



Abteilung I
A-6011/2012

Urteil vom 13. März 2013

Besetzung

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

Parteien

1. **A.**_____, ...,
2. **B.**_____, (sel.), wohnhaft gewesen: ...,
3. **C.**_____ **Ltd.**, ...,
4. **D.**_____, ...,
alle vertreten durch X._____, und/oder Y._____, ...,
Beschwerdeführende,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für
Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Amtshilfe USA,**
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.

Am 26. September 2011 richtete die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (USA; Internal Revenue Service in Washington [IRS]) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Der IRS stützte sich dabei insbesondere auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; DBA-USA 96) und das dazugehörige Protokoll (ebenfalls in SR 0.672.933.61 veröffentlicht; Protokoll 96). Das Gesuch betraf in den USA steuerpflichtige Personen (und mit diesen allenfalls verbundene Domizilgesellschaften), die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: CS) Konten eröffnet oder gehalten hatten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden.

B.

B.a Am 5. April 2012 hiess das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde gut, die gegen eine gestützt auf dieses Amtshilfegesuch erlassene Schlussverfügung der ESTV gerichtet war (Verfahren A-737/2012). Die Begründung lautete im Wesentlichen, dass das Amtshilfegesuch vom 26. September 2011 zu offen formuliert gewesen sei und davon vor allem Personen betroffen gewesen wären, die sich höchstens – nach schweizerischer Terminologie – einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hätten. Für eine solche werde jedoch unter dem einschlägigen DBA-USA 96 keine Amtshilfe geleistet.

B.b Darauf zog die ESTV die bereits erlassenen Schlussverfügungen, gegen die eine Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht hängig war, in Wiedererwägung, worauf das Bundesverwaltungsgericht diese Verfahren abschrieb. Darunter befand sich auch das Verfahren A-758/2012, in welchem A._____, B._____ (sel.), die C._____ Ltd. und D._____ beschwerdeführende Parteien waren. Das sie betreffende Verfahren wurde am 11. Mai 2012 abgeschrieben.

C.

Am 3. Juli 2012 reichte der IRS erneut ein Amtshilfegesuch bei der ESTV ein. Die Informationen, um die darin ersucht wird, betreffen bestimmte in den USA steuerpflichtige Personen, welche Domizilgesellschaften gegründet haben, die bei der CS bestimmte Konten bzw. (nach schweizerischer Terminologie) Depots hielten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Die Eigenschaften, die ein Konto aufweisen muss, um vom Amtshilfegesuch betroffen zu sein, werden anschliessend aufgezählt.

C.a Gestützt auf a) Informationen, die die CS dem US Department of Justice (nachfolgend: DOJ) und dem IRS zukommen liess, aus denen sich ergab, dass während der relevanten Zeitperiode Konten bei der CS bestanden, welche die Auswahlkriterien erfüllten, b) Informationen von bekannten US-Kunden der CS, die sich freiwillig beim IRS anzeigten, c) Informationen aus einer Anklageschrift betreffend derzeitige und frühere CS-Angestellte, d) Informationen, die in Interviews von anderen bekannten Kunden der CS erhältlich gemacht worden waren, und e) Informationen, die mittels Untersuchung veröffentlichter Informationen verschiedener CS-Einheiten erhältlich gemacht worden waren, umschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

C.b Die CS habe ein Geschäftsmodell betrieben, welches in den USA steuerpflichtigen Kunden (nachfolgend auch: US-Kunden) ermöglicht habe, undeclared (also dem IRS gegenüber nicht offengelegte) Konten bei der CS und ihren nicht-US-Niederlassungen und Tochtergesellschaften zu halten und darauf Gelder («funds») zu deponieren. Die CS habe ihre Büros in den USA dazu benutzt, Transaktionen von US-Kunden über deren nicht deklarierte, ausländische Konten zu ermöglichen. In der Schweiz tätige Angestellte der CS hätten US-Kunden dabei geholfen, Geld in die und aus der Schweiz zu bewegen. US-Kunden seien von Angestellten der CS instruiert worden, wie sie Domizilgesellschaften und andere Einrichtungen («arrangements») auf der ganzen Welt zu benutzen hätten, um die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten der CS zu verschleiern. Mit Hilfe und Unterstützung der Angestellten der CS hätten die Kunden – als Teil eines Lügengebäudes, um die US-Steuerbehörden zu betrügen – Dokumente erstellt und besessen, die wahrheitswidrig und betrügerisch

die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten falsch angegeben hätten, um Steuerstraft- und Einkommenssteuervorschriften der USA zu verletzen («criminal and civil income tax laws»). Diese betrügerischen Machenschaften hätten eine illegale und substanzielle Reduktion im Steuervolumen bewirkt, welches von US-Kunden der CS betreffend Einkommen und Ertrag aus US- oder ausländischen Investitionen bezahlt worden sei. US-Doppelbürger seien von Kundenberatern der CS ermutigt worden, nicht ihre US-Pässe für die Kontoeröffnung zu verwenden. Auch seien mehrere von den US-Behörden befragte Kunden der CS von Vertretern dieser Bank gefragt worden, ob sie ein Formular W-9 ausfüllen wollten und hätten dies verneint. Andere Kunden hätten gesagt, aus dem Kontext der Gespräche sei klar geworden, dass die Konten gegenüber dem IRS nicht offengelegt würden. Was die Depots, die die Auswahlkriterien erfüllten, betreffe, hätten die CS und ihre US-Kunden entgegen dem QI-Abkommen (einer Vereinbarung zwischen dem IRS und so genannten «Qualified Intermediaries», z.B. gewissen Banken) gehandelt.

Weiter führt der IRS aus, seine Untersuchungsteams hätten CS-Kunden befragt, denen – nachdem die CS das QI-Abkommen unterzeichnet hätte – von Angestellten der CS mitgeteilt worden sei, sie müssten ihre Konten bei dieser Bank schliessen und könnten ihr Geld zu anderen schweizerischen Banken überweisen, statt in die USA. In einigen Fällen sei der Rat ausdrücklich dadurch gerechtfertigt worden, dass dies ein Weg sei, um die Entdeckung der Konten durch die Steuerbehörden zu verhindern. Vielen US-Kunden sei empfohlen worden, die Inhaberschaft am Konto einer Domizilgesellschaft zu übertragen, die deshalb gegründet werden sollte, um das Konto vor der Entdeckung abzusichern. Der IRS ist der Auffassung, dass der Gebrauch solcher Domizilgesellschaften, CS-Konten unter den in den Auswahlkriterien beschriebenen Umständen zu halten, darauf hindeuten würden («indicate»), dass die US-Kunden der CS sich Verhaltensweisen bedienten, die «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellten.

Um seine Darstellung zu stützen, führt der IRS ein Beispiel an.

C.c In rechtlicher Hinsicht beruft sich der IRS auf Art. 26 DBA-USA 96 und auf Ziff. 10 des Protokolls 96. Er hält unter anderem fest, dass auch der Aufbau eines Lügengebäudes als betrügerisches Verhalten gälte.

Gemäss US-Recht seien US-Bürger und in den USA wohnhafte Personen verpflichtet, ihr weltweites Einkommen in ihren jährlichen Einkommenssteuererklärungen anzugeben. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankan-

gestellte der CS und die US-Kunden der CS verschiedene Pläne («schemes») geschmiedet, um den IRS zu betrügen. Sie hätten dazu wissentlich und vorsätzlich Schritte unternommen, um betrügerisch und fortgesetzt grosse Summen an US-Steuern zu hinterziehen. Dazu hätten die in den USA steuerpflichtigen Personen u.a. Domizilgesellschaften benutzt, um falsche Dokumente und einschlägige Steuerformulare zu erstellen und einzureichen, oder sie hätten überhaupt keine Steuerformulare eingereicht. Dadurch hätten diese US-Kunden den IRS absichtlich getäuscht, indem sie Vermögen («Assets»), an welchem sie wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, verborgen und dieses Vermögen und das darauf generierte Einkommen dem IRS nicht gemeldet hätten.

Schliesslich nennt das Amtshilfegesuch die Tatbestände nach US-Recht.

C.d Die US-Behörden ersuchen um Herausgabe von Informationen über in den USA steuerpflichtige Kunden der CS und mit diesen verbundene Domizilgesellschaften sowie von sämtlichen sich im Besitz der CS befindenden massgeblichen Kontounterlagen, Korrespondenzen, Daten des internen Managementsystems, internen Aufzeichnungen und anderen Belegen, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht richtet, im Zusammenhang stehen.

D.

Am 20. Juli 2012 forderte die ESTV die CS schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen samt unterzeichneten «Certifications of Business Records» einzureichen. Die CS kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

Zugleich forderte die ESTV die CS auf, die betroffenen Personen zu identifizieren, über das Amtshilfeverfahren zu informieren und sie aufzufordern, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen.

E.

Am 18. September 2012 erschien im Bundesblatt eine Mitteilung der ESTV über das Amtshilfeverfahren («Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] über das Amtshilfeverfahren des Internal Revenue Service [IRS] der Vereinigten Staaten von Amerika vom 3. Juli 2012 betreffend Credit Suisse Group Kundenverhältnisse», BBl 2012 8032 ff.).

F.

In ihrer am 8. November 2012 erlassenen Schlussverfügung gelangte die ESTV zum Ergebnis, A._____ und B._____ (sel.) seien an der

C._____ Ltd. wirtschaftlich berechtigt und in ihrem Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

G.

Mit Eingabe vom 19. November 2012 liessen A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1), B._____ (sel.), die C._____ Ltd. (nachfolgend: Beschwerdeführerin 3) und D._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 4; zusammen: Beschwerdeführende) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 8. November 2012 aufzuheben und die Amts- und Rechtshilfe an den IRS und das DOJ zu verweigern. Zudem sei die mit der Schlussverfügung zusammen anfechtbare Zwischenverfügung vom 20. Juli 2012 in Bezug auf die Beschwerdeführenden aufzuheben bzw. nichtig zu erklären. Eventualiter beantragten sie, die ESTV anzuweisen, alle von der Amts- und Rechtshilfemassnahme betroffenen Personen vor Ergehen der Schlussverfügung zu informieren, damit diese die Herausgabe ihrer Personendaten selbständig verhindern könnten. Andernfalls seien alle Hinweise auf Drittpersonen von Amtes wegen zu schwärzen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV. Betreffend die Beschwerdeführerin 3 machten sie zudem geltend, der Anspruch auf rechtliches Gehör sei verletzt worden, weil diese erst mit der Schlussverfügung über das laufende Verfahren informiert worden sei.

H.

Mit Vernehmlassung vom 10. Januar 2013 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

I.

Am 28. Januar 2013 reichten die Beschwerdeführenden unaufgefordert eine Stellungnahme ein. Nachdem sie um Ansetzung einer Frist zur Duplik gebeten hatte, reichte die ESTV am 20. Februar 2013 eine solche ein.

J.

Mit Eingabe vom (...) liessen die Beschwerdeführenden mitteilen, dass B._____ (sel.) am (...) verstorben sei.

K.

Nachdem Sie um Ansetzung einer entsprechenden Frist ersucht hatten, reichten die Beschwerdeführenden am 11. März 2013 eine Triplik ein.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 1.1 mit Hinweisen). Diese gilt vorliegend weiterhin, obwohl auf den 1. Februar 2013 das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) in Kraft getreten ist (vgl. Art. 24 StAhiG).

1.2 Keine Anwendung findet das noch nicht in Kraft stehende, am 23. September 2009 unterzeichnete Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (BBl 2010 247 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll 2010). Auf die Vorbringen der Beschwerdeführenden gegen die Anwendung dieses Protokolls ist somit nicht einzugehen.

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

Beschwerdeführer 1 erfüllt als Verfügungsadressat die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG.

Auch der ins Amtshilfeverfahren involvierten Gesellschaft hat das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdelegitimation zuerkannt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7710/2010 vom 11. Februar 2011 E. 1.3 insb. E. 1.3.3 und A-6556/2010 vom 7. Januar 2011 E. 1.3.1 f.). Im vorliegenden Fall wird das in Frage stehende Konto von der Beschwerdeführerin 3 gehalten. Sie ist demnach Vertragspartnerin der Bank. Zudem wird ihr Bestand in steuerlicher Hinsicht angezweifelt. Damit ist sie von der Schlussverfügung vom 8. November 2012 im Sinn von Art. 6 VwVG und Art. 48 Abs. 1 VwVG besonders betroffen und kann gegen die genannte Schlussverfügung Beschwerde erheben.

Soweit ihre eigenen Interessen betroffen sind, können die Beschwerdeführenden 1 und 3 auch Rügen vortragen, welche im Interesse von Drittpersonen liegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8003/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 1.3.2 und A-6660/2010 vom 12. August 2011 E. 1.1.4). Ob dem Beschwerdeführer 4 als – gemäss Ansicht der Beschwerdeführenden – wirtschaftlich Berechtigtem die Beschwerdebefugnis zukommt, kann offenbleiben, da auf die Beschwerde, was die Beschwerdeführenden 1 und 3 betrifft, einzutreten ist und der Beschwerdeführer 4 keine von diesen unabhängigen Begehren stellt. Andernfalls müsste die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 4 als materielle Vorfrage geprüft werden, damit dessen Beschwerdelegitimation oder das Fehlen derselben festgestellt werden könnte (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 3.2).

Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht, weshalb auf sie einzutreten ist.

B._____ verstarb am (...). Vorliegend haben nun vier Personen Beschwerde gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 8. November 2012 eingereicht. Die Beschwerden der übrigen Beschwerdeführenden – nach dem gerade zuvor Gesagten insbesondere der Beschwerdeführenden 1 und 3 – sind vom Hinschied [von] B._____ (sel.) nicht berührt. Damit sind ihre Beschwerden zu behandeln, unabhängig davon, ob allfällige Erben der B._____ (sel.) (wozu die Beschwerdeführer 1 und 4 [...] mutmasslich zählen) an ihrer Stelle den Prozess weiterführen möchten. Der Ausgang des Prozesses wird im Übrigen derselbe sein, unabhängig davon, ob allfällige Erben der B._____ (sel.) an deren Beschwerde fest-

halten oder nicht. Betreffend B. _____ (sel.) kann keine Amtshilfe mehr geleistet werden. Es stellt sich dann die Frage, ob ihr Name in den Bankakten zu schwärzen ist. Aus diesem Grund sowie aus Gründen der Prozessökonomie rechtfertigt es sich, betreffend B. _____ (sel.) zwar nicht über die Frage nach der Amtshilfeleistung (bereits abgewendeter Rechtsnachteil der Erben), jedoch über jene nach der Schwärzung ihres Namens (möglicher Rechtsvorteil für die Erben) zu befinden.

2.

2.1 Die Beschwerdeführenden machen geltend, der Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin 3 sei verletzt worden, weil diese, trotz bekannter Adresse, nicht über das laufende Verfahren informiert worden sei.

2.2

2.2.1 Der Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs ist in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) festgehalten und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisiert. Danach haben Parteien das Recht, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren sich vor Erlass eines belastenden Entscheids zur Sache zu äussern, Begehren zu stellen, Einblick in die Akten zu erhalten, erhebliche Beweise beizubringen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden (BGE 135 II 286 E. 5.1, BGE 132 II 485 E. 3.2, BGE 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2009/36 E. 7.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 4.2 je mit Hinweisen).

Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts führt die Verletzung des Gehörsanspruchs in Amtshilfefällen regelmässig zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids und zur Rückweisung der Streitsache an die ESTV (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 2.1, A-6722/2010 vom 11. August 2011 E. 4.2, A-3717/2010 vom 3. März 2011 E. 3 und 6.1, A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010, A-4936/2010 vom 21. September 2010 E. 5.1 je mit Hinweisen; vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1709 ff.). Ob an dieser Rechtsprechung angesichts der seit dem 1. Februar 2013 bestehenden Möglichkeit, in bestimmten Fällen Beschwerde an das Bundesgericht zu erheben (unten E. 17), festzuhalten ist, kann hier offengelassen werden, weil der Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs sich als unbegründet erweist.

2.2.2 Das Bundesverwaltungsgericht hielt nämlich auch fest, dass bei der Veröffentlichung einer Mitteilung im Bundesblatt die Fiktion greift, die von der Mitteilung betroffenen Personen hätten Kenntnis von dieser Mitteilung gehabt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 2.2 f.).

2.3 Die ESTV veröffentlichte den Eingang des Amtshilfegesuchs vom 3. Juli 2012 sowie die Eröffnung des Amtshilfeverfahrens im Bundesblatt (Sachverhalt Bst. E). Damit wird auch die Beschwerdeführerin 3 so gestellt, als habe sie vom laufenden Amtshilfeverfahren Kenntnis gehabt. Ihr Anspruch auf rechtliches Gehör wurde damit nicht verletzt.

Unter diesen Umständen muss nicht mehr darauf eingegangen werden, ob die Kenntnis der Rechtsvertreter, welche die Beschwerdeführenden im jetzigen Verfahren in gleicher Konstellation im Verfahren A-758/2012 (Sachverhalt Bst. B.b) bereits vertraten, der Beschwerdeführerin 3 zuzurechnen wäre.

3.

Die Beschwerdeführenden machen geltend, die ESTV habe mit inhaltlich identischer Schlussverfügung vom 6. Januar 2012 im Rahmen des Amtshilfegesuchs in Sachen CS vom 26. September 2011 schon einmal die Herausgabe der Daten der Beschwerdeführenden verfügt. Das «verbesserte» Gesuch vom 3. Juli 2012 sei ebenfalls inhaltlich mit jenem vom 26. September 2011 identisch, weshalb das Bundesverwaltungsgericht dieselbe Frage zu beantworten habe wie im Entscheid A-737/2012 vom 5. April 2012. Das Bundesverwaltungsgericht habe bereits entschieden, dass das vorliegende Ersuchen unzulässig und die «Rechtshilfe» zu verweigern sei. Damit ist zu prüfen, ob eine *res iudicata* vorliegt, wie dies die Beschwerdeführenden geltend machen.

3.1

3.1.1 Allgemein wird zwischen formeller und materieller Rechtskraft unterschieden. Eine Verfügung (bzw. ein Beschwerdeentscheid) wird formell rechtskräftig, wenn sie endgültig ist, wenn die Frist für die Einlegung eines ordentlichen Rechtsmittels unbenutzt abgelaufen ist, wenn die Parteien rechtsgültig darauf verzichtet haben, ein solches einzulegen, oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen haben (BVGE 2009/11 E. 2.1.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2302/2011 vom 15. Juni 2011 E. 4.1.1; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, Bd. II, 3. Aufl., Bern 2011, Ziff. 2.4.1 S. 378; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O.,

Rz. 990 f.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 6; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Le réexamen et la révision des décisions administratives, in: François Bohnet [Hrsg.], Quelques actions en annulation, Neuchâtel 2007, S. 195 ff., 198 f. Rz. 5 f.; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 714).

3.1.2 Materielle Rechtskraft bedeutet, dass ein Entscheid nicht erneut zum Gegenstand eines Justizverfahrens gemacht werden kann, ausser er werde zuvor durch das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision umgestossen. Im Verwaltungsrecht ist die materielle Rechtskraft lediglich auf Erkenntnisse der Beschwerdebehörden anwendbar (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 31 Rz. 9; ZEN-RUFFINEN, a.a.O., S. 201 Rz. 10). Sie setzt voraus, dass der Entscheid in formelle Rechtskraft erwachsen ist. Im Übrigen sind jedoch formelle und materielle Rechtskraft streng auseinanderzuhalten. Die materielle Rechtskraft beschlägt die Frage der Bindung der Behörden an eine Verfügung, das heisst die Frage der Widerrufbarkeit einer Verfügung; bei der formellen Rechtskraft hingegen geht es um die Anfechtbarkeit der Verfügung seitens der Betroffenen (BVGE 2009/11 E. 2.1.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2302/2011 vom 15. Juni 2011 E. 4.1.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 992 f.).

3.1.3 Die Frage der Rechtskraft hängt mit der Frage des Streitgegenstands zusammen. In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege (vgl. zum Begriff Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 1.1 mit Hinweisen) ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet – in dieser also geregelt wurde oder hätte geregelt werden sollen –, soweit es im Streit liegt (RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2. Aufl., Basel 2010, S. 283 Rz. 987).

3.2

3.2.1 Im Amtshilfeverfahren wird nicht materiell über die Sache entschieden. Der ersuchende Staat kann einen neuen Entscheid erwirken, indem er sich auf neu in Kraft getretenes Recht oder neue Erkenntnisse stützt. Die Neuerungen können marginal sein, sofern sie relevant sind. Die Ablehnung einer Amtshilfeleistung ist daher nicht definitiv. Sie steht der Einreichung eines neuen Gesuchs oder – je nach Konstellation – auch eines Ergänzungsgesuchs nicht entgegen. Insofern besteht kein Rechtsschutz-

interesse an der definitiven Verweigerung der Amtshilfe an sich (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2302/2011 vom 15. Juni 2011 E. 4.3; vgl. betreffend Rechtshilfe: BGE 136 IV 4 E. 6.4; BGE 111 Ib 242 E. 6; Urteil des Bundesgerichts 1A.58/2003 vom 12. September 2003 E. 2.1.1; betreffend Auslieferungsgesuche: BGE 112 Ib 215 E. 4, BGE 109 Ib 156 E. 3b).

3.2.2 Der Schlussverfügung der ESTV liegt regelmässig ein bestimmtes Amtshilfegesuch zugrunde. Die auf dieses Gesuch gestützte Schlussverfügung ist – wenn sie vollständig angefochten wird – Streitgegenstand. Mit anderen Worten ist Streitgegenstand die Frage, ob gestützt auf ein bestimmtes Amtshilfegesuch in Bezug auf eine bestimmte Person Amtshilfe zu leisten oder zu verweigern ist. In Rechtskraft erwächst somit nur die konkrete Schlussverfügung, die sich auf ein bestimmtes Amtshilfegesuch stützt. Trifft ein neues Amtshilfegesuch ein und wird gestützt auf dieses neue Gesuch eine neue Schlussverfügung erlassen, liegt ein neues Streitobjekt vor.

Gründet sich das neue Gesuch auf neue Erkenntnisse, sind Fälle, die bereits unter dem alten Gesuch entschieden wurden, erneut zu behandeln. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich bei den neuen Erkenntnissen der ersuchenden Behörde um neue materielle Erkenntnisse (beispielsweise neue Untersuchungsergebnisse in Straf- oder Verwaltungsverfahren) oder neue formelle Erkenntnisse (Korrektur formeller Unzulänglichkeiten im «alten» Gesuch) handelt.

3.3 Mit Urteil A-737/2012 vom 5. April 2012 entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass die Identifikationskriterien im Amtshilfegesuch des IRS vom 26. September 2011 betreffend Kunden der CS – das auch dem genannten Verfahren A-758/2012 der Beschwerdeführenden zugrunde lag – zu weit formuliert sei, weil darunter (insbesondere) Personen fallen würden, die sich unter der Herrschaft des massgebenden DBA-USA 96 höchstens einer nicht amtshilfefähigen Hinterziehung von Steuern schuldig gemacht hätten (E. 8.4.4 des genannten Urteils). Mit anderen Worten genügte das Gesuch den Anforderungen, die an ein solches zu stellen sind, nicht. Es steht der ersuchenden Behörde nach dem oben Gesagten jedoch frei, ein neues, verbessertes Gesuch zu stellen, das die Anforderungen erfüllt (zuvor E. 3.2).

3.4 Die Beschwerdeführenden bringen vor, die sie betreffenden Schlussverfügungen der ESTV vom 6. Januar 2012 und vom 8. November 2012

lauteten ähnlich. Das Bundesverwaltungsgericht prüfte die Schlussverfügung im Pilotverfahren A-737/2012 nicht, weil es bereits das damalige Amtshilfegesuch als nicht zulässig erachtet hatte. Auch im Verfahren A-758/2012, das die Beschwerdeführenden betraf, wurde in der Folge die Schlussverfügung nicht geprüft, weil dieses durch Abschreibung zufolge Gegenstandslosigkeit erledigt wurde. Ob und falls ja, aus welchen Gründen die Schlussverfügungen im damaligen und im jetzigen Verfahren ähnlich laute(te)n, kann damit offenbleiben. Zu prüfen sein wird einzig die jetzt vorliegende und angefochtene Schlussverfügung der ESTV vom 8. November 2012 (unten E. 12).

3.5 Hier kann bereits vorweggenommen werden, dass das neue Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 unter den relevanten Gesichtspunkten präziser formuliert ist als das alte. Mögen die Änderungen auf den ersten Blick auch marginal erscheinen, so sind die nunmehr als Auswahlkriterien («selection criteria») bezeichneten Umschreibungen von Verhaltensmustern doch enger formuliert als noch im Gesuch vom 26. September 2011. Ob das neue Gesuch die Anforderungen, welche an ein solches gestellt werden, erfüllt, ist weiter unten zu prüfen (E. 11). Eine «res iudicata» liegt hier jedenfalls nicht vor.

4.

4.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (Urteile des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1, 2A.430/2005 vom 12 April 2006 E. 4.1, 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 1, 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 3.1.1; A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3 je mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997 über ein Doppelbesteuerungsab-

kommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, BBl 1997 II 1085, S. 1099; vgl. dies aufnehmend auch die ausdrückliche Überschrift vor Art. 20c Vo DBA-USA: «Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug»).

4.2 Unter das Abkommen fallen Einkommensteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die so genannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird (dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.2 und 7.5.1.4). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-USA 96 (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96; ausführlich dazu: Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a, in: Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2002 Nr. 52 S. 283 ff., S. 288 f., zusammengefasst in: Steuer Revue [StR] 57/2002 S. 410 f.; Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II S. 303 ff., S. 308 f.).

5.

Gemäss Art. 20c Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 in Verbindung mit Ziff. 10 des Protokolls 96 glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der prima-facie Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht. Erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA hat sich die ESTV zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-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. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche In-

formationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2). Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 5.2, A-6674/2010 vom 27. Oktober 2011 E. 2.1).

6.

6.1 Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist – wie gerade festgehalten (zuvor E. 5) – ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in ständiger Rechtsprechung gestützt auf eine Auslegung von Art. 26 DBA-USA 96 gemäss Art. 31 und 32 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK, SR 0.111; vgl. dazu ausführlich BVGE 2010/7 E. 3.5; OLIVER DÖRR, in: Dörr/Schmalenbach [Hrsg.], Vienna Convention on the Law of Treaties, A Commentary, Berlin Heidelberg 2012, Art. 31 N. 6 f. und N. 8 ff., Art. 32 N. 2 f. und N. 9 ff.) und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts fest, dass unter den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» Handlungen fallen, die entweder – nach schweizerischer Terminologie – einen Steuerbetrug nach Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) darstellen oder das Element der Arglist, wie es beim Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) verwendet wird, enthalten (zuletzt Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.1-7.4 und 7.6).

6.2 Des Weiteren kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, im spezifischen Kontext des so genannten Qualified Intermediary (QI) Systems (QI-System), in welchem Banken mit dem IRS ein entsprechendes Abkommen geschlossen haben und damit als QI gelten, werde ein Vertrauensverhältnis zwischen den Banken und dem IRS geschaffen. Dieses basiere vereinfacht gesagt darauf, dass die Banken dem IRS gewisse Informationen über in den USA steuerpflichtige Personen mitzuteilen hätten oder auf den von diesen Personen erzielten Kapitalgewinnen eine Quellensteuer zurückbehalten müssten (ausführlich zum QI-System: Urteile

des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2). In gewissen Konstellationen sei es somit möglich, dass der Bankkunde – zusammen mit der Bank oder diese als Tatmittlerin ausnutzend (zur mittelbaren Täterschaft: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7) – das Vertrauen des IRS in das korrekte Verhalten der Bank ausnutze, um diesen zu täuschen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn falsche Formulare vorlägen, wobei hier ein falsch ausgefülltes Formular W-8BEN im Vordergrund stehe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hat in konstanter Rechtsprechung solche Handlungsweisen als Betrugsdelikte und dergleichen bezeichnet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.1.2 A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 10.5.1, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.1, 5.5.2.4, 5.5.3.4, 5.5.4).

7.

7.1

7.1.1 Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 125 II 65 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6634/2010 vom 16. September 2011 E. 3.3 mit Hinweisen). Das verfassungsmässige Gebot der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) verlangt, dass staatliche Hoheitsakte für das Erreichen eines im übergeordneten öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sein müssen. Eine Zwangsmassnahme ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn eine ebenso geeignete mildere Anordnung für den angestrebten Erfolg ausreicht. Der Eingriff darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als notwendig. Obwohl sich das Prinzip der Verhältnismässigkeit aus der Verfassung ergibt, kann es jeweils nur zusammen mit einem besonderen Grundrecht geltend gemacht werden (BGE 126 I 112 E. 5b mit Hinweisen). Die ersuchende Behörde muss im Amtshilfeverfahren den relevanten Sachverhalt darstellen, die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen und den Grund ihres Ersuchens nennen (BGE 128 II 407 E. 5.2.1).

Weder Art. 26 DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA enthalten Bestimmungen über die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch des IRS zu genügen hat. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung können jedoch die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim In-

formationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.1, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 [auszugsweise publiziert in BVGE 2010/40] E. 7.2.1). Da auch diesbezüglich bisheriges Recht – und nicht das StAhiG – gilt (vgl. oben E. 1.1), ist somit insbesondere Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1) einschlägig. Demnach müssen die Stelle, von der das Gesuch ausgeht, und die für das Verfahren zuständige Behörde ebenso genannt werden, wie der Gegenstand und der Grund des Ersuchens. Des Weiteren sind möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person zu machen, gegen die sich das Verfahren richtet. Zudem muss die ersuchende Behörde die gesetzlichen Grundlagen der Untersuchung und den relevanten Sachverhalt darstellen und die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen. Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (BGE 117 Ib 64 E. 5c mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1735/2011 vom 21. Dezember 2011 E. 3.4; ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 3. Aufl. Bern 2009, S. 276 Rz. 295). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 125 II 250 E. 5b, BGE 116 Ib 96 E. 4c, BGE 115 Ib 68 E. 3b/bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2). Gegenüber Rechtshilfegesuchen in anderen Fällen werden an Rechtshilfegesuche betreffend Abgabebetrug erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt (CARLO LOMBARDINI, *Droit bancaire suisse*, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, S. 1072 Rz. 34 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; vgl. auch unten E. 7.1.2). Auch hier ist jedoch davon auszugehen, dass die von der ersuchenden Behörde angeführten Tatsachen zutreffen. Die erhöhten Anforderungen betreffen nur die Frage, ob der Sachverhalt die Tatbestandsmerkmale von «Betrugsdelikte[n] und dergleichen» enthält (dazu nachfolgend E. 7.1.2). Ein begründeter Verdacht auf solche

Delikte (dazu oben E. 6.1 f.) wurde seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (Urteil des Bundesgerichts 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004 E. 6, in: RDAF 2004 II S. 10 ff., S. 17; Urteil des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 5, zusammengefasst in: StR 59/2004 S. 475 f. je mit Hinweisen; so bereits: BGE 96 I 737 E. 3e für das [entsprechende alte] Abkommen vom 24. Mai 1951 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen [AS 1951 892; in Kraft getreten am 1. Januar 1951]; zum Ganzen ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.1). Die ESTV ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 128 II 407 E. 5.2.1 [zur Amtshilfe in Börsensachen]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2 mit weiteren Hinweisen).

7.1.2 Die ESTV hat demnach kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss allenfalls) eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen hinreichend begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Deckmantel eines von ihr ohne Vorhandensein von Verdachtsmomenten lediglich behaupteten Abgabebetrugs Beweise verschafft, die zur Ahndung anderer nicht amtshilfefähiger Fiskaldelikte dienen sollen (vgl. BGE 125 II 250 E. 5b; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 483 S. 330). Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen (BGE 96 I 737 E. 3e; Urteile des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 5, zusammengefasst in: StR 59/2004 S. 475 f., 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 4.2 mit Hinweisen). Ob die vom Amtshilfesuch betroffene Person die ihr vorgeworfenen Handlungen tatsächlich begangen hat, bildet nicht Gegenstand des Amtshilfeverfahrens (BGE 128 II 407 E. 5.2.3 [zur Amtshilfe in Börsensachen] mit Hinweis auf: BGE 127 II 323 E. 7b/aa, BGE 126 II 126 E. 6a/bb; vgl. auch PAOLO BERNASCONI, Banche e

imprese nel procedimento penale, Strategie di diritto penale, civile, bancario, fiscale e rogatorio, Basel 2011, Rz. 1252). Die weiteren, eigentlichen Abklärungen obliegen der zuständigen Behörde im ersuchenden Staat; erst sie hat die ihr amtshilfeweise gelieferten Informationen im Zusammenhang mit allfälligen eigenen weiteren Abklärungen umfassend zu würdigen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.2).

7.2 Das vorliegende Amtshilfegesuch nennt die Namen der betroffenen Personen nicht. Diese dürften den US-Behörden zurzeit auch nicht bekannt sein. Wie zuvor festgehalten wurde (E. 7.1.1), muss ein Gesuch dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit entsprechen und gemäss dem analog heranzuziehenden Art. 28 Abs. 2 Bst. d IRSG möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet.

7.2.1 Das Bundesverwaltungsgericht stellte dazu im Urteil A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 (in E. 4.3.4) fest, dass im internen schweizerischen Recht als Anfangsverdacht für die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens der Verdacht des Vorliegens einer Straftat genügt. Dabei reicht ein einfacher Verdacht, welcher in der Annahme einer gewissen Wahrscheinlichkeit strafbaren Verhaltens besteht (vgl. PETER GYR, Die Besko: Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG, Bern/Stuttgart/Wien 1996, S. 346 ff.). Demgegenüber müsse es keinen Verdacht auf eine konkrete Täterschaft geben (genanntes Urteil E. 4.5). Diese Rechtsprechung wurde inzwischen bestätigt (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.1).

7.2.2 Im Rahmen der Amtshilfe nach dem DBG bedeutet dies entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung u.a., dass es nicht darauf ankommt, ob die untersuchende Steuerbehörde die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, bereits nennen kann. Vielmehr genügen Verdachtsmomente auf das Vorliegen einer Straftat. Diese Rechtsprechung ist auch auf den Informationsaustausch gemäss Art. 26 DBA-USA 96 anwendbar (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.3.4 je mit Hinweisen).

7.3 Zwar hält die am 1. Februar 2013 in Kraft getretene Verordnung vom 16. Januar 2013 über die Amtshilfe bei Gruppenersuchen nach internationalen Steuerabkommen (SR 672.51) in Art. 1 Abs. 1 fest, dass Grup-

penersuchen erst ab Inkrafttreten des StAhiG und damit ab dem 1. Februar 2013 zulässig sind, doch ist für diese Frage noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 24 StAhiG; oben E. 1.1). Ungeachtet dessen können die im Gesetzgebungsprozess – sowohl dieses Gesetzes als auch des Änderungsprotokolls 2010 – und in der Lehre geäusserten Diskussionsargumente neueren Datums zur Frage der Gruppenersuchen hier einbezogen werden. Das DBA-USA 96 in der vorliegend anwendbaren, ursprünglichen Fassung lässt nämlich die nunmehr ausführlich diskutierten Gruppenersuchen bereits zu. Dies ergibt sich schon daraus, dass es genügt, wenn im Gesuch der Verdacht begründet wird, dass steuerpflichtige Personen sich eines Verhaltens bedienen, dass «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellt. Dieser Verdacht kann sich auf mehrere Personen beziehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 E. 6.2.1 f. mit Hinweisen). Es geht hier betreffend Gruppenanfragen um die gleiche Thematik wie bei den neuen Erlassen, weshalb die diesbezügliche Diskussion zu beachten ist.

7.4 Das Verbot der «fishing expeditions» ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsprinzips (GIOVANNI MOLO, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen, Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 80, S. 143 ff., 152), das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. oben E. 7.1.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 583 und 585; DOMINIQUE CHRISTIN/FABRICE KUHN, Entraide fiscale internationale – tour d'horizon de la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, in: Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 2012, S. 241 ff., 244).

7.4.1 Die OECD umschreibt «fishing expeditions» als «speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation» (im französischen Text: ««d'aller à la pêche aux renseignements», c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours»). Demnach sind «fishing expeditions» Anfragen aufs Geratewohl ohne konkrete Verdachtsmomente. Gemäss dem OECD-Manual dient das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit («foreseeable relevance», «pertinence vraisemblable») der Balance zwischen dem angestrebten möglichst weitgehenden Austausch von Informationen und einer unerlaubten «fishing expedition». Hier klingt wiederum das Verhältnismässigkeitsprinzip an, das es gebietet, ein (Rechtshilfe-)Ersuchen abzulehnen,

wenn die verlangten Handlungen in keiner Beziehung zur verfolgten Straftat stehen und/oder offensichtlich ungeeignet sind, die Untersuchung vorankommen zu lassen (auf Französisch: Manuel de mise en œuvre des disposition concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales, vom 23. Januar 2006, Rz. 23 [im Internet unter <http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/36667321.pdf>], auf Englisch OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes, vom 23. Januar 2006, Rz. 23 [im Internet unter <http://www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/36647823.pdf>]; OECD, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée, Juillet 2010, Commentaires sur l'article 26, Rz. 5 S. 426 [im Internet unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010_mtc_cond-2010-fr], auf Englisch: Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, July 2010, Commentary on Article 26, Rz. 5, S. 398 [im Internet unter http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en]; Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant, Rz. 6 und 16 [im Internet unter http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/120718_Article%2026-FR.pdf, alle letztmals besucht am 13. März 2013] vgl. auch ROBERT WALDBURGER, Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. Verzicht auf das unbedingte Erfordernis der Nennung des Namens der Informationsinhaberin im Zusatzabkommen zum DBA-F und zur Umschreibung der Identität der betroffenen Person im Zusatzprotokoll zum DBA-US – Probleme mit sog. fishing expeditions?, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 275 ff., 277; MOLO, a.a.O., S. 148, S. 153 f.; ZIMMERMANN, a.a.O., S. 672 ff. N. 721 f., mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale – une vue d'ensemble, in: ASA 81 S. 181 ff., S. 185 mit Hinweis).

Auch die voraussichtliche Erheblichkeit ist Ausfluss des Verhältnismässigkeitsprinzips (zuvor E. 7.4; vgl. zur schweizerisch-internen Amtshilfe: XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl., Basel 2012, § 22 N. 33 und 35). Diese ist bereits im Amtshilfeersuchen festzuhalten, weil sonst Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden könnten und die ersuchte Behörde die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen müsste, wenn sie erst nach deren Erhebung die voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt hier eine doppelte Bedeutung zu, indem es

sich zum Einen darauf bezieht, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfegesuch geltend machen muss, und zum Andern nur solche Unterlagen zu übermitteln sind, die voraussichtlich erheblich sind. Der ersuchte Staat darf hier allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128 II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3). Der ersuchende Staat muss im Amtshilfegesuch Ausführungen zum Sachverhalt und zum Verhalten derjenigen Personen machen, für die er um Amtshilfe ersucht.

7.4.2 Der Bundesrat ist der Auffassung, dass verschiedene Kriterien dazu dienen, die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen zu belegen. Dabei nennt er als erstes Kriterium «die Identität der betroffenen Person, wobei die Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann» (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011 6193 ff., S. 6206 f.; die hier genannten lit. a-e entsprechen jenen des Art. 5 Ziff. 5 des TIAE-Musterabkommens [auf Französisch: <http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/33977677.pdf> bzw. auf Englisch: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>, letztmals besucht am 13. März 2013]., wobei das TIAE-Musterabkommen nur von «identity» spricht; auch WALDBURGER, a.a.O., S. 277 ist – in Bezug auf die Kriterien im neuen DBA mit Frankreich – der Ansicht, dass «die Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen den [...] Grundsatz, wonach die verlangten Informationen für die Behörden des ersuchenden Staats für die Besteuerung voraussichtlich bedeutsam sein müssen, nur bestätigen bzw. konkretisieren»).

7.4.3 Der ersuchende Staat muss die Hinweise auf die betroffene Person so genau und vollständig wie möglich formulieren, um die Leistung von Amtshilfe zu erleichtern [«facilitare»] (CURZIO TOFFOLI, Adeguamento dei criteri per l'identificazione della «persona interessata» e del «detentore delle informazioni» nel quadro della (nuova) assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale adottata dalla Svizzera. Sintesi di un percorso di fatica e dolore, in: Rivista ticinese di diritto I-2011, S. 603 ff., 624). Nennt ein Ersuchen keine Namen, sind die übrigen Umstände umso konkreter zu beschreiben (vgl. PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts- und Rechtshilfe: 10 Aktuelle Fragen, in: ASA 77, S. 789 ff., 799 f.). An den

Detaillierungsgrad sind somit höhere Anforderungen zu stellen als wenn die Namen genannt sind.

7.4.4 Art. 1 Abs. 2 des Bundesbeschlusses vom 16. März 2012 über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika (in: BBl 2012 3511; noch nicht in Kraft) lautet: «Die Identifikation gemäss Absatz 1 Buchstabe a kann auch durch die Umschreibung eines Verhaltensmusters geschehen, aufgrund dessen davon auszugehen ist, dass die steuerpflichtigen Personen, die sich nach diesem Muster verhalten haben, ihren gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind. Steuerpflichtige Personen dürfen jedoch nur dann auf diese Weise identifiziert werden, wenn der Informationsinhaber oder seine Mitarbeitenden zu solchem Verhalten in erheblicher Weise beigetragen haben.»

Das Verhalten des Informationsinhabers ist bei Gruppenanfragen deshalb relevant, weil nachvollziehbar sein muss, weshalb die ersuchende Behörde der Ansicht ist, voraussichtlich erhebliche Unterlagen befänden sich beim genannten (und nicht bei einem anderen) Informationsinhaber (vgl. zum Informationsinhaber auch unten E. 9).

7.4.5 In der parlamentarischen Diskussion wurde betreffend die Abgrenzung der zulässigen Gruppenanfragen von unzulässigen «fishing expeditions» geltend gemacht, ein Amtshilfeersuchen, das eine spezifische und präzise umschriebene Verhaltensweise enthalte, bei der sich der konkrete Verdacht («suspicion concret») ergebe, der Steuerpflichtige habe sich seinen fiskalischen Verpflichtungen gegenüber den USA entzogen, sei keine «fishing expedition». Zudem wurde das Verhalten des Informationsinhabers erwähnt (AB S 2011, S. 1148). Auf der anderen Seite wurde vorgebracht, Anfragen ohne Verdachtsgründe gegen unbekannte Personen gebe es in keinem Staat und es handle sich dabei um «fishing expeditions» (AB S 2011, S. 1149). Dieser Argumentation ist – hier jetzt in Bezug auf das DBA-USA 96 – entgegenzuhalten, dass Verdachtsgründe durchaus vorhanden sein müssen. Man kann dabei davon sprechen, das Abstellen auf einen konkreten Verdacht entspreche dem Vorliegen einer «heissen Spur» bzw. von Indizienelementen, die vorliegen müssten, damit es sich nicht um eine «fishing expedition» handele (vgl. MOLO, a.a.O., S. 148, der allerdings die hier vorliegenden Gruppenanfragen ablehnt [insb. S. 155 f. und 171-173]).

7.5 An den Detaillierungsgrad der Darstellung von Sachverhalt und Verhaltensweisen sind hohe Anforderungen zu stellen. Dies ergibt sich einerseits aus dem Umstand, dass der Informationsinhaber aufgrund des Ersuchens bzw. aufgrund der darauf basierenden Editionsverfügung der ESTV in die Lage versetzt werden muss, die vom Gesuch betroffenen Personen zu ermitteln (vgl. WALDBURGER, a.a.O., S. 281 [allerdings nicht zu Gruppenanfragen, sondern allgemein zur Identifizierung]). Dies kann er aber nur, wenn Sachverhalt und Verhalten genügend klar dargestellt werden. Andererseits dient die detaillierte Darstellung auch der Abgrenzung der erlaubten Gruppenanfragen von den verpönten «fishing expeditions». Es genügt aber, wenn die Darstellung des Sachverhalts diesen Anforderungen gerecht wird. Darüberhinausgehende Anforderungen an den Detaillierungsgrad können nicht gestellt werden. Nach wie vor ist nämlich zu berücksichtigen, dass die Unterlagen, um deren Herausgabe ersucht wird, dazu dienen sollen, die noch offenen Fragen zu klären, so dass auch hier keine lückenlose und vollständig widerspruchsfreie Darstellung verlangt werden kann. Es muss sich aber der Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» aus dem Gesuch ergeben (oben E. 7.1.1).

7.6 Schliesslich muss der Betroffene sich eines Verhaltens bedient haben, wie es im Gesuch umschrieben ist. Nicht genügend wäre, wenn das (mutmassliche) Verhalten einer Gruppe dargestellt würde, ohne dass im Anschluss geprüft würde, ob sich in Bezug auf eine ermittelte Person Hinweise finden, dass sich diese der dargestellten Verhaltensweise bediente.

8.

8.1 Das Bundesverwaltungsgericht hielt bereits früher fest, dass die Art. 6 und 7 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) auf Fälle von Amtshilfe grundsätzlich keine Anwendung finden (ausführlich: BVGE 2010/40 E. 5.4.2, 5.4.3). Art. 8 EMRK prüfte es in einer Eventualbegründung insbesondere in Bezug auf die Besonderheiten des damals zu beurteilenden Falls (BVGE 2010/40 E. 5.4.4, 6.5). Dieser Rechtsprechung ist in der Lehre Kritik erwachsen (schon damals insbesondere: YVES BONNARD/GUILLAUME GRISEL, L'Accord UBS: spécificités, validité, conformité aux droits de l'homme, in: RDAF 2010 II S. 361 ff.; RAINER J. SCHWEIZER, Der Rechtsstaat und die EMRK im Fall der Kunden der UBS AG. Eine Kritik an der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, in: Aktuelle juristische Praxis [AJP] 8/2011 S. 1007 ff.; MARTIN SCHAUB, Der UBS-Staatsvertrag und die EMRK. Bemerkungen zum Urteil A-4013/2010 des Bun-

desverwaltungsgerichts – gleichzeitig eine Studie zur Hierarchie des Völkervertragsrechts, in: AJP 10/2011 S. 1294 ff., S. 1296 ff.; neuerdings: XAVIER OBERSON, Récents développements dans le droit de l'assistance internationale en matière fiscale, notamment avec les Etats-Unis: sept leçons à tirer de « l'affaire UBS », in: Bellanger/de Werra [Hrsg.], Genève au confluent du droit interne et du droit international, Mélanges offerts par la Faculté de droit de l'Université de Genève à la Société Suisse des Juristes à l'occasion du Congrès 2012, Genf/Zürich/Basel 2012, S. 135 ff., S. 155 ff. und 164). Auch die Beschwerdeführenden im vorliegenden Fall halten dafür, Art. 6, 7, 8 und 14 der EMRK seien anwendbar und verletzt.

8.2 Das Bundesverwaltungsgericht hält an seiner Rechtsprechung fest und zwar aus folgenden Gründen:

8.2.1 Vorliegend geht es um ein Amtshilfeverfahren. Dieses ist – wie im Übrigen auch ein Rechtshilfeverfahren – kein Strafverfahren. Damit sind insbesondere Art. 6 und 7 EMRK nicht direkt auf dieses Verfahren im ersuchten Staat anwendbar. Nichts anderes ergibt sich aus dem von den Beschwerdeführenden erwähnten Fall Chambaz gegen die Schweiz (Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte [EGMR] Nr. 11663/04 vom 4. April 2012). Es ging dort darum, dass eine Person nicht in einem Verwaltungsverfahren durch Mitwirkungspflichten bzw. die Androhung von Bussen im Widerhandlungsfall dazu gezwungen werden darf, Dokumente beizubringen, die dann in einem (späteren) Strafverfahren gegen sie verwendet werden (insb. Rz. 53 ff.). Diese Rechtsprechung kommt vorliegend schon deshalb nicht zur Anwendung, weil die Beschwerdeführenden im Amtshilfeverfahren keine Mitwirkungspflichten treffen. Darin liegt denn auch der Unterschied zu den vom EGMR entschiedenen Fällen: Vorliegend können die Beschwerdeführenden zu ihren Gunsten Stellung nehmen, sind aber in keiner Art und Weise gehalten, Ausführungen irgendwelcher Art zu machen, die sie in einem allfälligen Strafverfahren belasten könnten. Sie müssen sich gerade nicht selber belasten.

8.2.2 Allenfalls wäre zu prüfen, ob den betroffenen Personen im ersuchenden Staat ein krass gegen die EMRK verstossendes Verfahren drohte.

Das Bundesverwaltungsgericht kam im damaligen Urteil bezogen auf Amtshilfesuche in Steuersachen aus den USA zum Schluss, dass denjenigen Personen, deren Daten an die USA ausgeliefert würden, dort kein

gegen grundlegende Rechte verstossendes Verfahren drohe (BVGE 2010/40 E. 5.4.2). Den übrigen von den Beschwerdeführenden genannten Urteilen des EGMR ist keine weitergehende Prüfungspflicht zu entnehmen.

8.2.3 Am Ausgeführten ändert auch die neueste Rechtsprechung des EGMR in Sachen El-Masri nichts (Urteil des EGMR Nr. 39630/09 vom 13. Dezember 2012 in Sachen El-Masri gegen die Ehemalige Jugoslawische Republik Mazedonien). Auch hier ging es in erster Linie um eine – im Drittstaat tatsächlich drohende – Verletzung von Art. 3 EMRK (genanntes Urteil Rz. 168 ff., insb. 212 mit Hinweisen). Die Verletzung von Art. 8 EMRK im Fall El-Masri betraf einerseits den (ungesetzlichen) Freiheitsentzug und andererseits die Unterbindung des Kontakts mit anderen Personen durch monatelange Einzelhaft (genanntes Urteil Rz. 245 und 248 f.). Vorliegend bringen die Beschwerdeführenden zu Recht nicht vor, dass ihnen Derartiges drohe. Überhaupt substantiieren sie nicht, inwiefern ihnen in den USA ein gegen die EMRK verstossendes Verfahren drohen könnte.

8.3 Art. 6, 7 und 8 EMRK sowie die korrespondierenden Art. 14 und 17 des Internationalen Pakts vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2, UNO-Pakt II) einerseits und Art 14 EMRK sowie der korrespondierende Art. 26 UNO-Pakt II (als bloss akzessorische Rechte: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6678/2010 vom 23. März 2011 E. 4.3 mit Hinweisen) sind somit nicht verletzt, soweit sie überhaupt anwendbar sind.

9.

9.1 In Art. 26 DBA-USA 96 wird der Name des Informationsinhabers nicht verlangt. Auch das mit dem Abkommen zusammen abgeschlossene Protokoll schweigt sich darüber aus. Da ein Amtshilfegesuch dem Verhältnismässigkeitsprinzip entsprechen und zudem praktikabel sein muss, muss der Informationsinhaber – wie die betroffene Person – mit einem für den ersuchten Staat zumutbaren Aufwand identifiziert werden können. Ein Amtshilfegesuch kann sich zudem auf mehrere Informationsinhaber beziehen. Es muss demnach als zulässig erachtet werden, wenn in einem Gesuch Informationen verlangt werden, die bei mehreren namentlich genannten oder identifizierbaren Informationsinhabern liegen.

9.2 Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, dass der IRS sein Gesuch nicht nur betreffend Kunden der Credit Suisse stellt, sondern alle

Kunden der Credit Suisse Gruppe einbezieht. Dies gilt umso mehr, als im hier relevanten Kontext des QI-Systems konsolidierte Revisionen («Audits») für Firmengruppen möglich sind (vgl. Zirkular Nr. 7216 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Mitgliedbanken vom 29. November 2002, 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 68, S. 5 f. sowie die «Audit Guidance for External Auditors of Qualified Intermediaries», ebd., Kennziffer I B h 68 Beilage S. 7 f. und 16; siehe auch Zirkular 7132 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Mitgliedbanken vom 24. Oktober 2005, ebd., Kennziffer I B h 77 S. 5 f.), diese also zusammen betrachtet werden. Dies wird auch von den Beschwerdeführenden nicht bestritten. Im vorliegenden Fall lagen die Informationen überdies ohnehin bei der CS selbst, als das Gesuch am 3. Juli 2012 an die Schweiz gerichtet wurde. Als Informationsinhaberin hat sie auch sämtliche verlangten Unterlagen zu edieren. Auch ist es zunächst ihr Verhalten als Informationsinhaberin, das relevant ist. Vorliegend ist zudem zu beachten, dass sowohl die Clariden Leu AG als auch – davor – die Clariden Bank, bei denen die Beschwerdeführerin 3 das Konto hielt, (nahezu hundertprozentige) Tochtergesellschaften der Credit Suisse AG waren. Sie standen demnach unter einheitlicher Leitung. Schliesslich macht der IRS im Amtshilfegesuch geltend, dass er über Informationen zu verschiedenen CS-Einheiten verfügt (vgl. Sachverhalt Bst. C.a).

10.

Wer an einem Konto in Bezug auf Amtshilfeverfahren als wirtschaftlich berechnete Person zu betrachten ist, bestimmt sich nach einer «substance over form»-Betrachtung (grundlegend: BVGE 2011/6 E. 7.3.2 auch zum Folgenden). Dabei ist massgebend, inwiefern eine Person durch den formellen Rahmen hindurch die formell von der Gesellschaft gehaltenen Konten bzw. Depots wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte.

11.

Hier ist nun zu prüfen, ob das Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 die Anforderungen erfüllt, damit gestützt auf dieses Gesuch Amtshilfe zu leisten ist. In formeller Hinsicht nennt das Gesuch die zuständigen Behörden sowie Gegenstand und Grund des Ersuchens. Der massgebliche Sachverhalt wird dargelegt. Auch finden sich die Normen des US-amerikanischen Rechts, welche im Gesuch vom 26. September 2011

noch fehlten. Wie bereits zuvor festgehalten, nennt das Amtshilfegesuch keine Namen von betroffenen Personen, dafür jedoch «Auswahlkriterien». Dass dies grundsätzlich zulässig ist, wurde oben festgestellt (E. 7.2). Es ist daher nun in materieller Hinsicht zunächst zu prüfen, ob sich aus dem im Amtshilfegesuch geschilderten Sachverhalt der begründete Verdacht ergibt, es seien amtshilfefähige Delikte begangen worden (nachfolgend E. 11.1). Sollte der begründete Verdacht auf das Vorliegen von Straftaten bestehen, ist zu fragen, ob auch betreffend die im Amtshilfegesuch aufgeführten Personengruppen ein begründeter Verdacht besteht, sie seien an einer solchen Straftat beteiligt gewesen, mit anderen Worten, ob die im Amtshilfegesuch genannten Kriterien geeignet sind, diejenigen Personen zu identifizieren, welche mit hinreichender Wahrscheinlichkeit die vorgeworfene(n) Straftat(en) begangen haben (E. 11.2). Dabei ist insbesondere der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten (oben E. 7.1.1). Falls auch diese Frage zu bejahen ist, ist auf den konkreten Fall der Beschwerdeführenden einzugehen (E. 12).

11.1 In seinem Urteil A-737/2012 vom 5. April 2012 kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass im Sachverhalt des Amtshilfegesuchs, der gemäss dem im Völkerrecht herrschenden Vertrauensprinzip massgeblich sei, Mitarbeitenden der CS ein Verhalten vorgeworfen werde, das – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt seien – als Beihilfe zu amtshilfefähigen Delikten angesehen werden könnte (insb. E. 8.2.3 des genannten Urteils; zur Grundsatzfrage danach, wann ein amtshilfefähiges Betrugsdelikt und nicht bloss Steuerhinterziehung vorliegt, und nach dem diesbezüglichen spezifischen Kontext des QI-Systems ausführlich: E. 7 des genannten Urteils sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7). Das vorliegende Amtshilfegesuch stützt sich auf dieselben Quellen und führt im Wesentlichen die gleichen Verhaltensweisen von Mitarbeitenden an, weshalb unter Verweis auf das genannte Urteil weitere Ausführungen hierzu unterbleiben können und festzuhalten ist, dass auch das vorliegende Gesuch die Anforderung erfüllt, dass Mitarbeitende der Informationsinhaberin zu amtshilfefähigem Verhalten massgeblich beigetragen haben. Aus dem Sachverhalt, wie er im Amtshilfegesuch dargestellt wird, ergibt sich demnach auch der begründete Verdacht, dass amtshilfefähige Delikte begangen wurden. Dies hielt das Bundesverwaltungsgericht in der gleichen Erwägung fest. Das Amtshilfegesuch erweist sich weder als lückenhaft noch sind offensichtliche Fehler oder Widersprüche erkennbar.

11.2

Nun ist auf die Auswahlkriterien einzugehen und damit auf die Frage, ob sich bezüglich der konkreten Gruppe, wie sie sich aus diesen Kriterien ergibt, ebenfalls ein Verdacht auf das Vorliegen amtschilfefähiger Verhaltensweisen ergibt. Vorweggenommen sei, dass die genannten Kriterien nicht einzeln betrachtet werden können, denn nur aus ihrem Zusammenspiel ergibt sich möglicherweise das Vorliegen eines «Betrugsdelikts und dergleichen». Dies ist im Folgenden zu beachten.

Es werden im Amtshilfegesuch folgende Kriterien genannt:

- Das Konto wird von einer Domizilgesellschaft gehalten, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist;
- Im Depot werden US-Wertschriften gehalten;
- Zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 lagen im Depot mehr als USD 50'000.--;
- Bei der CS besteht keine Aufzeichnung über die rechtzeitige Einreichung eines richtigen Formulars 1099, das den US-wirtschaftlich Berechtigten am Depot nennt und auf welchem dem IRS alle Zahlungen an den US wirtschaftlich Berechtigten gemeldet werden;
- Es besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) oder für das Depot wurde kein Formular W-8 und kein Formular W-9 ausgefüllt;
- Es gibt Hinweise («evidence»), dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot ausübte in Verletzung der «corporate governance», indem er zum Beispiel der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person («authorized officer»), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog.

Im Gegensatz zum vormaligen Gesuch vom 26. September 2011 müssen nunmehr in einem Depot, dessen wirtschaftlich Berechtigte ins Amtshilfungsverfahren einbezogen werden, in jedem Fall US-Wertschriften gehalten werden. Im Gesuch vom 26. September 2011 war dies nicht für alle dort genannten Kategorien der Fall gewesen. Im Gesuch vom 3. Juli 2012 genügt es nun nicht mehr, dass eine US-Person das Formular W-9 nicht ausgefüllt hat. Diesbezüglich wurde im genannten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 in E. 8.3.1 darauf hingewiesen, dass eine Lücke im QI-System bestanden habe, so dass in gewissen Fällen kein solches Formular ausgefüllt werden musste, wenn

keine US-Wertschriften im Depot gehalten wurden. Personen, die diese – bekannte – Lücke ausnutzten (und deshalb höchstens der nicht amtshilfefähigen Steuerhinterziehung hätten bezichtigt werden können), werden nun nicht mehr ins Amtshilfeverfahren einbezogen, weil das Halten von US-Wertschriften eines der Auswahlkriterien ist. Weiter wird mit dem Kriterium, dass sich kein Formular 1099 im Besitz der Bank befindet, ausgeschlossen, dass Personen, die eine weitere Lücke ausnutzten – nämlich das Halten von US-Wertschriften bereits vor Geltung des QI-Abkommens –, ebenfalls zu Unrecht in das Verfahren einbezogen werden (vgl. noch zum anders lautenden Amtshilfegesuch vom 26. September 2011: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.4.5). Auf diesem Formular hätte sonst nämlich die Einbehaltung der Quellensteuer mitgeteilt werden müssen – ohne Nennung der Namen der betroffenen Personen (wurde statt dessen ein Formular W-9 eingereicht, mussten auf dem Formular die entsprechenden Namen mitgeteilt werden). Das Kriterium, dass zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 im Depot mehr als USD 50'000.-- gelegen haben müssen, ist nicht zu beanstanden. Ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) wurde vom Bundesverwaltungsgericht bereits mehrfach als Indiz für das Vorliegen eines amtshilfefähigen Delikts angeführt, zu dem dann weitere Kriterien hinzutreten müssen (insb. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.7). Zusammen mit den Kriterien, dass das Konto von einer Domizilgesellschaft gehalten wird, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist, und die an ihr wirtschaftlich berechtigte Person die Struktur der Gesellschaft missachtet und direkt auf die von dieser gehaltenen Vermögen zugreift, ergibt sich daraus ein amtshilfefähiges Verhalten. Dies bedeutet nämlich, dass eine nicht auf dem Formular W-8BEN als wirtschaftlich berechtigte bezeichnete Person über die Vermögenswerte verfügen konnte und somit dieses Formular falsch ausgefüllt war (vgl. oben E. 6.1 und E. 10; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.6, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5). Gleiches gilt für das Fehlen eines Formulars W-9 im Zusammenhang mit diesen Kriterien, indem hier das durch das QI-System erweckte Vertrauen missbraucht wird (oben E. 6.2).

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die im Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 genannten Kriterien geeignet sind, Personen zu identifizieren, bei denen der Verdacht besteht, sie hätten ein amtshilfefähiges Delikt began-

gen. Auch unter dem Gesichtspunkt der Gruppendefinition genügt das Amtshilfegesuch damit den Anforderungen.

11.3 Schliesslich erweisen sich die verlangten Unterlagen als voraussichtlich relevant für die Untersuchung in den USA. Um Betrugsdelikte und dergleichen im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 untersuchen zu können, sind Kontounterlagen sicher relevant. Auch hier entspricht das Gesuch somit den Anforderungen.

12.

Es bleibt zu prüfen, ob betreffend den Beschwerdeführer 1 die Voraussetzungen erfüllt sind, damit in seinem Fall Amtshilfe zu leisten ist.

12.1 Unbestritten ist, dass das hier relevante Konto von einer Domizilgesellschaft gehalten wurde und dass der Saldo am (...) 2005 den Betrag von USD 50'000.-- überstieg. Ebenfalls nicht bestritten ist, dass kein Formular W-9 ausgefüllt wurde, halten die Beschwerdeführenden doch dafür, es sei nicht der Beschwerdeführer 1 am fraglichen Konto wirtschaftlich berechtigt, sondern der Beschwerdeführer 4, der keine US-Person sei. Ob Letzterer eine US-Person ist, kann im Übrigen offenbleiben, denn die hier angefochtene Schlussverfügung der ESTV nennt ihn nicht. Aus dem gleichen Grund ist nicht auf seine in der Beschwerde geltend gemachten Motive für das Halten eines Kontos bei der Clariden Leu einzugehen. Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang einzig, ob der Beschwerdeführer 1 als wirtschaftlich Berechtigter anzusehen ist. Auch das Fehlen eines Formulars 1099 wird nicht bestritten. Weiter ist nicht bestritten, dass der Beschwerdeführer 1 in den USA Wohnsitz hat und deshalb eine US-Person ist. Dies deckt sich mit der Aktenlage.

Hingegen bestreiten die Beschwerdeführenden, dass der Beschwerdeführer 1 am fraglichen Konto wirtschaftlich berechtigt war, insbesondere, dass er die Kontrolle darüber ausübte. Sie bestreiten damit implizit auch einen Widerspruch zwischen dem Formular A (Bankakten Paginiernummer ...) und dem Formular W-8BEN bzw. dem entsprechenden Ersatzformular (Bankakten Paginiernummer ...). Im Weiteren bestreiten sie, dass im Depot US-Wertschriften gehalten wurden.

12.2 Zuerst ist auf die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 1 am von der Beschwerdeführerin 3 gehaltenen Depot einzugehen.

12.2.1 Die Beschwerdeführenden behaupten, der Beschwerdeführer 4 sei allein am entsprechenden Depot wirtschaftlich berechtigt. Sämtliche von

der Beschwerdeführerin 3 ausgegebenen Aktien würden von der M._____ für die N._____ gehalten. Letztere beherrsche somit die Beschwerdeführerin 3.

Wie es sich damit verhält, kann indessen im Lichte der folgenden Ausführungen offenbleiben, denn wer Aktien der Gesellschaft hält, ist nicht entscheidend.

12.2.2 Weiter bringen die Beschwerdeführenden vor, gemäss Art. 1 der «Regulation of the N._____» sei der Beschwerdeführer 4 einziger wirtschaftlich Berechtigter an allen «Funds» dieser Stiftung. Es sei nicht verständlich, weshalb das korrekte Formular A und der Pass des Beschwerdeführers 4 (gemeint ist wohl die Passkopie) nicht in den von der Bank edierten Unterlagen seien. Auf der Passkopie fänden sich der Stempel der Clariden Bank sowie die Unterschrift zweier ihrer Mitarbeiter.

Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zu Recht festhält, tragen das – gemäss Ansicht der Beschwerdeführenden – «korrekte» Formular A sowie die «Regulation» die Daten vom (...) 2008 und besagen somit noch nichts über die Zeit davor, aus der die weiteren Belegstellen stammen. Zu erwähnen ist dabei, dass das Bankkonto kurz nach dem auf dem «korrekten» Formular A vermerkten Datum geschlossen wurde (Bankakten Paginiernummern ...). Für die hier relevante Zeit, die sich auch auf den Zeitraum vor (...) 2008 erstreckt, bringen die Beschwerdeführenden nichts Entsprechendes vor.

Aus den Bankakten ergibt sich – wie dies in der Schlussverfügung der ESTV vom 8. November 2012 bereits ausgeführt wird –, dass der Beschwerdeführer 1 betreffend das fragliche Depot direkt mit der Bank in Kontakt stand (Bankakten Paginiernummern ...). Hier wird der Beschwerdeführer 4 auch deutlich, einmal unter Nennung des Vornamens und der Initiale des Nachnamens, als [Verwandter] der «Klienten» (demnach des Beschwerdeführers 1 und B._____, sel.) bezeichnet. Dass mit den «Klienten» tatsächlich der Beschwerdeführer 1 und B._____ (sel.) gemeint sind, ergibt sich auch aus der in den Bankakten (Paginiernummer ...) genannten Adresse. Diese stimmt mit jener auf der Schlussverfügung der ESTV überein. Aus den genannten Dokumenten ergibt sich auch, dass der Beschwerdeführer 1 der Bank Aufträge erteilte. Zudem wurde die Performance des Kontos besprochen. Im Übrigen werden der Beschwerdeführer 1 und B._____ (sel.) auch im Bankblatt «Beneficiary

Information» als (einzige) wirtschaftlich Berechtigte genannt (Bankakten Paginiernummer ...).

Im Gegensatz zu dieser Verfügungsmacht des Beschwerdeführers 1 steht, dass aus den Akten der Beschwerdeführerin 3 nicht hervorgeht, dass aus gesellschaftsrechtlicher Sicht Ersterer für Letztere zu handeln befugt gewesen wäre. Damit ergeben sich genügend Hinweise, dass der Beschwerdeführer 1 die Struktur der Gesellschaft missachtete, indem er gegenüber der Bank über Vollmachten verfügte, die er aufgrund der Gesellschaftsstruktur nicht hätte haben dürfen und der Bank Aufträge betreffend das Konto erteilte. Da er für das vorliegende Amtshilfeverfahren als an dem von der Beschwerdeführerin 3 gehaltenen Konto wirtschaftlich berechtigt zu gelten hat, besteht auch der Verdacht, dass das Formular W-8BEN falsch ausgefüllt wurde, indem dort nicht die tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten aufgeführt waren.

12.3 Nun ist noch zu prüfen, ob im fraglichen Depot US-Wertschriften gehalten wurden.

Gemäss den Bankakten wurden dort unter anderem Papiere der Daimler Chrysler North America Holding Corp. und der Citigroup Inc. gehalten (Bankakten Paginiernummern ... etc.). Die Beschwerdeführenden bringen nun vor, dabei handle es sich nicht um US-Wertschriften, sondern um Eurobonds. Die ESTV hält dem entgegen, die Bank habe insbesondere diese Anlageinstrumente als US-Wertschriften identifiziert.

Beide Papiere wurden von US-Unternehmen ausgegeben. Zudem wurde die ihnen zugeteilte ISIN-Nummer durch die USA vergeben, was sich daran feststellen lässt, dass die Nummer mit den Buchstaben «US» beginnt. Es handelt sich somit um US-Wertschriften. Demnach ist auch dieses Kriterium erfüllt.

Daran ändern die von den Beschwerdeführenden in der Triplik vorgebrachten Argumente nichts: Die Beschwerdeführenden halten dafür, mit dem E-Mail der Bank, in dem festgehalten würde, dass es sich bei den genannten um US-Wertschriften handelt, würde bewiesen, dass es sich «um Eurobonds handelt, für welche die «Portfolio Interest Exemption» gilt». Tatsächlich steht dort zunächst, die Wertschriften seien in den USA steuerbar, dann aber (in der nächsten Spalte) «Eligibility for Portfolio Interest Exemption». Gemäss dem Internal Revenue Code der USA ist diese «Befreiung» aber entweder für nicht in den USA ansässige Ausländer

(«non resident aliens») gedacht (section 871 [h]) oder betrifft ausländische Gesellschaften («foreign corporations»; section 881 [c]). Auch wird im QI-Abkommen betreffend die «portfolio interest exemption» auf section 5.02 verwiesen, wobei es in diesem Abschnitt um ausländische Kontoinhaber («foreign account holders») geht. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer 1 eine US-Person ist (zuvor E. 12.1) und sich damit nicht auf die Befreiung berufen können, sagt diese nichts darüber aus, ob es sich um US-Wertschriften handelt. Damit gelingt es den Beschwerdeführenden nicht einmal, Zweifel daran zu erwecken, dass es sich bei den genannten um US-Wertschriften handelt. Was die Beschwerdeführenden betreffend Beweislast hierzu ausführen, vermag nicht zu überzeugen, denn – wie bereits ausgeführt (oben E. 7.1.2) – ist im Amtshilfeverfahren nicht darüber zu entscheiden, ob die betroffene Person die ihr vorgeworfenen Tatbestände erfüllt hat, sondern nur, ob sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die betroffenen Personen «Betrugsdelikte und dergleichen» begingen (oben E. 5). Das Bundesverwaltungsgericht kommt hier zum Schluss, dass sich hinreichende, nicht widerlegte Anhaltspunkte finden, dass im Depot US-Wertschriften gehalten wurden. Damit ist diese Voraussetzung erfüllt. Allfällige weitere Abklärungen werden Sache der zuständigen US-Behörden sein (vgl. oben E. 7.1.2).

12.4 Wie oben festgehalten wird, ergibt sich aus dem Zusammenspiel der im Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 genannten Auswahlkriterien ein genügender Verdacht darauf, dass die betroffenen Personen «Betrugsdelikte und dergleichen» begingen (oben E. 11.2). Betreffend den Beschwerdeführer 1 sind sämtliche Kriterien erfüllt, weshalb ein entsprechender Verdacht besteht. Da es den Beschwerdeführenden nicht gelungen ist, diesen Verdacht zu entkräften, ist dem IRS betreffend den Beschwerdeführer 1 Amtshilfe zu leisten. Betreffend B. _____ (sel.) kann jedoch keine Amtshilfe geleistet werden (oben E. 1.3), weshalb die ESTV den IRS darauf hinzuweisen haben wird, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren verwendet werden dürfen, die den Beschwerdeführer 1 (nicht auch B. _____, sel.) betreffen.

13.

Die Beschwerdeführenden beantragen eventualiter, alle von der «Amts- und Rechtshilfemassnahme» betroffenen Personen seien zu informieren, damit sie die Herausgabe ihrer Personendaten selbständig verhindern könnten. Andernfalls seien alle Hinweise auf Drittpersonen von Amtes wegen zu schwärzen.

13.1 Wie oben festgehalten wird, hat die Amtshilfe verhältnismässig zu sein (oben E. 7.1.1). Bezüglich Daten Dritter bedeutet dies, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 11.1, A-6925/2010 vom 1. Juli 2011 E. 2.2.3, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2.1, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2, mit weiteren Hinweisen; vgl. zur Anwendung des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz [DSG, SR 235.1]: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 10). Die ESTV hat denn auch eine Schwärzung von Amtes wegen vorgenommen.

13.2

13.2.1 Nach Art. 80h Bst. b IRSG (zu dessen analoger Beachtung vgl. oben E. 7.1.1) ist zur Beschwerdeführung ermächtigt, wer persönlich und direkt von einer Rechtshilfemassnahme betroffen ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Änderung hat. Nach Art. 9a Bst. a der Verordnung vom 24. Februar 1982 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfeverordnung, IRSV, SR 351.11) gilt bei der Erhebung von Kontoinformationen namentlich der Kontoinhaber als persönlich und direkt betroffen im Sinn von Art. 80h Bst. b IRSG. Das Bundesgericht verneint im Falle der Erhebung von Konteninformationen grundsätzlich die Beschwerdebefugnis von indirekt Betroffenen, insbesondere Personen, die zwar in den erhobenen Kontounterlagen erwähnt werden, aber nicht direkt von Zwangsmassnahmen betroffen bzw. Inhaber der fraglichen Konten sind (Urteile des Bundesgerichts 1C_125/2010 vom 1. April 2010 E. 1, 1A.106/2000 vom 30. Mai 2000 E. 3b; vgl. LAURENT MOREILLON [Hrsg.], *Entraide internationale en matière pénale*, Basel/Genf/München 2004, Art. 80h IRSG Rz. 26). Die Übernahme dieser Grundsätze auf das vorliegende Amtshilfeverfahren bedeutet, dass in den Kontounterlagen lediglich genannte Personen, die aber nicht direkt vom Gesuch betroffen sind, als bloss indirekt Betroffene im Hauptverfahren nicht beschwerdelegitimiert sind.

13.2.2 Die direkt betroffenen Personen führen vorliegend bereits Beschwerde und sind demnach über das Verfahren informiert. Damit erübrigt sich eine Information weiterer Personen, da diese nicht direkt betroffen sind und damit ohnehin nicht beschwerdelegitimiert wären. Der Antrag der Beschwerdeführenden, «alle von der Amts- und Rechtshilfemass-

nahme betroffenen Personen zu informieren», erweist sich somit als gegenstandslos.

13.3 Damit ist noch auf den Antrag einzugehen, sämtliche Hinweise auf Drittpersonen seien zu schwärzen. Noch nicht anwendbar ist dabei Art. 4 Abs. 3 StAhiG, denn wie bereits zuvor festgehalten, gilt für das vorliegende Verfahren noch die Vo DBA-USA (oben E. 1.1). Dass weder diese noch das DBA-USA 96 eine explizite Bestimmung enthält, wer als «unbeteiligter Dritter» gilt, und daher bis anhin die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe herangezogen wurden, ändert nichts daran, dass diese Bestimmung des StAhiG nicht anwendbar ist. Der Verweis auf das bisherige Recht umfasst notwendig auch die dazu von den Gerichten entwickelte Lückenfüllung. Für das vorliegende Verfahren sind damit gemäss der bisherigen Rechtsprechung die Grundsätze der internationalen Rechtshilfe massgebend (oben E. 7.1.1).

13.3.1 Unbeteiligter Dritter im Sinn von Art. 10 Ziff. 2 des Staatsvertrags vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS, SR 0.351.933.6), bei welchem Beweismittel und Auskünfte nur unter den in Art. 10 Ziff. 2 Bst. a-c aufgeführten Bedingungen übermittelt werden, ist einzig, wer nach dem Ersuchen in keiner Weise mit der diesem zugrunde liegenden Straftat verbunden zu sein scheint. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann von einem unbeteiligten Dritten dann nicht gesprochen werden, wenn eine wirkliche und unmittelbare Beziehung zwischen einer Person und einer der im Ersuchen geschilderten Tatsachen besteht, welche Merkmal einer Straftat ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Dritte als Teilnehmer im strafrechtlichen Sinne anzusehen ist (BGE 120 Ib 251 E. 5b, BGE 112 Ib 462 E. 2b, BGE 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1; vgl. zum Ganzen Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 11.3, A-6925/2010 vom 1. Juli 2011 E. 2.3, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.3 mit konkreten Hinweisen auf Beispiele in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung).

13.3.2 Das Prinzip der Spezialität besagt, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchende Staat sie gewährt hat. Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Soweit der Vertrag die Tragweite der Bindung für den ersu-

chenden Staat nur in den Grundzügen umschreibt, gelangen subsidiär die allgemeinen Grundsätze für Rechtshilfeverfahren zur Anwendung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; POPP, a.a.O., Rz. 287 und 326 ff.; ZIMMERMANN, a.a.O. S. 680 f. Ziff. 726). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert Art. 26 DBA-USA 96 selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

«[...] nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind.»

Zudem präzisiert die Schlussverfügung der ESTV vom 8. November 2012 (Dispositiv Ziff. 3 Bst. a), dass

«die [...] Unterlagen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen A. _____ [Adresse] und B. _____ [Adresse] als wirtschaftlich berechnigte Personen an der [Beschwerdeführerin 3] für den im Ersuchen [...] vom 3. Juli 2012 genannten Tatbestand verwertet werden dürfen».

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird die Einhaltung des Spezialitätsgrundsatzes durch Staaten, die mit der Schweiz durch einen Rechtshilfevertrag verbunden sind, nach völkerrechtlichem Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (BGE 107 Ib 264 E. 4b; vgl. zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2011 vom 11. Juli 2011 E. 11.4, A-6925/2010 vom 1. Juli 2011 E. 2.4, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5). Wie bereits zuvor festgehalten (E. 12.4), wird die ESTV den IRS darauf hinzuweisen haben, dass die Unterlagen nur in Verfahren gegen den Beschwerdeführer 1 verwendet werden dürfen.

13.3.3 Wird die Anonymisierung von an sich vom Amtshilfeersuchen umfassten Daten verlangt, so genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in den Kontounterlagen auftauchenden Namen handle es sich um solche unbeteiligter Dritter. Ist nämlich nicht von vornherein zweifelsfrei ersichtlich, dass die Daten nichts mit dem Amtshilfeersuchen zu tun haben, müssen die Beschwerdeführenden bei jedem einzelnen Aktenstück, das nach ihrer Auffassung von der Übermittlung auszuschliessen ist, bezeichnen und im Einzelnen darlegen, weshalb dieses im aus-

ländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.3, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.5 mit weiteren Hinweisen).

13.3.4 Die Beschwerdeführenden bringen nur pauschal vor, die Daten unbeteiligter Dritter seien zu schwärzen. Da dieser Antrag nicht weiter ausgeführt wird, ist darauf nicht weiter einzugehen.

13.3.5 Was den Namen von B. _____ (sel.) anbelangt, so hat sie kein praktisches Interesse an der Schwärzung ihres Namens mehr. Sollten ihre Erben ein Interesse daran haben, ist dem entgegenzuhalten, dass B. _____ (sel.) nicht als unbeteiligte Dritte gelten konnte. Ihr Name ist daher nicht zu schwärzen.

14.

In der gebotenen Kürze sind nun noch die übrigen Argumente der Beschwerdeführenden zu behandeln, sofern diese nicht bereits implizit oder explizit widerlegt worden sind:

14.1 Die Beschwerdeführenden bringen vor, es sei unzulässig, dass das DOJ und der IRS die Rechtshilfe-Kriterien festlegen könnten:

Unter Hinweis auf sein Urteil A-6962/2010 vom 18. Juli 2011 E. 4, insb. E. 4.4.2 ff. verzichtet das Bundesverwaltungsgericht auf weitere Ausführungen zur Frage, weshalb es sich beim vorliegenden Verfahren um ein solches der Amtshilfe und nicht ein solches der Rechtshilfe handelt. Nur am Rande sei bemerkt, dass sich das Bundesverwaltungsgericht dabei auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts stützt (insb. Urteil des Bundesgerichts 2A.416/2001 vom 12. März 2002 E. 4). Auch das Bundesstrafgericht, welches für Fragen der internationalen Rechtshilfe zuständig ist, kommt zum gleichen Schluss (insb. Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2010.211 + 212 vom 13. Oktober 2010, dazu: BGE 137 II 128 insb. E. 2.3.1 und 2.3.3).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden können DOJ und IRS nicht festlegen, unter welchen Voraussetzungen die Schweiz den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 Amtshilfe leistet. Amtshilfe wird demnach bei «Betrugsdelikten und dergleichen» geleistet. Hier besteht weder für die amerikanischen noch die schweizerischen Behörden ein Spielraum. Die US-Behörden müssen hingegen darlegen, weshalb ihrer Auffassung nach der Verdacht besteht, dass tatsächlich «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen wurden. Einzig dazu dienen denn auch die

im Amtshilfegesuch aufgezählten Kriterien. Die schweizerischen Behörden prüfen anschliessend, ob die genannten Kriterien auch ihrer Auffassung nach einen Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» begründen, wobei hier die konkreten Umstände zu berücksichtigen sind. Die US-Behörden können demnach in keiner Weise darüber verfügen, was die Voraussetzungen zur Leistung von Amtshilfe sind. Eine weitergehende gesetzliche Grundlage, welche Kriterien einen solchen Verdacht zu begründen vermögen, ist entgegen der Meinung der Beschwerdeführenden nicht notwendig. Selbst die Beschwerdeführenden sind (mit Hinweis auf Art. 6 und 8 EMRK) der Auffassung, die ersuchende Behörde müsse einen hinreichenden Tatverdacht gegen die betroffene Person darlegen. Nicht mehr und nicht weniger tut der IRS mit der Darlegung der Kriterien. Dabei müssen die Kriterien geeignet sein, den entsprechenden Verdacht zu begründen. Welche Kriterien diese Anforderung erfüllen, ist im Einzelfall zu entscheiden, weshalb der Inhalt der Kriterien keiner gesetzlichen Grundlage bedarf.

14.2 Sofern die Beschwerdeführenden eine «Rückwirkung» des Amtshilfegesuchs bis ins Jahr 2002 kritisieren, ist dem entgegen zu halten, dass sich ein Amtshilfegesuch immer auf vergangene Sachverhalte stützt. Im Jahr 2002 (und den Folgejahren) war Art. 26 DBA-USA 96 in Kraft und damit auf diesen Zeitraum anwendbar. Hier liegt keine Rückwirkung vor.

14.3 Auf den Einwand der Beschwerdeführenden, die USA würden betreffend das Amtshilfegesuch möglichste Geheimhaltung verlangen, ist schon deshalb nicht einzugehen, weil die Beschwerdeführenden im Besitz sämtlicher Unterlagen sind und ihnen deshalb ein Interesse an der Behandlung der Frage, ob die Unterlagen hätten geheim gehalten werden dürfen, fehlt.

15.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 20'000.-- 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 gleicher Höhe zu verrechnen. 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).

16.

Verfahrensvorschriften sind grundsätzlich mit dem Tag ihres Inkrafttretens anwendbar (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 327). Damit ist betreffend Rechtsmittel Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) in der am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Fassung anwendbar. Demnach kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 83 Bst. h, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, wobei die Vorinstanz den IRS darauf hinzuweisen haben wird, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren verwendet werden dürfen, die den Beschwerdeführer 1 betreffen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 20'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde; Beilage: Triplik der Beschwerdeführenden vom 11. März 2013 mit Beilagen in Kopie)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: