



Urteil vom 5. April 2012

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marie-Chantal May Canellas, Richter Daniel Riedo,
Richter Markus Metz, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

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 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), das dazugehörige Protokoll (ebenfalls in SR 0.672.933.61 veröffentlicht; Protokoll 96) 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 [nachfolgend: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern], Kennziffer I B h 69, Beilage 1; die deutsche Fassung befindet sich in Beilage 4). Das Gesuch betrifft 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.

Dabei umschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

B.a Die CS habe ein Geschäftsmodell entwickelt, welches in den USA steuerpflichtigen Kunden (nachfolgend auch: US-Kunden) ermöglicht habe, undeklarierte (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. So seien US-Kunden von Mitarbeitern der CS instruiert worden, wie sie die nichtdeklarierten Konten handhaben sollten. In vielen Fällen seien Domizilgesellschaften und andere Einrichtungen («arrangements») ausserhalb der

USA benutzt worden, um die wirtschaftliche Berechtigung der US-Kunden der CS an diesen Konten zu verschleiern. Mit Hilfe und Unterstützung der CS hätten die Kunden Dokumente erstellt, die wahrheitswidrig und betrügerisch die Besitzverhältnisse an den Konten falsch angegeben hätten, um Steuerstraft- 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. Steuerpflichtige Personen – so der IRS – würden zudem notwendige Unterlagen nicht einreichen, um Einkommen vor dem IRS zu verbergen. 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 klargeworden, dass die Konten nicht offengelegt werden würden.

B.b Nachdem sich die UBS AG – welcher die US-Behörden vorgeworfen hatten, in den USA steuerpflichtigen Personen bei der Begehung von Steuerdelikten nach US-Recht geholfen zu haben und die deswegen in den USA in Bedrängnis geraten war – aus dem grenzüberschreitenden Geschäft zurückgezogen habe, hätten in den USA steuerpflichtige Kunden ihre Konten von der UBS zur CS verlegt. Ausserdem habe zumindest ein im Amtshilfegesuch namentlich genannter Kundenberater von der UBS zur CS gewechselt. Einer oder mehrere dieser Kundenberater hätten einige oder alle ihre Kunden mitgenommen. Daraus schloss der IRS, dass die Verschiebung von Vermögenswerten von Konten bei der UBS auf Konten bei der CS in den Jahren 2008 und 2009 ein Indikator dafür sei, dass sowohl die CS als auch die Kontoinhaber versucht hätten, ihn zu betrügen, indem sie Werte vor ihm verborgen hätten.

Anderen Kunden sei von Kundenberatern der CS empfohlen worden, ihre Konten bei dieser Bank zu schliessen und ihr Geld zu anderen schweizerischen Banken zu überweisen, statt in die USA. Im Rahmen des «voluntary disclosure programs» – eines Programms zur freiwilligen Selbstanzeige in den USA – hätten sich mindestens 939 Personen selbst angezeigt, die nicht gemeldete Konten bei der CS gehabt hätten. Die meisten der Konten hätten in der Schweiz bestanden. Vom IRS befragte Kunden hätten bestätigt, dass die CS ihnen dabei geholfen habe, ihre Konten zu

strukturieren und Transaktionen von diesen Konten auf eine Weise vorzunehmen, welche die Existenz dieser Konten vor dem IRS verschleiert habe.

Am 23. Februar 2011 seien vier Bankangestellte, die für die CS arbeiteten, angeklagt worden, gemeinsam US-Kunden dabei geholfen zu haben, mittels geheimer Bankkonten Steuern zu hinterziehen. Das so genannte «Walder Indictment» welches die Anklage vom 23. Februar 2011 abgelöst habe, sei am 21. Juli 2011 beim Gericht eingereicht worden.

B.c Der IRS stützte sich dabei gemäss dem Amtshilfegesuch unter anderem auf Informationen, die von der CS selbst dem US-Department of Justice oder dem IRS übermittelt worden waren, Auskünfte von Kunden der CS, die sich im Rahmen eines «voluntary disclosure programs» beim IRS selbst angezeigt hatten, sowie auf eine Anklageschrift gegen gegenwärtige und ehemalige Angestellte der CS («Walder Indictment»), Informationen, die in Befragungen anderer US-Kunden der CS gewonnen worden waren, und Untersuchungen von öffentlich zugänglichen Informationen verschiedener Einheiten der CS und Zeitungsberichte.

B.d In rechtlicher Hinsicht beruft sich der IRS auf Ziff. 10 des Protokolls 96 sowie Ziff. 4(c) und 4(d) der Vereinbarung 03. Die CS habe solche Unterlassungen und Verschleierungen vorbereitet und den US-Kunden als gangbare Möglichkeit zur Umgehung der US-Informationsmeldevorschriften gemäss QI-Agreement (einer Vereinbarung zwischen dem IRS und so genannten «Qualified Intermediaries», z.B. gewissen Banken) und weiteren US-Vorschriften angeboten. Daher müssten solche Unterlassungen und Verschleierungen als betrügerische Handlung von Seiten der US-Kunden der CS gelten.

Gemäss US-Recht seien US-Bürger und dort wohnhafte Personen verpflichtet, ihr weltweites Einkommen, unabhängig von der Quelle, in ihren jährlichen Einkommenssteuererklärungen anzugeben. Um den IRS zu täuschen, hätten Manager und Bankangestellte der CS und die US-Kunden der CS einen Plan («scheme») 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 indem sie die richtigen Steuerformulare nicht eingereicht hätten. Dadurch, dass US-Kunden

das IRS-Formular «W-9», welches die CS gemäss dem QI-Agreement hätte in ihrem Besitz haben müssen, der CS nicht eingereicht hätten, hätten diese US-Kunden und die CS Handlungen begangen, die «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellten. In Bezug auf Depots und Konten, die keine US-Wertschriften enthielten, habe die CS zudem eindeutig betrügerische Schritte unternommen, um Kontakte mit ihren US-Kunden, die an diesen Konten wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, zu vermeiden oder zu tarnen, um deren Anonymität zu wahren. Durch diesen Plan («scheme») hätten die CS und ihre US-Kunden absichtlich den IRS getäuscht, indem die von US-Personen gehaltenen Werte verborgen bzw. nicht gemeldet worden seien und die Steuern auf den mit diesen Konten zusammenhängenden Einkünften nicht bezahlt worden seien.

B.e Die US-Behörden ersuchten im Amtshilfegesuch um Herausgabe von Informationen über in den USA steuerpflichtige natürliche Personen und allenfalls 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.

B.f Im Amtshilfegesuch wurde zudem näher umschrieben, welche Eigenschaften die Konten erfüllen müssten, bei denen ein Verdacht bestehe, die an ihnen berechtigten Personen hätten «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen.

C.

Am 27. und 31. Oktober 2011 forderte die ESTV die CS schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen samt unterzeichneten «Certifications of Business Records» in verschiedenen Teillieferungen bis spätestens am 7. November 2011 einzureichen. Die CS kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

Zugleich forderte die ESTV die CS auf, die betroffenen Personen zu informieren.

D.

Am 29. November 2011 erschien im Bundesblatt eine Mitteilung der ESTV über das Amtshilfeverfahren (Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] über das Amtshilfeverfahren des Internal Revenue Service [IRS] der Vereinigten Staaten von Amerika vom 26. September

2011 betreffend Credit Suisse Group Kundenverhältnisse, BBl 2011 8765 ff.).

E.

In ihrer Schlussverfügung vom 6. Januar 2012 gelangte die ESTV zum Ergebnis, A._____ sei an der X._____ Limited wirtschaftlich berechtigt und in seinem Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

F.

Da A._____ innert Frist keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hatte, wurde ihm die Schlussverfügung der ESTV vom 6. Januar 2012 am 9. Januar 2012 an die von der ESTV bezeichnete Zustellungsbevollmächtigte zugestellt.

G.

Mit Eingabe vom 8. Februar 2012 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 6. Januar 2012 aufzuheben und das Amtshilfeverfahren einzustellen. Eventualiter beantragte er, die Sache zum Zwecke weiterer Abklärungen an die Vorinstanz zurückzuweisen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

H.

Mit Vernehmlassung vom 1. März 2012 beantragte die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. 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; in Kraft ab 1. Januar 1951 [AS 1951 890]; Ablauf der Referendumsfrist [unbenutzt] am 26. September 1951 [BBl

1951 II 419 f.)) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. Der Gesetzgeber hat mit dieser Kompetenzdelegation an den Bundesrat bewusst eine Lösung getroffen, nach welcher die Einzelheiten des Verfahrens nicht im Bundesbeschluss selber geregelt werden, sondern der Bundesrat zum Erlass entsprechender Bestimmungen ermächtigt wird. Der Bundesrat hat auf diesen Umstand in seiner Botschaft vom 29. Mai 1951 (BBl 1951 II 296 ff., insb. 299) ausdrücklich hingewiesen. Insbesondere hob er hervor, die Vorschriften müssten stark auf praktische Bedürfnisse Rücksicht nehmen und unvorhersehbaren Wandlungen der Verhältnisse rasch angepasst werden können. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat seine Aufgabe mit Erlass der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA) wahrgenommen.

Auf die neuen oder revidierten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, welche nach dem 1. Oktober 2010 in Kraft treten, ist die Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV; SR 672.204) anwendbar (Art. 1 in Verbindung mit Art. 18 ADV). Das im vorliegenden Verfahren anwendbare DBA-USA 96 trat am 19. Dezember 1997 in Kraft. Deshalb findet die ADV keine Anwendung. Anzumerken bleibt, dass die am 23. September 2009 unterzeichneten Änderungen betreffend das DBA-USA 96 noch nicht in Kraft stehen.

1.2. Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA hält fest, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 20k Abs. 4 Vo DBA-USA). 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 die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, das Notifikationsschreiben der CS, welches diese denjenigen Kunden zugestellt habe, deren Akten sie der ESTV herausgab bzw. herauszugeben gedachte, nie erhalten zu haben. Dadurch habe er erst durch die Schlussverfügung vom gegen ihn laufenden Amtshilfeverfahren Kenntnis nehmen können, womit sein Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden sei.

2.1.1. Der Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs ist in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) festgehalten und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisiert. Danach haben Parteien das 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, BGE 132 II 485 E. 3.2, BGE 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).

2.1.2. Der Gehörsanspruch ist gemäss ständiger Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt. Eine Verletzung des Gehörsanspruchs kann allerdings als geheilt gelten, wenn die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs (also etwa die unterlassene Anhörung, Akteneinsicht, Begründung) in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, in dem die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Prüfungsbeugnis entscheidet wie die untere Instanz. Die Heilung ist jedoch ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt; die Heilung des Mangels soll die Ausnahme bleiben (BGE 133 I 201 E. 2.2, BGE 126 V 130 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 1C_148/2010 vom 6. September 2010 E. 4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 2.1; A-6722/2010 vom 11. August 2011 E. 4.2, A-3717/2010 vom 3. März 2011 E. 3 und 6.1; A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010, A-4936/2010 vom

21. September 2010 E. 5.1 f., A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.2.3, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4 je mit Hinweisen; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1709 ff.).

2.2.

2.2.1. Der am 16. November 2011 neu eingefügte Art. 20/ Vo DBA-USA bestimmt seit dem 30. November 2011 (AS 2011 5259 f.), wie die betroffenen Personen bei «Amtshilfegesuchen ohne Personenangaben» zu informieren sind. Zunächst ersucht die ESTV den Informationsinhaber, die von ihm identifizierten Personen aufzufordern, in der Schweiz je einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen (Abs. 1). Diese Bestimmung entspricht Art. 20c Abs. 4 Vo DBA-USA, demgemäss auch für den Fall, dass das Amtshilfegesuch Personenangaben enthält, die ESTV den Informationsinhaber ersucht, die betroffene Person aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen. Zusätzlich wird die ESTV verpflichtet, bei Gesuchen anhand von Verhaltensmustern den Kreis der betroffenen Personen durch Publikation im Bundesblatt über das Amtshilfegesuch und über die Pflicht dieser Personen, je einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen, zu informieren (Art. 20/ Abs. 2 Vo DBA-USA) sowie in den US-Medien über die Publikation im Bundesblatt zu informieren (Art. 20/ Abs. 4 Vo DBA-USA).

2.2.2. Zunächst ist festzustellen, dass die Mitteilung der ESTV im Bundesblatt vom 29. November 2011 veröffentlicht wurde (BBl 2011 8765). Demgegenüber trat Art. 20/ Vo DBA-USA erst am 30. November 2011 in Kraft. Bevor aber zu prüfen ist, ob die nach der Veröffentlichung in Kraft getretene Verordnungsbestimmung als Grundlage für die Mitteilung genügt, ist die rechtliche Situation ohne Art. 20/ Vo DBA-USA zu beurteilen.

2.2.2.1 Wie soeben gesehen (E. 2.3.1), hält Art. 20c Abs. 4 Vo DBA-USA – ebenso wie der neue Art. 20/ Abs. 1 Vo DBA-USA – fest, dass die ESTV den Informationsinhaber ersucht, die betroffene Person aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen.

Die Regelung von Art. 20c Abs. 4 Vo DBA-USA sieht weiter vor, dass – sofern die betroffene Person keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hat – die Zustellung einer Kopie des Ersuchens – soweit in diesem nicht ausdrücklich Geheimhaltung verlangt wird – durch die zuständige US-Behörde nach US-Recht vorzunehmen sei (Art. 20e Abs. 1 und 2 Vo DBA-USA). Diese Regelung würde sich in Fällen wie dem vorliegen-

den, bei dem der Name der betroffenen Person der US-Behörde nicht bekannt ist, als nicht mit den Interessen dieser Personen in Einklang stehend erweisen. Die US-Behörden würden so nämlich via schweizerische Behörden in den Besitz von Namen gelangen, bevor feststünde, ob die Schweiz Amtshilfe leistet und dabei diesen Namen mitteilt, oder eben nicht.

2.2.2.2 Art. 36 VwVG bestimmt, in welchen Fällen die persönliche Zustellung durch die Veröffentlichung in einem amtlichen Blatt ersetzt werden kann. Die amtliche Publikation schafft die unwiderlegbare Vermutung (Fiktion), die Verfügung sei allen möglichen Adressatinnen und Adressaten eröffnet worden, und zeitigt die damit verbundenen Rechtsfolgen. Insbesondere beginnt die Rechtsmittelfrist zu laufen (FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 36 Rz. 6). Die Fiktion gilt trotz der Tatsache, dass die natürliche Vermutung eher dahin gehen dürfte, dass Betroffene oftmals keine Kenntnis von der Publikation erhalten (JÜRGE STADELWIESER, Die Eröffnung von Verfügungen, unter besonderer Berücksichtigung des eidgenössischen und des st. gallischen Rechts, St. Gallen 1994, S. 43). Die Veröffentlichung muss all jene Informationen enthalten, die erforderlich sind, damit sich die möglicherweise betroffenen und beschwerdelegitimierten Personen, Organisationen oder Behörden ein Bild über die Tragweite der Verfügung machen und beurteilen können, ob ihre Interessen berührt sind (LORENZ KNEUBÜHLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, Art. 36 Rz. 2 f.; vgl. auch STADELWIESER, a.a.O., S. 113). Welche Angaben enthalten sein müssen, ist im Einzelfall zu bestimmen. Die Angabe der verfügenden Behörde und der Partei(en) sowie das Dispositiv des Entscheids gehören dazu. Allenfalls sind weitere Angaben erforderlich. Aus einer mangelhaften Publikation darf einer Partei kein Nachteil erwachsen. Überwiegende öffentliche oder private Interessen können einer einlässlichen Publikation entgegenstehen (KNEUBÜHLER, a.a.O., Art. 36 Rz. 3). Die Fälle, in denen eine Verfügung durch amtliche Publikation eröffnet werden darf, sind in Art. 36 Bst. a-d VwVG abschliessend aufgezählt. Ist keine dieser Tatbestandsvoraussetzungen gegeben, greift die mit der Publikation verbundene Eröffnungsfiktion nicht (KNEUBÜHLER, a.a.O., Art. 36 Rz. 5). Neben Verfügungen werden auch Ankündigungen über den geplanten Erlass einer Verfügung bzw. die Aufforderung zur Mitwirkung am Verwaltungsverfahren publiziert (UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., Art. 36 Rz. 5).

2.2.2.3 Im vorliegenden Zusammenhang interessiert zunächst Art. 36 Bst. c VwVG. Dieser sieht vor, dass in einer Sache mit zahlreichen Parteien eine Veröffentlichung in einem amtlichen Blatt erfolgen kann. Zwar ist umstritten, ab welcher Anzahl von Parteien von «zahlreichen» gesprochen werden kann, doch wird in der Lehre in Anlehnung an Art. 20a VwVG die Zahl von mindestens 20 Parteien genannt (UHL-MANN/SCHWANK, a.a.O., Art. 36 Rz. 23 ff.; KNEUBÜHLER, a.a.O., Art. 36 Rz. 10). Die amtliche Publikation ist hier nicht erst zulässig, wenn die individuelle Zustellung unmöglich ist, sondern die grosse Anzahl Betroffener genügt (STADELWIESER, a.a.O., S. 109 und 114 f.).

Schliesslich ist die amtliche Publikation auch möglich, wenn sich in einer Sache die Parteien ohne unverhältnismässigen Aufwand nicht vollzählig bestimmen lassen (Art. 36 Bst. d VwVG).

2.2.2.4 Vorliegend betrifft das Amtshilfegesuch des IRS vom 26. September 2011 zahlreiche Parteien im Sinn von Art. 36 Bst. c VwVG. Die Notifikation der (möglicherweise) betroffenen Personen in einem amtlichen Blatt erweist sich damit bereits im Rahmen von Art. 36 Bst. c VwVG als zulässig. Auch waren der ESTV zum Zeitpunkt, in dem sie die betroffenen Personen auf den Eingang des Amtshilfegesuchs hinwies, diese Personen zumindest teilweise noch nicht namentlich bekannt. Die entsprechenden Daten musste noch aufbereitet werden (vgl. zum erst späteren Bekanntwerden der Personen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 5.3.3). Die amtliche Publikation konnte sich damit auch auf Art. 36 Bst. d VwVG abstützen. Auf die Tragweite von Art. 20/ Abs. 2 Vo DBA-USA und den zeitlichen Ablauf (E. 2.2.2) muss deshalb nicht weiter eingegangen werden.

2.2.3. Auch den inhaltlichen Anforderungen (E. 2.2.2.2) entspricht die Mitteilung im Bundesblatt, denn sie enthält diejenigen Angaben, über die eine Person verfügen muss, um bestimmen zu können, ob sie möglicherweise vom Amtshilfegesuch betroffen ist. Insbesondere werden die Namen der zur Edition aufgeforderten Informationsinhaber aufgeführt, der Zeitraum, den das Amtshilfegesuch betrifft, sowie die Kriterien, anhand deren die betroffenen Personen zu identifizieren sind.

2.2.4. Die im Bundesblatt publizierte Mitteilung an die betroffenen Personen, in der sie aufgefordert werden, innert 20 Tagen seit dem 30. November 2011 einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeich-

nen (Art. 11b Abs. 1 VwVG), gilt als zugestellt und entfaltet entsprechend Rechtswirkungen (E. 2.2.2.2 und E. 2.2.2.4).

2.3. Damit bleibt als Zwischenergebnis festzuhalten, dass aufgrund der Zustellfiktion der Beschwerdeführer rechtlich so gestellt wird, als habe er die Mitteilung der ESTV erhalten und somit vom gegen ihn laufenden Amtshilfeverfahren Kenntnis gehabt. Damit wird auch fingiert, dass er die Möglichkeit gehabt hätte, am vorinstanzlichen Verfahren teilzunehmen. Dass er dies nicht tat, gilt somit als Verzicht auf Teilnahme. Sein Anspruch auf rechtliches Gehör wurde demnach nicht verletzt.

3.

3.1.

3.1.1. Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach besteht eine Auskunftspflicht «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. dazu ausführlich unten E. 7.1.1–7.3; Urteile des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006, 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 3.1.1; A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3 je mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997, BBl 1997 II 1099; vgl. dies aufnehmend auch die ausdrückliche Überschrift vor Art. 20c Vo DBA-USA: «Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug»).

3.1.2. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann die im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 (auszugsweise veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 837 ff.) entwickelte Rechtsprechung herangezogen und weitergeführt werden. Dieses Urteil stützte sich nämlich ausschliesslich auf Art. 26 DBA-USA 96. Dass es sich bei den dortigen materiellen Erwägungen technisch gesehen um obiter dicta handelt, ändert nichts daran, dass sie nachfolgend einbezogen werden können (vgl. auch STEFAN OESTERHELT/HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2009], in: Schweizerische Zeitschrift für Wirt-

schafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 1/2010 S. 38, insb. FN 4). Weite Teile des besagten Urteils wurden überdies im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 bestätigt.

3.2. Gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 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. 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 (dazu unten insb. E. 7.5.1.2). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 dieses Abkommens (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96; ausführlich dazu: Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a, in: Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2002 Nr. 52 S. 283 ff., S. 288, zusammengefasst in: Steuer Revue [StR] 57/2002 S. 410; Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II S. 303 ff., S. 308 f.).

Dass der Informationsaustausch nicht auf abkommensberechtigte Personen beschränkt ist, bedeutet, dass die zu übermittelnden Auskünfte auch nicht ansässige Personen betreffen können (Urteil des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2; siehe auch HAROLD GRÜNINGER/ANDREAS H. KELLER, Exchange of information in fiscal matters, in: ASA 65 S. 141 f.). Eine unbeschränkte Steuerpflicht der vom Amtshilfegesuch betroffenen Person in den USA ist keine Voraussetzung für die Leistung von Amtshilfe.

4.

4.1. Das DBA-USA 96 ist ein völkerrechtlicher Vertrag im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft). Als solcher ist es – unter Vorbehalt speziellerer Bestimmungen – gemäss den Regeln der VRK auszulegen. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang; er stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung (E. 4.2), den Zusammenhang (E. 4.3), Ziel und Zweck des Vertrags (E. 4.4) sowie Treu und Glauben. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche nur, aber immerhin, zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Das Prinzip von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.1 und 11.1.3, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2011/6] E. 5.1, A-4911/2010 vom 30. November 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/64] E. 4.1 mit Hinweisen).

4.2. Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren (siehe auch zuvor E. 4.1). Diese gewöhnliche Bedeutung ist jedoch in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang sowie dem Ziel und Zweck des Vertrags gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Weiter ist zu berücksichtigen, dass, sofern sich eine spezifische Fachsprache entwickelt hat, diese als gewöhnlich anzusehen ist (BVGE 2010/64 E. 5.1). Vorbehalten bleibt nach Art. 31 Abs. 4 VRK eine klar manifestierte einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (BVGE 2010/7 E. 3.5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1735/2011 vom 21. Dezember 2011 E. 2.2.1, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2011/6] E. 5.1.1 und E. 6, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/40] E. 4.6.2).

4.3. Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen. Gemäss Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK ist in diesem Sinn auch jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwend-

bare einschlägige Völkerrechtssatz in die Auslegung einzubeziehen. Es existiert keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (BVGE 2010/7 E. 3.5.4).

4.4. Ziel und Zweck eines Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Art. 31 VRK spricht sich nicht darüber aus, welchen Quellen Ziel und Zweck eines Vertrags entnommen werden können. Die Lehre unterstreicht diesbezüglich allgemein die Bedeutung des Titels und der Präambel des Vertrags (BVGE 2010/7 E. 3.5.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1735/2011 vom 21. Dezember 2011 E. 2.2.2, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1.3; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 3.2.1). Die Auslegung nach Ziel und Zweck des Vertrages findet ihre Grenze im Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (BVGE 2010/7 E. 3.5.2).

4.5. Die Auslegungsregeln der VRK kommen – wie oben in E. 4.1 erwähnt – nur zur Anwendung, wenn diesen keine spezielleren Regeln vorgehen. Dies entspricht dem auch auf völkerrechtliche Verträge anwendbaren Grundsatz des Vorrangs der *lex specialis* (BGE 133 V 233 E. 4.1). Eine solche Auslegungsregel findet sich nun in Art. 3 Ziff. 2 DBA-USA 96. Jedoch ist auch dieser Artikel wieder gemäss VRK auszulegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 5.2).

5.

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 – anders als bei Anfragen aus anderen Staaten – noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht.

Die ESTV hat sich anlässlich dieser Vorprüfung weder abschliessend zur Frage zu äussern, ob ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt, noch dazu, ob die von den US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaa-

tes die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Hierüber hat sich die ESTV erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA zu äussern. In dieser hat sie – wie allenfalls anschliessend auch das mittels Beschwerde nach Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA angerufene Bundesverwaltungsgericht – darüber zu befinden, ob ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6674/2010 vom 27. Oktober 2011 E. 2.1, A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2).

6.

6.1.

6.1.1. Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 125 II 65 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6634/2010 vom 16. September 2011 E. 3.3 mit Hinweisen). 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 (BGE 126 I 112 E. 5b mit Hinweisen). So sind – als Ausfluss dieser Grundsätze – im Rahmen der Amtshilfe in Börsensachen reine Beweisausforschungen verboten. Die ersuchende Behörde muss im Amtshilfeverfahren den relevanten Sachverhalt darstellen, die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen und den Grund ihres Ersuchens nennen (BGE 128 II 407 E. 5.2.1).

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 jedoch die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht

(vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.2.1). Somit ist insbesondere Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1) einschlägig. 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 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 (BGE 117 Ib 64 E. 5c mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1735/2011 vom 21. Dezember 2011 E. 3.4, B-3900/2008 vom 24. Juli 2008 E. 2.2, 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 (BGE 125 II 250 E. 5b, BGE 116 Ib 96 E. 4c, BGE 115 Ib 68 E. 3b/bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.1). Gegenüber Rechtshilfegesuchen in anderen Fällen werden an Rechtshilfegesuche betreffend Abgabebetrug erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt (CARLO LOMBARDINI, *Droit bancaire suisse*, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, S. 1072 Rz. 45 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; vgl. auch unten E. 6.1.3). Ein begründeter Verdacht auf Steuer- bzw. Abgabebetrug (dazu unten E. 7.1.1–7.3) wurde seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (Urteil des Bundesgerichts 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004 E. 6, in: RDAF 2004 II S. 10 ff., S. 17; Urteil des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 5, zusammengefasst in: StR 59/2004 S. 475 je mit Hinweisen; so bereits: BGE 96 I 737 E. 3e für das [entsprechende alte] Abkommen vom 24. Mai 1951 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen [AS 1951 892; in Kraft getreten am 1. Januar 1951; nachfolgend: DBA-USA 51]; zum Ganzen ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.1).

6.1.2. Die ESTV hat sich nicht darüber auszusprechen, 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 (BGE 128 II 407 E. 5.2.1 [zur Amtshilfe in Börsensachen] mit Hinweis auf BGE 127 II 142 E. 5a; Urteile des Bundesgerichts 2A.347/2001 vom 2. Oktober 2001 E. 5a, 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; des weiteren: BGE 125 II 250 E. 5b, BGE 118 Ib 111 E. 5b, BGE 117 Ib 64 E. 5c; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1735/2011 vom 21. Dezember 2011 E. 3.4, B-3900/2008 vom 24. Juli 2008 E. 2.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.1; für die Rechtshilfe: BGE 117 Ib 64 E. 5c; JEAN-FRANÇOIS EGLI/OLIVIER KURZ, L'entraide judiciaire accordée par la Suisse pour la répression des délits d'initiés, problèmes récents, in: Walter R. Schluep [Hrsg.], Recht, Staat und Politik am Ende des zweiten Jahrtausends, 1993, S. 605 ff., S. 619; LOMBARDINI, a.a.O., S. 1070, Rz. 32, der darauf hinweist, dass die Rückweisung eines Rechtshilfege-suchs selten ist).

6.1.3. Die ESTV hat demnach kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) 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 Amtshilfege-such 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 amtshilfe-fähiger Fiskaldelikte dienen sollen (vgl. BGE 125 II 250 E. 5b; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 483 S. 330). Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen (BGE 96 I 737 E. 3e; Urteile des Bun-

desgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 5, in: StR 59/2004 S. 475, 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 4.2 mit Hinweisen). Ob die vom Amtshilfegesuch betroffene Person die ihr vorgeworfenen Handlungen tatsächlich begangen hat, bildet nicht Gegenstand des Amtshilfeverfahrens (BGE 128 II 407 E. 5.2.3 [zur Amtshilfe in Börsensachen] mit Hinweis auf: BGE 127 II 323 E. 7b/aa, BGE 126 II 126 E. 6a/bb; vgl. auch PAOLO BERNASCONI, *Banche e imprese nel procedimento penale, Strategie di diritto penale, civile, bancario, fiscale e rogatorio*, Basel 2011, Rz. 1252). Die weiteren, eigentlichen Abklärungen obliegen der zuständigen Behörde im ersuchenden Staat; erst sie hat die ihr amts-hilfeweise gelieferten Informationen im Zusammenhang mit allfälligen eigenen weiteren Abklärungen umfassend zu würdigen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.2).

6.2. Das vorliegende Amtshilfegesuch nennt die Namen der betroffenen Personen nicht. Diese dürften den US-Behörden zurzeit auch nicht bekannt sein. Wie zuvor festgehalten wurde (E. 6.1.1), muss ein Gesuch dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit entsprechen und gemäss dem analog heranzuziehenden Art. 28 Abs. 2 IRSG möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet.

6.2.1. Das Bundesverwaltungsgericht stellte dazu im Urteil A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 (in E. 4.3.4) fest, dass im internen schweizerischen Recht als Anfangsverdacht für die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens der Verdacht des Vorliegens einer Straftat genügt. Dabei reicht ein einfacher Verdacht, welcher in der Annahme einer gewissen Wahrscheinlichkeit strafbaren Verhaltens besteht, wobei zu Beginn der Untersuchung durchaus Zweifel bestehen können, ob überhaupt ein Delikt begangen wurde, ist doch gerade die Klärung dieser Frage Zweck des Verfahrens (vgl. PETER GYR, *Die Besko: Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG*, Bern 1996, S. 346 ff., auch zum Folgenden). Der Verdacht einer Straftat ergibt sich aus bestimmten Tatsachen, welche zusammen mit kriminalistischen, kriminologischen oder anderen allgemeinen Erkenntnissen und im Hinblick auf einen gesetzlichen Straftatbestand den Wahrscheinlichkeitsschluss erlauben, es sei eine Straftat verübt worden (vgl. HANS WALDER, *Grenzen der Ermittlungstätigkeit*, in: *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft [ZStW]* 95 [1983] S. 862 ff., insb. S. 866 f.; vgl. zur Voraussetzung des Tatverdachts ferner

ROBERT HAUSER/ERHARD SCHWERI/KARL HARTMANN, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Aufl., Basel 2005, § 73 Rz. 7). Rechtsstaatlich bedeutsam ist der Bezug auf bestimmte Tatsachen. Die Ermittlungs- und Untersuchungsorgane sollen nicht ohne konkreten, verdachtserweckenden Anlass, welcher unter anderem auf bestimmten Tatsachen beruht, irgendwelche Vorgänge überprüfen (vgl. WALDER, Grenzen der Ermittlungstätigkeit, a.a.O., S. 867). Dies heisst, dass nicht, um Verdacht schöpfen zu können, zuerst ermittelt werden darf; vielmehr muss ein Anfangsverdacht aufgrund bestimmter Tatsachen schon feststehen (vgl. MICHAEL AEPLI, Die strafprozessuale Sicherstellung von elektronisch gespeicherten Daten: unter besonderer Berücksichtigung der Beweismittelbeschlagnahme am Beispiel des Kantons Zürich, Zürich 2004, S. 42). In diesem Sinn enthält eine allgemeine Erkenntnis keine bestimmten Tatsachen, die einen konkreten Verdachtsfall begründen, sondern es handelt sich dabei allenfalls um einen kriminologischen Erfahrungssatz, der erst, wenn bestimmte Tatsachen vorliegen, den Wahrscheinlichkeitsschluss auf eine bestimmte Handlung erlaubt (vgl. HANS WALDER, Strafverfolgungspflicht und Anfangsverdacht, in: recht 1990 S. 3). Zur Entstehung eines individuellen Anfangsverdachts sind mit anderen Worten die bestimmten Tatsachen ausschlaggebend, und die allgemeinen Erkenntnisse dürfen lediglich der hypothetischen Wahrscheinlichkeitsüberprüfung dienen (vgl. GYR, a.a.O., S. 349). Dabei ist allerdings festzustellen, dass als Anfangsverdacht der Verdacht einer Straftat genügt und der Verdacht gegenüber einer bestimmten Person als Täter nicht erforderlich ist (WALDER, Grenzen der Ermittlungstätigkeit, a.a.O., S. 868; vgl. auch AEPLI, a.a.O., S. 41 mit Hinweis; vgl. auch PAOLO BERNASCONI, in: Paolo Bernasconi/Maria Galliani/Luca Marcellini/Edy Meli/Mauro Mini/John Nosedà, Codice Svizzero di procedura penale [CPP], Zürich/St. Gallen 2010 [nachfolgend: Commentario CPP], Art. 197 N. 19). Die Wahrscheinlichkeit, ein Unbekannter habe ein Verbrechen oder Vergehen begangen, reicht völlig aus. Daher darf man auch Prozesshandlungen vornehmen, die der Klärung eines noch nicht personenbezogenen Verdachts dienen (WALDER, Strafverfolgungspflicht und Anfangsverdacht, a.a.O., S. 3; vgl. Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2010.191 vom 22. November 2010 E. 2.1.2). Dies ergibt sich als Selbstverständlichkeit aufgrund des Umstands, dass es zur Ermittlungstätigkeit gehört, nach Personen und Sachen zu fahnden (vgl. dazu WALDER, Grenzen der Ermittlungstätigkeit, a.a.O., S. 864).

6.2.2. Im Rahmen der Amtshilfe nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) bedeutet dies entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung u.a., dass es

nicht darauf ankommt, ob die untersuchende Steuerbehörde die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, bereits nennen kann. Vielmehr genügt es, dass Grund besteht, aus den Akten ersichtliche Dritte (d.h. andere Steuerpflichtige als der in der Strafuntersuchung Beschuldigte) einer Steuerwiderhandlung zu verdächtigen. Dass diese Dritten der Steuerbehörde bereits namentlich bekannt sind, war gemäss Bundesgericht schon nach der Rechtsprechung zu Art. 90 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt, AS 56 1947) nicht erforderlich und ist auch nicht Merkmal der Vorschrift in Art. 112 DBG, welche in dieser Beziehung die Voraussetzungen eher noch gelockert habe (BGE 124 II 58 E. 4b mit Hinweis, bestätigt in BGE 134 II 318 E. 6.1; ANDREA PEDROLI, L'assistenza delle autorità amministrative e giudiziarie nei confronti del fisco, in: ASA 72 S.177 ff., S. 185 ff.; zum Ganzen: erwähntes Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.3.4 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts; kritisch zur Übertragung des innerstaatlichen Rechts auf die internationale Amtshilfe: ANDREA PEDROLI, Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario, in: Rivista Ticinese di diritto II-2010 S. 453 ff., S. 492 f.: Im innerstaatlichen Recht würden die Steuerbehörden Daten anderer Behörden, denen stärkere Mittel zur Verfügung stünden, erhalten, während sich bei der internationalen Amtshilfe die ausländische Steuerbehörde an die inländische wende, welche noch gar nicht im Besitz der Informationen sei; vgl. auch RAINER J. SCHWEIZER, Zulassung sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA, in: Jusletter vom 27. Februar 2012 Rz. 41, der darauf hinweist, dass es Anfragen ohne präzise Personenidentifikation auch in anderen Bereichen der Strafrechtshilfe gibt; den Gruppenanfragen steht er aber ablehnend gegenüber).

7.

7.1.

7.1.1. Weitere Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 (oben E. 3.1.1). Der zuvor genannte Art. 3 Ziff. 2 DBA-USA 96 regelt nur die Auslegung jener Ausdrücke, die das Abkommen selbst verwendet (KLAUS VOGEL, in Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München 2008, Art. 3 N. 101 f.). Zudem wird die Anordnung von Art. 3 Ziff. 2 DBA-USA 96 nur

dann relevant, wenn ein Begriff im Abkommen selbst nicht definiert ist. Nur für diesen Fall geht Art. 3 Ziff. 2 DBA-USA 96 den allgemeinen Auslegungsbestimmungen von Art. 31 und 32 VRK vor, und zwar in der Form, dass er anordnet, in welcher Reihenfolge Abkommensrecht und innerstaatliches Recht heranzuziehen sind (GERD ERHARD, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Kommentar, Köln, 28. Lieferung, August 2006, Art. 3 N. 155). Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 verhindert, dass ein Begriff «definitionslos» bleibt. Die Verweisung stammt aus der angloamerikanischen Vertragspraxis und mag ihre Erklärung im Absicherungsinteresse der Vertragsstaaten finden, ihrem Bestreben, die eigene Souveränität auch im Rahmen einer Abkommensbindung noch, soweit möglich, zu wahren (VOGEL, a.a.O., Art. 3 N. 100; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 5.3).

7.1.2. Der Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» wird in Ziff. 10 des Protokolls 96 umfassend umschrieben (vgl. XAVIER OBERSON, «Tax fraud or the like», *Grandeur et décadence d'une notion fiscale controversée en matière d'assistance fiscale avec les Etats-Unis – Une tragédie en 7 actes* [nachfolgend: *Tax fraud*], in Bénédict Foëx/Laurent Hirsch [Hrsg.]: *Transparence et secret dans l'ordre juridique, Liber Amicorum Vincent Jeanneret*, Genf, 2010, S. 386 ff., S. 389). Damit ergibt sich, dass der Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» einen im Sinn von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 im Abkommen definierten Ausdruck darstellt. Damit ist in einem weiteren Schritt die Auslegung des in Art. 26 DBA-USA 96 und in Ziff. 10 des Protokolls 96 enthaltenen Begriffs «Betrugsdelikte und dergleichen» nach den Bestimmungen der VRK in Angriff zu nehmen (vgl. oben E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 5.4 und 5.5.1).

7.1.3. In der Lehre umstritten ist dabei, was die Wendung «und dergleichen» zu bedeuten habe (vgl. etwa DANIEL HUFSCHEID, «Tax fraud and the like», *Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA*, in: ASA 72 S. 433 ff., S. 457; MARKUS REICH, *Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrates*, in: IFF Forum für Steuerrecht 2010, S. 111 ff., S. 114). Einzubeziehen ist dabei im Licht der massgebenden Auslegungsregeln von Art. 31 Abs. 1 VRK (E. 4) der eigentliche Regelungsgegenstand des DBA-USA 96, das

heisst der Sinn und Zweck des Abkommens, nämlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen. Die Wendung «und dergleichen» kann so nur bedeuten, dass man über das, was nach nationalem schweizerischen Recht bereits als Steuerbetrug bei den Steuern vom Einkommen anzusehen ist (Art. 186 DBG; Art. 59 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14); dazu unten E. 7.2), hinausgehen und Delikte mit ähnlichem Unrechtsgehalt dem Steuerbetrug gleichstellen wollte (vgl. REICH, a.a.O., S. 123). Hätten die Vertragsparteien genau das, was nach schweizerischem Recht Steuerbetrug darstellt, als amtshilfefähig erklären wollen, hätte es der Passage «und dergleichen» nicht bedurft.

Es ist aber ebenso offenkundig, dass der Passus «und dergleichen» für sich allein noch überhaupt nichts besagt, weshalb er im Protokoll 96 genauer umschrieben werden musste. In Ziff. 10 des Protokolls 96, die sich ausdrücklich auf Art. 26 DBA-USA 96 bezieht, ist denn auch nicht mehr von «Betrugsdelikten und dergleichen» oder von «Steuerbetrug» (Art. 26 Ziff. 1 Satz 2 DBA-USA 96) die Rede, sondern es erscheint der Begriff des «Abgabebetrugs». Angesichts der ebenfalls authentischen englischen Version des DBA-USA 96, welche ausschliesslich den Begriff des «tax fraud» verwendet, und im Licht der Bestimmungen von Art. 33 Abs. 1 und 3 VRK – dass nämlich bei Verträgen mit zwei oder mehr authentischen Sprachversionen, die beide gleichwertig sind, der Text in jeder Sprache in gleicher Weise massgebend ist und zudem die Vermutung besteht, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben (BVGE 2010/7 E. 3.5.5 mit Hinweisen) –, wird in Anwendung der massgebenden Auslegungsregeln von Art. 31 VRK klar, dass – in schweizerische Terminologie gegossen – im Amtshilfebereich vom gegenüber der Regelung des Steuerbetrugs von Art. 186 DBG (bzw. Art. 59 StHG) tatbestandlich weiteren Betrugsbegriff von Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) auszugehen ist. Dies entspricht denn auch ständiger Auslegung der schweizerischen Gerichte zu Amtshilfefragen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.3; statt aller: Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1 in fine mit zahlreichen weiteren Hinweisen; vgl. auch statt vieler: WALTER FREI/TOBIAS ROHNER, US-Amtshilfe in Steuer-sachen, Zürcher Steuerpraxis 2009 S. 271 ff., 279 f.; a.M., den Einbezug des Abgabebetrugs im Sinn von Art. 14 Abs. 2 VStrR ablehnend URS R. BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere

an die USA: Durcheinandertal, in: ASA 77 S. 737 ff. [nachfolgend: Durcheinandertal], S. 741 f. mit weiteren Hinweisen; vgl. auch DERS., Aktuelle Entwicklungen in der Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich [nachfolgend: Aktuelle Entwicklungen], in: Stephan Breitenmoser/Bernhard Ehrenzeller [Hrsg.], Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, St. Gallen 2009, S. 249 ff., 255 f., der auch hier einzig den Steuerbetrug als amtshilfefähig bezeichnet). Die Definition gemäss Ziff. 10 des Protokolls 96 entspricht jener von Art. 3 Abs. 3 IRSG (OBERSON, Tax fraud, a.a.O., S. 390). Ziff. 10 des Protokolls 96 bezieht sich dabei auf den ganzen Art. 26 DBA-USA 96 und umschreibt damit alles, was als amtshilfefähig zu gelten hat (vgl. zuvor E. 7.1.2; a.M. wohl HUFSCHMID, a.a.O., S. 457, der dem «dergleichen» eine eigenständige Bedeutung zumisst). Es gibt denn auch keine andere Passage im DBA-USA 96, aus der hervorgeht, was weiter unter dem Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» zu verstehen wäre. Die Vereinbarung 03 enthält zwar – zumindest teilweise – derartige Ausführungen; diese Auslegungsvereinbarung vermag aber das DBA-USA 96 weder zu ergänzen noch abzuändern (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 3.7, E. 5 [v.a. E. 5.5.2] und insbesondere [auch zum Ganzen] E. 6.3).

Nunmehr ist noch auf die oben erwähnten Begriffe des Steuer- und des Abgabebetrugs einzugehen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 6.4.1 f.).

7.2. Das schweizerische Recht unterscheidet bei den direkten Steuern – soweit im vorliegenden Kontext relevant – zwischen Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG) und Steuerbetrug (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG). Die Steuerhinterziehung ist das Verhalten, durch welches vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt wird, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Der objektive Tatbestand besteht darin, dass der Täter in Verletzung von Verfahrenspflichten – sei es mittels Tun oder mittels Unterlassen – bewirkt, dass eine Veranlagung ausbleibt oder unrichtig erfolgt und ihm daraus ein ungerechtfertigter Steuervorteil respektive dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entsteht. Erforderlich ist, dass zwischen dem Steuerausfall des Gemeinwesens und dem Verhalten des Täters ein Kausalzusammenhang besteht (vgl. HUFSCHMID, a.a.O., S. 440 ff., auch zum Folgenden; vgl. PIETRO SANSONETTI, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur

l'impôt fédéral direct, Basel 2008, Art. 175 DBG, N. 12 ff.; ROMAN SIEBER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83 – 222, 2. Aufl., Basel 2008 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 175 DBG, N. 23 ff.). Steuerbetrug begeht, wer zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung Dritter gebraucht (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG). Der objektive Tatbestand ist erfüllt, wenn der Täter von unwahren oder unechten Urkunden Gebrauch macht. Ein Erfolg, z.B. die Täuschung der Steuerbehörde, die Hinterziehung von Steuern, die konkrete Gefährdung oder der Ausfall des Steueranspruchs des Gemeinwesens ist nicht vorausgesetzt. Der subjektive Tatbestand umfasst neben dem vorsätzlichen Handeln die Absicht, die Steuerbehörde zu täuschen und Steuern zu hinterziehen (vgl. SANSONETTI, a.a.O., Art. 186 DBG, N. 12 ff. und N. 37 ff.; ANDREAS DONATSCH, in: Kommentar DBG, a.a.O., Art. 186 DBG, N. 9 ff. und N. 37 ff.).

Im Kontext des DBA-USA 96 ist neben diesen beiden Delikten bezüglich der direkten Steuern auch die Definition des Abgabebetrugs im Sinn von Art. 14 Abs. 2 VStrR relevant, welcher sich auf die vom Bund erhobenen Steuern bezieht (vgl. Art. 1 VStrR zum Geltungsbereich des Gesetzes). Nach dieser Bestimmung begeht einen Abgabebetrug, wer durch arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen Leistungen in erheblichem Umfang unrechtmässig vorenthalten werden. Der subjektive Tatbestand des Abgabebetrugs setzt einen Vorsatz des Täters auf die arglistige Täuschung der Steuerbehörde zum Zweck der Steuerverkürzung voraus (Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 12 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0]). Als qualifizierendes Tatbestandselement tritt das arglistige Verhalten des Täters in den Vordergrund. Die im Verwaltungsstrafrecht verwendete Umschreibung des Begriffs der Arglist deckt sich dabei grundsätzlich mit derjenigen, welche Rechtsprechung und Lehre zu Art. 146 StGB entwickelt haben (HUFSCMID, a.a.O., S. 452; vgl. immerhin die Kritik bei ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, 9. Aufl., Bern 2002, S. 1035 § 38 N. 61; vgl. auch Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2008.165 vom 28. Oktober 2008 E. 5.4).

7.3. Arglistig handelt, wer sich zur Täuschung eines anderen besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient oder ein ganzes Lügengebäude errichtet, aber auch jener, der bloss falsche Angaben macht, wenn deren Überprüfung besondere Mühe erfordert, unmöglich oder nicht zumutbar

ist. Danach muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Ein betrügerisches Verhalten wird bereits dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden sich schwer durchschaubarer Machenschaften bedient, um eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken (kritisch zum Einbezug von Machenschaften: OESTERHELT/GRÜNINGER, a.a.O., S. 41). Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude erforderlich. Eine einfache Lüge erfüllt für sich allein das Arglistelement demnach nicht (BGE 125 II 250 E. 3b mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1, 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004 E. 4, in: RDAF 2004 II S. 10 ff., S. 14 f.; 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 6, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 ff., S. 289 f., zusammengefasst in: StR 57/2002 S. 410; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7] E. 6.4.2, A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3 mit Hinweisen). Arglist ist ferner gegeben, wenn der Täter den Getäuschten von der Überprüfung der falschen Angaben abhält oder wenn er voraussieht, dass der andere die Überprüfung unterlassen wird, sofern sich diese Voraussicht aus einem besonderen Vertrauensverhältnis ergibt, auf klaren Regelungen oder Zusicherungen beruht und nicht nur eine auf gewissen Beobachtungen beruhende Erwartung darstellt (vgl. ANDREAS EICKER/FRIEDRICH FRANK/JONAS ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Bern 2012, S. 108 f.). Eine bloss falsche Angabe, welche die Gegenpartei – im vorliegenden Kontext die Steuerbehörde – ohne besondere Mühe auf ihre Richtigkeit hin überprüfen könnte, gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dagegen nicht als arglistig (vgl. BGE 135 IV 76 E. 5.2, BGE 122 IV 197 E. 3d mit Hinweisen). Im Verhältnis mit den USA werden die in Art. 14 Abs. 2 VStrR umschriebenen Handlungsweisen auch dann als «Betrugsdelikte und dergleichen» betrachtet, wenn es sich bei der beeinträchtigten ausländischen Steuer nach schweizerischer Rechtsauffassung um eine nicht vom Bund erhobene Steuer handeln würde (HUFSCMID, a.a.O., S. 445 und 448 mit Hinweisen).

7.4. Gemäss Ziff. 10 des Protokolls 96 ist der Begriff Betrug im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (vgl. oben E. 7.1.3). Damit ist vom – gegenüber der Regelung des Steuerbetrugs von Art. 186 DBG – tatbestandlich weiteren Betrugsbegriff von Art. 14 Abs. 2 VStrR auszugehen, zu welchem auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden kann (vgl. E. 7.2

und 7.3; dazu auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 6.3).

7.5. Vorliegend ist noch auf den spezifischen Kontext des so genannten Qualified Intermediary (QI) Systems (QI-System) einzugehen.

7.5.1. Die Vereinigten Staaten änderten mit Wirkung ab dem 1. Januar 2001 ihre Quellensteuervorschriften, indem sie unter anderem das so genannte QI-System schufen. Die neuen US-Vorschriften änderten das Entlastungsverfahren bei Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen für ausländische Investoren grundlegend (MARC RIHS, EU-Zinsbesteuerung, Auswirkungen auf die Schweiz, Zürich 2001, S. 34 ff., auch zum Folgenden). Sie ermöglich(t)en ausländischen Banken, für ihre nichtamerikanischen Kunden die Entlastung bzw. Befreiung von der US-Quellensteuer ohne Angaben von Kundendaten direkt zu bewirken, sei es unter dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen, sei es unter der «portfolio interest exemption».

7.5.1.1 Bis dahin war die Regelung wie folgt: Die USA erhoben auf den an ausländische Empfänger gezahlten Dividenden und Zinsen aus US-Wertschriften eine Quellensteuer von 30%. Allerdings waren die Zinsen auf den meisten Obligationen US-Emittenten gemäss US-Recht («portfolio interest exemption») von der Quellensteuer befreit, sofern sie an ausländische Investoren ausgerichtet wurden. Die Inanspruchnahme der «portfolio interest exemption» setzte voraus, dass der wirtschaftlich Berechtigte seinen Status als ausländischer Empfänger auf dem offiziellen Formular «W-8» bestätigte und somit seinen Namen gegenüber den US-Steuerbehörden offenlegte. Für die verbleibenden Zinsen und Dividenden konnten Investoren aus einem Land, das mit den USA ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hatte, grundsätzlich eine volle oder teilweise Entlastung von dieser Steuer verlangen.

7.5.1.2 Für das neue Vorgehen ist notwendig, dass die nicht US-Banken den Status eines so genannten «Qualified Intermediary» (QI) erlangen. Dann können sie einerseits die antragslose Quellensteuerentlastung gewähren und andererseits die Beibehaltung des Bankgeheimnisses garantieren. Um den Status eines QI zu erlangen, sind die Banken verpflichtet, eindeutig festzustellen, welche ihrer Kunden «non-US persons» sind und damit in den Genuss der Quellensteuerentlastung gelangen können. Des Weiteren sind sie verpflichtet sicherzustellen, dass die für US-Steuerpflichtige geltenden Vorschriften eingehalten werden. Für in den USA

steuerpflichtige Personen gilt, dass sie nur noch dann US-Wertschriften erwerben bzw. halten dürfen, wenn sie bereit sind, ihre Identität gegenüber der US-Steuerbehörde offenzulegen. Für Personen, die gemäss US-Steuervorschriften als «US persons» gelten und der Bekanntgabe ihrer Identität nicht zustimmen, ist der QI verpflichtet, von den nach dem 1. Januar 2001 ausgeschütteten Dividenden/Zinsen sowie auf dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös die US-Sicherungssteuer (sog. «backup withholding tax») einzubehalten und an die USA abzuliefern.

7.5.1.3 Umgesetzt wird dieses QI-System im Einzelnen wie folgt: Ist der Kunde der Bank, welche als QI fungiert, ein «foreign investor», das heisst ein nicht US-Steuerzahler mit Wohnsitz ausserhalb der USA, ist von diesem 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 [nachfolgend: QI-Normen], 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 «withholding 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.

7.5.1.4 Ist der Investor in US-Werte ein US-Steuerzahler, ist von diesem das Formular «W-9» zu verlangen, welches das Formular für Empfänger von so genannten FDAP-Income («fixed or determinable annual or periodical income») von US-Steuerzahlern darstellt. Dieses Formular zusammen mit der Auflistung der vereinnahmten Einkommen und der genauen Identität des Kunden ist mit dem Formular «1099» dem IRS zu übermitteln. Ein solches Reporting verlangt jedoch den Verzicht des Depotinhabers auf die Wahrung des Bankgeheimnisses. Verzichtet er, werden die Daten übermittelt, was zugleich sicherstellt, dass die entsprechenden Einkommen auch in den USA deklariert werden. Verzichtet er nicht, muss der QI die «backup withholding tax» insbesondere auf den Verkäufen der Werte erheben und dem IRS abliefern. Zudem ist der QI verpflichtet, Investments in US-Werte zu blocken (Urteile des Bundesverwaltungsge-

richts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.1, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.1; vgl. zum QI-System im Detail des Weiteren Zirkular Nr. 6971 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Direktionen der Mitgliedbanken vom 7. April 2000, in: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kennziffer I B h 51; ROLF SCHILLING, Neues US-Quellensteuerregime ab 1. Januar 2001 – Entwicklungen und Tendenzen, in: Der Treuhandexperte [TREX] 2000 S. 218 ff.; BEHNISCH, QI-Normen, passim; ROBERT WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009 S. 91 ff. [nachfolgend: Amtshilfeverfahren], S. 107 f.).

7.5.1.5 Das Formular «W-9» muss jedoch in der Regel nur ausgefüllt werden, wenn US-Wertschriften im entsprechenden Depot gehalten werden. Ohne solche sieht das QI-System keine Mitteilungspflicht vor (vgl. Section 6.04 des QI-Model-Vertrages, «Application Procedures for Qualified Intermediary Status Under Section 1441; Final Qualified Intermediary Withholding Agreement»; gemäss Publikation in: Internal Revenue Bulletin 2000-04, S. 387 ff. [veröffentlicht unter: <http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb00-04.pdf>; letztmals besucht am 5. April 2012; nachfolgend: IRB]). Diese Lücke im QI-System war den USA bekannt (vgl. United States Senate, Permanent Subcommittee on Investigations, Committee on Homeland Security and Governmental Affairs, Tax Haven Banks and U. S. Tax compliance, 2008 [zugänglich über: <http://www.hsgac.senate.gov/download/report-psi-staff-report-tax-haven-banks-and-us-tax-compliance-july-17-2008>, letztmals besucht am 5. April 2012; nachfolgend: Bericht Tax Haven Banks], S. 10 f.). Ausnahmen bestehen etwa, wenn Verkäufe in den USA erwirkt werden, sich also z.B. die Händler der Wertschriften in den USA aufhalten oder bei Telefonaten oder E-Mails aus den USA (Bericht Tax Haven Banks, a.a.O., S. 12). Die Vorschrift erklärt sich aus der Tatsache, dass das QI-System sich auf das Einkommen aus US-Quellen konzentriert, also auf Einkommen, das seinen Ursprung in den USA hat (vgl. Bericht Tax Haven Banks, a.a.O., S. 22).

7.5.2. Gemäss Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96 gilt das Abkommen für Steuern vom Einkommen, die für Rechnung eines Vertragsstaates erhoben werden. Nach Art. 2 Ziff. 3 DBA-USA 96 gilt das Abkommen auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Der US-Fiskus hat mit dem QI-System organisatorische Vorkehren getroffen, welche die korrekte Einkommensbe-

steuerung der in den Vereinigten Staaten Steuerpflichtigen sicherstellen sollen. Die Feststellung des Bundesverwaltungsgerichts, das QI-System stelle im Ergebnis nichts anderes als eine verfahrenstechnische Seite der Einkommensbesteuerung dar und werde dementsprechend vom Abkommen ohne weiteres mitumfasst, ist freilich nicht dahingehend zu verstehen, dass das QI-Abkommen als Vereinbarung zwischen den QI und dem IRS vom Bundesverwaltungsgericht als solches durchgesetzt würde. Da die in ihm enthaltenen Regeln aber nicht etwa eine Steuerpflicht neu begründen, sondern einzig der Durchsetzung der schon bestehenden Steuerpflicht dienen – und also insofern verfahrenstechnischer Natur sind –, kann es durchaus – eben als Vertrag zwischen QI und IRS – in die Beurteilung miteinbezogen werden. Dass das System erst nach der Abkommensratifizierung in Kraft getreten ist, spielt aufgrund der sinngemäss anzuwendenden Bestimmung von Art. 2 Ziff. 3 DBA-USA 96 keine Rolle. Nach Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ist zudem «in Fällen von Steuerbetrug» der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 des Abkommens (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt (vgl. oben E. 3.2). Das heisst, es spielt keine Rolle, wem gegenüber die «backup withholding tax» zur Anwendung kommt und ob vom Amtshilfegesuch auch Offshore-Gesellschaften betroffen sind. Massgebend ist einzig, dass im einen der Vertragsstaaten Informationen zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen benötigt werden und dass der andere Vertragsstaat über solche Informationen verfügt bzw. diese beschaffen kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.2).

7.5.3.

7.5.3.1 Bei Vorliegen eines besonderen Vertrauensverhältnisses kann – wie zuvor festgehalten wurde (E. 7.3) – unter Umständen bereits ein blosses Schweigen einen Abgabebetrug darstellen, nämlich dann, wenn der Täuschende voraussieht, dass der Getäuschte mit Rücksicht auf dieses besondere Vertrauensverhältnis von einer Überprüfung absehen wird (vgl. dazu auch ERIC HESS, Die Möglichkeiten und Grenzen der Schweiz auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, in: ASA 71 S. 125 ff., S. 128).

Es ergibt sich gemäss dem vorstehend Dargestellten deutlich, dass das gesamte QI-Verfahren auf besonderen Regelungen des Verhältnisses zwischen dem IRS, den QI's und den Steuerpflichtigen beruht. Dabei spielt es keine Rolle, dass das QI-System nicht Teil des schweizerischen Rechtssystems ist. Es geht – wie erwähnt (E. 7.5.2) – nicht darum, das

QI-System als solches durchzusetzen, sondern um das besondere Verhältnis, das dieses System tatsächlich zwischen den Beteiligten schafft. Dieses Verhältnis zeichnet sich dadurch aus, dass der IRS faktisch einen wesentlichen Teil seiner Aufgaben bezüglich der Kontrolle der Deklaration der Erträge aus US-Wertschriften von «US persons» auf die QI's ausgelagert hat und der IRS selbst keine Möglichkeiten hat, die Einhaltung der vom QI aufgrund des mit dem IRS abgeschlossenen QI-Agreements eingegangenen Verpflichtungen selbst zu überprüfen. Zwar wurde aufgrund dieser eingeschränkten Möglichkeiten des IRS bestimmt, dass eine besondere, unabhängige Revisionsstelle einzusetzen sei, welche die Kontrolle über die richtige Anwendung des QI-Agreements durch den QI wahrzunehmen habe. Die Revisionsstelle darf nun aber auf die Angaben in den einschlägigen Formularen abstellen, wenn sie nicht konkrete Kenntnisse darüber hat, dass diese Angaben falsch sind. Diese Folgerung ergibt sich aufgrund der Regelung der «External Audit Procedures» in Section 10 des QI-Model-Vertrages (IRB, a.a.O., S. 387 ff.; vgl. dazu auch Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kennziffer I B h 51, Anhang, S. 36 ff.; vgl. auch WALDBURGER, Amtshilfeverfahren, a.a.O., S. 107). Die Revisionsstelle muss nämlich unter anderem die Einhaltung der Gültigkeitsstandards gemäss Section 5.10 durch den QI und die Einhaltung der «Know-Your-Customer-Standards» prüfen. Diese halten fest, dass der QI grundsätzlich auf die Angaben in den einschlägigen Formularen abstellen darf. Gleiches muss demzufolge auch für die Revisionsstelle gelten, da sie nur prüft, ob sich der QI an diese Standards hält. Aufgabe der Revisionsstelle ist danach eine insbesondere formelle Überprüfung der Einhaltung der Regelungen durch den QI, wobei ersichtlich ist, dass die Revisionsstelle dabei die Unterlagen überprüfen muss, welche der QI im Zusammenhang mit dem fraglichen Kontoinhaber, auf den das QI-System zur Anwendung kommt, erstellt hat (vgl. Section 10.03 A des QI-Model-Vertrages, in: IRB, a.a.O., S. 408 f.; Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kennziffer I B h 51, Anhang, S. 37). Das heisst, die Überprüfungsaufgabe der Revisionsstelle beschlägt vor allem die Kontrolle, ob die QI's die notwendigen Prozesse richtig handhaben. Aufgrund der Umschreibung der Aufgaben der Revisionsstelle ist dagegen nicht ersichtlich, dass weitergehende Prüfungen oder Abklärungen der Revisionsstelle zur Frage vorgesehen sind, ob die Angaben auf den Kundenunterlagen, welche der QI führt bzw. verwaltet, auch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, so zum Beispiel ob die Angabe des tatsächlich Nutzungsberechtigten der Wahrheit entspricht. Überdies sind diese Revisionsstellen nicht Teile des IRS, sondern Dritte, welche in das QI-System eingebunden sind. Der Zweck, der mit

den Revisionsstellen verfolgt wird, besteht denn auch nicht darin, die richtige steuerliche Behandlung der Kontoinhaber sicherzustellen, sondern die externe Revisionsstelle soll sicherstellen, dass der QI sich gemäss den Verpflichtungen der QI-Vereinbarung verhält (vgl. Section 10.03, 1. Absatz des QI-Model-Vertrages, in: IRB, a.a.O., S. 408). Damit stimmt überein, dass die Revisionsstelle dem IRS Kundennamen nicht offenlegen muss («is not required to»; Section 10.01 des QI-Model-Vertrags, in: IRB, a.a.O., S. 408; Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kennziffer I B h 51, Anhang, S. 36; vgl. Bericht Tax Haven Banks, a.a.O., S. 25).

Das bedeutet zusammenfassend nichts anderes, als dass das QI-System das Ziel hat, die US-Steuerpflichtigen ohne weitere Kontrollen des US-Fiskus, das heisst gestützt auf dessen Vertrauen in die korrekte Anwendung des QI-Systems, zur korrekten Erfüllung ihrer Steuerpflicht zu bringen. Der US-Fiskus verfügt auch nicht über Kontrollmöglichkeiten über die korrekte Erfüllung der Steuerpflicht der einzelnen Steuerpflichtigen (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.3; vgl. auch WALDBURGER, Amtshilfeverfahren, a.a.O., S. 108).

7.5.3.2 In der Literatur wird hiergegen eingewendet, das QI-System könne nicht auf Vertrauen beruhen. Die Einschaltung einer Revisionsstelle zeige, dass eben gerade kein Vertrauensverhältnis zwischen dem IRS und den Banken bestehe (BEHNISCH, QI-Normen, Rz. 52). Da die Revisionsstelle – wie eben dargelegt – jedoch nur die formelle Einhaltung der QI-Vorschriften prüfen muss, ändert dies nichts am Vertrauen auf die Richtigkeit der inhaltlichen Angaben.

7.5.4. Im Weiteren hat das Bundesverwaltungsgericht bereits in früheren Entscheiden darauf hingewiesen, dass sich aus dem Vorschieben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit der Angabe, diese Gesellschaft sei gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklichkeit direkt durch «US persons» verwalteten Vermögenswerten, ein begründeter Verdacht auf Abgabebetrug im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 zu ergeben vermag (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.5, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass – wie erwähnt – im Rahmen des Amtshilfeverfahrens das Bestehen eines Betrugsdelikts oder dergleichen nicht nachgewiesen sein muss, sondern

dass es genügt, wenn die feststehenden Tatsachen eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür begründen (vgl. E. 5; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8358/2010 vom 25. Oktober 2011 E. 9, A-8003/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 3.1).

7.5.5. Für eine korrekt errichtete selbständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren. Von dieser Trennung kann allenfalls dann abgesehen werden, wenn das anwendbare Steuerrecht trotz (zivilrechtlicher) Selbständigkeit festlegt, es sei von einer transparenten Struktur auszugehen und es sei steuerlich nicht die juristische Person, sondern jemand Drittes als «Beneficial Owner» zu qualifizieren. Soweit nicht derartige steuerrechtliche Spezialbestimmungen bestehen, ist auch steuerrechtlich von zwei getrennten Steuersubjekten auszugehen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.6, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5).

Umgekehrt ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach bei Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person «das Spiel der juristischen Person zu spielen» ist, dass bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären durch den wirtschaftlich Berechtigten im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Fall eine Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit als rechtsmissbräuchlich, entgegen Treu und Glauben (vgl. BGE 108 II 213 E. 6 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5; siehe auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 6.5.3 mit Hinweisen; vgl. auch THOMAS GÄCHTER, Die Einpersonen-AG aus der Sicht des Sozialversicherungsrechts, in: Jörg Schmid/Daniel Girsberger [Hrsg.], Neue Rechtsfragen rund um die KMU: Erb-, Steuer-, Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht, Zürich/Basel/Genf 2006, S. 93 ff., S. 99 ff.). Dass Gesellschaften aus QI-Sicht grundsätzlich als wirtschaftlich Berechtigte gelten und damit auch die Vermögensverwaltung über eine solche Gesellschaft nicht per se eine amtshilfefähige Handlung darstellt, ändert nach dem Gesagten nichts daran, dass Amtshilfe geleistet werden kann, wenn die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet wurde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.6; WALD-

BURGER, Amtshilfeverfahren, a.a.O., S. 106 f.; a.M. BEHNISCH, Aktuelle Entwicklungen, a.a.O., S. 254, der davon ausgeht, dass in diesen Konstellationen kein Steuerbetrug vorliegen kann, wobei er eine arglistige Handlung im Sinn von Art. 14 Abs. 2 VStrR nicht in seine Überlegungen einbezieht, da er der Leistung von Amtshilfe bei Abgabebetrug ablehnend gegenüber steht [BEHNISCH, Durcheinandertal, a.a.O., insb. S. 746, 751, 760]).

7.5.6. Im schweizerischen Bankverkehr wird das so genannte «Formular A» zur Feststellung der an einem Konto wirtschaftlich berechtigten bzw. letztbegünstigten Person verwendet. Dieses dient nicht steuerlichen, sondern anderen Zwecken (wirtschaftliche Hintergründe, Hinweise bei Strafuntersuchungen, Geldwäscherei etc; vgl. BEHNISCH, Aktuelle Entwicklungen, S. 254; BARBARA BRÜHWILER/KATHRIN HEIM, Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken 2008 [VSB 08], Praxiskommentar, 2. Aufl., Zürich 2008, Art. 3 Abs. 1 VSB 08 N. 7; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 15. März 2009 E. 5.5.2.4). Damit ist es möglich, dass auf dem «Formular A» eine andere Person als wirtschaftlich berechnigte angegeben wird als auf dem Formular «W-8BEN» und dennoch beide Formulare korrekt ausgefüllt wurden (WALDBURGER, Amtshilfeverfahren, a.a.O., S. 108). Allein der Umstand, dass jeweils andere Personen als wirtschaftlich Berechnigte auf den Formularen angegeben werden, führt noch nicht zum begründeten Verdacht, dass falsche Angaben gemacht wurden. Jedoch genügt die Tatsache, dass bezüglich identischer Vermögenswerte einmal eine, ein anderes Mal eine andere Person als wirtschaftlich berechnigte aufgeführt wird, um weitere amtshilferelevante Abklärungen auszulösen. Treten alsdann weitere einschlägige Hinweise hinzu, kann sich ein begründeter Verdacht ergeben.

7.5.7. Da das Formular «W-8BEN» nicht dem IRS, sondern der Bank einzureichen ist, ist hier festzuhalten, dass dem Strafrecht die Begriffe des so genannten mittelbaren Täters und des Tatmittlers bekannt sind (vgl. dazu: GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Die Straftat, 4. Aufl., Bern 2011, § 13 N. 20 ff; STEFAN TRECHSEL/MARC JEAN-RICHARD-DIT-BRESSEL, in: Stefan Trechsel et al., Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2008, Vor Art. 24, N. 3 ff.). Eine Täuschung ist also auch dann möglich, wenn der Täter (mittelbarer Täter) eine Person (Tatmittler) täuscht, die dann ihrerseits wieder – ohne sich dessen selbst bewusst zu sein, da sonst Mittäterschaft, allenfalls Gehilfenschaft in Frage kommen – eine weitere Per-

son täuscht. Übertragen bedeutet dies nun, dass zunächst der QI durch Vorlage eines falschen Formulars «W-8BEN» getäuscht wird. Da der wirtschaftlich Berechtigte – wie soeben gesehen – nicht mit jenem im «Formular A» korrespondieren muss, besteht für die Bank kein Anlass, in einem solchen Fall vertiefte Nachforschungen anzustellen. Immerhin wird die Person, welche das Formular «W-8BEN» ausfüllt, angehalten, «[u]nder penalties of perjury» die Informationen korrekt anzugeben. Der dermassen getäuschte QI wird nun seinerseits den IRS täuschen, indem er seinen Verpflichtungen gemäss dem QI-Vertrag (unwissentlich) nicht nachkommt. Die jeweiligen Vertrauensverhältnisse zwischen mittelbarem Täter und Tatmittler einerseits sowie Tatmittler und IRS andererseits genügen für das Bestehen eines Vertrauensverhältnisses (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.4, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.3.4).

7.6.

7.6.1. Die Auffassung, dass betrügerisches Verhalten stets einer über das blosses Verschweigen hinausgehenden Täuschung bedarf, findet ihre Stütze auch in den vorbereitenden Arbeiten und den Umständen des Vertragsabschlusses, welche in Anwendung von Art. 32 VRK bestätigend herangezogen werden dürfen (vgl. oben E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 6.6 auch zum Folgenden).

7.6.2. Davon ausgehend, dass Doppelbesteuerungsabkommen traditionellerweise der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen (vgl. MADELEINE SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, in: ASA 73 S. 97 ff., S. 98 f.), basierte die schweizerische Abkommenspolitik bis zum Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009 (nämlich in zukünftig abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen auch bei Steuerhinterziehung Amtshilfe zu leisten; zur Bedeutung dieses Beschlusses vgl. statt vieler: ROBERT WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht 2009, S. 480 ff., S. 482 ff. sowie auch zur weiteren Entwicklung: CURZIO TOFFOLI, Adeguamento dei criteri per l'identificazione della «persona interessata» e del «detentore delle informazioni» nel quadro della (nuova) assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale adottata dalla Svizzera, sintesi di un percorso di fatica e dolore, in: Rivista Ticinese di diritto, I-2011 S. 603 ff.) darauf, lediglich die so genannt kleine Amtshilfe zu gewähren

(statt vieler: PETER LOCHER, Die schweizerische Haltung zur internationalen Amtshilfe bei den direkten Steuern in einem veränderten Umfeld, in: Peter Locher/Bernhard Rolli/Peter Spori [Hrsg.], Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Aktuelle Situation und Perspektiven, Festschrift für Walter Ryser, Bern 2005, S. 269 ff., S. 270 f.; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2011, S. 136; HESS, a.a.O., S. 130 ff.). Vor diesem Hintergrund stellt bereits eine erweiterte Amtshilfe in Betrugsfällen eine Ausweitung dar. Eine solche bestand im DBA-USA zwar bereits seit jeher (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 4.1.3, auch zum Folgenden). Stets war aber auch im Verhältnis zu den USA klar, dass Amtshilfe lediglich für Betrugsdelikte und nicht bloss für Steuerhinterziehung geleistet würde (vgl. etwa Botschaft des Bundesrats zum DBA-USA vom 10. März 1997 BBl 1997 II 1085 ff., 1099: «Das amerikanische Recht kennt den für die Anwendung von Artikel 26 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht; ...»). Eine derartige Ausweitung auf die Steuerhinterziehung war im Übrigen mit Bezug auf die USA auch später nicht geplant, was sich im Zusammenhang mit der Vereinbarung 03 deutlich ergibt (vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements, Austausch von steuerlichen Auskünften mit den USA, zugänglich über http://www.admin.ch/cp/d/3ecb394d_1@presse1.admin.ch.html, letztmals besucht am 5. April 2012; vgl. auch MARKUS REICH/STEFAN BACHMANN, Internationale Amts- und Rechtshilfe in Fiskalsachen, in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2006, Zürich etc. 2006, S. 5 ff., 18; ROBERT WALDBURGER, Assistance administrative et entraide judiciaire internationale en matière fiscale, in: OREF [Ordre romand des experts fiscaux diplômés] [Hrsg.], Les procédures en droit fiscal, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2005, S. 1091 ff., S. 1102). Schliesslich kann in diesem Zusammenhang auch noch auf den von der Schweiz im Juni 2004 modifizierten Vorbehalt zu Art. 26 des OECD-MA hingewiesen werden, wonach sich der Informationsaustausch auf «...acts of fraud subject to imprisonment according to the laws of both Contracting States» beschränken soll (Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen zu Händen des Chefs des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom Oktober 2004, S. 35, zugänglich über <http://www.estv.admin.ch> und die Links: «Dokumentation», «Zahlen und Fakten», «Berichte», «2004»; letztmals besucht am 5. April 2012).

7.6.3. Die US-Behörden waren dieser schweizerischen Differenzierung zwischen Betrug und Hinterziehung zwar nicht zugetan (HESS, a.a.O., 132). Die Bedeutung der Unterscheidung war ihnen indessen durchaus klar (HUFSCMID, a.a.O., S. 457; FREI/ROHNER, a.a.O., S. 287 ff., je mit weiteren Hinweisen). Dies ergibt sich etwa auch aus den «Technical Explanations» zum DBA-USA 96, also aus den einseitigen Erläuterungen der US-Behörden (zu den «Technical Explanations» vgl. VOGEL, a.a.O., Einleitung N. 138). In Bezug auf Art. 26 DBA-USA 96 wurde festgehalten, dass unter den Begriff des «tax fraud» diejenigen Delikte fielen, welche nach schweizerischem Recht einen Steuer- oder einen Abgabebetrug darstellen würden. Der Hinweis auf das betrügerische Verhalten weise insoweit eine dynamische Komponente auf, als bei einer nationalen Ausweitung der Konzeption von «tax fraud» auch für diese Delikte Amtshilfe zu gewähren wäre (Department of the Treasury, Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income, signed at Washington on October 2, 1996 and the Protocol, signed at Washington on October 2, 1996, Article 26 Paragraph 1 insb. S. 92, zugänglich über <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/teswiss.pdf>, letztmals besucht am 5. April 2012).

7.7. Damit ist – wie das Bundesverwaltungsgericht bereits in früheren Entscheiden festgestellt hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.7; A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 6.5, insb. E. 6.5.4) – unter dem DBA-USA 96 für vermutete reine Steuerhinterziehung, selbst wenn es um hohe Beträge gehen sollte, keine Amtshilfe zu leisten.

8.

Das Amtshilfegesuch des IRS vom 26. September 2011 nennt die zuständigen Behörden sowie Gegenstand und Grund des Ersuchens. Der massgebliche Sachverhalt wird dargelegt. Wie bereits zuvor festgehalten, nennt das Amtshilfegesuch des IRS vom 26. September 2011 keine Namen. Es ist daher zunächst zu prüfen, ob überhaupt genügend Hinweise vorliegen, aus denen sich der begründete Verdacht ergibt, es seien amts-hilfefähige Straftaten begangen worden (nachfolgend E. 8.1–8.3). Sollte der begründete Verdacht auf das Vorliegen einer Straftat bestehen, ist zu fragen, ob betreffend die im Amtshilfegesuch aufgeführten Personen-gruppen ein begründeter Verdacht besteht, sie seien an einer solchen Straftat beteiligt gewesen, mit anderen Worten, ob die im Amtshilfegesuch genannten Kriterien geeignet sind, diejenigen Personen zu finden, die

möglicherweise die vorgeworfene(n) Straftat(en) begangen haben (E. 8.4). Dabei ist insbesondere der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten (oben E. 6.1.1).

8.1. Der IRS wirft der CS im Amtshilfegesuch vom 26. September 2011 zusammengefasst vor, Mitarbeiter derselben hätten nach US-Recht steuerpflichtigen Kunden aktiv dabei geholfen, Einkommen und Vermögen vor dem US-Fiskus zu verbergen. Damit verhindert werden kann, dass ein entsprechender Verdacht bloss vorgeschoben ist, ist zunächst zu prüfen, auf welche Quellen sich der IRS stützt.

8.1.1. Der IRS führt in seinem Amtshilfegesuch vom 26. September 2011 aus, er stütze sich auf Informationen, die von der CS selbst an das US-Department of Justice oder den IRS übermittelt worden waren, auf Auskünfte von Kunden der CS, die sich im Rahmen eines «voluntary disclosure programs» beim IRS selbst angezeigt hatten, sowie auf eine Anklageschrift gegen gegenwärtige und ehemalige Angestellte der CS («Walder Indictment»), auf Informationen, die in Befragungen anderer US-Kunden der CS gewonnen worden waren, und auf Untersuchungen von öffentlich zugänglichen Informationen verschiedener Einheiten der CS (vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Der IRS schildert in seinem Amtshilfegesuch das Bild, welches sich seiner Meinung nach aus den zusammengetragenen Quellen ergibt. Dazu ist Folgendes festzustellen: Auf der einen Seite sind an den in einem Amtshilfegesuch umschriebenen Sachverhalt hohe Anforderungen zu stellen, wenn es – wie dies vorliegend der Fall ist – die betroffenen Personen nicht namentlich nennt. Nur so kann sichergestellt werden, dass der ersuchende Staat keine verpönte Beweisausforschung aufs Geratewohl betreibt, welche dem Verhältnismässigkeitsprinzip widersprechen würde (vgl. BGE 128 II 407 E. 5.2.1). Auf der anderen Seite ist aber auch hier nach dem im Völkerrecht üblichen Vertrauensprinzip vom Sachverhalt, wie er im Amtshilfeverfahren geschildert ist, auszugehen (Urteil des Bundesgerichts 1A.122/2003 vom 25. August 2003 E. 3.2 mit Hinweis; Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2010.295 vom 15. Dezember 2011 E. 5.3), solange sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass er nur vorgeschoben ist.

8.1.2. Zwar ergibt sich aus dem dem Amtshilfegesuch beigelegten «Walder Indictment» nicht, dass es sich bei der dort genannten Bank um die CS handelt. Dies lässt sich aber anhand der in der Anklageschrift genannten Namen eruieren. Zum «Walder Indictment» ist zu bemerken, dass es sich um eine (wenn auch bereits zugelassene) Anklageschrift

handelt. Über die Taten, die den Angeklagten vorgeworfen werden, hat noch kein Gericht geurteilt. Zudem werden die Vorwürfe nicht weiter durch Unterlagen belegt. Es wird so nicht klar, ob sich die Vorwürfe aus Aussagen der in der Anklageschrift genannten Kunden ergeben oder ob sie anderen Quellen entstammen. Überdies sind in der Anklageschrift vor allem Handlungen umschrieben, die nach schweizerischem Verständnis allenfalls als nicht amtshilfefähige Steuerhinterziehung zu würdigen wären. Dies gilt insbesondere für die (unvollständigen) Steuererklärungen, auf denen die nicht deklarierten Konten nicht aufgeführt wurden. Immerhin finden sich auch zwei Fälle, bei denen den Angeklagten vorgeworfen wird, es seien Formulare «W-8BEN» wahrheitswidrig ausgefüllt worden. Auf diesen sei die Gesellschaft als wirtschaftlich berechtigt angegeben worden, obwohl in Wirklichkeit die natürlichen Personen an den auf dem Konto liegenden Werten wirtschaftlich berechtigt gewesen seien. Somit kann festgehalten werden, dass zumindest einem Teil der im «Walder Indictment» angeklagten Personen die Beihilfe zu Taten vorgeworfen wird, die aufgrund arglistiger Handlungen – bei gegebenen übrigen Voraussetzungen – zur Leistung von Amtshilfe führen könnten.

8.1.3. Zusammengefasst lässt sich festhalten, dass nichts gegen die Darstellung des IRS spricht, er habe den Sachverhalt aus den genannten Quellen erstellt. Nach dem im Völkerrecht geltenden Vertrauensprinzip ist deshalb davon auszugehen, dass der IRS tatsächlich über diese Informationen verfügt. Damit ist im Folgenden auf den eigentlichen Inhalt des Gesuchs einzugehen.

8.2.

8.2.1. Verfehlungen einzelner Mitarbeiter einer Bank können nicht dazu führen, dass bezüglich aller Kunden, die ein bestimmtes Verhaltensmuster aufweisen, Amtshilfe zu leisten ist. Dies würde dem Verhältnismässigkeitsprinzip widersprechen (E. 6.1.1). Im «Walder Indictment» werden die Namen von immerhin acht Personen genannt (siehe dazu aber nachfolgend E. 8.2.2), wobei einigen (nach schweizerischer Auffassung) wohl «nur» Beihilfe zur Steuerhinterziehung vorgeworfen wird. Zudem zeigten sich in der «voluntary disclosure practice» gemäss Amtshilfegesuch mindestens 939 Personen selbst an, die nicht gemeldete Konten bei der CS hatten. Nun würde es sich beim blossen Nichtangeben eines Kontos um nicht amtshilfefähige Fälle von Steuerhinterziehung handeln (hierzu E. 7.2). Unter Einbezug der übrigen, vom IRS im Amtshilfegesuch genannten Sachverhaltselemente lässt sich aber nicht ausschliessen, dass dem IRS auch unter die Amtshilfeklausel fallende Verhaltensweisen, wel-

che möglicherweise «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellen, geschildert wurden.

8.2.2. Gemäss Amtshilfegesuch richtet sich dieses gegen die Credit Suisse Group AG sowie deren Niederlassungen und Tochtergesellschaften in der Schweiz. Insbesondere vor dem Hintergrund des Fehlens eines eigentlichen Konzernrechts im schweizerischen Recht ist fraglich, ob das Verhalten des Personals eines Teils der zum Konzern gehörenden Gesellschaften auch den Kunden der anderen – selbständigen – Gesellschaften entgegengehalten werden kann. Mit Blick auf das Ergebnis des vorliegenden Urteils kann diese Frage jedoch offengelassen werden.

8.2.3. Gemäss dem Sachverhalt, wie ihn der IRS im vorliegenden Amtshilfegesuch dargelegt hat, unterstützten Mitarbeiter der CS (siehe dazu jedoch zuvor E. 8.2.2) US-Steuerpflichtige regelmässig bei arglistigen oder betrügerischen Handlungen, die zum Ziel hatten, Vermögenswerte vor dem US-Fiskus zu verbergen, was zu einer Steuerverkürzung geführt habe. Gemäss der Schilderung des IRS bestehen Anhaltspunkte für solches Verhalten. Obwohl meist nur das Verhalten der Kundenberater umschrieben ist, lässt sich auch das Verhalten der Kunden selbst aus diesem ableiten. Das Amtshilfegesuch erweist sich hier weder als lückenhaft noch sind offensichtliche Fehler oder Widersprüche erkennbar. Die vom IRS beschriebenen Verhaltensweisen vermögen die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 in Verbindung mit Ziff. 10 des Protokolls 96, also das Vorliegen amtshilfefähiger Delikte, glaubhaft zu machen (oben E. 5), wobei einzig der oder die Täter selbst noch nicht bekannt sind. Unter diesen Umständen konnte die ESTV von einer Rückweisung des Amtshilfegesuchs an den IRS zur Verbesserung gemäss Art. 20c Abs. 2 Vo DBA-USA absehen.

Mit Blick auf das Ergebnis kann hier auch offenbleiben, ob die gesetzlichen Grundlagen des US-Rechts, aufgrund deren der IRS um Amtshilfe ersucht, hätten genannt werden müssen.

8.3.

8.3.1. In einem nächsten Schritt ist allerdings mit Bezug auf die mögliche Amtshilfefähigkeit der umschriebenen Verhaltensweisen bereits eine Differenzierung vorzunehmen: Soweit nämlich der IRS der CS lediglich vorwirft, sie habe ihren Kunden geholfen, Konten zu verbergen, handelt es sich nach schweizerischem Recht um eine Steuerhinterziehung, die unter dem vorliegend einzig relevanten DBA-USA 96 nicht amtshilfefähig ist.

Problematisch erweist sich auch der Hinweis im Amtshilfegesuch, Kunden seien von der CS gefragt worden, ob sie ein Formular «W-9» ausfüllen und damit die Konten angeben wollten. Auch dieses Verhalten bewertet der IRS als Hinweis auf ein amtshilfefähiges Delikt. Wie bereits mehrfach festgehalten, stellt unter der Herrschaft des vorliegend einzig massgebenden DBA-USA 96 das reine Nichtangeben eines Kontos aber kein amtshilfefähiges Verhalten dar. Soweit das Amtshilfegesuch nur von verschleierte bzw. nicht offengelegte Konten spricht, kann darauf nicht eingetreten werden. Wie zuvor dargelegt (E. 7.5.1.5), weist das QI-System zudem eine den USA durchaus bekannte Lücke auf, indem unter Umständen kein Formular «W-9» ausgefüllt werden muss, wenn Konten – in der schweizerischen Terminologie «Depots» – betroffen sind, in denen keine US-Wertschriften gehalten werden. Damit kann in solchen Fällen nicht die Rede davon sein, es liege arglistiges Verhalten vor, weil das Vertrauen ausgenutzt worden sei (oben E. 7.3). Ein entsprechendes Vertrauen bestand hier gerade nicht. Wurde also die – bekannte – Lücke im QI-System gezielt ausgenutzt, führt dies nicht dazu, dass arglistiges Verhalten vorliegt, welches ein amtshilfefähiges Delikt darstellen kann. Es liegt höchstens eine nicht amtshilfefähige Steuerhinterziehung vor (oben E. 7.7).

8.3.2. Der IRS nennt jedoch auch Hinweise darauf, dass die CS zusammen mit ihren Kunden mittels Domizilgesellschaften und anderer Gebilde ausserhalb des Rechtsbereichs der USA die wirtschaftliche Berechtigung der US-Kunden verschleiert habe. Zu diesem Zweck seien Dokumente ausgestellt worden, die die wirtschaftlich Berechtigten der Konten wahrheitswidrig und betrügerisch falsch ausgewiesen hätten, um US-Straf- und zivilrechtliche Einkommenssteuervorschriften zu verletzen. Dadurch seien unrechtmässige und substantielle Reduktionen in der Steuer der Kunden der CS auf dem Einkommen oder Einkünften aus ausländischen Investitionen entstanden (vgl. Sachverhalt Bst. B.a). Ein solches Verhalten kann unter Umständen unter den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» fallen, für welche Amtshilfe zu leisten wäre.

8.4.

8.4.1. Nunmehr ist auf die Kriterien, die zur Identifikation der betroffenen Personen führen sollen («search criteria»), einzugehen, die der IRS in seinem Amtshilfegesuch nennt. Dabei ist zu prüfen, ob sich aus diesen ein begründeter Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» ergibt (oben E. 5 sowie E. 7). Zunächst wird ausgeführt, wann von einem US wirtschaftlich Berechtigten bei einem individuellen

Konto oder Depot («account») auszugehen sei. Dies sei der Fall, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- für das Konto/Depot besteht ein Formular «W-9»
- aus dem «Formular A» oder einem äquivalenten Formular ergibt sich, dass ein US-Individuum wirtschaftlich Berechtigter ist
- aus den Kontoinformationen geht hervor, dass der Kontoinhaber ein US-Bürger oder «permanent U.S. resident» ist
- aus den Kontoinformationen ergibt sich ein US-Domizil des Kontoinhabers
- aus den Kontoinformationen ergibt sich eine US-Postadresse des Kontoinhabers

Des Weiteren wird ausgeführt, dass davon ausgegangen wird, eine Domizilgesellschaft habe einen US wirtschaftlich Berechtigten, wenn ein solcher aus dem «Formular A» oder einem äquivalenten Dokument hervorgeht. Für das vorliegende Amtshilfeverfahren bedeute «Domizilgesellschaft» eine Einheit oder ein Gebilde, das gemäss den Gesetzen irgendeines Staates organisiert sei und das betreffend das schweizerische Geldwäschereigesetz als Domizilgesellschaft behandelt werde. Zudem sollen auch «partnerships» und andere Einheiten, für welche die Bank ein «Formular A» oder äquivalente Formulare ausfüllt, als Domizilgesellschaft gelten.

Der IRS verlangt Informationen zu bei der CS gehaltenen, geführten oder verwalteten Konten, die irgendwann im Zeitraum zwischen 2002 und 2010 den Betrag von USD 50'000.-- überschritten und für welche die CS keinen Nachweis hat, dass sie das Formular «1099», welches den US wirtschaftlich Berechtigten am Konto nenne und in welchem dem IRS alle Zahlungen an einen solchen US wirtschaftlich Berechtigten mitzuteilen sind, rechtzeitig und korrekt eingereicht habe.

Des Weiteren müssen Charakteristika erfüllt sein, welche in eine von vier Kategorien fallen. Vorliegend geht es um die Kategorie 2. Diese betrifft von Domizilgesellschaften gehaltene Depots mit einem US wirtschaftlich Berechtigten, die US Wertschriften enthalten und für welche kein Formular «W-9» vorliegt.

8.4.2. Gemäss Amtshilfegesuch wird von einem US wirtschaftlich Berechtigten ausgegangen, wenn eine «US person» im «Formular A» als wirtschaftlich Berechtigte aufgeführt ist. Wie zuvor festgehalten (E. 7.5.6),

dient das «Formular A» aber gerade keinen steuerrechtlichen Zwecken. Zwar hat das Bundesverwaltungsgericht festgehalten, die Nennung unterschiedlicher Personen auf dem «Formular A» einerseits und dem Formular «W-8BEN» andererseits würde weitere Untersuchungen rechtfertigen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.7). Da aber der wirtschaftlich Berechtigte gemäss «Formular A» nicht zwingend mit jenem gemäss Formular «W-8BEN» identisch ist, geht es zu weit, bei einer auf dem «Formular A» genannten Person automatisch anzunehmen, diese Person sei gleichzeitig wirtschaftlich Berechtigte gemäss Formular «W-8BEN».

8.4.3. Bei der Kategorie 2 wird auf das Fehlen des Formulars «W-9» abgestellt. Dieses Fehlen legt nahe, dass die entsprechenden Konten mutmasslich nicht von der Bank mittels Formular «1099» an den IRS gemeldet wurden. Daraus kann sich wiederum ergeben, dass diese Konten von den betroffenen Bankkunden nicht in ihren Steuererklärung angegeben wurden und auch keine «backup withholding tax» einbehalten wurde. Das einzige, was bei tatsächlichem Bestehen einer derartigen «Kette» diesen Kunden vorgeworfen werden könnte, ist, dass ihr Konto gegenüber dem IRS nicht offengelegt wurde, was – sofern sie dieses auch in ihrer US-Steuererklärung nicht angaben – zu einer Steuerhinterziehung geführt haben könnte. Das reine Nichtausfüllen eines Formulars stellt kein betrügerisches Verhalten dar (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in BVGE 2010/7] E. 6.4; MICHAEL BEUSCH/ALEXANDER MISIC, Switzerland: The Case of UBS – Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, in: Michael Lang et al. [Hrsg.], Tax Treaty Case Law around the Globe – 2011, Wien 2011, S. 485 ff., S. 497). Zwar sind die Banken aufgrund des QI-Systems in der Regel zur Einforderung des Formulars «W-9» und Weiterleitung der Informationen an den IRS verpflichtet. Im Rahmen der ebenfalls gemäss QI-System vorgesehenen «audits» wird aber geprüft, ob die Banken dieser Verpflichtung nachkommen. Damit handelt es sich hierbei gerade nicht um einen Teil des QI-Systems, der auf Vertrauen beruht. Dieser Fall unterscheidet sich von dem oben genannten (E. 7.5.3), wo ein falsch ausgefülltes Formular eingereicht wird und aufgrund des QI-Systems darauf vertraut wurde, dass es richtig ausgefüllt wurde.

Festzuhalten ist hier, dass den vorliegend relevanten Kriterien, die zur Identifikation der betroffenen Personen führen sollen, selbst keine Hinweise auf «Betrugsdelikte und dergleichen» zu entnehmen sind. Arglistige

oder betrügerische Handlungen bzw. Anhaltspunkte, die auf solche hinweisen, werden nicht genannt.

8.4.4. Zwar werden im ersten Teil des Amtshilfegesuchs wie gesehen (E. 8.3, insb. 8.3.2) durchaus auch Handlungen umschrieben, die unter den Begriff «Steuerbetrug und dergleichen» fallen könnten. Es kann aber nicht angehen, die Identifikationskriterien («search criteria») alsdann so zu formulieren, dass (insbesondere) Personen durch die Datenherausgabe der Bank an die Vorinstanz betroffen sind, die sich höchstens einer unter der Herrschaft des vorliegend einzig massgebenden DBA-USA 96 nicht amtshilfefähigen Hinterziehung von Steuern schuldig gemacht haben und die Arglist, die für ein amtshilfefähiges betrügerisches Verhalten erforderlich wäre, erst aufgrund der dann von der Bank herausgegebenen Daten von der ESTV erstellen zu lassen. Ein solches Vorgehen widerspricht dem Verhältnismässigkeitsprinzip (vgl. E. 6.1.1). Die Identifikationskriterien sind somit nicht so formuliert, dass den so – notabene durch die Bank – identifizierten Kunden mit hoher Wahrscheinlichkeit tatsächlich ein amtshilfefähiges Betrugsdelikt zur Last gelegt werden kann, worauf die ESTV nur noch prüfen müsste, ob die herausgegebenen Daten geeignet sind, den entsprechenden Verdacht zu erhärten. Dies wiegt umso schwerer, als die Datenherausgabe an die ESTV durch die Bank erfolgt, welche sich auf die ihr von ESTV zur Kenntnis gebrachten Kriterien im Amtshilfegesuch zu stützen hat, ohne ihrerseits bereits prüfen zu können oder gar zu dürfen, ob die vorgeworfenen Sachverhalte tatsächlich amtshilfefähige Delikte zu begründen vermögen. Da die Identifikationskriterien somit im Amtshilfegesuch nicht so genau umschrieben werden, dass tatsächlich – soweit möglich – nur Daten von Personen betroffen sind, denen «Steuerbetrug und dergleichen» vorgeworfen werden kann, ist dem Gesuch schon aus diesem Grund keine Folge zu leisten.

8.4.5. Bei der Kategorie 2 wurden US-Wertschriften im Depot gehalten. Allerdings bestand, wenn die Wertschriften vor dem 1. Januar 2001 erworben worden waren, für die Bank die Möglichkeit, statt ein Formular «W-9» einzufordern und die Informationen mittels Formular «1099» weiterzuleiten, die «Backup withholding tax» zurückzuhalten und dem IRS abzuliefern. Weitere Investitionen in US-Wertschriften musste die Bank allerdings unterbinden (oben E. 7.5.1.2). Ob die «Backup withholding tax» einbehalten wurde, ist gemäss Amtshilfegesuch nicht zu prüfen. Zwar hätte auch die Rückbehaltung der «backup withholding tax» auf dem Formular «1099» dem IRS mitgeteilt werden müssen, doch das Ausfüllen eines Formulars «W-9» war gerade nicht erforderlich. Damit werden aber auch

hier wieder Kunden in das Gesuch einbezogen, die eine bewusst vom IRS geschaffene Möglichkeit nutzten, um ihre Identität nicht offenlegen zu müssen. Unabhängig davon, ob die ESTV solche Daten weiterleiten würde, erweist sich das Amtshilfegesuch damit auch in diesem Punkt als viel zu offen formuliert und es besteht die Gefahr, dass die Bank in erheblichem Ausmass Daten von Kunden an die ESTV ausliefert, die keines unter der Herrschaft des vorliegend einzig massgebenden DBA-USA 96 amtshilfefähigen Delikts verdächtigt werden können. Mit anderen Worten erweist sich die Art der Identifizierung von Tatverdächtigen als unverhältnismässig (vgl. oben E. 6.1.1).

8.5. Insgesamt hält die Anwendung der im Amtshilfegesuch des IRS vom 26. September 2011 bezüglich der Kategorie 2 genannten Identifikationskriterien («search criteria») vor dem Verhältnismässigkeitsprinzip nicht Stand.

Damit darf betreffend die Kategorie 2 gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 keine Amtshilfe geleistet werden. Die Beschwerde ist bereits deshalb gutzuheissen, weil die in der Kategorie 2 genannten Identifikationskriterien den Voraussetzungen, insbesondere dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit, nicht genügen. Es ist daher nicht mehr zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer selbst amtshilfefähige Handlungen vorgeworfen werden könnten. Die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 6. Januar 2012 ist aufzuheben.

9.

Ausgangsgemäss sind dem obsiegenden Beschwerdeführer und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Dem Beschwerdeführer ist eine Parteientschädigung von Fr. 15'000.-- zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 8 ff. sowie Art. 13 f. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, SR 173.320.2).

10.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Januar 2012 wird aufgehoben.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 15'000.-- wird jenem zurückerstattet.

Der Beschwerdeführer wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht seine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 15'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Einschreiben; vorab per Fax)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben; vorab per Fax)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

Versand: