



Abteilung I
A-6931/2010

Urteil vom 7. Oktober 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Daniel de Vries Reilingh, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Alexander Mistic.

Parteien

1. **A.** _____, ...,
2. **B.** _____, ...,
beide vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:**A.**

Am 19. August 2009 schlossen die Schweizerische Eidgenossenschaft (Schweiz) und die Vereinigten Staaten von Amerika (USA) in englischer Sprache ein Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der USA betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (AS 2009 5669, Abkommen 09). Darin verpflichtete sich die Schweiz, anhand im Anhang festgelegter Kriterien und gestützt auf das geltende Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61, DBA-USA 96) ein Amtshilfegesuch der USA zu bearbeiten. Die Schweiz versprach weiter, betreffend die unter das Amtshilfegesuch fallenden geschätzten 4'450 laufenden oder saldierten Konten mithilfe einer speziellen Projektorganisation sicherzustellen, dass innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen eine Schlussverfügung über die Herausgabe der verlangten Informationen erlassen werden könne.

B.

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

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

C.

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

D.

Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) eine Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut, welche einen Fall der Kategorie gemäss Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrag, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

E.

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

F.

Das Abkommen 09 und das Protokoll 10 wurden von der Bundesversammlung mit Bundesbeschluss vom 17. Juni 2010 über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (AS 2010 2907) genehmigt und der Bundesrat wurde ermächtigt, die beiden Verträge zu ratifizieren (die konsolidierte Version des Abkommens 09 und des Protokolls 10 findet sich in SR 0.672.933.612 und wird nachfolgend als Staatsvertrag 10 bezeichnet; die Originaltexte sind in englischer Sprache). Der genannte Bundesbeschluss wurde nicht dem Staatsvertragsreferendum gemäss Art. 141 Abs. 1 Bst. d Ziff. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) unterstellt.

G.

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

H.

Das vorliegend betroffene Dossier von A._____ und B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der X._____ SA (nachfolgend: Gesellschaft), einer Offshore-Gesellschaft mit Sitz in Y._____, übermittelte die UBS AG der ESTV am 8. März 2010. In ihrer Schlussverfügung vom 16. August 2010 gelangte die ESTV (aus noch näher darzulegenden Gründen) zum Ergebnis, dass der Fall von A._____ und B._____ der Kategorie gemäss Ziff. 2 Bst. B/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/B/a) zuzuordnen sei und betreffend A._____ sämtliche Voraussetzungen erfüllt seien, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Betreffend B._____ entschied die ESTV dagegen, dass keine Amtshilfe zu leisten sei.

I.

Mit Eingabe vom 23. September 2010 liessen A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1) und B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 2; zusammen mit Beschwerdeführer 1: Beschwerdeführer) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, es sei die Schlussverfügung vom

23. August 2010 aufzuheben und es sei das Amtshilfeersuchen des IRS vom 31. August 2009 in Bezug auf die UBS-Stammnummer *** definitiv und vollumfänglich abzuweisen; eventualiter sei der Name des Beschwerdeführers 2 aus sämtlichen offen zu legenden Dokumenten zu entfernen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

J.

In ihrer Vernehmlassung vom 1. November 2010 schloss die ESTV unter Hinweis auf die Begründung der angefochtenen Verfügung auf Beschwerdeabweisung.

K.

Mit Eingaben vom 17. November und 3. Dezember 2010 reichten die Beschwerdeführer neue Beweismittel ein. Mit Schreiben vom 9. Dezember 2010 verzichtete die Vorinstanz auf eine Stellungnahmen zu den beiden Noveneingaben und hielt an ihrem Antrag fest, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

1.2. Zur Beschwerde legitimiert ist, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme hatte (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und zudem ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung hat (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG). Nach der Rechtsprechung gilt jedes rechtliche oder tatsächliche Interesse, das eine von einer Verfügung betroffene Person geltend machen kann, als schutzwürdig (Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 2.1.1 mit Hinweisen).

1.2.1. Bezüglich des Beschwerdeführers 1 sind diese Voraussetzungen ohne weiteres erfüllt. Der Beschwerdeführer 1 ist Verfügungsadressat und hat ein schutzwürdiges Interesse, dass bezüglich seiner Person keine Amtshilfe geleistet wird.

1.2.2. Der Beschwerdeführer 2 ist ebenfalls Verfügungsadressat und als solcher von der angefochtenen Verfügung mehr als die Allgemeinheit betroffen. In Bezug auf ihn hat die Vorinstanz die Voraussetzungen zur Amtshilfeleistung als nicht gegeben erachtet, da er keine "US person" sei. Soweit der Beschwerdeführer 2 aber, wie er behauptet und wie auch die Vorinstanz annimmt, am streitbetroffenen UBS-Konto wirtschaftlich berechtigt (gewesen) ist, hat auch er ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Jedoch kann er nur Rügen vortragen, die nicht nur Drittinteressen (in casu: Interessen des Beschwerdeführers 1), sondern (zumindest auch) seine eigenen Interessen verfolgen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7011/2010 vom 19. Mai 2011 E. 1.2.2 und E. 1.4).

1.3. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist somit grundsätzlich einzutreten.

1.4. Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit sie sich gegen das Amtshilfegesuch der USA (vgl. Abs. 1 des Rechtsbegehrens) richtet, da es sich bei diesem nicht um eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG und damit nicht um ein zulässiges Anfechtungsobjekt handelt.

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

abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

1.6. Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zur Anwendung, dass die Beschwerdeführenden die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen haben (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, Rz. 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen. Weiter ist die Rechtsmittelinstanz nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011, teilweise publiziert in BVGE 2011/6, E. 1.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

2.

2.1. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 und E. 6.2.2 [Letztere auch in BVGE 2010/40]). Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein

begründeter Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilferichters, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1, 128 II 407 E. 5.2.1, 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/64 E. 1.4.2).

2.2. In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihm dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass der vom Amtshilfeverfahren Betroffene unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringt, dass er zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden ist. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (BVGE 2010/64 E. 1.4.2).

2.3. Das Bundesverwaltungsgericht würdigt die Beweise frei (vgl. dazu Art. 19 VwVG in Verbindung mit Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [SR 273]; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6672/2010 vom 24. Februar 2011 E. 2.3, auch zum Folgenden). Dieser Grundsatz kommt auch bei der Würdigung von Beweisurkunden (vgl. Art. 12 Bst. a VwVG) zur Anwendung. Öffentliche Urkunden geniessen von Gesetzes wegen erhöhte Beweiskraft. Sie erbringen für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen

Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist (Art. 9 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Diese für die Urkunden des Bundesprivatrechts geltende Regel kommt auch im Verwaltungsverfahren zum Tragen (CHRISTOPH AUER, in: VwVG – Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N. 27 zu Art. 12 VwVG). Mit Bezug auf den Urkundeninhalt umfasst die verstärkte Beweiskraft jedoch nur das, was die Urkundsperson nach Massgabe der Sachlage kraft eigener Prüfung als richtig bescheinigen kann. Irgendwelche (rechtsgeschäftliche und andere) Erklärungen erhalten keine verstärkte Beweiskraft für ihre inhaltliche Richtigkeit, nur weil sie öffentlich beurkundet worden sind (Urteile des Bundesgerichts 5A_507/2010 und 5A_508/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6672/2010 vom 24. Februar 2011 E. 2.3 und A-6636/2010 vom 2. Mai 2011 E. 2.3).

3.

3.1. Umstritten ist vorliegend die Frage, ob der Beschwerdeführer 1 die im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien der Kategorie 2/B/a für die Amtshilfe der Schweiz an die USA erfüllt. Massgeblich ist der Wortlaut in der englischen Originalversion des Staatsvertrags 10 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1). Unter die in Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 umschriebene Grundkategorie fallen US-Personen (ungeachtet ihres Wohnsitzes), welche an "offshore company accounts", die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder geführt wurden, wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" dargelegt werden kann.

3.2. Gemäss vertragsautonomer Auslegung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK erfasst der Begriff "US persons" nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen, welche in den USA in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren. Gemäss dem amerikanischen "Internal Revenue Code" (IRC; Steuergesetz) sind neben "US citizens" (US-Staatsangehörige) auch "resident aliens" in den USA subjektiv steuerpflichtig (BVGE 2011/6 E. 7.1.1; vgl. auch grundlegend BVGE 2010/64 E. 5.2).

3.3. Des Weiteren müssen die "US persons" an sog. "offshore company accounts" wirtschaftlich berechtigt gewesen sein, die während des

Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet und geführt wurden. Die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 sollen mithin auch dazu dienen, u.a. diejenigen US-Steuerpflichtigen einzubeziehen, die Konten auf den Namen von Offshore-Gesellschaften eröffnen liessen, welche ermöglicht haben, die steuerlichen Offenlegungspflichten gegenüber den USA zu umgehen. Vor diesem Hintergrund sind in Anbetracht des nach Art. 31 Abs. 1 VRK einzubeziehenden Ziels und Zwecks des Staatsvertrags 10 unter dem Begriff "offshore company accounts" Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinn zu verstehen, d.h. auch "offshore"-Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten bzw. Einrichtungen müssen lediglich dafür geeignet und in der Lage sein, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution wie einer Bank zu führen bzw. "Eigentum zu halten". Als "company" zu gelten haben daher auch die nach ausländischem Recht errichteten Stiftungen und Trusts, da beide dieser Rechtseinheiten in der Lage sind, "Eigentum zu halten" und eine Kundenbeziehung mit einer Bank zu führen (BVGE 2011/6 E. 7.2.1). Das Bundesverwaltungsgericht hat denn auch das UBS-Konto einer Foundation (mit Sitz in Liechtenstein) als "offshore company account" nach dem Anhang des Staatsvertrags 10 qualifiziert (BVGE 2011/6 E. 7.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 3).

3.4. Zur Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Berechtigung ("beneficially owned") an einem "offshore company account" vorliegt, ist entscheidend, inwiefern die "US person" das sich auf dem UBS-Konto der "offshore company" befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte. Hatte die fragliche "US person" die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem UBS-Konto verwaltet wurde und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden sind, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, 3. Aufl., London/The Hague/Boston 1997, S. 562). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS-Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode von 2001 bis 2008 vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die

heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)Form für die "offshore company" gewählt wurde (BVGE 2011/6 E. 7.3.2).

4.

4.1. Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 hat für die Kategorie 2/B/a zusätzlich der begründete Verdacht auf betrügerisches Verhalten ("fraudulent conduct") zu bestehen, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann. Ein solches Verhalten liegt vor, wenn die wirtschaftlich berechtigten US-Personen Folgendes begingen:

Activities presumed to be fraudulent conduct including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income based on a "scheme of lies" or submission of incorrect or false documents, [...].

Die deutsche (nicht massgebliche) Übersetzung lautet:

[A]ls betrügerisches Verhalten vermutete Handlungen, einschliesslich Handlungen, welche zu einer Verschleierung von Vermögenswerten und einer zu niedrigen Deklaration von Einkommen führten, basierend auf einem "Lügengebäude" oder dem Einreichen unrichtiger oder falscher Unterlagen, [...].

4.2. Fussnote 3 zum Anhang des Staatsvertrags 10 enthält sodann eine beispielhafte Umschreibung dessen, wann von einem "Lügengebäude" ("scheme of lies") auszugehen ist. Die Fussnote präzisiert zudem, dass diese Beispiele nicht abschliessend sind und die ESTV je nach den massgeblichen Tatsachen und Umständen weitere Tatbestände als "Lügengebäude" qualifizieren kann. Ein solches Lügengebäude kann gestützt auf die Bankunterlagen vorliegen, wenn wirtschaftlich Berechtigte in dauernder Weise die Verwaltung und Anlage der im Konto der Offshore-Gesellschaft gehaltenen Vermögenswerte ganz oder teilweise leiteten und kontrollierten oder sonst wie die Formalitäten oder den Inhalt des angeblichen Gesellschaftseigentums missachteten (d.h. die Offshore-Gesellschaft funktionierte als Strohmännchen, Scheingesellschaft oder Alter Ego des wirtschaftlich Berechtigten), indem die wirtschaftlich Berechtigten (i) im Widerspruch zu den in der Kontodokumentation gemachten Ausführungen oder den dem IRS oder der Bank eingereichten Steuerformularen Anlageentscheide fällten; (ii) Telefonkarten oder spezielle Mobiltelefone verwendeten, um die Quelle des Handels zu tarnen; (iii) Lastschrift- oder Kreditkarten einsetzten, um auf täuschende

Weise Kapital zu repatriieren oder auf andere Weise Kapital zu überweisen zur Zahlung persönlicher Auslagen oder zur Veranlassung von Routinezahlungen von Kreditkartenrechnungen für persönliche Auslagen unter Verwendung von Vermögenswerten des Kontos der Offshore-Gesellschaft; (iv) elektronische Geldüberweisungen oder andere Zahlungen vom Konto der Offshore-Gesellschaft auf Konten in den Vereinigten Staaten oder anderswo veranlassen, welche vom wirtschaftlich Berechtigten oder einer nahestehenden Person gehalten oder kontrolliert wurden, um die wahre Herkunft der diese elektronischen Geldüberweisungen veranlassenden Person zu tarnen; (v) nahestehende juristische oder natürliche Personen als Durchlauf oder Strohmänner zur Repatriierung oder anderweitigen Überweisung von Vermögenswerten im Konto der Offshore-Gesellschaft einschalteten; oder (vi) dem wirtschaftlich Berechtigten oder einer nahestehenden Person "Darlehen" gewährten, welche direkt aus den Vermögenswerten im Konto der Offshore-Gesellschaft stammten, dadurch gesichert waren oder damit bezahlt wurden.

4.3. Nicht in den Anwendungsbereich der Kategorie 2/B/a fallen Konten von Offshore-Gesellschaften von US wirtschaftlich Berechtigten, die während des staatsvertraglich relevanten Zeitraums Vermögenswerte von weniger als Fr. 250'000.— innehielten (vgl. zu diesem quantitativen Kriterium, das in den nachfolgenden Erwägungen nicht relevant ist, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 10).

5.

5.1. In ihrer Schlussverfügung vom 23. August 2010 gelangte die ESTV zum Schluss, dass die Gesellschaft und deren UBS-Konto mit der Stammmnummer *** während mehr als drei Jahren bestanden hätten. Es sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer 2 an der Gesellschaft und deren UBS-Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Der Beschwerdeführer 2 sei jedoch keine "US person" im Sinn des Staatsvertrags 10. Deshalb sei bezüglich ihn keine Amtshilfe zu leisten. Beim Beschwerdeführer 1 handle es sich dagegen um eine "US person", da dieser die amerikanische Staatsbürgerschaft besitze. Die Gesellschaft habe den Beschwerdeführer 1 am 16. Januar 2004 auf dem Bankformular A zur Feststellung des am Konto wirtschaftlich Berechtigten als "beneficial owner" bezeichnet. Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführer erscheine zweifelhaft, dass dieses Formular irrtümlich falsch ausgefüllt worden sei, indem darin anstelle des

Beschwerdeführers 2 der Beschwerdeführer 1 als wirtschaftlich Berechtigter eingetragen worden sei. Bei der Eröffnung des betroffenen Kontos am 6. Januar 2004 sei ein "Due Diligence"-Formular erstellt worden. Darin sei der Beschwerdeführer 1 als einziger wirtschaftlich Berechtigter bezeichnet und ein Kundenprofil erstellt worden, welches dessen familiäre und berufliche Situation aufzeige. Der Beschwerdeführer 2 sei als Vater des "beneficial owner" und Zeichnungsberechtigter für die Gesellschaft erwähnt worden. Es müsse davon ausgegangen werden, dass diese Angaben vom Beschwerdeführer 1 selber stammen. Auch hätte es keinen Grund dafür gegeben, ein "Picturing" betreffend den Beschwerdeführer 1 zu erstellen, wenn dieser nur als Bevollmächtigter gehandelt hätte. Zwar treffe zu, dass in den Bankunterlagen nur ein einzelner Hinweis auf einen direkten Einfluss des Beschwerdeführers 1 zu finden sei. Bei zahlreichen anderen Transaktionen, insbesondere seit der angeblichen Korrektur des Irrtums in der Bezeichnung des wirtschaftlich Berechtigten, lägen schriftliche Aufträge des für die Gesellschaft zeichnungsberechtigten Beschwerdeführers 2 vor. Zusammen mit dem Umstand, dass bei der anfänglichen Bezeichnung des wirtschaftlich Berechtigten ein Irrtum ausgeschlossen werden könne, erscheine jedoch der formelle Wechsel der wirtschaftlichen Berechtigung auf den Beschwerdeführer 2 nur als eigentliches Täuschungsmanöver, mit dem die Identität des effektiven wirtschaftlichen Berechtigten verschleiert werden sollte. Dieses Vorgehen stelle ein Lügengebäude im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrags 10 dar. Folglich seien die massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/B/a erfüllt und betreffend den Beschwerdeführer 1 Amtshilfe zu gewähren.

5.2. Wie dargelegt (vgl. E. 2 hiavor), prüft das Bundesverwaltungsgericht nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich sind. Liegen für die Annahme des Tatverdachts hinreichende Anhaltspunkte vor, obliegt es den vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, die Annahme der Vorinstanz mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften.

5.3. Die Vorinstanz stützt ihre Annahme, dass in Tat und Wahrheit nicht der Beschwerdeführer 2, sondern der Beschwerdeführer 1 am streitbetroffenen UBS-Konto wirtschaftlich berechtigt (gewesen) ist, auf Bankunterlagen. Gemäss dem Bankformular A, datierend vom 16. Januar 2004, ist der Beschwerdeführer 1 der wirtschaftlich Berechtigte am Konto

(...). Dasselbe ergibt sich aus einem vom 7. Januar 2004 datierenden "due diligence"-Formular, worin der Beschwerdeführer 1 als wirtschaftlich Berechtigter, der Beschwerdeführer 2 dagegen als Zeichnungsberechtigter angegeben wird und worin ein Kundenprofil über den Beschwerdeführer 1 erscheint (...). Die Vorinstanz folgert daraus, dass es sich bei diesen Angaben über den Beschwerdeführer 1 nicht um einen Irrtum gehandelt haben könne. Die angebliche Berichtigung der Angaben zur wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers 2 sei ein Manöver zur Verschleierung der wahren wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers 1 gewesen.

Die Vorinstanz lässt dabei allerdings eine Reihe von Angaben in den Bankunterlagen ausser Acht. So ergibt sich aus dem "due diligence"-Formular, dass das erstellte Kundenprofil nicht ausschliesslich den Beschwerdeführer 1 (Sohn), sondern ebenso den Beschwerdeführer 2 (Vater) betrifft. Daraus lässt sich entnehmen, dass es sich bei den diversen Angaben zum Kundenvermögen um Informationen betreffend das Familienvermögen handelt, welches aus der Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers 2 (Vater) stammt, während der Beschwerdeführer 1 (Sohn) hauptberuflich einer Lehrtätigkeit in den USA nachgegangen sei.

Weiter ergibt sich aus dem "due diligence"-Formular, dass der Vater aus Altersgründen den Verkauf seiner Antiquitätensammlung geplant habe und den Verkauf über ein Offshore-Konto habe abwickeln wollen. Die Behauptung des Beschwerdeführers 1, dass er dem damals 89-jährigen Vater bei der Gründung der Gesellschaft sowie der Eröffnung des Kontos bei der UBS lediglich behilflich gewesen sei, wobei sich ein Fehler in den Angaben zur wirtschaftlichen Berechtigung ergeben habe, erscheint daher plausibel. Hinzu kommt, dass die angebliche Berichtigung der Angaben auf dem Bankformular A im Jahr 2006 und damit zu einem Zeitpunkt erfolgte, der weit vor dem hier vorliegenden Amtshilfeverfahren lag.

Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer 1 gemäss den Bankakten nur ein einziges Mal einen direkten Einfluss auf das UBS-Konto nahm (...; dabei handelt es sich um ein in den Bankunterlagen befindliches Begleitschreiben einer Anwaltskanzlei) und ansonsten einzig der zeichnungsberechtigte Vater den Auftrag zu Vermögensdispositionen traf. Diesen Punkt belegen die Beschwerdeführer mit zusätzlichen Unterlagen.

In Anbetracht dieser Sachlage lässt sich die Annahme der Vorinstanz, die Änderung der Angaben zur wirtschaftlichen Berechtigung im Jahr 2006 sei nicht zur Berichtigung eines Irrtums, sondern zur Verschleierung der wahren wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers 1 am UBS-Konto erfolgt, auf nicht genügend konkrete Anhaltspunkte abstützen. Es liegt damit kein rechtsgenügender Tatverdacht auf betrügerisches Verhalten im Sinn der Ziff. 2 Bst. B/a vor, weshalb die Voraussetzungen zur Erteilung der Amtshilfe im vorliegenden Fall nicht gegeben sind. Die Beschwerde erweist sich damit als begründet. Es erübrigt sich, auf die weiteren Ausführungen in der Beschwerdeschrift einzugehen.

6.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die angefochtene Verfügung ist aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern. Bei diesem Verfahrensausgang sind weder den obsiegenden Beschwerdeführern noch der Vorinstanz Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 20'000.— ist den Beschwerdeführern zurückzuerstatten. Ausserdem ist den Beschwerdeführern eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Diese ist auf Fr. 15'000.— festzusetzen.

7.

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, soweit darauf einzutreten ist. Die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 23. August 2010 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe geleistet.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 20'000.— wird den Beschwerdeführern zurückerstattet. Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekanntzugeben.

3.

Den Beschwerdeführern wird eine Parteientschädigung von Fr. 15'000.— zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Charlotte Schoder

Alexander Mistic

Versand: