, dass die Beschwerdeführerin selbst oder wenigstens irgendeine andere an ihr wirtschaftlich berechnete Person ein FBAR hätte einreichen müssen.

**9.3.2.** Was die Sachverhaltsermittlung betrifft, ist zunächst auf die Ausführungen in E. 3 zu verweisen, an welchen festzuhalten ist. Damit hat die ESTV – nur, aber immerhin – hinreichende Anhaltspunkte für die Bejahung des Tatverdachts sowie das Vorliegen der weiteren Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 zu nennen. Das Bundesverwaltungsgericht überprüft daraufhin, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme erreicht ist oder ob die Sachverhaltsannahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen. Bezüglich Beweislast ist darauf hinzuweisen, dass die ESTV lediglich zu überprüfen und darzulegen hat, ob die im Anhang zum Staatsvertrag 10 geforderten Kriterien vorliegen oder nicht. Alle weitergehenden Fragen sind in diesem Verfahren nicht zu behandeln, sondern wären in einem allfälligen Verfahren in den USA zu klären.

Nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin vorliegend aus der inhaltlich nicht weiter zu prüfenden Aussage, wonach für sie keine Meldepflichten bestanden hätten. Ob der Staatsvertrag 10 nämlich an das sogenannte QI-Verfahren anknüpft oder nicht, ist irrelevant; von Bedeutung ist einzig der Inhalt des Staatsvertrags 10. Dass die Beschwerdeführerin bzw. der wirtschaftlich Berechnete FBAR-Formulare eingereicht hätten, wird nicht behauptet. Laut Anhang zum

Staatsvertrag 10 besteht in einem solchen Fall der begründete Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte", da die Beschwerdeführerin nicht belegt, dass die steuerlichen Meldepflichten erfüllt worden sind (vgl. vorstehend E. 8.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2011 vom 11. Juli 2011 E. 9.4, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 4.4, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 4.2). Ein von der ESTV zu erbringender Nachweis bezüglich FBAR-Einreichungspflicht – wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht – ist dagegen gerade nicht gefordert.

#### **9.4.**

**9.4.1.** Die Beschwerdeführerin bestreitet zudem ausführlich, die geforderten Einkünfte erzielt zu haben. Zum einen äussert sie, die Kapitalgewinne seien willkürlich definiert. Auf diese Ausführungen ist vorliegend nicht weiter einzugehen, da sich das Bundesverwaltungsgericht mit diesen Einwänden bereits mehrfach auseinandergesetzt hat, worauf zu verweisen ist (vgl. vorstehend E. 4.1 f., E. 8.5.2). Des Weiteren macht sie geltend, dass für die Berechnung des geforderten Durchschnittseinkommens nicht die drei Jahre der Verdachtsperiode zusammengezählt und anschliessend wieder durch drei geteilt werden könnten. Um das Kriterium "continued" bzw. "fortgesetzes" Steuerdelikt zu erfüllen, sei ein einmaliges Überschreiten von Fr. 100'000.-- nicht ausreichend, vielmehr müsse diese Schwelle jedes Jahr innerhalb der fraglichen Dreijahresperiode überschritten werden; dies werde durch den Ausdruck "per annum" betont.

**9.4.2.** Wie vorstehend (E. 8.5.1) dargelegt, hat das Bundesverwaltungsgericht mehrfach bestätigt, dass gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 in der dreijährigen Verdachtsperiode ein jährliches Durchschnitts- und nicht – wie die Beschwerdeführerin suggerieren will – ein jährliches Minimaleinkommen von Fr. 100'000.-- gefordert ist. So ist – wie ebenfalls bereits ausgeführt – der Begriff "on average per annum" als ganzes zu betrachten und nicht aufgeteilt, wie dies die Beschwerdeführerin vorbringt; sie möchte das "on average" auf irgendwelche, betragsmässig nicht näher bezeichnete, monatlich bei der Bank ausgewiesene Durchschnittseinkünfte und -verluste beziehen, was nicht nachvollziehbar ist. Auf dem von der Beschwerdeführerin gehaltenen Konto wurden bereits im Jahr 2000 – wie in der Schlussverfügung aufgelistet – mindestens Fr. 359'986.-- und damit – bezogen auf die drei Jahre – die verlangten Durchschnittseinkünfte erzielt (vgl. Beschwerdebeilage 1 S. 12). Damit gehen die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin ins Leere.

**9.5.** Obschon sich die Beschwerdeführerin nicht substantiiert mit der wirtschaftlichen Berechtigung an dem von ihr gehaltenen UBS-Konto auseinandersetzt, kann diese aufgrund ihrer Äusserungen nicht als unbestritten bezeichnet werden. So erklärt die Beschwerdeführerin, die angebliche wirtschaftliche Berechtigung von Y.\_\_\_\_\_ sei zweifelhaft, da eine gewisse Z.\_\_\_\_\_ Einzelunterschrift auf dem Konto gehabt habe (act. 1 Ziff. 9). Die einzige von Y.\_\_\_\_\_ mitunterzeichnete Transaktion sei der Saldierungsauftrag gewesen, den er zusammen mit dem Präsidenten der Beschwerdeführerin unterzeichnet habe (act. 1 Ziff. 101, [...]).

**9.5.1.** Y.\_\_\_\_\_ wird auf dem Bankformular A ([...]) als wirtschaftlich Berechtigter am UBS-Konto der Beschwerdeführerin aufgeführt. Damit hat die ESTV einen hinreichenden Anhaltspunkt für die Annahme, Y.\_\_\_\_\_ sei am fraglichen Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 9.3.1, A-7012/2010 vom 21. März 2011 E. 5.3.1 f., A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 4.2.1). Nunmehr liegt es an der Beschwerdeführerin, diese Sachverhaltsannahme der Vorinstanz mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (vgl. E. 3 hiavor).

**9.5.2.** Wie bereits erwähnt bestreitet die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Berechtigung von Y.\_\_\_\_\_ nicht ausdrücklich, geschweige denn, dass sie eine Urkunde beibringen würde, die dessen wirtschaftliche Berechtigung widerlegen würde. Bei dieser Sachlage gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, die Sachverhaltsannahme der ESTV klarerweise und entscheidend zu entkräften.

**9.6.** Damit sind vorliegend die Voraussetzungen zur Leistung von Amtshilfe in Bezug auf Y.\_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigtem an der Beschwerdeführerin erfüllt. Y.\_\_\_\_\_ ist eine "US person", da er unbestrittenermassen über einen US-Wohnsitz verfügt. Die Annahme, dass er an der Beschwerdeführerin und deren UBS-Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen sei, ist berechtigt. Das fragliche Konto bestand während drei Jahren im Zeitraum von 2001 bis 2008. In den Jahren 2000 bis 2002 wurden durchschnittliche Erträge von mehr als Fr. 100'000.-- pro Jahr erzielt. Zudem ist davon auszugehen, dass Y.\_\_\_\_\_ seine steuerlichen Meldepflichten verletzte, da er der ESTV keine Ermächtigung erteilte, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen einzuholen. Die Beschwerde ist damit im Hauptantrag abzuweisen.

**10.**

**10.1.** Die Beschwerdeführerin sowie die beigeladenen Drittpersonen machen im Wesentlichen geltend, sämtliche Personen, die nicht unter eine im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführte Personenkategorie fielen, seien als unbeteiligte Dritte zu betrachten. Daten dieser Personen dürften nicht übermittelt werden. Der Begriff des "unbeteiligten Dritten" unterscheide sich im Rahmen der Anwendung des Staatsvertrags 10 von demjenigen, der herkömmlicherweise im Bereich der Amts- und Rechtshilfe verwendet werde. Es sei nicht entscheidend, ob die zu übermittelnden Informationen für den IRS potentiell erheblich seien, sondern einzig, ob die Personen, deren Daten übermittelt werden sollten, unter eine Kategorie des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen würden. Die Beschwerdeführerin und die Beigeladenen rügen eine Verletzung des Datenschutzgesetzes. Diese Frage ist im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu prüfen (Urteil des Bundesgerichts 1C\_125/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2 mit Hinweisen; vgl. schon oben E. 1.1.1). Der Antrag, es sei in einem separat anfechtbaren Teilentscheid über diese datenschutzrechtliche Vorfrage der Behandlung der unter dem UBS-Amtshilfeabkommen unbeteiligten Drittpersonen zu entscheiden und vorab der EDÖB zu konsultieren, ist daher abzuweisen.

**10.2.** Das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) gilt generell für das Bearbeiten von Daten natürlicher und juristischer Personen durch Bundesorgane (Art. 2 Abs. 1 Bst. b DSG), wozu die ESTV gehört. Es ist deshalb auf deren Tätigkeit grundsätzlich anwendbar, soweit datenschutzrechtliche Fragen zu beurteilen sind. Keine Anwendung findet das Datenschutzgesetz auf hängige Zivilprozesse, Strafverfahren, Verfahren der internationalen Rechtshilfe sowie staats- und verwaltungsrechtliche Verfahren mit Ausnahme erstinstanzlicher Verwaltungsverfahren (Art. 2 Abs. 2 Bst. c DSG). Diese Sonderregelung beruht auf der Idee, dass der Persönlichkeitsschutz durch spezialgesetzliche Verfahrensnormen hinreichend gesichert ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt dies für den Bereich der Amtshilfe allerdings nicht in gleichem Masse. Die Amtshilfe kann dementsprechend in dieser Beziehung nicht einfach aus Praktikabilitätsgründen mit der internationalen Rechtshilfe in Zivil- und Strafsachen gleichgesetzt werden (BGE 126 II 126 E. 5a/aa zur Amtshilfe im Bereich des Börsenrechts). Dies gilt auch für die Amtshilfe in Steuersachen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten in Sachen UBS-Kunden. Der Staatsvertrag 10 enthält keine Bestimmungen über die Lieferung persönlicher Daten von Drittpersonen. Aus der Vo



DBA-USA, welche zur Anwendung kommt, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (BVGE 2010/40 E. 6.2.2), kann ebenfalls keine Regel entnommen werden. Einen Anspruch auf Durchführung eines Amtshilfeverfahrens haben nur die vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen, nicht aber Drittpersonen, die in den zu liefernden Bankunterlagen der UBS-Kunden zufällig aufscheinen (vgl. Art. 20e Vo DBA-USA). Daten dieser Drittpersonen stellen ebenfalls Personendaten im Sinn des Datenschutzgesetzes dar (vgl. Art. 3 Bst. a DSG). Für sie besteht im Amtshilfeverfahren aber kein weitreichender Persönlichkeitsschutz durch spezialgesetzliche Verfahrensregeln. Aus diesem Grund muss das Datenschutzgesetz im Bereich der Amtshilfe grundsätzlich anwendbar sein (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 10.2 ff., auch zum Folgenden).

**10.3.** Das Datenschutzgesetz bezweckt den Schutz der Persönlichkeit und der Grundrechte von Personen, über die Daten bearbeitet werden (Art. 1 DSG). Unter den Begriff des Bearbeitens fällt unter anderem das Bekanntgeben von Personendaten (Art. 3 Bst. e DSG). Die Bekanntgabe von Personendaten durch Bundesorgane wird von Art. 19 in Verbindung mit Art. 17 DSG geregelt. Diese dürfen Personendaten unter anderem bekannt geben, wenn dafür eine Rechtsgrundlage besteht (Art. 19 DSG in Verbindung mit Art. 17 Abs. 1 DSG), wobei es bei besonders schützenswerten Daten (vgl. Art. 3 Bst. c DSG) sowie Persönlichkeitsprofilen (vgl. Art. 3 Bst. d DSG) einer ausdrücklichen Grundlage in einem formellen Gesetz bedarf (Art. 19 DSG in Verbindung mit Art. 17 Abs. 2 DSG). Ohne eine solche Grundlage ist die Bekanntgabe möglich, wenn die Daten für den Empfänger im Einzelfall zur Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgabe unentbehrlich sind (Art. 19 Abs. 1 Bst. a DSG). Als Datenempfänger kommen auch ausländische Behörden in Frage (YVONNE JÖHRI, in: David Rosenthal/Yvonne Jöhri [Hrsg.], Handkommentar zum Datenschutzgesetz, Zürich 2008 [nachfolgend: Handkommentar], Rz. 21 zu Art. 19 DSG; YVONNE JÖHRI/MARCEL STUDER, in: Urs Maurer-Lambrou/Nedim Peter Vogt [Hrsg.], Datenschutzgesetz, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2006 [nachfolgend: BSK-DSG], Rz. 5 zu Art. 19 DSG).

Fehlt eine abschliessende spezialgesetzliche Regelung hinsichtlich der Verpflichtung zur Bekanntgabe von Personendaten, sind die allgemeinen Grundsätze der Datenbearbeitung zu beachten (vgl. Art. 4 ff. DSG). Dazu gehören der Grundsatz der Rechtmässigkeit der Datenbearbeitung (Art. 4 Abs. 1 DSG), der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 4 Abs. 2 DSG),

das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 4 Abs. 2 DSG), die Zweckbindung der Bearbeitung von Personendaten (Art. 4 Abs. 3 DSG), die Richtigkeit von Personendaten (Art. 5 DSG) sowie die Beachtung der Anforderungen an den Persönlichkeitsschutz bei der grenzüberschreitenden Bekanntgabe, wenn im Empfängerstaat eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet (Art. 6 DSG). Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung unter anderem dann möglich, wenn hinreichende Garantien, insbesondere durch Vertrag, einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Art. 6 Abs. 2 Bst. a DSG).

Im vorliegenden Zusammenhang stehen das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Zweckbindung der Datenbearbeitung im Vordergrund. Im Bereich des Datenschutzgesetzes muss die Massnahme geeignet sein, das angestrebte Ziel zu erreichen (Zwecktauglichkeit), und es muss diejenige Massnahme gewählt werden, welche den geringstmöglichen Eingriff darstellt. Auch müssen Ziel und Eingriff in einem vernünftigen Verhältnis stehen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7040/2009 vom 30. März 2011 E. 8.4; PHILIPPE MEIER, *Protection des données, Fondaments, principes généraux et droit privé*, Bern 2011, Rz. 665; DAVID ROSENTHAL, in: *Handkommentar*, Rz. 20 f. zu Art. 4 DSG; MAURER-LAMBROU/STEINER, in: *BSK-DSG*, Rz. 9 zu Art. 4 DSG). Der ebenfalls aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip ableitbare Grundsatz der Zweckbindung verlangt, dass die erhaltenen Daten nicht zu einem Zweck verwendet werden, der mit dem ursprünglichen Zweck der Datenbearbeitung unvereinbar ist oder über ihn hinausgeht (BGE 126 II 126 E. 5b/bb; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7040/2009 vom 30. März 2011 E. 8.3; MEIER, a.a.O., Rz. 722 ff.; JÖHRI, a.a.O., Rz. 15 und 24 zu Art. 19 DSG; MAURER-LAMBROU/STEINER, in: *BSK-DSG*, Rz. 13 f. zu Art. 4 DSG; JÖHRI/STUDER, in: *BSK-DSG*, Rz. 36 zu Art. 19 DSG).

**10.4.** Die im Datenschutzgesetz genannten Grundsätze, welche bei der Bekanntgabe von Personendaten zu beachten sind, korrelieren mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zur Lieferung persönlicher Daten von Drittpersonen im Rahmen des Amtshilfeverfahrens gegen UBS-Kunden. Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in diesem Zusammenhang bereits eingehend mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip und dem Spezialitätsprinzip (Zweckbindungsprinzip) befasst. Wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt, wird den Anforderungen des Datenschutzgesetzes an die Bekanntgabe persönlicher Daten von Drittpersonen damit Genüge

getan (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 10.4).

## **11.**

**11.1.** Im Bereich der Amtshilfe bedeutet das Verhältnismässigkeitsprinzip zum einen, dass die ersuchte Behörde nicht über das Amtshilfeersuchen hinausgehen darf (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6638/2010 vom 9. Mai 2011 E. 6.3 mit Hinweisen). Zum andern müssen die angeordneten Massnahmen für das ausländische Verfahren erforderlich erscheinen. Die Frage, ob die ersuchten Informationen für den gesuchstellenden Staat erforderlich oder lediglich nützlich sind, bestimmen die Behörden dieses Staates (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.1 mit Hinweisen). Welche Informationen für die Untersuchung der mutmasslichen Steuerdelikte letztendlich massgeblich sind, ist in diesem Verfahrensstadium in der Regel noch nicht eindeutig bestimmbar. Die schweizerischen Behörden dürfen ihr Ermessen jedenfalls nicht an die Stelle desjenigen der die Untersuchung führenden ausländischen Behörden stellen. Den ausländischen Behörden sind deshalb grundsätzlich diejenigen Informationen zu übermitteln, die sich möglicherweise auf den im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt beziehen können und aus diesem Grund für die weiteren Abklärungen als unentbehrlich zu betrachten sind. Nicht zu übermitteln sind nur diejenigen Akten, die für das ausländische Verfahren mit Sicherheit nicht erheblich sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.1; A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2, je mit Hinweisen). Dies bedeutet, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben und somit als unbeteiligte Dritte zu gelten haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.1).

**11.2.** 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 diesbezüglich die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden. Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht. Das Bundesverwaltungsgericht hat

keinen Anlass, diese Rechtsprechung in Frage zu stellen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.2, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.1 f.; BVGE 2010/40 E. 7.2.1).

**11.3.** 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 Bst. 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 sind. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Dritte als Teilnehmer im strafrechtlichen Sinn 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). Mit anderen Worten muss es sich nicht um Personen handeln, die als Beteiligte am möglicherweise begangenen Delikt zu gelten haben. 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6684/2010 vom 4. Juli 2011 E. 2.4, A-6797/2010 vom 17. Juni 2011 E. 7.3.3, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2, A-6930/2010 vom 9. März 2011 E. 6.1, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.3).

**11.4.** Das Prinzip der Spezialität besagt, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchende Staat sie gewährt hat. Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat muss aufgrund der in der Rechtshilfe zur Anwendung gelangenden allgemeinen Grundsätze ergänzt werden, soweit sie durch Verträge nur in den Grundzügen umschrieben ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 287 und 326 ff.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Bern 2009, Ziff. 726). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert der auch vorliegend weiterhin anwendbare Art. 26 DBA-USA 96 (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 3, vgl. auch bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 ff.) selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

"[...] nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind."

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird die Einhaltung des Spezialitätsgrundsatzes durch Staaten, die mit der Schweiz durch einen Rechtshilfevertrag verbunden sind, nach völkerrechtlichem Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung nötig wäre (BGE 107 Ib 264 E. 4b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 5.2, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5).

## **12.**

**12.1.** Gemäss dem vom IRS am 9. August 2009 gestellten Amtshilfeersuchen werden, in Papier- oder elektronischer Form, die folgenden Dokumente verlangt:

1. Kontoinformationen (einschliesslich der Angaben über die Kontoeröffnung, Unterschriftenkarten, Kontostände, Dokumente über die Organisation von Körperschaften, wie Gründungsdokumente oder

andere Unterlagen zum Nachweis der wirtschaftlichen Berechtigung) von amerikanischen UBS-Kunden und ihrer verbundenen juristischen Personen;

2. Korrespondenzen und Mitteilungen zwischen der UBS AG und ihren amerikanischen Kunden oder zwischen UBS-Kunden untereinander sowie, wenn vorhanden, deren verbundenen juristischen Personen;
3. interne Daten aus dem Managementinformationssystem betreffend amerikanische UBS-Kunden und, wenn vorhanden, mit ihnen verbundene juristische Personen;
4. UBS-interne Mitteilungen und Notizen, Berichte und Sitzungsprotokolle (einschliesslich der "Client Advisor Workbench Information") betreffend Bank- und Wertpapierverkehr mit ihren amerikanischen Kunden und, wenn vorhanden, deren verbundenen juristischen Personen;
5. sämtliche Registratureinträge im Zusammenhang mit dem betreffenden Konto und sämtlichen verbundenen Konten, soweit diese Information nicht schon unter Ziff. 1 bis 4 hievor fällt.

Wie sich aus diesem Amtshilfeersuchen unzweideutig ergibt, verlangt der IRS die Übermittlung sämtlicher Bankunterlagen betreffend die Errichtung, Führung und Verwaltung der UBS-Konten von amerikanischen Steuerpflichtigen und den mit ihnen verbundenen juristischen Personen. Die ersuchende Behörde will in der Lage sein, das gesamte Dossier der betroffenen UBS-Konten überprüfen zu können (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6684/2010 vom 4. Juli 2011 E. 2.5, A-6638/2010 vom 9. Mai 2011 E. 6.4, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.3).

**12.2.** Der Beigeladene 1 ist "President/Director" der Beschwerdeführerin, die Beigeladene 2 "Treasurer/Director". Sie waren zunächst kollektiv- und später einzelzeichnungsberechtigt für die Beschwerdeführerin (vgl. [...], ...]). Mithin sind diese beiden Personen keine unbeteiligten Dritten im Sinne der Rechtsprechung. Die Beigeladene 3 fungiert – soweit ersichtlich – insbesondere als Korrespondenzadresse für das vorliegend betroffene Konto. Diverse Bankauszüge wurden an sie gesandt (vgl. z.B. [...ff., ...ff., ...ff.]). Damit kann auch bei der Beigeladenen 3 nicht von einer unbeteiligten Dritten gesprochen werden. Als solche wäre nur anzusehen, wer mit dem in das Verfahren einbezogenen Konto in keiner Weise verbunden zu sein scheint.

Betreffend Y.\_\_\_\_\_ und Z.\_\_\_\_\_ verlangte die Beschwerdeführerin bereits mit Eingabe der Beschwerdeschrift vom 22. September 2010,

deren Namen und Hinweise auf sie aus den Akten zu entfernen, ohne dass später eine Beiladung zum Verfahren beantragt worden wäre. Y.\_\_\_\_\_ hat – wie oben (E. 9.5) ausgeführt – als wirtschaftlich berechtigt an der Beschwerdeführerin zu gelten, weshalb es sich bei ihm offensichtlich nicht um eine unbeteiligte Drittperson handelt. Z.\_\_\_\_\_ verfügt über eine Vollmacht, um die Beschwerdeführerin gegenüber der Bank zu vertreten ([...]), weshalb sie ebenfalls keine unbeteiligte Dritte ist. Insbesondere wird im Amtshilfegesuch die Übermittlung von Unterschriftenkarten der UBS AG für das betreffende Konto der Beschwerdeführerin ausdrücklich verlangt. Die Lieferung der besagten Unterlagen geht deshalb nicht über das Amtshilfegesuch hinaus. Hinzu kommt, dass die ersuchten Unterlagen für das ausländische Verfahren möglicherweise erheblich sein können, geht es dem IRS doch gerade darum, die Verschiebung von Vermögenswerten auf das (mutmasslich nicht deklarierte) UBS-Konto überprüfen zu können. Das im Datenschutzgesetz und im Amtshilferecht gleichermassen geltende Verhältnismässigkeitsprinzip ist damit gewahrt.

Die Beschwerde erweist sich demnach auch bezüglich des Antrags auf Löschung der Namen der Beigeladenen sowie weiterer Dritter aus den zu übermittelnden Akten als unbegründet.

### **13.**

Nachdem das Bundesverwaltungsgericht die Vorbringen der Beigeladenen betreffend das Datenschutzgesetz behandelt hat, ist auf die Rüge der Verletzung der Rechtsweggarantie nicht weiter einzugehen.

### **14.**

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf insgesamt Fr. 22'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 sind der Beschwerdeführerin Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet worden. Die Beschwerdeführerin ist in derselben Verfügung aufgefordert worden, einen weiteren Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zu leisten. Die verbleibenden Verfahrenskosten von Fr. 20'000.-- sind demnach mit dem restlichen Kostenvorschuss von ebenfalls Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1

VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**15.**

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h BGG; Urteile des Bundesgerichts 1C\_125/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2, 1C\_573/2010 vom 7. Januar 2011 E. 2).

Der Antrag der Beschwerdeführerin, die Rechtsmittelbelehrung dergestalt offen zu formulieren, dass gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts innert zehn Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden könne, ist damit abzuweisen. Gleiches gilt schliesslich für die beantragte Vorabberöffnung per Fax; eine solche ist gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen, und es besteht auf sie kein Anspruch (Art. 34 Abs. 1 VwVG).



**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Sämtliche Verfahrensanträge sowohl der Beschwerdeführerin als auch der Beigeladenen werden abgewiesen, soweit auf sie eingetreten wird.

**2.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**3.**

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 22'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt (davon hat diese bereits Fr. 2'000.-- geleistet). Die verbleibenden Kosten von Fr. 20'000.-- werden mit dem verbleibenden Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- verrechnet.

**4.**

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben; Beilage: Kopie der Eingaben der Beigeladenen vom 30. Mai 2011 und vom 15. Juni 2011)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben; Beilage: Kopie der Eingabe der Beigeladenen vom 15. Juni 2011)
- die Beigeladenen (Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Ursula Spörri

Versand: