



Urteil vom 11. August 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel de Vries Reilingh, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A. _____, ...,
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 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 Abgabebetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

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

E.

Das 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.

F.

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

G.

Die beiden vorliegend betroffenen Dossiers von A._____ als wirtschaftlich Berechtigtem an der B._____ Ltd., [...] (Dossier 1), und an der C._____ Ltd., [...] (Dossier 2), hatte die UBS AG der ESTV am 3. bzw. am 9. November 2009 übermittelt. Diese hatte A._____ am 1. Dezember 2009 aufgefordert, sie bis zum 15. Januar 2010 zu ermächtigen, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen einzuholen. Innert Frist war keine solche Ermächtigung erteilt worden. Die beiden Dossiers wurden je in einem separaten Verfahren geführt.

In zwei Schlussverfügungen jeweils vom 16. August 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, dass sowohl das Dossier 1 als auch das Dossier 2 der Kategorie gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/B/b) zuzuordnen seien und sämtliche Voraussetzungen erfüllt seien, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

H.

Mit den Eingaben vom 16. (Dossier 1) bzw. 23. (Dossier 2) September 2010 liess A._____ (nachfolgend: der Beschwerdeführer) gegen die erwähnten Schlussverfügungen der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, diese seien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben und es sei die Amtshilfe zu verweigern. Zudem wurde

beantragt, die beiden bisher getrennt geführten Verfahren zusammenzulegen.

I.

Mit Zwischenverfügung vom 29. September 2010 wurden die beiden Verfahren A-6722/2010 und A-6936/2010 antragsgemäss vereinigt.

J.

Mit Vernehmlassung vom 3. November 2010 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde.

Auf die Begründungen der jeweiligen Anträge wird, soweit sie entscheidungswesentlich sind, in den Erwägungen eingegangen.

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 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 [Vo DBA-USA, SR 672.933.61]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

1.2. Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.3. 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).

1.4. Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zur Anwendung, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, Art. 12 N. 9 und 12; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55). 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; 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).

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 (BVGE 2010/64 E. 1.4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 und E. 6.2.2, teilweise veröffentlicht 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; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5; kritisch zu dieser "Vorgehensweise" neuerdings AURELIA RAPPO, *Le secret bancaire, les droits de la défense et la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral dans l'affaire UBS*, in: *Revue de droit administratif et de droit fiscal*, Année 67 [2011], Partie 2, S. 245 ff.).

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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5).

2.2. Gemäss einem Grundsatzurteil des Bundesverwaltungsgerichts (A-4911/2010 vom 30. November 2010, teilweise veröffentlicht in BVGE

2010/64) gilt Analoges bezüglich der Feststellung der persönlichen Identifikationsmerkmale einer vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person (vorliegend insbesondere das Erfordernis der wirtschaftlichen Berechtigung am streitbetroffenen Konto). Es reicht aus, wenn die Vorinstanz genügend konkrete Anhaltspunkte zu nennen vermag, die zur Annahme berechtigen, der vom Amtshilfeverfahren Betroffene erfülle die persönlichen Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Das Bundesverwaltungsgericht beschränkt sich darauf zu prüfen, ob diesbezüglich genügend Anhaltspunkte vorliegen, und korrigiert die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen nur, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder aber wenn der vom Amtshilfegesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, dass die Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben seien, klarerweise und entscheidend entkräftet (bestätigt u.a. im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6636/2010 vom 2. Mai 2011 E. 2.2).

3.

Die ESTV ordnete das Dossier 1 in die Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ein. Es gilt daher nachfolgend zu prüfen, ob die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.

3.1. Nach Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) folgende Personen unter das Amtshilfeersuchen:

US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned «offshore company accounts» that have been established or maintained during the period of years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated.

Die deutsche (nicht massgebliche [vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7]) Übersetzung lautet:

US-Staatsangehörige (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. Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 hat für die Kategorie 2/B/b zusätzlich

der begründete Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte" zu bestehen, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann.

Letzterer ergibt sich bereits daraus, dass eine in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person trotz Aufforderung der ESTV zu beweisen unterliess, dass sie ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an solchen Offshore-Gesellschaften erfüllt hat, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahren einzuholen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.3).

Bezüglich der Kontoeigenschaften wird im Staatsvertrag 10 verlangt, dass (i) das Konto der Offshore-Gesellschaft während eines Zeitraums von mindestens drei Jahren, einschliesslich eines vom Ersuchen umfassten Jahres, bestand und (ii) auf dem UBS-Konto innerhalb von einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielt worden sind. Im Sinn des Staatsvertrags 10 werden für die Berechnung der Durchschnittseinkünfte das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und die Kapitalgewinne (die als 50 % der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden) herangezogen. Der Anhang zum Staatsvertrag 10 legt vertragsautonom fest, wie die Kapitalgewinne für den Zweck der Kontoanalyse berechnet werden. Es besteht damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (zum Ganzen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.3 mit Hinweisen).

3.3.

3.3.1. Gemäss vertragsautonomer Auslegung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit dem 6. Juni 1990 in Kraft) 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) u.a. auch "resident aliens" in den USA subjektiv steuerpflichtig (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6176/2010

vom 18. Januar 2011 E. 2.3.1, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.1.1; vgl. auch grundlegend BVGE 2010/64 E. 5.2).

3.3.2. Der Beschwerdeführer macht vorab geltend, dass die in Dossier 1 relevante "Person" ein Trust sei, welchen er als Trustee verwalte. Dieser sei eine "Non-U.S. person", da der Trust dem [...] und nicht dem amerikanischen Recht unterstehe. Weiter führt der Beschwerdeführer aus, dass der Trust in den USA (wohl) nicht steuerpflichtig sei und auch sonst keine Verbindung zu den USA bestünde. Die ESTV verletze Bundes- resp. für die Schweiz geltendes internationales Recht, weil sie dem IRS betreffend eine "Non-U.S. person" Amtshilfe leisten wolle.

3.3.3. Für die Prüfung, ob das staatsvertragliche Kriterium "US persons" erfüllt ist, ist einzig die Person des Verfügungsadressaten und jetzigen Beschwerdeführers massgebend. Nicht entscheidend ist bei diesem Punkt das Bestehen und gegebenenfalls der Sitz bzw. Wohnsitz weiterer Gesellschaften, Personen und/oder Rechtseinheiten. Der Beschwerdeführer ist vorliegend unbestrittenermassen ein in den USA ansässiger U.S. Staatsbürger ([...]). Das entsprechende Kriterium in Bezug auf eine allfällig zu leistende Amtshilfe ist mithin erfüllt.

Ob und bejahendenfalls in welchem Umfang der Beschwerdeführer, eine beteiligte Gesellschaft oder ein Trust in den USA für die Jahre 2001 bis 2008 tatsächlich steuerpflichtig gewesen sind, kann nicht Gegenstand dieses Verfahrens bilden.

3.4.

3.4.1. Die unter die Kategorie 2/B fallenden "US persons" müssen an sog. "offshore company accounts", die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder geführt wurden, wirtschaftlich berechtigt gewesen sein. 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 diese Rechtseinheiten in der Lage sind, "Eigentum zu halten" und eine Kundenbeziehung mit einer Bank zu führen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.2). Zum gleichen Ergebnis ist es auch mehrfach bezüglich von Trust gehaltenen Konten gelangt (vgl. etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6455/2010 vom 31. März 2011 E. 3.2.1 mit weiteren Hinweisen).

3.4.2. Das streitbetroffene UBS-Konto wird von der B._____ Ltd. (nachfolgend: die "Gesellschaft A") gehalten. Die Gesellschaft A hat ihren Sitz in [...] und erfüllt somit die Kriterien einer "offshore company". Folglich ist das von der Gesellschaft A gehaltene UBS-Konto ein "offshore company account" im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10. Zur gleichen Beurteilung würde man im Übrigen auch gelangen, wenn man dem Vorbringen des Beschwerdeführers folgen würde, dass die Gesellschaft A und das UBS-Konto zum Vermögen eines Trusts gehört haben, bei welchem der Beschwerdeführer Trustee gewesen sei. Auch eine solche Rechtseinheit (der Trust) ist geeignet, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution zu führen.

Damit bleibt noch die Frage zu beantworten, ob der Beschwerdeführer an diesem Konto "wirtschaftlich berechtigt" war.

3.5.

3.5.1. 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.3.2).

3.5.2. Der angefochtenen Verfügung betreffend Dossier 1 ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer an der Gesellschaft A und damit an deren Bankkonto (Stammnummer [...]) wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. In der Vernehmlassung weist die Vorinstanz zudem darauf hin, dass der Beschwerdeführer anlässlich der Kontoeröffnung der Gesellschaft A bei der UBS AG nicht nur pro forma als wirtschaftlich Berechtigter im Formular A eingetragen worden sei, sondern dass er auch tatsächlich über die Mittel der Gesellschaft habe verfügen dürfen, dies allerdings im Rahmen von Auflagen, die vom Settlor gemacht worden seien.

3.5.3. Die Anhaltspunkte für die Annahme der Vorinstanz stützen sich auf die von der UBS AG übermittelten Bankdokumente. Darin ist ein Formular A "Verification of the Beneficial Owners's Identity" zu finden, auf welchem der Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigter des Kontos ausgewiesen wurde. Zudem ist er als einzelzeichnungsberechtigter Direktor der Gesellschaft A eingetragen ([...]).

3.5.4. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er auf den entsprechenden Formularen der UBS als wirtschaftlich Berechtigter am Konto der Gesellschaft genannt wird. Gemäss seinen Angaben sei dies allerdings einzig darauf zurückzuführen, dass es im Jahre [...] bei

der Kontoeröffnung keine andere Möglichkeit gegeben habe, als sich selbst einzutragen. Er sei damals als Trustee eines Trusts aufgrund der Anordnungen in der Trusturkunde ([...]) verpflichtet gewesen, das Geld über Offshore-Gesellschaften bei einer renommierten Bank in der Schweiz anzulegen. Da zu jenem Zeitpunkt jedoch die Begünstigten des Trusts noch nicht individuell bestimmt gewesen seien, hätten diese auf den entsprechenden Bankformularen nicht vermerkt werden können. Hätte er sich nicht selbst eingetragen, wäre eine Kontoeröffnung nicht möglich gewesen. Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, dass ihm das Trustvermögen wirtschaftlich nicht zugerechnet werden könne, da die zukünftige Verwendung des Trustvermögens klar in der Trusturkunde geregelt sei und er darin nicht begünstigt werde.

3.5.5. Wie unter E. 2.2 festgehalten, sieht sich das Bundesverwaltungsgericht veranlasst, an der Sachverhaltsfeststellung zu den persönlichen Identifikationsmerkmalen in der angefochtenen Schlussverfügung der Vorinstanz festzuhalten und diese nur zu korrigieren, wenn darin offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder wenn der Beschwerdeführer die Sachverhaltsannahmen der Vorinstanz mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften vermag.

Dementsprechend ist für die vorliegende Entscheidungsfindung in einem ersten Schritt nicht von Bedeutung, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer von der UBS AG als wirtschaftlich Berechtigter am Konto der Gesellschaft A genannt wird. Angesichts dieses Umstandes durfte die ESTV nach ständiger Rechtsprechung, von welcher abzuweichen kein Grund ersichtlich ist, davon ausgehen, beim Beschwerdeführer handle es sich um den wirtschaftlich Berechtigten. Damit handelt es sich um eine Sachverhaltsfeststellung, welche vom Beschwerdeführer klarerweise und entscheidend zu entkräften ist. Gelingt es ihm nicht, dem Bundesverwaltungsgericht im erwähnten Sinn aufzuzeigen, dass er zu Unrecht von der UBS AG auf den entsprechenden Formularen als wirtschaftlich Berechtigter am Konto der Gesellschaft A genannt wird, bzw. dass er in den Jahren 2001 bis 2008 zu keinem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS-Konto der Gesellschaft befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte hatte, ist an der diesbezüglichen Annahme der Vorinstanz festzuhalten.

3.5.6. Der Beschwerdeführer ist einzelzeichnungsberechtigter Direktor der Gesellschaft A ([...]), auf deren Namen das streitbetroffene Konto lautet. Alleine aufgrund seiner Einzelzeichnungsberechtigung und des Eintrags bei der UBS AG als wirtschaftlich Berechtigter des Kontos hatte der Beschwerdeführer während der staatsvertragsrelevanten Periode zwischen 2001 und 2008 faktisch die Möglichkeit, über das Vermögen der Gesellschaft A zu verfügen.

Mit guten Gründen bringt der Beschwerdeführer nun zwar grundsätzlich vor, dass er als Trustee eines Trusts an die in der Trusturkunde festgelegten Bestimmungen gebunden gewesen sei und somit nicht als wirtschaftlich Berechtigter des Trustvermögens gelten könne, da ihm dazu die wirtschaftliche Verfügungsmacht gefehlt habe. Dies soll durch die ins Recht gelegte Trusturkunde belegt werden. Ob und unter welchen Umständen ein Trustee am Trustvermögen wirtschaftlich berechtigt sein könnte, muss vorliegend jedoch gar nicht entschieden werden. Diese Frage würde sich nämlich nur und erst dann stellen, wenn die Zugehörigkeit des UBS-Kontos und der Gesellschaft A zum Trustvermögen zweifelsfrei erstellt wäre. Derlei ist vorliegend aber nicht der Fall. Als einzig entscheidrelevanter Punkt erweist sich nämlich, dass weder aus den Bank- noch den vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen in irgendeiner Weise hervorgeht, dass die Gesellschaft A und damit die auf dem UBS-Konto gelegenen Vermögenswerte zum Trustvermögen des vom Beschwerdeführer genannten Trusts gehören bzw. gehört haben. Abgesehen von der Trusturkunde liegt dem Gericht nämlich kein Dokument vor, in welchem von der Existenz eines Trusts die Rede wäre und welches aufzeigen würde, auf welchem Weg das Vermögen des Settlors in den Trust und nachfolgend – über die Gesellschaft A – auf das entsprechende UBS-Konto gelangte. Auch wenn die Trusturkunde selbst und deren Inhalt nicht in Frage gestellt werden, kann der Beschwerdeführer aufgrund des fehlenden Nachweises dieser Verbindung zwischen der Gesellschaft, dem UBS-Konto und dem Trust nichts zu seinen Gunsten aus der Urkunde ableiten. Das Bestehen eines Trusts und allfällige sich daraus ergebende Pflichten für den Beschwerdeführer als Trustee sind daher für die vorliegende Beurteilung unbeachtlich. Weitere Urkunden wurden nicht eingereicht und es bleibt somit bei der durch die Akten belegten Annahme der Vorinstanz, wonach der Beschwerdeführer im staatsvertragsrelevanten Zeitraum wirtschaftlich Berechtigter am UBS-Konto der Gesellschaft A gewesen ist.

Daran vermag auch nichts zu ändern, dass sich die Vorinstanz nicht zur Verbindung zwischen dem Trust und der Gesellschaft A bzw. dem UBS-Konto äusserte, sondern sich materiell mit den – wie dargelegt – nicht relevanten Ausführungen des Beschwerdeführers auseinandersetzte.

Der Beschwerdeführer vermochte folglich keine Urkunden beizubringen, welche die berechtigte Annahme der Vorinstanz seiner wirtschaftlichen Berechtigung am UBS-Konto der Gesellschaft A klarerweise und entscheidend entkräften konnte. Er hat demzufolge als wirtschaftlich Berechtigter am UBS-Konto zu gelten. Die Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sind mithin erfüllt.

3.6. Auch die übrigen Voraussetzungen gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sind bezüglich des UBS-Kontos der Gesellschaft A erfüllt. Aus den Akten geht hervor, dass die Gesellschaft und das streitbetroffene Konto, bis zu dessen Saldierung im August 2008, in der staatsvertragsrelevanten Zeitperiode mindestens drei Jahre bestanden haben ([...] und [...]). Gemäss der Dossieranalyse der Vorinstanz sind alleine im Jahr 2001 Erträge in der Höhe von Fr. [...] ([...]) erzielt worden, womit die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren den Betrag von Fr. 100'000.-- überstiegen. Schliesslich kommt hinzu, dass der Beschwerdeführer nicht dargelegt hat, inwiefern er seinen steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf seine Interessen an der Gesellschaft nachgekommen sein sollte. Gemäss der einschlägigen Bestimmung im Anhang zum Staatsvertrag 10 besteht somit der begründete Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte". In Bezug auf das UBS-Konto der Gesellschaft A (Dossier 1) erweist sich die Beschwerde demnach als unbegründet und es ist Amtshilfe zu leisten.

4.

Nunmehr einzugehen bleibt noch auf das Dossier 2, welches von der ESTV ebenfalls der Kategorie 2/B/b zugeteilt worden ist. Im vorliegenden Fall sind somit zwei Konten betroffen, die beide derselben Kategorie zugerechnet werden: die ESTV macht diesbezüglich geltend, es genüge für die Auslieferung von Kontodaten, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung von Amtshilfe betreffend ein anderes Konto, an dem die gleiche Person als wirtschaftlich berechtigt zu gelten habe, erfüllt seien.

4.1. Das Bundesverwaltungsgericht entschied in einem Urteil vom 14. Februar 2011 im Verfahren A-6258/2010, dass bezüglich einer Person, bei welcher die Kriterien einer Kategorie des Anhangs des Staatsvertrags 10 erfüllt seien, nicht auch automatisch Kontodaten, welche einer anderen Kategorie dieses Anhangs zuzurechnen seien, zu übermitteln seien. Es wies das Argument zurück, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für ein Konto dazu führe, dass auch für alle anderen Konten, die auf den Namen dieser Person gelautet haben oder an denen sie wirtschaftlich berechtigt gewesen sei, Amtshilfe zu gewähren sei. Das Bundesverwaltungsgericht entschied, die Voraussetzungen müssten für jede Kategorie erfüllt sein (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.3).

Unter Berücksichtigung dieser für *interkategoriale* Konstellationen entwickelten Rechtsprechung entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass diese Rechtsprechung auch für *intrakategoriale* Konstellationen zu übernehmen sei (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6853/2010 vom 19. Juli 2011 E. 6, A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 9.1.2 und A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6.4.2). Somit ist auch in Fällen wie den vorliegenden bei jedem Konto bei der UBS AG einzeln zu prüfen, ob die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. An dieser Rechtsprechung ist weiterhin festzuhalten.

Daran ändert auch nichts, dass der IRS durchaus ein Interesse daran hat, dass aufgrund des Staatsvertrags 10 die Daten möglichst vieler Konten ausgeliefert werden.

4.2. Die Auffassung der ESTV, im Verfahren zu Dossier 2 die kontorelevanten Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b des Staatsvertrags nicht prüfen zu müssen, erweist sich demnach als unzutreffend. Durch die – aufgrund der vorliegend als fehlerhaft erkannten Auffassung der ESTV konsequenterweise – unterbliebene Auseinandersetzung mit den einschlägigen Voraussetzungen hat die ESTV ihre Verfügung in diesem Bereich unzureichend begründet und dergestalt das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt (vgl. anstatt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6.5). Das Dossier 2 ist damit zur Prüfung der kontorelevanten Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b des Staatsvertrags 10 sowie zum allfälligen Erlass einer neuen Verfügung an die Vorinstanz zurückzuweisen und in diesem Verfahren hat (vorerst) die Leistung von Amtshilfe zu unterbleiben.

5.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde betreffend Dossier 1 als unbegründet und ist abzuweisen. Betreffend dieses Konto der Gesellschaft A ist Amtshilfe zu gewähren.

Dagegen ist die Beschwerde in Bezug auf das Dossier 2 gutzuheissen und zur Prüfung der Voraussetzungen der Amtshilfe an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Amtshilfeleistung wird betreffend Dossier 2 (vorerst) verweigert.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die entsprechend seinem teilweisen Obsiegen reduzierten Verfahrenskosten zu tragen. Diese sind in Anwendung von Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) angesichts des Umfangs des Verfahrens auf Fr. 20'000.-- festzusetzen. Davon sind dem Beschwerdeführer Fr. 15'000.-- aufzuerlegen und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 30'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 15'000.-- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Der ESTV als Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Dem Beschwerdeführer ist ausserdem eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- zuzusprechen (Art. 7 ff. VGKE).

7.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Betreffend Dossier [...] (Dossier 2) wird das Verfahren zum Erlass eines neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

Betreffend Dossier [...] (Dossier 1) wird die Beschwerde abgewiesen und es kann in diesem Verfahren Amtshilfe geleistet werden.

2.

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 20'000.-- werden dem Beschwerdeführer zu drei Vierteln, ausmachend Fr. 15'000.--, auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 30'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 15'000.-- 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. 2'500.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Stefano Bernasconi

Versand: