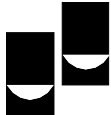


Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4876/2010
{T 0/2}

Urteil vom 11. Oktober 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann,
Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Task Force 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 mit Hilfe 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 in Washington, IRS) 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 [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 in Ziff. 2 Bst. A/b beschriebenen Kategorie (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) im Anhang des Abkommens 09 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.

Nachdem die UBS AG am 12. Dezember 2009 das Dossier von X._____ der ESTV übermittelt hatte, gelangte diese in ihrer Schlussverfügung vom 25. Mai 2010 (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Diese Verfügung stellte die ESTV Bill Isenegger Ackermann AG als Zustellungsbevollmächtigter zu.

F.

Das oben genannte Abkommen 09 samt Protokoll 10 wurde 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 Eingabe vom 6. Juli 2010 liess X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 25. Mai 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und in prozessualer Hinsicht beantragen, ihm sei eine angemessene Frist zur Ergänzung der Beschwerdebegründung nach Akteneinsicht anzusetzen. Materiell liess er geltend machen, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben, das Amtshilfeverfahren einzustellen und die ihn betreffenden im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente seien zu vernichten. Eventualiter sei die Sache an die ESTV zwecks weiterer Abklärungen zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

H.

Mit Zwischenverfügung vom 8. Juli 2010 setzte das Bundesverwaltungsgericht dem Beschwerdeführer Frist bis zum 19. Juli 2010, um

die Beschwerdebegründung antragsgemäss in Bezug auf die Berechnung der effektiven Kapitalgewinne zu ergänzen.

I.

Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10, worauf der Beschwerdeführer am 22. Juli 2010 schriftlich hingewiesen wurde.

J.

Mit Vernehmlassung vom 3. September 2010 beantragte die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

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, weshalb auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten ist.

1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtsatz 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). Im Rechtsmittelverfahren kommt zudem – wenn auch in sehr abgeschwächter Form – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis

in dem Sinn zu tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.5).

2.

2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör richtet sich nach Art. 29 Abs. 2 BV und verleiht einer Person, welche vom Ausgang eines Verfahrens betroffen ist, verschiedene Informations-, Einsichts-, Mitwirkungs- und Äusserungsrechte (vgl. JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 846 ff.). So soll der Betroffene unter anderem zu den wesentlichen Punkten Stellung nehmen und in die massgeblichen Akten Einsicht nehmen können, bevor ein Entscheid gefällt wird (anstelle vieler BVGE 2009/36 E. 7.1). Betreffend Verfahren wie dem vorliegenden, bei denen es um Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug geht, erweist sich zusätzlich Art. 20e Abs. 3 Vo DBA-USA als einschlägig.

2.2 Unter Berufung auf den Anspruch auf rechtliches Gehör ersuchte der Beschwerdeführer, ihm sei eine Frist zur Ergänzung seiner Beschwerdebegründung anzusetzen, da ihm die UBS AG die von ihm angeforderten "Income Statements" bis zum Einreichen der Beschwerde nicht zugestellt habe. Diese Unterlagen seien aber unabdingbar, um den Gegenbeweis anzutreten, dass seine Einkünfte die Kriterien gemäss Anhang des Staatsvertrags 10 nicht erfüllten, wenn von den effektiven Kapitalerträgen ausgegangen werde. Die pauschale Berechnungsweise nach dem Anhang des Staatsvertrags 10, wonach 50 % der Bruttoverkaufserlöse als "Kapitalgewinne" angesehen würden, sei willkürlich. Vorliegend sei die Aktenlage nicht genügend, um die Sache in materieller Hinsicht überprüfen zu können.

In ihrer Vernehmlassung machte die ESTV zu diesem Einwand geltend, sie habe dem Beschwerdeführer am 10. Juni 2010 die Akten zur

Einsicht zugestellt. Diese hätten zwar nicht die vorbereiteten "Income Statements" enthalten, die relevanten Informationen seien jedoch aus den Dokumenten "pdf 2.2" und "pdf 6.2" hervorgegangen. Damit sei eine Überprüfung der Schwellenwerte möglich gewesen. Weil das Dossier mit den relevanten Informationen und somit vollständig an den Beschwerdeführer ausgehändigt worden sei, sei das rechtliche Gehör nicht verletzt worden.

2.3 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer die UBS AG zwar – nach Erlass der Schlussverfügung durch die ESTV am 25. Mai 2010 – aufgefordert hatte, ihm die Akten zuzustellen. Es ist jedoch nicht ersichtlich, inwieweit ein Nichthandeln der UBS AG zu diesem Zeitpunkt (nach dem Erlass der angefochtenen Verfügung) eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die ESTV zu bewirken vermöchte. Abgesehen davon, dass die ESTV in ihrer Vernehmlassung darlegt, die für den Beschwerdeführer massgeblichen Zahlen seien aus den Akten ersichtlich gewesen und dem Beschwerdeführer vom Bundesverwaltungsgericht eine Nachfrist angesetzt worden ist, um die Beschwerdebegründung antragsgemäss zu ergänzen (vgl. Sachverhalt Bst. H), stösst die entsprechende Rüge des Beschwerdeführers (oben E. 2.2) ohnehin ins Leere. Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, sind die Kapitalgewinne im vorliegenden Verfahren nämlich nicht effektiv, sondern einzig gemäss der Berechnungsregel im Anhang des Staatsvertrags 10 zu ermitteln.

Aus dem Gesagten erhellt, dass weder das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt wurde, noch die Aktenlage eine materielle Prüfung verhindert.

3.

3.1 Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt Bst. I erwähnt – am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (A-4013/2010) betreffend das Amthilfegesuch der USA in Sachen UBS-Kunden. Darin entschied es, dass der Staatsvertrag 10 für die schweizerischen Behörden verbindlich sei. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis könnten ihm entgegengehalten werden. Das Piloturteil hält insbesondere Folgendes fest: Das Bundesverwaltungsgericht sei gemäss Art. 190 BV auch dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstosse. Jedenfalls sei das Völkerrecht dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger sei (E. 3). Ein völkerrechtlicher Vertrag

könne nach Art. 25 Abs. 1 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft) vorläufig angewendet werden, wenn die Vertragsparteien dies vereinbarten. Die vorläufige Anwendung eines Vertrages wirke so, als sei er bereits in Kraft, bis er entweder auch formell in Kraft trete oder bis feststehe, dass er nicht in Kraft gesetzt werde (E. 4.3). Die Nichtrückwirkung eines völkerrechtlichen Vertrages sei gemäss Art. 28 VRK die Regel, doch stehe es den Vertragsstaaten frei, eine Rückwirkung des Vertrages entweder ausdrücklich zu vereinbaren oder implizit vorzusehen (E. 4.4). Eine Vertragspartei könne sich – ausser bei offensichtlicher Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeitsordnung (Art. 46 VRK) – nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen (E. 4.2). Eine allfällige Missachtung der Zuständigkeiten im innerstaatlichen Genehmigungsprozess könne der völkerrechtlichen Wirksamkeit des Staatsvertrags 10 in casu nicht entgegengehalten werden, da die Offenkundigkeit einer allfälligen Rechtsverletzung nicht gegeben sei. Dies gelte sowohl für die Nichtunterstellung des Staatsvertrags 10 unter das Referendum als auch für die Festlegung der vorläufigen Anwendbarkeit des Vertrages durch den Bundesrat (E. 5.3.4 und 5.3.5). Dementsprechend müsse auch nicht geprüft werden, ob der Bundesrat die innerstaatlichen Voraussetzungen für die Vereinbarung der vorläufigen Anwendbarkeit, nämlich die Wahrung wichtiger schweizerischer Interessen sowie eine besondere Dringlichkeit (Art. 7b Abs. 1 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 [RVOG, SR 172.010]), tatsächlich beachtet habe; dies sei angesichts der allein massgeblichen Optik von Art. 46 VRK unerheblich (E. 5.3.5). Art. 7 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte (EMRK; SR 0.101) komme im Amtshilfeverfahren nicht zum Tragen, ausgenommen, wenn der von der Amtshilfe betroffene Person im ersuchenden Staat ein gegen Art. 7 EMRK verstossendes Verfahren drohen würde. Davon könne vorliegend keine Rede sein (E. 5.4.3). Der Staatsvertrag 10 sehe vor, dass im vorliegenden Amtshilfegesuch der USA keine Namen genannt werden müssten, sondern die Namensnennungen durch die Umschreibung bestimmter Kriterien ersetzt würden. Diese Vorschrift sei für das Bundesverwaltungsgericht laut Art. 190 BV verbindlich und auf das Argument, es handle sich beim vorliegenden Amtshilfegesuch um eine unzulässige "fishing expedition", sei nicht weiter einzugehen (E. 7.2.3 und E. 8.4). Des Weiteren lege der Staatsvertrag unabänderlich fest, was als steuerbare Einkünfte zu gelten habe. Massgeblich seien nicht die effektiven Kapital-

gewinne, sondern 50 % der Bruttoverkaufserlöse. Die betroffene Person könne sich diesbezüglich nur gegen die Gewährung der Amtshilfe wehren, wenn sie belegen könne, dass die Kriterien in ihrem Fall falsch angewendet worden seien oder die Resultate der ESTV auf Rechenfehlern basierten (E. 8.3.3).

Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen.

3.2 Im Lichte dieses Urteils zielen damit die folgenden Einwände des Beschwerdeführers ins Leere, weshalb nicht weiter auf sie einzugehen ist: Das Abkommen sei ungültig, weil die verfassungsrechtlichen Zuständigkeitsnormen beim Vertragsabschluss nicht eingehalten worden seien (Verletzung der Mitwirkungskompetenz des Parlaments, fehlende Vertragsabschlusskompetenz des Bundesrates); die Verletzung der Zuständigkeitsvorschriften sei durch die nachträgliche Genehmigung des Staatsvertrags durch das Parlament nicht geheilt worden; der Staatsvertrag 10 hätte dem fakultativen Referendum unterstellt werden müssen; das Abkommen sei gestützt auf Art. 46 VRK ungültig (Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeitsordnung, Offensichtlichkeit und Erkennbarkeit dieser Verletzung, Verletzung einer innerstaatlichen Rechtsvorschrift von grundlegender Bedeutung); die vorläufige Anwendbarkeit sei nicht zulässig gewesen, da die Voraussetzungen von Art. 7b Abs. 1 RVOG (Wahrung wichtiger Interessen der Schweiz, besondere Dringlichkeit) nicht vorgelegen hätten; die nachträgliche Genehmigung des Staatsvertrags 10 resp. dieser selbst verstosse gegen das verfassungs- und völkerrechtliche Rückwirkungsverbot sowie gegen das strafrechtliche Legalitätsprinzip ("nulla poena sine lege", vgl. Art. 7 EMRK); beim Amtshilfegesuch handle es sich um eine unzulässige "fishing expedition"; die von der ESTV errechneten fiktiven Kapitalgewinne seien nicht massgebend, sondern es sei auf die effektiven Kapitalgewinne abzustellen.

Damit erweisen sich nahezu alle vom Beschwerdeführer vorgebrachten Rügen als bereits durch die Ausführungen im Piloturteil entkräftet. Zusätzlich vorgebracht wurde, Amtshilfe dürfe nur bei beidseitiger Strafbarkeit geleistet werden und das Verfahren verletze den Grundsatz des Gleichbehandlungsgebots. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

3.3

3.3.1 Der Beschwerdeführer argumentiert, im internationalen Rechtshilfeverkehr in Strafsachen gelte der Grundsatz der beidseitigen Strafbarkeit. Rechtshilfe werde nur geleistet, wenn die im Ausland verfolgte Tat, wäre sie in der Schweiz begangen worden, nach schweizerischem Recht als Steuerbetrug zu qualifizieren wäre. Diese Überlegungen gälten nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch für die Amtshilfe bei Fiskaldelikten. So sei die doppelte Strafbarkeit im Sinn von Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1) auch im Amtshilfeverfahren vorausgesetzt. Der Staatsvertrag 10 sei mit diesem Grundsatz unvereinbar. Demzufolge liege ein Widerspruch zwischen Völkerrecht und einem Bundesgesetz vor, in welchem das Bundesgesetz höherrangig zu werten sei.

3.3.2 Abgesehen davon, dass es vorliegend nicht um einen Fall der Rechts-, sondern einen solchen der Amtshilfe geht, hat sich das Bundesverwaltungsgericht im Piloturteil A-4013/2010 in anderem Zusammenhang mit der Frage auseinandergesetzt, ob Völkerrecht gegenüber Landesrecht vorgehe. Es hat dabei ausgeführt, gemäss schweizerischer Lehre und Praxis sei im Konfliktfall dem Völkerrecht gegenüber dem Landesrecht der Vorzug zu geben; dies jedenfalls so lange, als der Gesetzgeber nicht bewusst durch einen innerstaatlichen Rechtssetzungsakt eine Völkerrechtsverletzung in Kauf genommen habe. Völkerrecht sei jedenfalls dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn es jünger sei; dies gelte insbesondere, wenn Bundesgesetze betroffen seien (E. 3.3).

Auch hier besteht für das Bundesverwaltungsgericht keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Der Staatsvertrag 10 ist jünger als das IRSG, weshalb schon aufgrund des Ausgeführten nicht weiter darauf einzugehen ist, ob der im Jahr 2010 abgeschlossene Staatsvertrag 10 allenfalls im Widerspruch zum am 1. Februar 1997 in Kraft getretenen Art. 3 Abs. 3 IRSG steht.

3.4

3.4.1 Dem in Art. 8 BV verankerten Grundsatz der Rechtsgleichheit kommt umfassende Geltung zu. Er ist von sämtlichen Staatsorganen in allen Funktionen (Rechtssetzung und -anwendung) und auf sämtlichen Ebenen der Staatstätigkeit (Bund, Kantone, Gemeinden) zu beachten. Das Rechtsgleichheitsgebot verlangt, dass Gleiches nach Massgabe

seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln ist (vgl. BGE 134 I 23 E. 9.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2010, N 489 und 495).

3.4.2 Der Beschwerdeführer führt aus, die UBS AG habe sich gemäss Art. 4 Abs. 2 des Abkommens 09 in einem separaten Abkommen mit dem IRS verpflichtet, dessen freiwilliges Offenlegungsprogramm weiterhin zu unterstützen. Dies sei dergestalt geschehen, dass die UBS AG ihre US Kunden angeschrieben und auf die Möglichkeit der Selbstanzeige aufmerksam gemacht habe. Allerdings seien die Kunden nicht gleichzeitig und in vielen Fällen (so auch vorliegend der Beschwerdeführer) erst nach Ablauf der Frist für das freiwillige Offenlegungsprogramm entsprechend informiert worden. Diese verspätete Benachrichtigung lasse sich mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Rechtsgleichheit, welches in casu auch von der UBS AG zu beachten sei, nicht vereinbaren.

3.4.3 Was der Beschwerdeführer aus diesem Vorbringen zu seinen Gunsten abzuleiten beabsichtigt, vermag das Bundesverwaltungsgericht nicht zu erkennen. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit soll den Bürger – wie dargelegt – vor rechtsungleicher Behandlung durch die Staatsorgane schützen. Bei der UBS AG handelt es sich indessen offensichtlich nicht um ein staatliches Organ. Weshalb das Rechtsgleichheitsgebot vorliegend ausnahmsweise dennoch eine Rolle spielen könnte, ist weder ersichtlich noch dargetan.

4.

Nachdem der Beschwerdeführer mit seinen generellen Rügen gegen den Staatsvertrag 10, insbesondere gegen dessen Gültigkeit nicht durchgedrungen ist, bleibt abschliessend zu prüfen, ob er die Kriterien der Kategorie 2/A/b des Anhangs des Staatsvertrags 10 erfüllt.

4.1 Unter die Kategorie 2/A/b fallen gemäss Anhang des Staatsvertrags 10 natürliche Personen mit Wohnsitz in den USA, welche zwischen 2001 und 2008 einen (oder mehrere) "undisclosed (non-W-9) custody account(-s)" oder einen oder mehrere "banking deposit account(-s)" bei der UBS AG hielten bzw. wirtschaftlich daran berechtigt waren, auf welchem/-n zu einem Zeitpunkt im genannten Zeitraum mehr als 1 Mio. Franken lagen (vgl. Anhang zum Staatsvertrag 10 Ziff. 1 Bst. A; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.2). Des Weiteren ist erforderlich, dass die vom Amts-

hilfegesuch betroffene Person während dreier aufeinanderfolgender Jahre in der Zeitspanne von 1999 bis heute kein sogenanntes Formular W-9 eingereicht hat. Zudem muss auf dem fraglichen UBS-Konto innerhalb von drei aufeinanderfolgenden Jahren von 1999 bis heute ein jährliches Durchschnittseinkommen von mehr als Fr. 100'000.-- generiert worden sein. Als Einkünfte gelten das "Bruttoeinkommen" (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne, welche als 50 % der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden (vgl. Anhang zum Staatsvertrag 10 Ziff. 2 Bst. A/b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.1-8.3.3; oben E. 3.1).

4.2 Die vorstehend aufgeführten Kriterien sind in casu erfüllt und wurden vom Beschwerdeführer – abgesehen von der Berechnungsweise – auch nicht bestritten. Wie bereits oben (E. 3.1) erwähnt, legt der Anhang des Staatsvertrags 10 für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich fest, wie die Kapitalgewinne zu berechnen sind. Gegen die Berechnung an sich, wie sie die ESTV vorgenommen hatte, brachte der Beschwerdeführer nichts vor; insbesondere machte er nicht geltend, bei der einschlägigen Berechnung seien der ESTV zu seinen Lasten Rechenfehler oder Ähnliches unterlaufen. Solche sind im Übrigen auch nicht ersichtlich. Die von der ESTV vorgenommene Umrechnung wurde ebenfalls nicht gerügt und ist vom bereits mehrfach erwähnten Piloturteil als korrekt taxiert worden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3).

5.

Die Beschwerde ist somit in den Hauptanträgen abzuweisen. Was den Eventualantrag betrifft, die Sache sei zum Zwecke weiterer Abklärungen an die ESTV zurückzuweisen, macht der Beschwerdeführer keinerlei Ausführungen zur Frage, was seines Erachtens noch weiter abgeklärt werden müsste. Einzig im Zusammenhang mit der Berechnung der effektiven Kapitalgewinne, auf die es vorliegend – wie gezeigt – nicht ankommt, rügt er die Aktenlage als ungenügend. Für das Bundesverwaltungsgericht ist aufgrund des unbestrittenen Sachverhalts sowie der dargelegten rechtlichen Erwägungen nicht ersichtlich, wo oder in welcher Hinsicht weitere Abklärungen der ESTV erforderlich gewesen wären. Aufgrund des im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geltenden gemässigten Rügeprinzips (vgl. oben E. 1.2) ist daher von vornherein nicht weiter auf diesen Eventualantrag einzugehen bzw. ist er ebenfalls abzuweisen.

6.

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 15'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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 abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 15'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

Dieser wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Ursula Spörri

Versand: