



## **Urteil vom 3. Februar 2014**

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch ...,  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für  
Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Amtshilfe USA**, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

**Sachverhalt:****A.**

Am 26. September 2011 richtete die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (USA; Internal Revenue Service in Washington [IRS]) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Der IRS stützte sich dabei insbesondere auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; DBA-USA 96) sowie das dazugehörige Protokoll (ebenfalls in SR 0.672.933.61 veröffentlicht; Protokoll 96). Das Gesuch betraf in den USA steuerpflichtige Personen (und mit diesen allenfalls verbundene Domizilgesellschaften), die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: CS) Konten eröffnet oder gehalten hatten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden.

**B.**

**B.a** Am 5. April 2012 hiess das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde gut, die gegen eine gestützt auf dieses Amtshilfegesuch erlassene Schlussverfügung der ESTV gerichtet war (Verfahren A-737/2012). Die Begründung lautete im Wesentlichen, dass das Amtshilfegesuch vom 26. September 2011 zu offen formuliert gewesen sei und darunter vor allem Personen gefallen wären, die sich höchstens – nach schweizerischer Terminologie – einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hätten. Für eine solche wird jedoch unter dem einschlägigen DBA-USA 96 keine Amtshilfe geleistet.

**B.b** Daraufhin zog die ESTV die bereits erlassenen Schlussverfügungen, gegen die eine Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht hängig war, in Wiedererwägung, worauf das Bundesverwaltungsgericht die betreffenden Verfahren abschrieb. Darunter befanden sich auch die Verfahren A-1407/2012 und A-1409/2012, in welchen A.\_\_\_\_\_ beschwerdeführende Partei war. Diese Verfahren wurden beim Bundesverwaltungsgericht am 15. Mai 2012 abgeschrieben.

**C.**

Am 3. Juli 2012 reichte der IRS erneut ein Amtshilfegesuch bei der ESTV ein. Die Informationen, um die darin ersucht wird, betreffen bestimmte in den USA steuerpflichtige Personen, welche Domizilgesellschaften gegründet haben, die bei der CS bestimmte Konten bzw. (nach schweizerischer Terminologie) Depots hielten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Die Eigenschaften, die ein Konto aufweisen muss, um vom Amtshilfegesuch betroffen zu sein, werden anschliessend aufgezählt.

**C.a** Gestützt auf a) Informationen, die die CS dem US Department of Justice (nachfolgend: DOJ) und dem IRS zukommen liess, aus denen sich ergab, dass während der relevanten Zeitperiode Konten bei der CS bestanden, welche die Auswahlkriterien erfüllten, b) Informationen von bekannten US-Kunden der CS, die sich freiwillig beim IRS anzeigten, c) Informationen aus einer Anklageschrift betreffend derzeitige und frühere CS-Angestellte, d) Informationen, die in Interviews von anderen bekannten Kunden der CS erhältlich gemacht worden waren, und e) Informationen, die mittels Untersuchung veröffentlichter Informationen verschiedener CS-Einheiten erhältlich gemacht worden waren, umschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

**C.b** Die CS habe ein Geschäftsmodell betrieben, welches in den USA steuerpflichtigen Kunden (nachfolgend auch: US-Kunden) ermöglicht habe, undeclared (also dem IRS gegenüber nicht offengelegte) Konten bei der CS und ihren nicht-US-Niederlassungen und Tochtergesellschaften zu halten und darauf Gelder («funds») zu deponieren. Die CS habe ihre Büros in den USA dazu benutzt, Transaktionen von US-Kunden über deren nicht deklarierte, ausländische Konten zu ermöglichen. In der Schweiz tätige Angestellte der CS hätten US-Kunden dabei geholfen, Geld in die und aus der Schweiz zu bewegen. US-Kunden seien von Angestellten der CS instruiert worden, wie sie Domizilgesellschaften und andere Einrichtungen («arrangements») auf der ganzen Welt zu benutzen hätten, um die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten der CS zu verschleiern. Mit Hilfe und Unterstützung der Angestellten der CS hätten die Kunden – als Teil eines Lügengebäudes, um die US-Steuerbehörden zu betrügen – Dokumente erstellt und besessen, die wahrheitswidrig und betrügerisch

die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten falsch angegeben hätten, um Steuerstraf- und Einkommenssteuervorschriften der USA zu verletzen («criminal and civil income tax laws»). Diese betrügerischen Machenschaften hätten eine illegale und substanzielle Reduktion im Steuervolumen bewirkt, welches von US-Kunden der CS betreffend Einkommen und Ertrag aus US- oder ausländischen Investitionen bezahlt worden sei. US-Doppelbürger seien von Kundenberatern der CS ermutigt worden, nicht ihre US-Pässe für die Kontoeröffnung zu verwenden. Auch seien mehrere von den US-Behörden befragte Kunden der CS von Vertretern dieser Bank gefragt worden, ob sie ein Formular W-9 ausfüllen wollten und hätten dies verneint. Andere Kunden hätten gesagt, aus dem Kontext der Gespräche sei klar geworden, dass die Konten gegenüber dem IRS nicht offengelegt würden. Was die Depots, die die Auswahlkriterien erfüllten, betreffe, hätten die CS und ihre US-Kunden entgegen dem QI-Abkommen (einer Vereinbarung zwischen dem IRS und so genannten «Qualified Intermediaries», z.B. gewissen Banken) gehandelt.

Weiter führt der IRS aus, seine Untersuchungsteams hätten CS-Kunden befragt, denen – nachdem die CS das QI-Abkommen unterzeichnet hätte – von Angestellten der CS mitgeteilt worden sei, sie müssten ihre Konten bei dieser Bank schliessen und könnten ihr Geld zu anderen schweizerischen Banken überweisen, statt in die USA. In einigen Fällen sei der Rat ausdrücklich dadurch gerechtfertigt worden, dass dies ein Weg sei, um die Entdeckung der Konten durch die Steuerbehörden zu verhindern. Vielen US-Kunden sei empfohlen worden, die Inhaberschaft am Konto einer Domizilgesellschaft zu übertragen, die deshalb gegründet werden sollte, um das Konto vor der Entdeckung abzuschirmen. Der IRS ist der Auffassung, dass der Gebrauch solcher Domizilgesellschaften, CS-Konten unter den in den Auswahlkriterien beschriebenen Umständen zu halten, darauf hindeuten würden («indicate»), dass die US-Kunden der CS sich Verhaltensweisen bedienten, die «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellten.

Um seine Darstellung zu stützen, führt der IRS ein Beispiel an.

**C.c** In rechtlicher Hinsicht beruft sich der IRS auf Art. 26 DBA-USA 96 und auf Ziff. 10 des Protokolls 96. Er hält unter anderem fest, dass auch der Aufbau eines Lügengebäudes als betrügerisches Verhalten gälte.

Gemäss US-Recht seien US-Bürger und in den USA wohnhafte Personen verpflichtet, ihr weltweites Einkommen in ihren jährlichen Einkommenssteuererklärungen anzugeben. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankan-

gestellte der CS und die US-Kunden der CS verschiedene Pläne («schemes») geschmiedet, um den IRS zu betrügen. Sie hätten dazu wissentlich und vorsätzlich Schritte unternommen, um betrügerisch und fortgesetzt grosse Summen an US-Steuern zu hinterziehen. Dazu hätten die in den USA steuerpflichtigen Personen u.a. Domizilgesellschaften benutzt, um falsche Dokumente und einschlägige Steuerformulare zu erstellen und einzureichen, oder sie hätten überhaupt keine Steuerformulare eingereicht. Dadurch hätten diese US-Kunden den IRS absichtlich getäuscht, indem sie Vermögen («Assets»), an welchem sie wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, verborgen und dieses Vermögen und das darauf generierte Einkommen dem IRS nicht gemeldet hätten.

Schliesslich nennt das Amtshilfegesuch die Tatbestände nach US-Recht.

**C.d** Die US-Behörden ersuchen um Herausgabe von Informationen über in den USA steuerpflichtige Kunden der CS und mit diesen verbundene Domizilgesellschaften sowie von sämtlichen sich im Besitz der CS befindenden massgeblichen Kontounterlagen, Korrespondenzen, Daten des internen Managementsystems, internen Aufzeichnungen und anderen Belegen, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht richtet, im Zusammenhang stehen.

**D.**

Am 20. Juli 2012 forderte die ESTV die CS schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen samt unterzeichneten «Certifications of Business Records» einzureichen. Die CS kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

Zugleich forderte die ESTV die CS auf, die betroffenen Personen zu identifizieren, über das Amtshilfeverfahren zu informieren und sie aufzufordern, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen.

**E.**

In zwei am 8. November 2012 erlassenen Schlussverfügungen (in den Verfahren [...] und [...]), die beide A.\_\_\_\_\_ als vom Amtshilfegesuch betroffene Person nannten, gelangte die ESTV zum Ergebnis, es seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die entsprechenden Unterlagen zu edieren.

**F.**

**F.a** Gegen diese Schlussverfügungen liess A.\_\_\_\_\_ mit Eingabe vom 10. Dezember 2012 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhe-

ben. Er beantragte unter anderem, die Schlussverfügungen seien aufzuheben und die Verfahren seien wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs an die Vorinstanz zurückzuweisen, da die ESTV eine vom Vertreter von A.\_\_\_\_\_ eingereichte Vollmacht nicht anerkannt habe.

**F.b** Mit Urteil vom 16. April 2013 (vereinigtes Verfahren A-6431/2012 und A-6436/2012) hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gut, hob die Schlussverfügungen der ESTV vom 8. November 2012 auf und wies die Streitsachen zur Gewährung des rechtlichen Gehörs und zum Erlass einer neuen Schlussverfügung an die ESTV zurück.

**G.**

Mit Eingabe vom 6. Juni 2013 bei der ESTV stellte A.\_\_\_\_\_ – neben einem Antrag auf Sistierung – ein Ausstandsbegehren gegen alle in den Erlass und Versand der Verfügungen vom 8. November 2012 involvierten Personen, namentlich gegen C.\_\_\_\_\_. Er bezog sich dabei auf die von ihm am 5. Juni 2013 bei der Bundesanwaltschaft eingereichte und hängige Strafanzeige wegen Amtsgeheimnisverletzung gegen C.\_\_\_\_\_ und unbekannte Mitarbeiter der ESTV.

**H.**

Die ESTV erliess am 23. September 2013 je eine neue Schlussverfügung in den Verfahren [...] und [...] und gelangte darin (wiederum) zum Ergebnis, es seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die entsprechenden Unterlagen zu edieren.

**I.**

Gegen diese beiden Schlussverfügungen liess A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 28. Oktober 2013 beim Bundesverwaltungsgericht – mit nahezu identischen Eingaben – Beschwerde erheben. Er beantragt, die Schlussverfügungen der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 23. September 2013 in den Verfahren [...] und [...] seien aufzuheben und es seien die Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter seien die Verfahren bis zum Abschluss der von der Bundesanwaltschaft geführten Strafuntersuchung [...] zu sistieren. Subeventualiter seien die Schlussverfügungen der ESTV vom 23. September 2013 in den Verfahren [...] und [...] aufzuheben und es sei das Amtshilfesuch des IRS vom 3. Juli 2012 soweit den Beschwerdeführer betreffend definitiv und vollständig abzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

Weiter stellt der Beschwerdeführer die Verfahrensanträge, dass die Akten der Verfahren A-6431/2012 und A-6436/2012 beizuziehen seien. Zudem seien die Beschwerdeverfahren betreffend der von der Vorinstanz am 23. September 2013 in den Verfahren [...] und [...] erlassenen Schlussverfügungen zu vereinigen. Schliesslich seien die Beschwerdeverfahren einstweilen auf die Frage der Verletzung von Ausstandsvorschriften und die Wahrung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz zu beschränken.

#### **J.**

Mit Vernehmlassung vom 2. Dezember 2013 beantragt die ESTV in beiden Verfahren (A-6143/2013 und A-6144/2013) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden.

#### **K.**

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird – soweit sie entscheidungsrelevant sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

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

#### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 1.1 mit Hinweisen). Diese gilt vorliegend weiterhin, obwohl auf den 1. Februar 2013 das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) in Kraft getreten ist (vgl. Art. 24 StAhiG).

**1.2** 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 damit 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. Der Beschwerdeführer erfüllt als Verfügungsadressat die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG.

Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht, weshalb auf sie einzutreten ist.

### **1.3**

**1.3.1** Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (vgl. BGE 131 V 222 E. 1; Urteile des Bundesgerichts 9C\_831/2011 und 9C\_832/2011 vom 24. Februar 2012 E. 1; [statt vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5499/2012 und A-5505/2012 vom 22. März 2013 E. 1.2.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 3.17).

**1.3.2** Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt: Von beiden Schlussverfügungen ist dieselbe natürliche Person als angeblich wirtschaftlich Berechtigte betroffen; die hier angefochtenen Schlussverfügungen der ESTV wurden aufgrund desselben Amtshilfegesuchs erlassen, womit die Sachverhalte in engem inhaltlichen Zusammenhang stehen; es stellen sich gleiche oder gleichartige Rechtsfragen. Dementsprechend hat der Vertreter des Beschwerdeführers die beiden Verfügungen mit nahezu identischen Beschwerdeschriften angefochten. Es rechtfertigt sich, die zwei Beschwerdeverfahren A-6143/2013 und A-6144/2013 – wie vom Beschwerdeführer beantragt – zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen.

## **2.**

**2.1** Gemäss Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener

Frist. Teil des Rechts auf ein faires Verfahren ist das Verbot der formellen Rechtsverweigerung. Ein Verstoss liegt vor, wenn eine Behörde, obwohl sie eine Entscheidung treffen müsste, diese verweigert oder nur eine Teil-Entscheidung trifft (vgl. GIOVANNI BIAGGINI, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2007, Art. 29 N. 12).

Nach der Rechtsprechung kann eine – nicht besonders schwer wiegende – Verletzung des rechtlichen Gehörs als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann. Die Heilung eines – allfälligen – Mangels soll aber die Ausnahme bleiben (BGE 126 V 132 E. 2b, BGE 125 V 371 E. 4c/aa; vgl. auch MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.110 ff.).

**2.2** Ebenfalls aus Art. 29 Abs. 1 BV ergibt sich der Anspruch auf unbefangene Entscheidträger der Verwaltung (STEPHAN BREITENMOSER/MARION SPORI FEDAIL, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2009 [Praxiskommentar VwVG], Art. 10 N. 17). Art. 10 VwVG konkretisiert diese allgemeinen Verfahrensvoraussetzungen von Art. 29 Abs. 1 BV, indem er den Ausstand in Verwaltungsverfahren des Bundes regelt (vgl. BGE 132 II 485 E. 4.2). Nach Art. 10 Abs. 1 VwVG müssen Personen bei der Vorbereitung und dem Erlass einer Verfügung in den Ausstand treten, die an der Sache ein persönliches Interesse haben (Art. 10 Abs. 1 Bst. a VwVG), mit einer Partei verwandtschaftlich besonders verbunden sind (Art. 10 Abs. 1 Bst. b und b<sup>bis</sup> VwVG), sich mit der Sache als Parteivertreter bereits beschäftigt haben (Art. 10 Abs. 1 Bst. c VwVG) oder aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnten (Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG).

**2.2.1** Mit den Ausstandsregeln soll die objektive Prüfung durch eine unparteiische und unvoreingenommene Behörde gewährleistet werden. Die Ausstandsvorschriften sind sowohl auf Personen anwendbar, welche einen Entscheid alleine oder zusammen mit anderen zu fällen haben, als auch auf Personen, welche an einem Entscheid in irgendeiner Form mitwirken und auf den Ausgang des Verfahrens Einfluss nehmen können, sei es beratend oder instruierend. Denn auch Personen, welche nicht über Entscheidkompetenz im eigentlichen Sinn verfügen, können unter Umständen auf die Entscheidungsfindung in erheblichem Umfang einwirken (vgl. [statt vieler] BGE 137 II 431 E. 5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-253/2012 vom 8. März 2012 E. 3.1; BENJAMIN SCHINDLER, Die Befan-

genheit der Verwaltung, Zürich/Basel/Genf 2002, S. 74; RETO FELLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008 [nachfolgend: Kommentar VwVG], Art. 10 N. 5). Für die Annahme von Zweifeln an der Unparteilichkeit genügen nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung Umstände, welche objektiv geeignet sind, den Anschein einer Voreingenommenheit oder einer Gefährdung der Unparteilichkeit aufkommen zu lassen. Das Misstrauen in die Unparteilichkeit muss objektiv und durch vernünftige Gründe gerechtfertigt sein (vgl. BGE 127 I 196 E. 2b, BGE 119 V 456 E. 5b; SCHINDLER, a.a.O., S. 91 f.). Tatsächliche Befangenheit wird laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung für den Ausstand nicht verlangt; es genügt, wenn Umstände vorliegen, die bei objektiver Betrachtung den Anschein der Befangenheit zu begründen vermögen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_583/2011 vom 25. Oktober 2011 E. 4; zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7483/2010 vom 9. Juni 2011 E. 2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, N. 423 ff.).

**2.2.2** Im vorliegenden Fall kommt keiner der in Art. 10 Abs. 1 Bst. a–c VwVG erwähnten Ausstandsgründe in Betracht. Zu prüfen ist hingegen der Ausstandsgrund im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG.

Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG bildet einen Auffangtatbestand. Um welche Gründe es sich bei den "anderen Gründen" handelt, ist jeweils unter den konkreten Umständen des Einzelfalls zu bestimmen. Die Generalklausel von Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG gilt als erfüllt, wenn Tatsachen vorliegen, die das Misstrauen in die Unbefangenheit und damit in die Unparteilichkeit des Amtsinhabers objektiv rechtfertigen (vgl. FELLER, Kommentar VwVG, Art. 10 N. 22 ff.). Dabei kann insbesondere auch das Zusammenreffen verschiedener Umstände, welche für sich alleine genommen keinen genügenden Intensitätsgrad für die Annahme einer Ausstandspflicht aufweisen, zur begründeten Besorgnis der Befangenheit führen (BREITENMOSER/SPORI FEDAIL, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N. 68). Auf das subjektive Empfinden der Partei, welche die Befangenheit behauptet, kommt es dabei ebensowenig an, wie darauf, ob tatsächlich eine Befangenheit besteht. Es genügt, dass der Anschein einer solchen durch objektive Umstände und vernünftige Gründe glaubhaft dargetan erscheint. Für verwaltungsinterne Verfahren gilt dabei nicht der gleich strenge Massstab wie für unabhängige richterliche Behörden; gerade die systembedingten

Unzulänglichkeiten des verwaltungsinternen Verfahrens haben zur Schaffung unabhängiger richterlicher Instanzen geführt. Im Interesse einer beförderlichen Rechtspflege sind Ablehnungs- und Ausstandsbegehren gegen nicht richterliche Justizpersonen bzw. gegen Personen, die an einem Verwaltungsentscheid in irgendeiner Form beratend oder instruierend mitwirken, nicht leichthin gutzuheissen. Die für den Anschein der Befangenheit sprechenden Umstände müssen jeweils im Einzelfall unter Berücksichtigung der Funktion und der Organisation der betroffenen Verwaltungsbehörde gewichtet werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_732/2008 vom 24. März 2009 E. 2.2.1, mit Hinweisen). Der sich aufdrängende Anschein der Befangenheit ist indessen stets zu vermeiden, selbst wenn für Unbefangenheit und Unparteilichkeit nicht die für ein Gerichtsmitglied geltenden Massstäbe anzuwenden sind (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C\_583/2011 vom 25. Oktober 2011 E. 4.2).

**2.2.3** Ein Ausstandsgrund im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG kann gegeben sein, falls objektive Anhaltspunkte bestehen, welche auf eine ernsthaft gestörte zwischenmenschliche – geradezu feindschaftliche – Beziehung hindeuten. Diffuse Antipathien gegenüber einem Amtsträger genügen demgegenüber nicht. Bei einer Strafanzeige gegen einen Amtsträger gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass diese für sich alleine dann nicht zur Ausstandspflicht des Amtsträgers in Sachen des Anzeigeerstatters führt, wenn die Anzeige ausschliesslich im Zusammenhang mit der amtlichen Tätigkeit steht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 8G.36/2000 und 8G.39/2000 vom 25. September 2000 E. 3c; SCHINDLER, a.a.O, S. 113 f., FELLER, Kommentar VwVG, Art. 10 N. 23). Auch Fehlentscheide in der Sache oder prozessuale Fehler begründen (nur) dann einen Ausstandsgrund, wenn sie als schwere Pflichtverletzung betrachtet werden müssen und von der Absicht des Amtsträgers zeugen, der Partei zu schaden (vgl. FELLER, Kommentar VwVG, Art. 10 N. 29; BREITENMOSE/SPORI FEDAIL, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N. 92).

**2.2.4** Die in Art. 10 VwVG genannten Gründe sind obligatorische Ausstandsgründe. Sie führen zwingend zum Ausstand, ohne dass es einer Geltendmachung durch Beteiligte bedarf. Dementsprechend muss die entscheidende Behörde von Amtes wegen prüfen, ob eines oder mehrere ihrer Mitglieder in den Ausstand zu treten haben (vgl. BREITENMOSE/SPORI FEDAIL, Kurzkommentar VwVG, Art. 10 N. 94). Ist der Ausstand hingegen streitig, so entscheidet darüber die Aufsichtsbehörde oder, wenn es sich um den Ausstand eines Mitglieds einer Kollegialbehörde handelt, diese Behörde unter Ausschluss des betreffenden Mit-

glieds (Art. 10 Abs. 2 VwVG). Es ist eine anfechtbare Zwischenverfügung zu erlassen.

## 2.3

**2.3.1** Der Beschwerdeführer hat vorliegend mit Schreiben vom 5. Juni 2013 bei der schweizerischen Bundesanwaltschaft Strafanzeige gegen C.\_\_\_\_\_ sowie gegen "Unbekannte Mitarbeiter der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV" wegen Verdachts auf Verletzung des Amtsgeheimnisses gemäss Art. 320 Abs. 1 StGB erstattet. In der Folge hat er bei der ESTV – für den Fall, dass sein gleichzeitig eingereichtes Sisitierungs-gesuch abgelehnt würde – ein Ausstandsbegehren gegen C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ gestellt.

Die Schlussverfügungen der ESTV vom 23. September 2013 in den Ver-fahren [...] und [...] – unterzeichnet von F.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ – ent-halten keine Ausführungen zu diesem Ausstandsbegehren. Eine anfecht-bare Zwischenverfügung wurde ebenfalls nicht gefällt. Die – inzwischen aufgehobenen (vgl. oben Bst. F) – Schlussverfügungen vom 8. November 2012 im vorangegangenen Verfahren betreffend die gleiche Sache wur-den von C.\_\_\_\_\_ unterzeichnet, wobei H.\_\_\_\_\_ der Sachbearbeiter war.

**2.3.2** Zieht man den Kreis der Personen, welche in irgendeiner Form im vorliegenden Verfahren (Verfügungen vom 8. November 2012 und vom 23. September 2013) mitgearbeitet haben, weit, dann sind dies F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_. Gegen sie alle hat der Beschwerdeführer denn auch im vorinstanzlichen Verfahren ein Aus-standsbegehren gestellt.

Betreffend C.\_\_\_\_\_ begründet er dieses damit, dass dieser das rechtli-che Gehör des Beschwerdeführers grob verletzt und falsche Vorwürfe gegen den Vertreter des Beschwerdeführers erhoben habe. Zudem be-stehe ein begründeter Verdacht einer Amtsgeheimnisverletzung zum Nachteil des Beschwerdeführers. Unter diesen Umständen könne der Verfahrensausgang bei erneuter Befassung mit der Streitsache nicht mehr als offen erscheinen.

Sowohl Verfahrensfehler durch, wie auch eine Strafanzeige gegen ein Behördenmitglied begründen nicht grundsätzlich eine Ausstandspflicht (E. 2.2.3). Unabhängig davon und entgegen dem Vorbringen des Be-schwerdeführers hat sich C.\_\_\_\_\_ jedoch gar nicht mehr "erneut" mit

der Sache befasst hat. Er hat zwar die – vom Bundesverwaltungsgericht aufgehobenen – Verfügungen vom 8. November 2012 unterzeichnet, in der Folge jedoch nach dem Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. April 2013 an den weiteren Verfahren, welche mit den hier angefochtenen Schlussverfügungen vom 23. September 2013 endeten, nicht mehr mitgewirkt. Insofern ist selbst ohne Prüfung der Ausstandsgründe nicht zu erkennen, inwiefern eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV vorliegen könnte, da C.\_\_\_\_\_ nur im ersten Teil der Verfahren (bis zu den Verfügungen vom 8. November 2012), nicht jedoch im hier zu beurteilenden zweiten Teil (Erlass der Verfügungen vom 23. September 2013) mitgewirkt hat. Dass das vom Beschwerdeführer erwähnte Schreiben vom 29. Mai 2013 (vgl. [...]) von C.\_\_\_\_\_ unterzeichnet wurde, ändert daran nichts, geht es doch darin um die organisatorische Frage, welche Personen an den Verfahren [...] und [...] mitgewirkt haben. Dass dieses Schreiben vom [...] unterzeichnet wurde, entspricht wohl den internen Kompetenzen und ist insofern unproblematisch, da es in keinem materiellen Zusammenhang mit der Entscheidungsfindung der ESTV in den vorliegenden Verfahren steht und nicht als Mitwirken im Sinne von Art. 10 VwVG angesehen werden kann.

Bei den übrigen Personen (F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_) macht der Beschwerdeführer nur wenige Ausführungen und verweist auf seine Strafanzeige und den von ihm darin geltend gemachten Verdacht der Amtsgeheimnisverletzung. Zudem führt er aus, dass diese Personen bereits aufgrund ihrer hierarchischen Stellung als Untergebene von C.\_\_\_\_\_ als befangen erscheinen. Diese Vorbringen des Beschwerdeführers genügen jedoch nicht, um vorliegend das Misstrauen in die Unbefangenheit und damit in die Unparteilichkeit der betroffenen Personen objektiv zu begründen. Die von ihm eingereichte Strafanzeige, welche ausschliesslich im Zusammenhang mit der amtlichen Tätigkeit der betroffenen Personen steht, ist für sich allein hierzu ebenfalls kein ausreichender Grund (E. 2.2.3). Andere Tatsachen, welche darüber hinaus eine Ausstandspflicht begründen würden, sind nicht ersichtlich. So ist insbesondere auch der Umstand, dass C.\_\_\_\_\_ ihr Vorgesetzter ist, kein Grund, eine Befangenheit anzunehmen. Dies unabhängig davon, ob bei C.\_\_\_\_\_ überhaupt ein Ausstandsgrund vorliegen würde.

**2.3.3** Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Schlussverfügungen der ESTV vom 23. September 2013 nicht unter Verletzung der Ausstandspflicht bzw. des rechtlichen Gehörs erlassen wurden.

Es entspricht zwar nicht dem korrekten formellen Verfahrensgang, dass die Vorinstanz bzw. deren Aufsichtsbehörde nicht über das Ausstandsbegehren des Beschwerdeführers mit einer anfechtbaren Zwischenverfügung entschieden hat, zumal zwei vom Gesuch betroffene Personen die Schlussverfügungen vom 23. September 2013 unterzeichnet haben, doch ist dem Beschwerdeführer wie sich aus der – eben erfolgten – materiellen Beurteilung des Ausstandsbegehrens zeigt (vgl. E. 2.3.2), keinerlei Nachteil dadurch entstanden. Eine Rückweisung zur Nachholung dieses Verfahrensabschnittes wäre daher ein formalistischer Leerlauf und rechtfertigt sich alleine schon aus Gründen der Prozessökonomie nicht (vgl. E. 2.1).

Der Antrag des Beschwerdeführers, die Verfügungen vom 23. September 2013 aufzuheben und das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen, ist demnach abzuweisen.

### **3.**

**3.1** Ein Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amtes wegen bei Vorliegen besonderer Gründe bis auf Weiteres bzw. bis zu einem bestimmten Termin oder Ereignis sistiert werden. Die Sistierung eines Verfahrens muss jedoch durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein. Eine Verfahrenssistierung kommt namentlich aus prozessökonomischen Gründen in Betracht, so z. B. bei Hängigkeit eines anderen (gerichtlichen) Verfahrens, dessen Ausgang für das hängige und zu sistierende Verfahren von präjudizieller Bedeutung ist (vgl. BGE 130 V 90 E. 5; [statt vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2013 E. 2.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.14 ff.).

**3.2** Der Beschwerdeführer stellt den Eventualantrag, das vorliegende Verfahren zu sistieren, bis aufgrund der Ergebnisse des Strafverfahrens [...] beurteilt werden könne, ob F.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ in strafbare Handlungen zum Nachteil des Beschwerdeführers involviert gewesen seien.

Wie soeben festgehalten (E. 2.3), bestehen betreffend F.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ objektiv keine Anhaltspunkte, dass sie zum Zeitpunkt des Erlasses der Verfügungen befangen gewesen sein könnten und in den Ausstand hätten treten müssen. Hinzu kommt, dass die Bundesanwaltschaft in der Zwischenzeit den Parteien mit Schreiben vom 28. November 2013 mitgeteilt hat, sie beabsichtige, "das Verfahren gegen C.\_\_\_\_\_ und weitere unbekannte Mitarbeiter der ESTV wegen angeblicher Verletzung des Amtsgeheimnisses einzustellen" (vgl. [...]). Es ist somit schon aus

diesem Grund nicht ersichtlich, inwiefern der Ausgang jenes Verfahrens für das vorliegende von präjudizieller Bedeutung sein könnte. Der Eventualantrag des Beschwerdeführers ist abzuweisen.

**3.3** Ebenfalls abzuweisen ist der Verfahrensantrag des Beschwerdeführers, das vorliegende Verfahren einstweilen auf die Frage der Verletzung von Ausstandsvorschriften und die Wahrung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz zu beschränken. Das Gericht sieht keinen Grund für eine solche Beschränkung. Es hält das Verfahren zudem für spruchreif und die Parteien konnten sich einlässlich zu allen Bereichen des Verfahrens äussern.

#### **4.**

**4.1** Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (vgl. BGE 139 II 404 E. 9.3 mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997, BBI 1997 II 1099; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 3.1, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 4.1).

**4.2** Unter das Abkommen fallen Einkommensteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die so genannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.2 und 7.5.1.4). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-USA 96 (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertrags-

staates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96).

## 5.

**5.1** Gemäss Art. 20c Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 in Verbindung mit Ziff. 10 des Protokolls 96 glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der prima-facie Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht. Erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA hat sich die ESTV zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, letztlich eine unter das Abkommen fallende Person betreffen und ausreichen, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und alsdann zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2). Nicht darüber auszusprechen hat sich die ESTV dagegen darüber, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Sie hat weder Tat- noch irgendwelche Schuldfragen zu prüfen noch ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Sie ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann. Die ESTV hat demnach kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) – zur Wahrung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes – eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen hinreichend begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Deckmantel eines von ihr ohne Vorhandensein von Verdachtsmomenten lediglich behaupteten Abgabebetrugs Beweise verschafft, die zur Ahndung anderer nicht amtshilfefähiger Fiskaldelikte dienen sollen ([statt

vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 4.1 mit weiteren Hinweisen).

**5.2** Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass durch eine unter das Abkommen fallende Person der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen. Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem dergestalt vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt bei alledem weder zugunsten noch zulasten des Beschwerdeführers Untersuchungshandlungen vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 4.2, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 5.2 mit weiteren Hinweisen; vgl. hierzu auch BGE 139 II 451 E. 2.3).

## **6.**

**6.1** Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in ständiger Rechtsprechung gestützt auf eine Auslegung von Art. 26 DBA-USA 96 gemäss Art. 31 und 32 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK, SR 0.111; vgl. dazu ausführlich BVGE 2010/7 E. 3.5; OLIVER DÖRR, in: Dörr/Schmalenbach [Hrsg.], Vienna Convention on the Law of Treaties, A Commentary, Berlin Heidelberg 2012, Art. 31 N. 6 f. und N. 8 ff., Art. 32 N. 2 f. und N. 9 ff.) und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts fest, dass unter den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» Handlungen fallen, die entweder – nach schweizerischer Terminologie – einen Steuerbetrug nach Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) darstellen oder das Element der Arglist, wie es beim Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) ver-

wendet wird, enthalten (BGE 139 II 404 E. 9.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.1-7.4 und 7.6).

## **6.2**

**6.2.1** Des Weiteren kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, im spezifischen Kontext des so genannten Qualified Intermediary (QI) Systems (QI-System), in welchem Banken mit dem IRS ein entsprechendes Abkommen geschlossen haben und damit als QI gelten, werde ein Vertrauensverhältnis zwischen den Banken und dem IRS geschaffen. Dieses basiere vereinfacht gesagt darauf, dass die Banken dem IRS gewisse Informationen über in den USA steuerpflichtige Personen mitzuteilen hätten oder auf den von diesen Personen erzielten Kapitalgewinnen eine Quellensteuer zurückbehalten müssten (ausführlich zum QI-System: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5). In gewissen Konstellationen sei es somit möglich, dass der Bankkunde – zusammen mit der Bank oder diese als Tatmittlerin ausnutzend – das Vertrauen des IRS in das korrekte Verhalten der Bank ausnutze, um diesen zu täuschen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn falsche Formulare vorlägen, wobei hier ein falsch ausgefülltes Formular W-8BEN im Vordergrund stehe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hat in konstanter – nunmehr bundesgerichtlich bestätigter – Rechtsprechung solche Handlungsweisen als relevant für die Beantwortung der Frage erachtet, ob ein Tatverdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen gegeben ist (BGE 139 II 404 E. 9.7 auch zum Folgenden; [statt vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 5.2, A-6478/2012 vom 17. April 2013 E. 4.2).

**6.2.2** Umgesetzt wird dieses QI-System bei einem «foreign investor», das heisst bei einem nicht US-Steuerzahler mit Wohnsitz ausserhalb der USA, wie folgt: Vom Kunden der Bank, welche als QI fungiert, ist das so genannte Formular «W-8BEN» einzuholen. Statt des Formulars «W-8BEN» kann die Bank auch bankeigene Formulare verwenden (vgl. URS R. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, in: Jusletter 26. Januar 2009, Rz. 27 f. und 41, auch FN 15). Darin bestätigt der Kunde, dass er ein «foreign investor» ist, mit allfälligem Anspruch auf eine reduzierte Quellensteuer auf den aus den USA stammenden Einkünften. Mit diesem Formular kann der QI vom ursprünglichen «payor» (z.B. einer US-Aktiengesellschaft, so genannter «withhol-

ding agent»), sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist, den Überschuss über den Sockelsatz der Quellensteuer zurückverlangen und dem Investor weiterleiten. Das Formular «W-8BEN» ist dabei nicht dem IRS bzw. dem ersten «withholding agent» zu übermitteln und damit offenzulegen. Vielmehr darf der «payor» auf diese Angaben des QI (welcher die Aufgabe hat, Staatsbürgerschaft und Wohnsitz abzuklären) vertrauen (BGE 139 II 404 E. 9.7.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.3).

**6.2.3** Das Formular W-8BEN wird somit vom Bankkunden gegenüber dem Finanzintermediär abgegeben, damit dieser seine gesetzlichen Pflichten erfüllen kann. Durch die affirmative Erklärung der steuerlichen Nutzungsberechtigung mittels Formular W-8BEN wird die Bank in ihrer Annahme bestärkt, dass es sich bei ihrem Vertragspartner um eine echte Vermögensverwaltungsgesellschaft mit steuerlicher Nutzungsberechtigung und nicht um eine treuhänderische Struktur handelt (vgl. ROBERT WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen "Steuerbetrug und dergleichen" mit den USA, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 110). Das Formular W-8BEN muss zudem aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung ausgefüllt werden (vgl. Urteil 6S.346/1999 vom 30. November 1999 E. 4c). Es besitzt somit eine "erhöhte Glaubwürdigkeit" und ist daher eine Urkunde im Sinne von Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0; BGE 139 II 404 E. 9.9.2).

## 7.

**7.1** Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 125 II 65 E. 6a; [statt vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.1). Das verfassungsmässige Gebot der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) verlangt, dass staatliche Hoheitsakte für das Erreichen eines im übergeordneten öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sein müssen. Eine Zwangsmassnahme ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn eine ebenso geeignete mildere Anordnung für den angestrebten Erfolg ausreicht. Der Eingriff darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als notwendig. Obwohl sich das Prinzip der Verhältnismässigkeit aus der Verfassung ergibt, kann es jeweils nur zusammen mit einem besonderen Grundrecht geltend gemacht werden (BGE 126 I 112 E. 5b mit Hinweisen).

**7.2** Weder Art. 26 DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA enthalten Bestimmungen über die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch des IRS zu genügen hat. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung können die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (BGE 139 II 404 E. 7.2.2). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vor steuerstrafrechtlichem Hintergrund vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht. Bisher wurde daher insbesondere auf die Grundsätze in Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG; SR 351.1) abgestellt. Demnach müssen die Stelle, von der das Gesuch ausgeht, und die für das Verfahren zuständige Behörde ebenso genannt werden, wie der Gegenstand und der Grund des Ersuchens. Des Weiteren sind möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person zu machen, gegen die sich das Verfahren richtet. Zudem muss die ersuchende Behörde die gesetzlichen Grundlagen der Untersuchung und den relevanten Sachverhalt darstellen und die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen. Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann zwar von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 3. Aufl., Bern 2009, Rz. 295). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun. Gegenüber Rechtshilfegesuchen in anderen Fällen werden an Rechtshilfegesuche betreffend Abgabebetrug aber erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt. Ein begründeter Verdacht auf Steuer- bzw. Abgabebetrug wurde seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (zum Ganzen: BGE 139 II 404 E. 7.2.2 und BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1; [statt vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.3; A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.1 m.w.H.).

## **8.**

**8.1** Das Bundesgericht hat – wie zuvor das Bundesverwaltungsgericht – das Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 in formeller und materieller Hinsicht als den rechtlichen Anforderungen genügend erachtet und kam zum Schluss, dass gestützt auf dieses Gesuch grundsätzlich Amtshilfe zu leisten ist (BGE 139 II 404 E. 9.10; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 11). Insbesondere wurden die im Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 genannten Auswahlkriterien als geeignet erachtet, um Personen zu identifizieren, bei denen der Verdacht besteht, sie hätten ein amtshilfefähiges Delikt begangen. Auch unter dem Gesichtspunkt der Gruppendifinition genügt das Amtshilfegesuch den Anforderungen. Das Bundesgericht betonte insbesondere, dass der im vorliegenden Amtshilfegesuch geltend gemachte Sachverhalt als Abgabebetrag (vgl. BGE 139 II 404 E. 9.8) aber auch als Steuerbetrug (Art. 186 Abs. 1 DBG) qualifiziert werden kann, da dem Formular W8-BEN Urkundeneigenschaft zukommt (vgl. BGE 139 II 404 E. 9.9 mit weiteren Ausführungen). Ein solches Formular ist dann inhaltlich unwahr, wenn im konkreten Fall, entgegen der Angabe im Formular, nicht die Gesellschaft, sondern der Anteilsinhaber an deren Vermögenswerten und an den daraus fliessenden Erträgen steuerlich nutzungsberechtigt ist. Befindet sich ein solch inhaltlich unwahres Formular W-8BEN bei den Akten, ist der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 DBG erfüllt (BGE 139 II 404 E. 9.9.3).

## **8.2**

**8.2.1** Der vom Bundesgericht beurteilte Fall (BGE 139 II 404) betraf – wie vorliegend auch – ein Konto bei der Clariden Leu AG. Das Bundesgericht hielt fest, das Amtshilfegesuch des IRS betreffe in den USA steuerpflichtige Personen, die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz Konten eröffnet oder gehalten hätten. Diese Beschreibung genüge den Anforderungen, um nicht als unzulässige Beweisausforschung zu gelten. Wenn der IRS somit um Informationen über in den USA steuerpflichtige Personen ersuche, die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz Konten eröffnet oder gehalten hätten, sei sein Ersuchen nicht zu beanstanden (BGE 139 II 404 E. 7.3.3).

**8.2.2** Der Beschwerdeführer bestreitet zwar nicht die Stellung der CS als Informationsinhaberin, bringt jedoch vor, der IRS führe im Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 nicht aus, ob und wann die Clariden Leu AG überhaupt ein QI-Agreement unterzeichnet habe. Der IRS habe im Amtshilfe-

ersuchen den Abschluss eines QI-Agreements durch die Clariden Leu AG nicht behauptet und es sei der ESTV aufgrund des im Rahmen der Amtshilfe bestehenden Verbots der Ergänzung des Sachverhalts verwehrt, eigene Ermittlungen in Bezug auf einen allfälligen Abschluss eines QI-Agreements anzustellen. Dem Amtshilfeersuchen in Bezug auf die bei der Clariden Leu AG geführten Konten sei daher die Grundlage entzogen.

**8.2.3** Die Credit Suisse Group AG und ihre Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften werden im Amtshilfegesuch unter dem Begriff "Credit Suisse" zusammengefasst. Dies geht klar aus dem Text hervor. Wenn somit im Gesuch vom Abschluss eines QI-Agreements mit der "Credit Suisse" die Rede ist, sind in dieser Formulierung – aus Sicht des Gesuchstellers – jeweils ebenfalls die Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften miteingefasst. Neben diese Ausführungen zur "Credit Suisse" erklärt der IRS im Amtshilfegesuch zudem ganz grundsätzlich, dass er mit Gültigkeit ab dem 1. Januar 2001 QI-Agreements mit "non-U.S. financial institutions" abgeschlossen habe. Es entspricht somit nicht dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass der IRS den Abschluss eines QI-Agreements durch die Clariden Leu AG nicht behauptet habe. Der Begriff "Credit Suisse" umfasst neben der Credit Suisse Group AG die Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften und damit auch die Clariden Leu AG. Eine namentliche Auflistung dieser Institute ist nicht erforderlich. Das Amtshilfegesuch des IRS genügt somit auch unter diesem Aspekt den rechtlichen Anforderungen.

Es kann im Übrigen noch angemerkt werden, dass in den hier relevanten Verfahrensakten sich jeweils ein Formular W8-BEN befindet, welchem gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung Urkundeneigenschaft zukommt. Da der im Amtshilfegesuch beschriebene Sachverhalt auch als Steuerbetrug zu qualifizieren ist (E. 8.1), entspricht das Amtshilfegesuch bereits schon aus diesem Grund den rechtlichen Anforderungen. Der Beschwerdeführer dringt mit seinem Vorbringen somit nicht durch.

## **9.**

Nach dem Ausgeführten bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer die im Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 genannten Kriterien erfüllt und somit die Vorinstanz einen Tatverdacht bejahen durfte, ob also mithin hinreichende Anhaltspunkte dafür bestehen, dass durch eine unter das Abkommen fallende Person der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte (oben E. 5.2).

Aus den Akten beider Verfahren ([...] und [...]) ergibt sich, dass die hier relevanten Konten von zwei Domizilgesellschaften (X.\_\_\_\_\_ Limited Paginiernummer [...] und Y.\_\_\_\_\_ Limited Paginiernummer [...]) gehalten wurden, dass diese Konten US-Wertpapiere enthielten (Paginiernummern [...]; [...]) und dass ihr Saldo den Betrag von USD 50'000.- (Paginiernummern [...]; [...]) in der relevanten Periode überstieg. Zudem ist der Beschwerdeführer eine US-Person (Paginiernummern [...]; [...]) und hat jeweils kein Formular W-9 ausgefüllt. Aus den Akten ergeben sich schliesslich Hinweise darauf, dass der Beschwerdeführer an den von der X.\_\_\_\_\_ Limited und der Y.\_\_\_\_\_ Limited gehaltenen Konten wirtschaftlich berechtigt war und die rechtliche Selbständigkeit der Gesellschaften (teilweise) missachtet hat, indem er direkt ohne formelle Genehmigung durch die Gesellschaften über die Konten verfügen konnte (Paginiernummern [...]; [...]). Damit besteht weiter der Verdacht, dass jeweils das Formular W-8BEN falsch ausgefüllt wurde, indem dort nicht der wirtschaftlich berechtigte Beschwerdeführer aufgeführt war (Paginiernummern [...]; [...]). Es liegen somit hinreichende Anhaltspunkte dafür vor, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte und der Tatverdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" ist vorliegend entsprechend zu bejahen. Da der Beschwerdeführer dazu nichts vorbringt, vermag er diesen Tatverdacht offensichtlich nicht zu entkräften. Dass die ESTV unter diesen Voraussetzungen dem IRS Amtshilfe leistet, ist nicht zu beanstanden.

#### **10.**

Dem Ausgeführten zu Folge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen. Diese sind auf Fr. [...] festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]) und mit dem insgesamt geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe (je Fr. [...] in beiden Verfahren) zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

#### **11.**

Verfahrensvorschriften sind grundsätzlich mit dem Tag ihres Inkrafttretens anwendbar (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 327). Damit ist betreffend Rechtsmittel Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) in der am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Fassung anwendbar. Demnach kann dieser Entscheid

auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 83 Bst. h, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Verfahren A-6143/2013 und A-6144/2013 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. [...] werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm insgesamt in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...] und Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Stefano Bernasconi

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt.

delt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: