



## **Urteil vom 28. Januar 2011**

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,  
Richter Daniel de Vries Reilingh,  
Richterin Charlotte Schoder,  
Gerichtsschreiber Alexander Mistic.

---

Parteien

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

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe USA (DBA-USA).

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

Am 19. August 2009 schlossen die Schweizerische Eidgenossenschaft (Schweiz) und die Vereinigten Staaten von Amerika (USA) ein Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der USA betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (Abkommen 09, AS 2009 5669). 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 (DBA-USA 96, SR 0.672.933.61) ein Amtshilfegesuch der USA zu bearbeiten.

**B.**

In der Folge richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service, IRS) am 31. August 2009 ein Ersuchen um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) betreffend die Herausgabe von Informationen über amerikanische Steuerpflichtige, die in der Zeit zwischen dem 31. Dezember 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, innert Frist die vollständigen Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben.

**D.**

Mit Urteil A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 (auszugsweise publiziert in BVGE 2010/7) qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht das Abkommen 09 als eine Verständigungsvereinbarung. Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, das DBA-USA 96 sehe nur bei Steuer- oder Abgabebetrag Amtshilfeleistungen vor und könne mit einer blossen Verständigungsvereinbarung nicht auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung ausgedehnt werden. Damit würde der vom Stammabkommen vorgegebene völkerrechtliche Rahmen überschritten. Auf diesem Wege könne das DBA-USA 96 weder ergänzt noch abgeändert oder neue Rechte und Pflichten eingeführt werden.

**E.**

In der Folge schloss der Bundesrat nach einer weiteren Verhandlungsrunde mit den USA am 31. März 2010 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, AS 2010 1459, nachfolgend Protokoll 10). 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) erhob die Bundesversammlung das Abkommen 09 und das Protokoll 10 in den Rang von Staatsverträgen und ermächtigte den Bundesrat zur Ratifikation. 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 verfasst.

**F.**

Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2 hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, der Staatsvertrag 10 stehe mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe. Als früherer Vertrag finde das DBA-USA 96 nur insoweit Anwendung, als es mit dem Staatsvertrag 10 als späteren Vertrag vereinbar sei.

**G.**

Das vorliegend betroffene Dossier von A. \_\_\_\_\_ (...) übermittelte die UBS AG der ESTV am 30. November 2009. In ihrer Schlussverfügung vom 7. Juni 2010 gelangte die ESTV (aus noch näher darzulegenden Gründen) zum Schluss, im konkreten Fall seien alle in Ziff. 2 Bst. A/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/A/a) genannten Voraussetzungen erfüllt. Der materielle Verfügungsadressat habe zur Verschleierung seiner Bankinformationen ein Lügengebäude konstruiert. Namentlich sei den Bankunterlagen zu entnehmen, so die Begründung der ESTV, dass der Verfügungsadressat in den USA Wohnsitz gehabt habe und dass er an der Bankbeziehung, die auf seinen Namen gelautet habe, wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Es lägen keine Hinweise vor, dass während des massgeblichen Zeitraums ein Formular W-9 eingereicht worden sei. Der Gesamtwert des Kontos habe am 31. Dezember 2003 den massgeblichen Grenzwert von Fr. 250'000.-- überschritten. Sodann habe der Verfügungsadressat durch verschiedene, nachfolgend noch genauer zu analysierende Handlungen bewusst Informationen, welche im Zusammenhang mit seinem Konto bei der UBS AG gestanden hätten, verheimlichen wollen. Weiter sei bei mehreren Zahlungen auf eine chilenische Bank der Eindruck entstanden, dass verbundene Unternehmen oder Personen als «Durchlauf» gebraucht worden seien. Aus diesem Grund sei dem IRS Amtshilfe zu gewähren und ihm die von der UBS AG edierten Unterlagen zu übermitteln. Die Verfügung wurde am 28. Juni 2010 an die von der ESTV ernannte Zustellungsbevollmächtigte Bill Isenegger Ackermann AG zugestellt.

**H.**

Mit Eingabe vom 30. August 2010 liess A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 7. Juni 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben, es sei das Amtshilfverfahren einzustellen und die ESTV sei anzuweisen, die den Beschwerdeführer betreffenden Dokumente zu vernichten. Er bestritt, dass die Voraussetzungen der Kategorie 2/A/a erfüllt seien und warf der ESTV vor, den Sachverhalt in sachlich nicht begründeter und willkürlicher Art und Weise festgestellt zu haben.

**I.**

Mit Vernehmlassung vom 22. September 2010 hielt die ESTV an ihren

Ausführungen fest und stellte den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen.

## J.

Auf weitere Vorbringen und Eingaben der Parteien wird – soweit entscheiderelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

#### 1.

**1.1.** Das Bundesverwaltungsgericht prüft seine Zuständigkeit vom Amtes wegen (Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] i.V.m. Art. 37 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Im Bereich des internationalen Steuerrechts stehen Amts- und Rechtshilfeverfahren grundsätzlich gleichwertig nebeneinander, weshalb es dem ersuchenden Staat offen steht, entweder den einen oder den anderen Verfahrensweg zu wählen (vgl. zur Publikation vorgesehene Urteil des Bundesgerichts 1C\_485/2010 vom 20. Dezember 2010 E. 2.3; URS BEHNISCH, Aktuelle Entwicklungen in der Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich, in: Stephan Breitenmoser/Bernhard Ehrenzeller [Hrsg.], Aktuelle Fragen der Internationalen Amts- und Rechtshilfe, St. Gallen 2009, S. 250). Im vorliegenden Fall ist der Entscheid der ESTV im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens ergangen, das auch als solches eingeleitet wurde (und nicht im Rahmen eines Rechtshilfeverfahrens, bei dem das Bundesamt für Justiz als Zentralstelle für Rechtshilfe mit den USA federführend gewesen wäre, vgl. Art. 3 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 1975 zum Staatsvertrag mit den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen [BG-RVUS; SR 351.93]). Die angefochtene Verfügung stützt sich auf die einschlägigen Bestimmungen über die Amtshilfe im Verhältnis Schweiz–USA ab, weshalb die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts gegeben ist.

**1.2.** Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören – wie im vorliegenden Fall – auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG *e contrario* und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA), weshalb ein Beschwerdeobjekt ohne weiteres gegeben ist.

**1.3.** Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.4.** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Zum Bundesrecht in diesem Sinn gehören auch die Normen des Staatsvertragsrechts (anstelle vieler: BGE 132 II 81 E. 1.3). Vorausgesetzt ist jedoch, dass die staatsvertragliche Bestimmung, deren Verletzung gerügt wird, direkt anwendbar («self-executing») ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 2.168 f; BENJAMIN SCHINDLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [nachfolgend: Kommentar VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 24 zu Art. 49). Dies trifft zu, wenn die staatsvertragliche Bestimmung justiziabel ist, d.h. wenn die Rechte und Pflichten des Einzelnen inhaltlich bestimmt und hinreichend klar umschrieben werden, um im Einzelfall Grundlage eines Entscheids bilden zu können, und die rechtsanwendenden Behörden Adressat der Norm sind (statt vieler ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Bd. I, 2. Aufl., Bern 2006, N. 1307; GIOVANNI BIAGGINI, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2007, N. 6 zu Art. 189 BV). Wie es sich im Einzelnen damit verhält, ist von den rechtsanwendenden Behörden zu bestimmen (BGE 133 I 286 E. 3.2; PASCAL MAHON, in: Jean-François Aubert/Pascal Mahon, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zürich/Basel/Genf 2003, N. 8 zu Art. 189). Die Frage des self-executing-Charakters bzw. der Justiziabilität der Norm ist dabei für jede einzelne Bestimmung in einem Staatsvertrag gesondert zu prüfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 2.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 2.168; DANIEL THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, in: Daniel Thürer/Jean-François Aubert/Jörg Paul Müller [Hrsg.], Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, N. 25 zu § 11).

**1.5.** Unter Vorbehalt des Art. 190 BV kann das Bundesverwaltungsgericht den angefochtenen Entscheid in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht

vollumfänglich überprüfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 1.3 und 3.1). Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen, d.h. die rechtsanwendende Behörde sucht selber nach den zutreffenden Rechtsnormen, die auf den ermittelten Sachverhalt anwendbar sind, legt diese, sofern nötig, nach ihrer Rechtsüberzeugung aus und zieht sodann die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.3; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, 2. Aufl., Zürich 1974, S. 10 f.). Daneben kommt im Rechtsmittelverfahren – wenngleich in sehr abgeschwächter Form – auch das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis zum Tragen (Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 37 VGG; CHRISTOPH AUER, in: Kommentar VwVG, N. 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; vgl. auch 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 (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

**1.6.** Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt sodann, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtlichen Begründungen der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; THOMAS HÄBERLI, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, N. 40 zu Art. 62).

## **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 Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen wahrgenommen (vgl. insbesondere auch die seit dem 1. Januar 2001 in Kraft gesetzten Bestimmungen zum Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrag [Art. 20c–20k Vo DBA-USA; AS 2000 2998]). An dieser Verfahrensordnung ändert auch der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 und E. 6.2.2). Die Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen vom 1. September 2010 (ADV; SR 672.204; in Kraft seit dem 1. Oktober 2010 [AS 2010 4017]) findet im vorliegenden Verfahren keine Anwendung (vgl. Art. 17 ADV).

**2.2.** Nach Art. 20c Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen amerikanischen Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die in den einschlägigen Normen festgelegten Voraussetzungen glaubhaft gemacht worden sind (zum Beweismass des Glaubhaftmachen vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2784/2010 vom 9. September 2010 E. 1.4.1). In diesem Verfahrensstadium hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt seien oder nicht. Die ESTV hat sich weder abschliessend zur Frage zu äussern, ob ein «Betrugsdelikt und dergleichen» im Sinn der einschlägigen Normen vorliege, noch dazu, ob die von den amerikanischen Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht (als Recht des ersuchten Vertragsstaates) die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2).

**2.3.** 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 darüber zu befinden, ob im Sinne des Staatsvertrags 10 ein begründeter Verdacht («reasonable suspicion») auf «Betrugsdelikte und dergleichen» («tax fraud or the like») dargelegt werden kann («can be demonstrated»). Die ESTV hat dabei nach der ständigen Rechtsprechung des bis Ende 2006

für Amtshilfeverfahren letztinstanzlich zuständigen Bundesgerichts – wiederum mit Blick auf das erforderliche Beweismass – «kein eigentliches Beweisverfahren» durchzuführen, d.h. nicht wie ein Strafrichter zu prüfen, ob im konkreten Fall alle Merkmale des «Betrugsdelikt[s] und dergleichen» erfüllt sind (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 6 [mit weiteren Hinweisen, insbesondere BGE 96 I 737 E. 3e]). Vielmehr erschöpfen sich die eigenen Abklärungen in der Beantwortung der Frage, ob und gegebenenfalls inwiefern hinreichende Verdachtsmomente für «Betrugsdelikte und dergleichen» begründet erscheinen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

**2.4.** Diese staatsvertraglich auf einer relativ tiefen Schwelle angesetzte allgemeine Regelung («reasonable suspicion of <tax fraud or the like> can be demonstrated»; vgl. Ziff. 1 Bst. A und B des Anhangs zum Staatsvertrag 10) darf aber, wie noch eingehender zu zeigen sein wird (E. 3.3 und 3.4), nicht darüber hinwegtäuschen, dass für gewisse Kategorien im Anhang des Staatsvertrags 10 beweismassrechtliche Spezialvorschriften zu berücksichtigen sind, so dass unter Umständen das im konkreten Fall geltende Beweismass gesondert geprüft werden muss. Dem Staatsvertrag 10 kann aber grundsätzlich ein zweistufiger Test entnommen werden: Hat die ESTV – im Sinne einer ersten Stufe – hinreichende Anhaltspunkte dafür gegeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte (vgl. E. 3.4.4), obliegt es in einem zweiten Schritt den ins Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen, den Verdacht auf Vorliegen eines Betrugsdelikts klarerweise und entscheidend zu entkräften (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2 und A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2, beide mit weiteren Hinweisen). Scheitert Letztere dabei, ist Amtshilfe zu leisten und die entsprechenden Informationen an den ersuchenden Staat zu übermitteln.

**2.5.** Im Amtshilfegesuch des IRS vom 31. August 2009 wird das Vorliegen von «Betrugsdelikte[n] und dergleichen» ohne weiteres glaubhaft gemacht. Aus diesem Grund ist die Eröffnung des Amtshilfeverfahrens im vorliegenden Fall auch nicht zu beanstanden. Gegenstand der nachfolgenden Erwägungen bildet somit lediglich die Frage, ob und gegebenenfalls inwiefern die ESTV mit der Schlussverfügung vom 7. Juni 2010 zu Recht die Gewährung der

Amtshilfe betreffend die Bankinformationen des Beschwerdeführers verfügt hat.

### 3.

**3.1.** Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (VRK, SR 0.111; für die Schweiz am 6. Juni 1990 in Kraft getreten) ist der Staatsvertrag 10 – immer unter Vorbehalt speziellerer Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK in diesem Bereich Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch für das Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten der VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) bzw. von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie den Zusammenhang (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1). Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5; MARK E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009, N. 29 zu Art. 31 VRK). 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). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (VILLIGER, a.a.O., N. 8 zu Art. 31 VRK [mit Hinweis]; vgl. ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1).

**3.2.** Im vorliegenden Fall handelt es sich gemäss den Angaben in der angefochtenen Schlussverfügung der ESTV vom 7. Juni 2010 um einen solchen der Kategorie 2/A/a gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Heranzuziehen ist dabei der englische Vertragstext, was sich aus den dem Staatsvertrag 10 angefügten «Declarations» ergibt (Art. 33 Abs. 1 VRK; vgl. BVGE 2010/7 E. 3.5.5). Da der aktuelle englische Originaltext hier eine entscheidende Rolle spielt, dieser aber nie offiziell publiziert wurde (zugänglich z.B. unter: [www.bj.admin.ch/content/dam/data/wirtschaft/fallubs/abkommen-e.pdf](http://www.bj.admin.ch/content/dam/data/wirtschaft/fallubs/abkommen-e.pdf), letztmals besucht am 10. Februar 2011), wird

nach Möglichkeit auf die in der Systematischen Sammlung des Bundesrechts veröffentlichten Übersetzungen zurückgegriffen (SR 0.672.933.612). Um Missverständnisse zu vermeiden, werden in Klammern die relevanten englischen Begriffe beigefügt.

**3.3.** Die Kategorie 2/A/a gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 enthält eine Vielzahl von Tatbestandsmerkmalen, die zudem mit dem Grundtatbestand nach Ziff. 1 Bst. A verknüpft sind. In einem ersten Schritt sind zunächst die allgemeinen Kriterien der Ziff. 1 Bst. A darzulegen und – sofern entscheidend – zu erläutern (vgl. E. 3.3.1). Sodann sind die besonderen Voraussetzungen gemäss Ziff. 2 Bst. A/a genauer zu prüfen (vgl. E. 3.4.3).

**3.3.1.** Der Grundtatbestand gemäss Ziff. 1 Bst. A sieht vor, dass die Schweiz Amtshilfe zu leisten hat bei: Kunden der UBS AG mit Wohnsitz in den USA, welche «undisclosed (non W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts» von mehr als Fr. 1'000'000.-- zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008 bei der UBS AG direkt hielten und daran wirtschaftlich beteiligt waren, sofern ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» dargelegt werden kann («for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated [...]»). Das Erfordernis, dass auf dem Konto bzw. Depot zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008 mehr als Fr. 1'000'000.-- gelegen haben müssen, ist aber insofern zu präzisieren, als für Fälle der Kategorie 2/A/a auch Konten mit Vermögenswerten von weniger als Fr. 1'000'000.-- dem IRS mitzuteilen sind, es sei denn, auf ihnen lägen weniger als Fr. 250'000.--. Da Ziff. 2 Bst. A/a des Staatsvertrags 10 als *lex specialis* der Ziff. 1 Bst. A vorgeht, sind Informationen von Konten zu liefern, auf welchen mindestens Fr. 250'000.-- Vermögen liegt, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. auch – im Sinne eines ergänzenden Auslegungsmittels gemäss Art. 32 VRK – die Botschaft des Bundesrates zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls vom 14. April 2010, BBI 2010 2980 und 2995). Damit erweist sich die Limite von Fr. 250'000.-- als die vorliegend relevante (vgl. ausführlicher E. 3.4.4).

**3.3.2.** Im vorliegenden Fall liegt einzig im Streit, ob ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» («reasonable suspicion of tax fraud or the like») besteht. Der Beschwerdeführer macht geltend,

dass kein «Betrugsdelikt und dergleichen» gegeben sei und dass die ESTV zu Unrecht einen begründeten Verdacht bejaht habe. Was dagegen die quantitativen Voraussetzungen betrifft (E. 3.3.1), so sind diese im vorliegenden Fall gegeben und werden vom Beschwerdeführer auch nicht bestritten. Vorab ist mithin die Tragweite des Begriffs des «begründeten Verdachts» («reasonable suspicion») zu klären (E. 3.4), ehe auf den Tatbestand des betrügerischen Verhaltens (E. 3.4.4) und das Beweismass näher einzugehen ist. Weil der Tatbestand des «Betrugsdelikt[s] und dergleichen» im Rahmen der Kategorie 2/A/a noch genauer umschrieben wird, sei auf die dortigen massgeblichen Erwägungen verwiesen (E. 3.4.3). Gleiches gilt für das Beweismass (E. 3.4.4). Insofern muss nachfolgend unter diesem Titel nur noch das Tatbestandsmerkmal des begründeten Verdachts («reasonable suspicion») analysiert werden.

**3.4.** Was unter einem «begründeten Verdacht» («reasonable suspicion») zu verstehen ist, wird weder im Staatsvertrag 10 noch in den übrigen einschlägigen Staatsverträgen im Bereich der Doppelbesteuerung Schweiz-USA definiert. Beim Fehlen von vertraglichen Begriffsbestimmungen und Auslegungsregeln ist direkt auf die Art. 31 ff. VRK abzustellen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.2) und nach Massgabe der darin festgelegten allgemeinen Auslegungsregeln in erster Linie nach der autonomen Bedeutung der Abkommensbestimmungen zu suchen; nur wenn ein Abkommen eine bestimmte Frage weder ausdrücklich noch stillschweigend regelt, ist es angängig, subsidiär die Begriffe und Konzeptionen des Landesrechts zur Auslegung beizuziehen (vgl. BVGE 2010/7 E. 3.6.1 [mit weiteren Hinweisen]). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die VRK von den USA bisher nur unterzeichnet, aber noch nicht ratifiziert wurde, umso mehr als die Bestimmungen der VRK zur Auslegung der Verträge auch von den USA angewendet werden (BVGE 2010/7 E. 3.5 [mit Nachweisen]). Die VRK enthält als kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht Interpretationskriterien, die jeder Rechtsordnung inhärent sind, so dass ihnen im Ergebnis die Anwendung, selbst wenn die USA (noch) nicht formelle Vertragspartei der VRK sind, nicht versagt werden kann.

**3.4.1.** Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung, die aus sich selbst heraus gemäss ihrer gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren ist (sogenannte «ordinary meaning»-Regel gemäss Art. 31 VRK; vgl. oben E. 3.1). Die deutsch-, französisch- und

italienischsprachigen Versionen des Staatsvertrags 10 übersetzen «reasonable suspicion» (nicht immer völlig überzeugend) mit «begründeter Verdacht», «sérieuses raisons de penser» und «un fondato sospetto». Gemäss der im angelsächsischen Sprachraum massgeblichen zweiten Auflage des Oxford English Dictionary (OED; [www.oed.com](http://www.oed.com); zuletzt besucht am 10. Februar 2011) wird «reasonable suspicion» hauptsächlich (wie es die deutsche und italienische Übersetzung sinngemäss wiedergeben) als «suspicion [...] based on specific and objective grounds» verstanden. Der Verdacht darf also kein völlig irrationaler sein, sondern muss sich auf eine nachvollziehbare Begründung oder Argumentation abstützen können, ohne dass diese aber einem Vollbeweis gleichkommen muss; dies wird in Ziff. 1 Bst. A und B im Anhang zum Staatsvertrag 10 durch das Wort «dargelegt» («demonstrated») verdeutlicht. Von dieser Auslegung des Begriffs «reasonable suspicion» dürften die Vertragsparteien ausgegangen sein. Die vier im Anhang zum Staatsvertrag 10 angeführten Kategorien stellen «specific and objective grounds» im soeben ausgeführten Sinne dar, die, sofern die Tatbestandsmerkmale in einem konkreten Fall rechtsgenügend feststehen, einen hinreichenden Verdacht begründen können (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.3). Zu einem ähnlichen Ergebnis würde eine rechtsvergleichende Analyse der schweizerischen und der US-amerikanischen Rechtsordnung gelangen (die hier aber, mit Blick auf das in E. 3.4 Gesagte, äusserst summarisch erfolgen soll).

**3.4.2.** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird «seit jeher» im Falle der Auskunftserteilung nach dem (alten und neuen) DBA-USA ein hinreichender Verdacht verlangt (statt vieler vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 E. 2 vom 10. August 2006, insbesondere unter Berufung auf BGE 96 I 737, 742 E. 3e). Dabei müsse die ESTV «kein eigentliches Beweisverfahren» durchführen, sondern vielmehr im Rahmen ihrer Abklärungstätigkeit unter Berücksichtigung der Umstände zum Ergebnis gelangen, dass der Verdacht auf Steuerbetrug «begründet scheint» (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 E. 2 vom 10. August 2006). Die Auskunft sei zu erteilen, «wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht [...] erhärten». Indem das Bundesgericht verlangt, dass der Verdacht nur dann hinreichend ist, wenn die ESTV sich auf eine nachvollziehbare Begründung oder Argumentation abstützen kann, deckt sich seine Rechtsprechung im Ergebnis mit der unter E. 3.4.1 vorgenommenen

staatsvertragsautonomen Auslegung des Begriffs der «reasonable suspicion».

In der Rechtsprechung des U.S.-amerikanischen Supreme Court zum vierten Zusatzartikel der Bundesverfassung der USA vom 17. September 1787 spielt der (strafprozessuale) Begriff der «reasonable suspicion» eine nicht unbedeutende Rolle. In Zusammenhang mit der richterlichen Kontrolle von behördlichen Durchsuchungshandlungen («search and seizures») hat der Supreme Court – neben dem verfassungsrechtlich vorgegebenen Beweismass der «probable cause» – auch das tiefere Beweismass der «reasonable suspicion» zugelassen. In der Folge ergaben sich aber schier unlösbare terminologische Schwierigkeiten (vgl. prägnant *Ornelas v. United States*, 517 U.S. 690, 695 (1996): «Articulating precisely what «reasonable suspicion» and «probable cause» mean is not possible. They are common sense, nontechnical conceptions that deal with the factual and practical considerations of everyday life on which reasonable and prudent men, not legal technicians, act [...]»). Gemäss dem Leitentscheid *United States v. Cortez* (449 U.S. 411, 417 [1981]) ist bei behördlichen Entscheiden, die auf einer «reasonable suspicion» abstellen, immer der Gesamtzusammenhang im konkreten Fall zu beachten («totality of the circumstances of each case»), sowie das Vorliegen einer vernünftigen Begründung für das Vorgehen erforderlich («particularized and objective basis for suspecting legal wrongdoing»). Im Ergebnis läuft auch die Rechtsprechung des U.S. Supreme Court darauf hinaus, dass «reasonable suspicion» mit einer nachvollziehbaren Begründung verknüpft sein muss, jedoch keinen strikten Beweis verlangt.

**3.4.3.** Der Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» («tax fraud or the like») wird in Ziff. 2 im Anhang zum Staatsvertrag 10 für jede Kategorie gesondert definiert. Bei steuerpflichtigen Personen der Kategorie 2/A/a ist dieser Tatbestand erfüllt, wenn sie Folgendes begingen: Als betrügerisches Verhalten vermutete Handlungen, einschliesslich Handlungen, welche zu einer Verschleierung von Vermögenswerten und einer zu niedrigen Deklaration von Einkommen führten, basierend auf einem «Lügengebäude» (dazu sogleich E. 3.4.5) oder dem Einreichen unrichtiger oder falscher Unterlagen. Der massgebliche englische Originaltext umschreibt dies folgendermassen:

«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.»

**3.4.4.** Sofern ein begründeter Verdacht auf betrügerisches Verhalten besteht, werden die Inhaber dieser Konten zur Gruppe der «US domiciled taxpayers» im Sinne von Ziff. 2 Bst. A des Staatsvertrags 10 gezählt. In diesen Fällen ist Amtshilfe zu leisten. Im Gegensatz zu allen übrigen Kategorien zum Anhang des Staatsvertrags 10 verlangt die Kategorie 2/A/a ausdrücklich, dass – zumindest für den Bereich zwischen 250'000.-- und 1'000'000.-- Franken – ein betrügerisches Verhalten von der ESTV nachgewiesen («established») werden muss. Im Gegensatz zum Grundtatbestand der Ziff. 1/A und B (vgl. E. 3.3.1: «dargelegt», «demonstrated») haben die Vertragsparteien des Staatsvertrags 10 das Beweismass für die Kategorie 2/A/a – zumindest für den Bereich zwischen 250'000.-- und 1'000'000.-- Franken – höher angesetzt, was aus den französisch- und italienischsprachigen Übersetzungen deutlich hervorgeht («faits établis», «accertato», offener dagegen die deutschsprachige Übersetzung: «nachgewiesen»; zur Aussagekraft des Wortlautes von Staatsverträgen vgl. aber Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 8a). Auch der OED umschreibt «established» mit «show (something) to be true or certain by determining the facts». Die ESTV kann sich daher im vorliegenden Zusammenhang nicht damit begnügen, nur die ihrer Ansicht nach relevanten Sachverhaltselemente zu benennen, ohne gleichzeitig darzulegen und zu belegen, *inwiefern* hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist. Mit anderen Worten: Das in der Kategorie 2/A/a verankerte Beweismass auferlegt der ESTV in diesem Bereich eine zusätzliche Begründungspflicht. Dabei sind die qualitativen Anforderungen an die behördliche Begründung und an deren argumentative Dichte aber nicht allzu hoch anzusetzen, solange sie in einer für das Bundesverwaltungsgericht ersichtlichen und nachvollziehbaren Art und Weise erfolgt. Aus der Begründung muss hervorgehen (im soeben erläuterten Sinn von «established»), aus welchen Gründen und inwiefern die ESTV eine Tatsache für erwiesen erachtet, um daraus auf die Existenz eines «Lügengebäudes» zu schliessen (dazu sogleich E. 3.4.5).

**3.4.5.** Die ESTV wirft dem Beschwerdeführer vor, ein «Lügengebäude» («scheme of lies») errichtet und Vermögenswerte verschleiert zu haben, was zu einer niedrigeren Deklaration von Einkommen geführt haben soll.

**3.4.5.1** Fussnote 1 zum Anhang des Staatsvertrags 10 enthält eine beispielhafte Umschreibung dessen, wann von einem «Lügengebäude» auszugehen ist. Die Fussnote präzisiert zudem, dass diese Beispiele

nicht abschliessend seien und die ESTV – je nach den massgeblichen Tatsachen und Umständen («facts and circumstances») – auch weitere Tätigkeiten als «Lügengebäude» qualifizieren könne. Ein solches «Lügengebäude» könne gestützt auf Bankunterlagen vorliegen, wenn wirtschaftlich Berechtigte die Quelle ihres Handelns zu tarnen versuchten, indem sie: (i) falsche Urkunden verwendeten, (ii) sich eines Handlungsmusters bedienten, welches in den «hypothetischen Fallstudien» im Anhang zum gegenseitigen Abkommen betreffend die Handhabung von Art. 26 DBA-USA 96 beschrieben sind (z.B. durch Einschaltung ihnen nahestehender juristischer oder natürlicher Personen als Durchlauf oder Strohänner zur Repatriierung oder anderweitigen Überweisung von Vermögenswerten in den Offshore-Konten) oder (iii) Telefonkarten einsetzten. Auf diese Tatbestandselemente ist im Folgenden näher einzugehen.

**3.4.5.2** Die in Bst. i der Fussnote 1 zum Anhang des Staatsvertrags 10 genannte Verwendung von unrichtigen oder falschen Urkunden («incorrect or false documents») findet sich bereits im Haupttext der Ziff. 2 Bst. A/a. Dabei ist festzuhalten, dass der Begriff «documents» von den Vertragsparteien nicht definiert wurde. Dieser Begriff findet sich nicht nur im Staatsvertrag 10, sondern bereits im DBA-USA 96. Er wird hier wie dort mit «Urkunde» übersetzt. Aufgrund des «Zusammenhangs» i.S.v. Art. 31 VRK kann aber die Terminologie des DBA-USA 96 hier als Auslegungshilfe herangezogen werden. Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb der Urkundenbegriff gemäss Staatsvertrag 10 nicht ebenfalls eng auszulegen ist, so wie er in der – hier ebenfalls massgeblichen – deutschen Fassung des DBA-USA 96 verwendet wird. Soweit ein in den USA Steuerpflichtiger falsche Urkunden verwendet, um gegenüber dem IRS seine finanzielle Lage zu verschleiern, fällt dieses Verhalten – wäre es in der Schweiz begangen worden – unter den Tatbestand des Steuerbetrugs. Dabei wird der Begriff der Urkunde nach schweizerischem Recht definiert, wonach eine Urkunde ein Dokument ist, das dazu bestimmt und geeignet ist, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen, unabhängig davon, wer die Urkunde ausgestellt hat (Art. 110 Abs. 4 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [SR 311.0]). Die Beweiseignung bestimmt sich nach dem Recht des ersuchenden Staates (BGE 125 II 250 E. 3c und E. 4a). Soweit sich Anhaltspunkte für ein solches Verhalten ergeben, ist aufgrund des begründeten Tatverdachts bezüglich dieses Steuerpflichtigen Amtshilfe an die USA zu leisten.

**3.4.5.3** Des weiteren nennt die Fussnote 1 zum Anhang des Staatsvertrags 10 Handlungsmuster, wie z.B. die Zwischenschaltung von natürlichen und juristischen Personen als Durchlauf oder Strohmann zur Repatriierung oder anderweitigen Überweisung von Vermögenswerten in die Offshore-Konten. Amtshilfe ist zu leisten, wenn unrichtige oder falsche Urkunden verwendet wurden, um die Identität der wirtschaftlich berechtigten Person zu verschleiern. Wurden keine solchen Urkunden verwendet, so ist die Art der Zwischenschaltung einer Prüfung zu unterziehen. Handelt es sich tatsächlich um Strohleute oder reine Durchlaufstellen, ohne dass die Formalien, welche für die «Zwischenstation» gelten würden, eingehalten wurden, so kann unter Umständen das Vorliegen von Machenschaften oder Lügengebäuden angenommen werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-7342/2008 vom 5. März 2009 E. 5.2). Ob dies der Fall ist, lässt sich jedoch nicht generell feststellen, sondern ist anhand des konkreten Einzelfalls abzuklären. Für die Subsumption im konkreten Fall werden aber die besonderen Umstände zu berücksichtigen sein, insbesondere ob ein rechtsgenügend begründeter Verdacht besteht (E. 3.4.4), dass eine natürliche oder juristische Person tatsächlich als «Strohmann» zwischengeschaltet worden ist.

**3.4.5.4** Schliesslich wird auch der Einsatz von Telefonkarten, der die Quelle des Handels tarnen soll, als eine Form des Lügengebäudes qualifiziert. Hier gilt es zu differenzieren. Die Benutzung von Telefonkarten ist grundsätzlich erlaubt, weshalb bei ihrer Benutzung nicht sogleich auf das Vorliegen einer illegalen Handlung geschlossen werden kann. Die Benutzung der Telefonkarten ist denn auch für sich allein kein Bestandteil des Lügengebäudes. Sie dient nicht der Verschleierung von Vermögenswerten und dem Einkommen, sondern der Vermeidung von Spuren. Als Bestandteil eines Lügengebäudes wird jedoch auch ein Verhalten angesehen, das darauf gerichtet ist, von der Prüfung einer einfachen Lüge abzuhalten. Der Gebrauch von Telefonkarten vermag eine Prüfung zwar zu verhindern oder zumindest erheblich zu erschweren, jedoch kommt dies erst dann zum Tragen, wenn eine Person, bzw. hier der IRS, bereits beschlossen hat, die Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen. Nun werden Telefone in der Regel nur bei einem Verdacht überwacht, wobei hier offengelassen werden kann, ob der IRS nach amerikanischem Recht zur Telefonüberwachung befugt ist. Besteht ein solcher Verdacht, dann verfügt die Behörde meist auch über den Namen der verdächtigen Person oder dann über eine Telefonnummer. Hat die Behörde weder Namen noch Telefonnummer, so

lässt sich auch kein Verdacht, der zur Überwachung des Telefons führen würde, formulieren. Sollte sich aber aus den Kontounterlagen tatsächlich ergeben, dass Telefonkarten einzig zum Zweck benutzt wurden, die am Gespräch beteiligten Personen zu verschleiern, würde ein solches Verhalten doch ein aktives Element aufweisen, welches einen Verdacht auf Arglist zu begründen vermöchte.

#### **4.**

**4.1.** Der Beschwerdeführer erfüllt die Tatbestandsmerkmale des US-Wohnsitzes sowie der unterlassenen Offenlegung seines direkt gehaltenen UBS-Kontos gegenüber der IRS ohne weiteres. Hingegen bestreitet er das Vorliegen eines begründeten Verdachts auf ein «Betrugsdelikt und dergleichen» und macht geltend, die Voraussetzungen der Kategorie 2/A/a seien nicht erfüllt, weshalb auch keine Amtshilfe zu leisten sei. Die ESTV werfe in sachlich nicht begründbarer und willkürlicher Art und Weise dem Beschwerdeführer das Aufbauen eines Lügengebäudes vor. Ob die ESTV die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts (vgl. E. 3.4.4) überschreitet und – bejahendenfalls – ob der Beschwerdeführer die ihm zur Last gelegten Vorwürfe zu entkräften vermag, gilt es nun im Einzelnen zu prüfen.

**4.2.** Die Kommunikation zwischen dem Beschwerdeführer und dem Bankkundenberater der UBS AG erfolgte hauptsächlich über Telefon und über private E-mail-Adressen. Nach Auffassung der ESTV ist damit ein Indiz gegeben, dass der Beschwerdeführer Informationen habe verheimlichen wollen. Diese Absicht wird vom Beschwerdeführer in Abrede gestellt, zumal er den Bankkundenberater der UBS AG nie angewiesen habe, ihn – den Beschwerdeführer – nur von einer privaten E-mail-Adresse aus zu kontaktieren. Nie sei es darum gegangen, Informationen zu verheimlichen. Vielmehr sei es die einzige Möglichkeit gewesen, den Bankkundenberater der UBS AG auf elektronischem Wege jederzeit zu erreichen, zumal dieser «meistens nicht von seinem Büro aus arbeitete, sondern häufig zu seinen Kunden reiste oder anderweitig unterwegs war» (vgl. N. 12 der Beschwerdeschrift). Es sei – so der Beschwerdeführer – für den Bankkundenberater der UBS AG nicht möglich gewesen, extern sein «UBS-E-mail-Account» abzurufen, weshalb er gezwungen gewesen sei, eine private E-mail-Adresse zu verwenden. Aus diesem Grund sei die nicht auf den Namen der UBS AG lautende Email-Adresse eben gerade keine private, sondern eine geschäftlich genutzte gewesen. Der Beschwerdeführer vertritt zusammenfassend den Standpunkt, die

Verwendung privater E-mail-Adressen sei nicht geeignet, die Quelle des Handelns, d.h. die Identität des Steuersubjekts, zu verschleiern. Ob der Bankkundenberater der UBS AG eine private E-mail-Adresse verwendet habe, sei deshalb im vorliegenden Fall nicht relevant.

**4.3.** In der Tat stellt sich die Frage, inwiefern im konkreten Fall durch Verwenden der privaten E-mail-Adresse des Bankkundenberaters die Identität des Beschwerdeführers hätte verschleiern sollen (vgl. die Ausführungen zur Benutzung von Telefonkarten in E. 3.4.5.4, die sinngemäss auch auf den Gebrauch von privaten E-mail-Adressen übertragen werden können). Die E-mail-Adresse des Beschwerdeführers (...) erscheint auf der Homepage der Firma X.\_\_\_\_\_, deren Hauptaktionär der Beschwerdeführer gemäss Akten ist (vgl. Paginiernummer ...). Seine Identität ist folglich bei Kenntnis dieser Adresse ohne grösseren Aufwand zu ermitteln. Zu Recht wendet der Beschwerdeführer ein, er hätte eine alternative E-mail-Adresse verwendet, wenn er seine Identität hätte verschleiern wollen. Gleiches dürfte zum damaligen Zeitpunkt wohl auch für den Bankkundenberater der UBS AG gegolten haben, zumal dessen private E-mail-Adresse gleich den ganzen Nachnamen und den Anfangsbuchstaben seines Vornamens enthält (...) und insofern problemlos identifizierbar ist.

**4.4.** Die ESTV stellt gar nicht in Abrede, dass eine Identifikation des Beschwerdeführers möglich gewesen wäre. Vielmehr bringt sie vor, es sei der ausdrückliche Wille des Beschwerdeführers gewesen, dass ihn der Bankkundenberater der UBS AG nur auf sein privates «Account» kontaktiere (vgl. Paginiernummer ...). Damit habe der Beschwerdeführer bewusst Informationen vor dem IRS verheimlichen wollen, welche im Zusammenhang mit seinem Konto bei der UBS AG gestanden hätten (vgl. Ziff. 4b der Schlussverfügung ESTV). Wie dies aber anhand von privaten E-mails, deren Verfasser zudem noch leicht identifizierbar sind, hätte bewerkstelligt werden können, wird von der ESTV hingegen nicht einmal im Ansatz begründet und ist für das Bundesverwaltungsgericht auch nicht nachvollziehbar, zumal der gesamte E-mail-Verkehr in englischer Sprache geführt wurde. Die U.S.-amerikanischen Behörden hätten bei einer eventuellen Beschlagnahme der Computerdaten des Beschwerdeführers ohne weiteres eruieren können, dass dieser eine intensive Kommunikation mit einem Bankkundenberater der UBS AG geführt hat. Objektiv betrachtet konnte mit diesem vom Beschwerdeführer gewählten

Vorgehen daher weder die Identität des Beschwerdeführers verheimlicht noch konnten seine Transaktionen getarnt werden.

**4.5.** Sodann wirft die ESTV dem Beschwerdeführer vor, dieser habe den Bankkundenberater der UBS AG angewiesen, seine E-mail-Adresse nur auf diskrete Art und Weise zu verwenden. Der Beschwerdeführer habe dem Bankkundenberater der UBS AG eine Telefonnummer für «Notfälle» bekannt gegeben. Inwiefern diese beiden Sachumstände als Indizien zu werten sind, dass der Beschwerdeführer bewusst Informationen im Zusammenhang mit seinem Bankkonto vor dem IRS verheimlichen wollte, wird von der ESTV erneut nicht einmal im Ansatz dargelegt.

**4.6.** Die ESTV wirft dem Beschwerdeführer des weiteren vor, mit der Verwendung von drei Codewörtern («green», «blue» und «orange») habe dieser bewusst Informationen, welche im Zusammenhang mit seinem Konto bei der UBS AG standen, zu verheimlichen versucht. Der Beschwerdeführer bestreitet dies. Er und der Bankkundenberater der UBS AG hätten mit den drei Farben Währungen bezeichnet, um sich beim E-mail-Verkehr klar und unmissverständlich auszudrücken. Deshalb seien U.S.-amerikanische Dollar-Noten als «greens» bezeichnet worden, weil diese Banknoten grün seien, Euro-Noten als «oranges», weil diese Farbe auf diesen Banknoten häufig dominiere und Britische Pfund-Noten als «blues» (mit Bezug auf «royal blue»).

In der Tat stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls inwiefern man bei derart offensichtlichen Bezeichnungen überhaupt noch von «Codewörtern» sprechen kann, zumal sie auch zur Verheimlichung von steuerrechtlichen Informationen untauglich sind. Auch hier belässt es die ESTV bei der Behauptung, dass die Verwendung von «Codewörtern» der Errichtung eines Lügengebäudes gedient haben soll. Diese Argumentation ist für das Bundesverwaltungsgericht mangels Vorliegen einer einigermaßen plausiblen Begründung nicht nachvollziehbar.

**4.7.** Abschliessend weist die ESTV in ihrer Schlussverfügung auf den Umstand hin, dass im Jahr 2008 mehrere Transfers von der UBS AG an eine Bank in Chile stattgefunden hätten. Dabei entstehe der Eindruck, dass verbundene Unternehmen oder Personen als Durchlauf oder Treuhändler gebraucht worden seien (vgl. Paginiernummern ... bis ...). Die ESTV schliesst daraus (ohne Begründung), dass ein

begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» bestehe und gelangt zum Ergebnis, dass alle im Anhang zum Staatsvertrag 10 massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/A/a erfüllt seien.

Wie bereits ausgeführt, sind bei der Frage nach der Zwischenschaltung von natürlichen und juristischen Personen als Durchlauf oder Strohmann zur Repatriierung oder anderweitigen Überweisung von Vermögenswerten in den Offshore-Konten die Umstände im Einzelfall zu prüfen (E. 3.4.5.3). Der Beschwerdeführer begründet die verschiedenen Geldüberweisungen damit, dass er nach Chile gezogen sei und deshalb sein Vermögen in eine dortige Bank überweisen liess. Zum Erwerb einer Liegenschaft sei zudem ein Teil seines Vermögens an eine chilenische Anwaltskanzlei und eine Finanzgesellschaft überwiesen worden. Zu Recht rügt der Beschwerdeführer, dass der Verfügung vom 7. Juni 2010 weder Ausführungen zu entnehmen sind, inwiefern im konkreten Fall die Anwaltskanzlei und die Finanzgesellschaft als «Durchlauf» benutzt worden seien, noch weshalb die (an und für sich legalen) Geldüberweisungen nach Chile einen Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» begründen sollen. Wegen des Fehlens einer nachvollziehbaren Begründung seitens der ESTV kann nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts den Vorbringen des Beschwerdeführers gefolgt werden.

## 5.

Im Ergebnis ist deshalb festzuhalten, dass die ESTV im vorliegenden Fall die Anforderungen nach Massgabe der Kategorie 2/A/a gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 nicht erfüllt hat und den Nachweis eines begründeten Verdachts für betrügerisches Verhalten nicht zu erbringen vermochte. Wie bereits ausgeführt, erfordert Kategorie 2/A/a eine nachvollziehbare Grundlage zur Annahme eines begründeten Verdachts auf betrügerisches Verhalten (E 3.4.4). Die Anforderungen an den Umfang und an die Dichte behördlicher Begründungen kann zwar nicht in abstrakter Weise definiert werden, sondern hängt von der Art des Entscheids und von der konkret betroffenen Sachmaterie ab. Auch wenn keine übertriebenen Anforderungen zu stellen sind, kann jedoch – im Sinne einer Minimalforderung – von der Behörde verlangt werden, diejenigen *Argumente* kurz zu benennen, die für die Entscheidungsfindung ausschlaggebend waren. Dies ist im vorliegenden Fall – selbst nach dem reduzierten Beweismass der «reasonable suspicion» gemäss Ziff. 1 Bst. A – nicht erfüllt. Die ESTV begnügt sich mit dem schlichten Benennen einzelner Sachverhaltselemente (hier: die Bitte des Beschwerdeführers um Diskretion bezüglich seines Bankkontos und die Bekanntgabe einer Telefonnummer für Notfälle sowie die Verwendung von Codewörtern und mehrere Geldtransfers an eine chilenische Bank) und der Behauptung, dass dieses Handeln des Beschwerdeführers dazu gedient habe, Informationen zu verheimlichen. Wohl genügt damit die angefochtene Verfügung den aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs fließenden Minimalanforderungen an die Begründungspflicht gemäss Art. 29 Abs. 2 BV. Doch sind die qualitativen Anforderungen nicht erfüllt und es bestehen weder hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Schwelle zur berechtigten Annahme eines Tatverdachts erreicht wurde, noch führen die Ausführungen der ESTV dazu, dass der Sachverhalt als «established» im Sinne der Kategorie 2/A/a qualifiziert werden kann. Der Beschwerdeführer wehrt sich daher zu Recht gegen den pauschalen und nicht näher begründeten Vorwurf, es läge ein Lügengebäude vor, weshalb das in der Beschwerdeschrift wohl sinngemäss angerufene Willkürverbot (Art. 9 BV) nicht mehr geprüft werden muss.

## 6.

Was schliesslich den Antrag des Beschwerdeführers betrifft, es seien die das Amtshilfverfahren betreffenden Dokumente zu vernichten, so ist es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, darüber zu befinden, wie die Vorinstanz das Urteil umsetzen wird. Deshalb kann das Bundesverwaltungsgericht die Vernichtung der im Amtshilfverfahren

erhobenen Dokumente nicht anordnen. Selbstredend hat sich die Vorinstanz dabei aber an die einschlägigen rechtlichen Vorschriften zu halten. Auf das entsprechende Rechtsbegehren des Beschwerdeführers wird nicht eingetreten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 7).

#### **7.**

Ausgangsgemäss sind dem materiell vollständig obsiegenden Beschwerdeführer und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG i.V.m. Art. 37 VGG). Der vom Beschwerdeführer einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- wird diesem zurückerstattet. Dem Beschwerdeführer wird eine Parteientschädigung von Fr. 15'000.-- zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 37 VGG; 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).

#### **8.**

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, [Bundesgerichtsgesetz, BGG] SR 173.110).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. Juni 2010 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe geleistet.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet. Dieser wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

**3.**

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

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Alexander Mistic

Versand: