



Abteilung I
A-6683/2010

Urteil vom 25. August 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel de Vries Reilingh, Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

1. A. _____, ...,
2. **X. _____ Stiftung**, ...,
beide vertreten durch R. _____ und S. _____,
Beschwerdeführende,

gegen

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

1. C. _____, ...,
2. **Y. _____ AG**, ...,
beide vertreten durch R. _____ und S. _____,
Beigeladene,

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.

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

B.

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

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

C.

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

D.

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

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

E.

Das Abkommen 09 und das Protokoll 10 wurden von der

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

F.

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

G.

G.a Das Dossier (mit Ref-Nr. [5-A]) betreffend A._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigter an der X._____ Stiftung (nachfolgend: Stiftung), ..., übermittelte die UBS AG der ESTV am 11. Februar 2010.

Mit gleichem Datum überliess die UBS AG der ESTV zudem das vorliegend betroffene Dossier (mit Ref-Nr. [5-B]) der am 30. Mai 2006 verstorbenen B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der besagten Stiftung.

G.b Nachdem sich die Rechtsvertreter von A._____ und der Stiftung gegenüber der ESTV ausgewiesen und um Akteneinsicht ersucht hatten, stellte ihnen die ESTV am 1. Juni 2010 die Akten zu und setzte gleichzeitig eine Frist bis zum 19. Juli 2010 für eine allfällige Stellungnahme. Eine solche ging mit Datum vom 16. Juli 2010 ein.

G.c In der Schlussverfügung vom 16. August 2010 betreffend das Dossier [5-A] gelangte die ESTV zum Ergebnis, dass es im Fall von A._____ am Kriterium der wirtschaftlichen Berechtigung während des massgeblichen Zeitraums fehle, weshalb die Amtshilfe zu verweigern sei.

Hingegen gelangte die ESTV in einer separaten Schlussverfügung gleichen Datums betreffend das Dossier [5-B] (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, in jenem Fall seien sämtliche Kriterien der Kategorie 2/B/b erfüllt, um dem IRS betreffend den Nachlass der

verstorbenen B._____ Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

H.

Mit Eingabe vom 15. September 2010 liessen A._____ (Beschwerdeführer 1) und die Stiftung (Beschwerdeführerin 2; zusammen: Beschwerdeführende) gegen die zuletzt erwähnte Schlussverfügung der ESTV (Dossier [5-B]) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Schlussverfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben und die Amts- und Rechtshilfe an den IRS zu verweigern; zudem sei die mit der Schlussverfügung zusammen anfechtbare Editionsverfügung vom 1. September 2009 in Bezug auf die Beschwerdeführenden aufzuheben. Eventualiter beantragten sie, die ESTV sei anzuweisen, die Hinweise auf unbeteiligte Dritte aus den Akten zu entfernen oder zu schwärzen, wobei u.a. die Beschwerdeführenden, C._____ und die Y._____ AG als unbeteiligte Dritte genannt wurden. Des Weiteren beantragten die Beschwerdeführenden, die Rechtsmittelbelehrung sei dergestalt offen zu formulieren, dass gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts innert 10 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden könne, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 84 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) gegeben seien, und es sei den Beschwerdeführenden das Urteil vorab per Fax und nicht später als der ESTV mitzuteilen, damit rechtzeitig Beschwerde beim Bundesgericht erhoben und eine superprovisorische Verfügung zur Sicherung der aufschiebenden Wirkung beantragt werden könne.

I.

In ihrer Vernehmlassung vom 2. November 2010 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Eventualiter sei die Beschwerde insoweit gutzuheissen, als die Dokumente der Paginiernummern [...] vollständig abgedeckt würden. In Bezug auf eine allfällige Beschwerde ans Bundesgericht erklärte sie, nach Eröffnung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts eine Sicherheitsfrist von 30 Tagen einzuhalten, bevor die Akten an den IRS ausgeliefert würden.

J.

Am 22. November 2010 reichten die Beschwerdeführenden eine unaufgeforderte Replik ein.

K.

Nachdem die ESTV ihrerseits Gelegenheit zur Stellungnahme erhalten hatte, verzichtete sie mit Eingabe vom 6. Dezember 2010 auf eine Duplik.

L.

Daraufhin erstatteten die Beschwerdeführenden mit Eingabe vom 16. Dezember 2010 eine Triplik.

M.

Am 17. Januar 2011 stellten die Beschwerdeführenden ein Gesuch um Sistierung des vorliegenden Verfahrens, bis über die Zulässigkeit bezüglich der Datenweitergabe unbeteiligter Dritter – genannt werden C._____ und die Y._____ AG – letztinstanzlich entschieden worden sei. Die ESTV verwies nach Zustellung des besagten Gesuchs durch das Bundesverwaltungsgericht zur freigestellten Stellungnahme am 21. Januar 2011 lediglich auf eine (anderweitige) Stellungnahme vom 17. Januar 2011 in einem anderen Verfahren (A-6757/2010). Hierzu nahmen die Beschwerdeführenden am 2. Februar 2011 Stellung.

N.

Am 2. Februar 2011 stellten die Beschwerdeführenden ein weiteres Sistierungsgesuch, bis die "Frage der Beendigung des UBS-Staatsvertrages bzw. des Justiz- und Souveränitätskonfliktes mit den USA im Zusammenhang mit dem UBS-Amtshilfe-Verfahren" geklärt sei.

O.

Nachdem das Bundesverwaltungsgericht beide Sistierungsgesuche mit Zwischenverfügung vom 4. Februar 2011 abgewiesen hatte, beantragten die Beschwerdeführenden mit Eingabe vom 14. Februar 2011 insbesondere, das Dispositiv dieser Zwischenverfügung zu berichtigen und diese in Revision zu ziehen. Am 15. Februar 2011 reichten die Beschwerdeführenden sodann die Kopie eines Schreibens an den Eidgenössischen Datenschutz- und Öffentlichkeitsbeauftragten (EDÖB) zu den Akten. Das Bundesverwaltungsgericht wies die am 14. Februar 2011 gestellten Anträge mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 ab, soweit es darauf eintrat.

P.

Gegen die Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011 erhoben C._____ und die Y._____ AG am 21. März 2010 (recte: 21. März 2011) Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans

Bundesgericht. Sie beantragten insbesondere, die Zwischenverfügungen seien aufzuheben und ihnen sei vor der ESTV, eventualiter vor Bundesverwaltungsgericht, Parteistellung einzuräumen. Das Bundesgericht trat mit Urteil vom 11. Mai 2011 (1C_127/2011) mangels Zuständigkeit auf die Beschwerde nicht ein und überwies das Gesuch um Einräumung der Parteistellung vor der Vorinstanz an das Bundesverwaltungsgericht.

Q.

Mit an das Bundesverwaltungsgericht gerichteter Eingabe vom 30. Mai 2011 beantragten C._____ und die Y._____ AG die Aufhebung der Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011, Anordnung auf Einräumung der Parteistellung vor der ESTV und Behandlung der Datenschutzfragen durch dieselbe – wobei der EDÖB beizuziehen sei –, die Sistierung des Verfahrens betreffend die Beschwerdeführenden sowie die Rückerstattung von den Beschwerdeführenden des Hauptverfahrens unnötig entstandenen Gerichtskosten und die Reduktion der Gerichtskosten auf das bundesrechtlich vorgeschriebene Mass. Eventualiter beantragten sie, es seien die Datenschutzfragen durch das Bundesverwaltungsgericht direkt materiell zu behandeln, wobei vor Bundesverwaltungsgericht ein vollwertiges Datenschutzverfahren durchzuführen sei; die ESTV sei aufzufordern, die Gründe dafür anzugeben, weshalb sie die Daten der unbeteiligten Drittpersonen nicht von Amtes wegen gelöscht habe, und den Drittpersonen – genannt werden C._____ und die Y._____ AG – müsse das rechtliche Gehör eingeräumt werden; es sei in einem separat anfechtbaren Teilentscheid über diese datenschutzrechtliche Vorfrage der Behandlung der unbeteiligten Drittpersonen zu entscheiden und vorab der EDÖB zu konsultieren; dies alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

R.

Mit Verfügung vom 8. Juni 2011 wurden C._____ und die Y._____ AG (nachfolgend: Beigeladene) zum Verfahren der Beschwerdeführenden beigeladen. Das Bundesverwaltungsgericht hielt dabei unter anderem fest, es bestehe kein Raum für einen ausgedehnten Schriftenwechsel, da Amtshilfverfahren generell und Verfahren im Zusammenhang mit den so genannten "UBS-Fällen" im Speziellen von der Sache her eine hohe zeitliche Dringlichkeit eigen sei, sie deshalb besonders beförderlich behandelt werden müssten und zudem die Beigeladenen bereits zum von den Beschwerdeführenden im

Hauptverfahren gestellten Antrag auf Schwärzung bzw. Löschung der sie betreffenden persönlichen Daten am 30. Mai 2011 Stellung genommen hätten.

S.

Mit Eingabe vom 15. Juni 2011 liessen sich die Beigeladenen nochmals vernehmen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Dies gilt (grundsätzlich) auch bezüglich der Behandlung von Fragen des Datenschutzes, die sich im Zusammenhang mit dem zur Beurteilung anstehenden Amtshilfeverfahren stellen (Urteil des Bundesgerichts 1C_127/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2 mit Hinweisen [Urteil in der vorliegenden Sache]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 1.1).

1.2. Nach Art. 6 VwVG gelten als Parteien Personen, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berühren soll, sowie andere Personen, Organisationen oder Behörden, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht. Gemäss Art. 48 VwVG ist zur Beschwerde legitimiert, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme hatte (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und zudem ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung hat (Bst. c). Die beschwerdeführende Person muss demnach durch den angefochtenen Entscheid stärker als jedermann betroffen sein und in einer besonderen beachtenswerten, nahen Beziehung zur Streitsache stehen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6630/2010 vom 19. Juli 2011 E. 1.2, A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 1.2, A-7710/2010 vom

11. Februar 2011 E. 1.3.2, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 1.3; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.65).

Sowohl der Beschwerdeführer 1 als seit Juli 2009 unbestrittenermassen an der Stiftung wirtschaftlich Berechtigter bzw. als in der Verfügung genannter Erbe (Neffe [...]) der verstorbenen B._____, an deren Nachlass die angefochtene Verfügung gerichtet ist, als auch die Beschwerdeführerin 2 als in der Verfügung genannte Kontoinhaberin, sind als von der ESTV ins vorinstanzliche Verfahren einbezogene Personen mehr als die Allgemeinheit vom angefochtenen Entscheid betroffen. Deshalb sind sie (im Fall des Beschwerdeführers 1 möglicherweise als Drittbetroffener) zur Beschwerde legitimiert. Diese wurde im Übrigen form- und fristgerecht eingereicht.

1.3. Von vornherein nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit sie sich direkt gegen die gestützt auf Art. 20d Abs. 2 Vo DBA-USA ergangene Editionsverfügung vom 1. September 2009 richtet, worin die Vorinstanz die Einleitung eines Amtshilfeverfahrens anordnete und die UBS AG aufforderte, die Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben. Gemäss Art. 20k Abs. 4 Vo DBA-USA ist jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden. Bei der Editionsverfügung vom 1. September 2009 handelt es sich um eine solche Verfügung über Zwangsmassnahmen. Sie kann demnach nur zusammen mit der Schlussverfügung vom 16. August 2010 und nicht separat angefochten werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 1.2, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 1.4).

1.4. Mit Zwischenverfügung vom 8. Juni 2011 hiess das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch der beiden im Rubrum genannten Drittpersonen um Beiladung im Hauptverfahren gut (vgl. Sachverhalt Bst. R). Die Beigeladenen stellen in eigenem Namen ein Gesuch um Verfahrenssistierung, bis die ESTV über die datenschutzrechtlichen Fragen entschieden habe.

Mit Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011 wies das Bundesverwaltungsgericht ein mit derselben Begründung gestelltes Sistierungsgesuch der Beschwerdeführenden ab, da es der ESTV

aufgrund des Devolutiveffekts der Beschwerde verwehrt ist, ausserhalb einer Wiedererwägung im Sinn von Art. 58 VwVG über den Streitgegenstand zu verfügen (vgl. Sachverhalt Bst. O). Auf diese auch den Vertretern der Beigeladenen bekannten Verfügungen wird verwiesen und das Gesuch der Beigeladenen um Sistierung des vorliegenden Verfahrens abgewiesen. Unter diesen Umständen ist der Antrag der Beigeladenen, die Vorinstanz sei anzuweisen, ihnen Parteistellung einzuräumen und zum Entscheid in der Datenschutzfrage den EDÖB beizuziehen, ebenfalls abzuweisen.

1.5. Auf den Antrag der Beigeladenen, den Beschwerdeführenden seien die mit Verfügung vom 25. Februar 2011 auferlegten Gerichtskosten (vgl. Sachverhalt Bst. O) zurückzuerstatten und der von ihnen geforderte Kostenvorschuss zu reduzieren, wird mangels Beschwer nicht eingetreten.

Im Übrigen war der entsprechende Antrag, wie auch die übrigen Anträge, von den Beigeladenen bereits vor Bundesgericht gestellt und den Beschwerdeführenden in diesem Verfahren auch zur Kenntnis gebracht worden. Diese konnten zudem vor Bundesgericht dazu Stellung nehmen. Die Anträge waren somit aktenkundig und den Beschwerdeführenden bekannt.

1.6. Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Dies hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

2.1. Der Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs ist in Art. 29 Abs. 2 BV festgehalten und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisiert. Danach haben Parteien ein 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, 132 II 485 E. 3.2, 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2009/36 E. 7.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 4.2, A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010, je mit Hinweisen).

Nach der Rechtsprechung ist die Heilung einer nicht besonders schwerwiegenden Gehörsverletzung aber ausnahmsweise dann möglich, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Gehörsanspruchs ist von der Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 133 I 201 E. 2.2, 132 V 387 E. 5.1; BVGE 2009/36 E. 7.3). In Amtshilfeverfahren spricht zusätzlich das öffentliche Interesse an einem besonders beförderlichen Verfahrensablauf gegen die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 2.1). Demgegenüber ist eine Heilung dann ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010 mit Hinweisen).

2.2. Die Beigeladenen rügen eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, da sie nicht bereits von der Vorinstanz beigeladen worden seien. Damit leiten sie aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ein Anspruch auf Beiladung im vorinstanzlichen Verfahren ab. Ob ein solcher aus dem Gehörsanspruch abgeleiteter Anspruch auf Beiladung durch die ESTV bestand, kann im vorliegenden Rahmen offen bleiben, da die Betroffenen vom Bundesverwaltungsgericht beigeladen wurden, sich im vorliegenden Verfahren äussern konnten und eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs vor Bundesverwaltungsgericht, das die aufgeworfenen Datenschutzfragen grundsätzlich mit voller Kognition zu überprüfen vermöchte, geheilt werden könnte (vgl. E. 2.1 hiavor). Die Frage der Gehörsverletzung kann auch deshalb offen bleiben, da wie

nachfolgend zu zeigen sein wird, auf die Beschwerde zufolge Nichtigkeit der vorinstanzlichen Verfügung ohnehin nicht einzutreten ist.

3.

3.1. Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt Bst. F erwähnt – am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (A-4013/2010, teilweise publiziert in BVGE 2010/40) betreffend das Amtshilfegesuch der USA in Sachen UBS-Kunden. Darin entschied es, dass der Staatsvertrag 10 für die schweizerischen Behörden verbindlich ist. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis können ihm entgegengehalten werden (BVGE 2010/40 E. 3).

Damit zielen sämtliche generellen Vorbringen der Beschwerdeführenden gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 ins Leere. Als nicht stichhaltig erweist sich insbesondere die Rüge der Beschwerdeführenden, das Parlament sei vorliegend offensichtlich nicht zuständig gewesen – und zwar auch nicht in Form eines Staatsvertrags – individuell-konkrete "Einzelfallentscheide" auf dem Gebiet der Amts- und Rechtshilfe zu fällen und dabei auch noch rückwirkend das bestehende Recht zu ändern; insofern läge mit dem Staatsvertrag 10 ein verpöntes "Einzelfallgesetz" vor.

3.2. Partei- und Prozessfähigkeit richten sich im Verwaltungsverfahren nach Bundeszivilrecht. Parteifähig sind alle Personen, die als Partei in einem Prozess auftreten können, ihr entspricht die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit. Die Prozessfähigkeit ist gegeben, wenn die zivilrechtliche Handlungsfähigkeit vorliegt. Nach schweizerischem Recht fehlt einem Nachlass die Partei- und Prozessfähigkeit. Die Rechtsprechung anerkennt nur bei Erbengemeinschaften die Rechtsfähigkeit, obschon auch ihnen die Rechtspersönlichkeit fehlt (BGE 102 Ia 430 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 1.3.3).

Aus dem vorliegend massgeblichen Völkerrecht ergibt sich kein Widerspruch zum Landesrecht. Wohl werden in den allgemeinen Begriffsbestimmungen in Art. 3 Ziff. 1 Bst. a DBA-USA 96 Nachlässe ("estates") erwähnt, aber aus Ziff. 1 des Anhangs zum Staatsvertrag 10, der das DBA-USA 96 temporär überlagert (BVGE 2010/64 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3), für die schweizerischen Behörden – wie erwähnt (E. 3.1) – verbindlich und im Übrigen – entgegen der Ansicht der

Beschwerdeführenden – nach wie vor in Kraft und nicht etwa "erfüllt" ist (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6695/2010 vom 24. Juni 2011 E. 4.1, A-7663/2010 und A-7699/2010 vom 28. April 2011 E. 4.2.1, A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 6.3, je mit Hinweisen), geht hervor, dass die Kriterien des Staatsvertrags 10 auf "natürliche Personen" ("individuals") zutreffen müssen, damit Amtshilfe zu leisten ist. Ein Nachlass ist kein "individual"; die "individuals" werden damit im Staatsvertrag 10 klar von den "estates" unterschieden. Folglich kann ein Nachlass nicht als eigenständige Person in das Amtshilfeverfahren gemäss Staatsvertrag 10 einbezogen werden und kann demnach auch nicht Verfügungsadressat sein (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6630/2010 vom 19. Juli 2011 E. 2.1, A-6406/2010 vom 15. April 2011 E. 2.1, A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 2.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2).

3.3. Eine allfällige Nichtigkeit einer Verfügung einer unteren Instanz ist von Amtes wegen zu beachten. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist ex tunc sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und nur ausnahmsweise nichtig. Nichtig ist eine Verfügung nur dann, wenn sie einen besonders schweren Mangel aufweist, der Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (BGE 132 II 342 E. 2.1, 129 I 361 E. 2.1; BVGE 2008/8 E. 6.2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 956; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 13-15; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, 3. Aufl., Bern 2011, Ziff. 2.3.3.2 ff., S. 364 ff.).

Schwere Verfahrensfehler, wie die Unzuständigkeit der verfügenden Behörde, sind Nichtigkeitsgründe (BGE 132 II 21 E. 3.1, 129 I 361 E. 2.1, 122 I 97 E. 3a/aa, 116 Ia 215 E. 2c; BVGE 2008/59 E. 4.2, 2008/8 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 2.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.1).

3.4. Im Zivilrecht nimmt die Lehre Nichtigkeit an, wenn ein Entscheid sich an eine nicht existierende Partei richtet (FABIENNE HOHL, Procédure civile, Bd. II, 2. Aufl., Bern 2010, N 548, S. 110; WALTER J. HABSCHEID, Schweizerisches Zivilprozess- und Gerichtsorganisationsrecht, 2. Aufl., Basel/Frankfurt a.M. 1990, N 459, S. 259). Dieser Mangel kann nicht

durch die Aufhebung des Entscheids im Beschwerdeverfahren geheilt werden, litte doch das Beschwerdeverfahren wieder am gleichen Mangel, indem die nicht existierende Person in das Verfahren einbezogen würde (Urteil des Bundesgerichts 6B_860/2008 vom 10. Juli 2009 E. 2.1, auch zum Folgenden). Nichtig sind weiter Entscheide, die gefällt werden, ohne dass Klage erhoben worden wäre, Entscheide, die nicht umgesetzt werden können oder eine Rechtsfolge nach sich ziehen, die dem schweizerischen Recht unbekannt ist, solche, die zu einer verbotenen oder gegen die guten Sitten verstossenden Leistung verurteilen (HOHL, a.a.O., N 548, S. 110 f.; HABSCHEID, a.a.O., N 459, S. 259), ausserdem alle Entscheide, deren Ausführung schwer gegen die Rechtsordnung verstossen würde. Diese Grundsätze sind gleichermassen im Strafprozessrecht anwendbar (Urteil des Bundesgerichts 6B_860/2008 vom 10. Juli 2009 E. 2.2; ROBERT HAUSER/ERHARD SCHWERI/KARL HARTMANN, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Aufl., Basel/Genf/München 2005, § 101 N 20 ff., insb. N 23, S. 497), und es ist kein Grund ersichtlich, sie nicht auf das öffentliche Recht zu übertragen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6630/2010 vom 19. Juli 2011 E. 2.3, A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 2.2.2, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.2).

3.5. Eine nichtige Verfügung kann aufgrund ihrer fehlenden Rechtswirkung nicht Anfechtungsobjekt einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde sein. Auf die Beschwerde ist daher nicht einzutreten, jedoch ist die Nichtigkeit im Dispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; BVGE 2008/59 E. 4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6630/2010 vom 19. Juli 2011 E. 2.4, A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 2.2, A-6406/2010 vom 15. April 2011 E. 2.2.3 mit Hinweisen).

4.

4.1. Die Beschwerdeführenden machen u.a. geltend, die ... Staatsbürgerin B._____ sei die einzige natürliche Person gewesen, die wegen ihres US-Wohnsitzes als US-UBS Klientin in Frage kommen würde und am Konto der Stiftung allenfalls wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Amts- und Rechtshilfe betreffend Verstorbene sei ausgeschlossen, da gegen diese sowohl die Strafverfolgung als auch die Nachveranlagung in den USA sinnlos bzw. ausgeschlossen wäre. Aus diesem Grund könnten Verstorbene auch nicht mehr Prozesspartei in einem Amts- und Rechtshilfeverfahren sein.

4.2. Die ESTV wies in ihrer Vernehmlassung darauf hin, dass sie in Fällen wie dem vorliegenden (bewusst) als Parteibezeichnung den Nachlass gewählt habe. Dies um zu verhindern, dass Erben persönlich für Verfehlungen ihres Erblassers haftbar werden könnten.

4.3. Das Bundesverwaltungsgericht hat erkannt, dass eine an eine verstorbene oder verschollene Person gerichtete Schlussverfügung nichtig ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 3.4). Vorliegend ist – im Unterschied zum soeben genannten Verfahren – indes nicht die Verstorbene selbst Verfügungsadressat, sondern deren Nachlass. Die Verfügung richtet sich insbesondere nicht gegen die Erbengemeinschaft oder die Erben, sondern gegen den Nachlass selbst. Der Beschwerdeführer 1 ist nur als "per Adresse" (also als Zustelladresse) in der Verfügung aufgenommen.

Wie vorstehend ausgeführt, ist ein Nachlass selbst weder partei- noch prozessfähig; ihm kommt keine Rechtspersönlichkeit zu (E. 3.2). Damit richtet sich die Schlussverfügung der ESTV vom 16. August 2010 an eine nicht existierende Person und ist dementsprechend grundsätzlich nichtig (E. 3.4). Dass im vorliegenden Fall dennoch Beschwerde erhoben wurde, liegt einzig daran, dass der Beschwerdeführer 1 als in der Verfügung genannter Erbe der Verstorbenen sowie die Beschwerdeführerin 2 als Inhaberin des streitbetroffenen Kontos Beschwerde führten. Sie können dies aber nicht im Namen des Nachlasses tun, denn eine Nichtperson kann sich auch nicht vertreten lassen bzw. kann nicht vertreten werden. Die Beschwerdeführenden konnten einzig in eigenem Namen Beschwerde führen, was sie denn auch taten. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Verfügungsadressat nicht existiert. Es handelt sich um einen schweren Mangel der Verfügung, der – wie dargelegt (E. 3.4) – nicht in einem Beschwerdeverfahren geheilt werden kann, da die nicht existierende Person auch im Beschwerdeverfahren nicht Partei sein kann. Dieser Mangel war leicht erkennbar, und die Rechtssicherheit ist durch die Nichtigkeit der Schlussverfügung nicht ernsthaft gefährdet. Die Nichtigkeit ist von Amtes wegen zu beachten (E. 3.3), auch wenn sie von den Beschwerdeführenden nicht ausdrücklich geltend gemacht wird.

4.4. Damit bleibt festzuhalten, dass die Schlussverfügung der ESTV vom 16. August 2010 nichtig ist. Gestützt auf eine nichtige Schlussverfügung kann keine Amtshilfe geleistet werden. Da gegen eine nichtige Verfügung mangels Anfechtungsobjekt keine Beschwerde geführt werden kann, ist

auf die vorliegende Beschwerde nicht einzutreten, jedoch ist die Nichtigkeit der genannten Schlussverfügung im Dispositiv festzustellen.

Auf die weiteren Rügen der Beschwerdeführenden, insbesondere auf deren Eventualantrag betreffend Schwärzung der Hinweise auf bestimmte Personen, ist unter diesen Umständen nicht einzugehen. Gleiches gilt mit Bezug auf die Beweisanträge der Beschwerdeführenden. Ausgangsgemäss erweisen sich ferner die selbständig gestellten Anträge der Beigeladenen auf Schwärzung der sie betreffenden Hinweise in den Bankunterlagen sowie deren Eventualantrag auf Behandlung der aufgeworfenen Datenschutzfragen durch das Bundesverwaltungsgericht als gegenstandslos.

5.

5.1. In der Regel werden die Verfahrenskosten bei einem Nichteintreten der beschwerdeführenden Partei auferlegt, und es wird von der Zusprechung einer Parteientschädigung abgesehen. Da vorliegend die Nichtigkeit jedoch nur aufgrund einer Beschwerde festgestellt werden konnte, die Beschwerdeführenden an der Feststellung der Nichtigkeit ein Interesse hatten und ausserdem dieser Entscheid im Ergebnis für sie die gleichen Folgen zeitigt wie eine Gutheissung der Beschwerde, rechtfertigt es sich, die Bestimmungen über die Kosten- und Entschädigungsfolgen bei Gegenstandslosigkeit von Verfahren analog anzuwenden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6630/2010 vom 19. Juli 2011 E. 4.1, A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 5.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 4).

5.2. Wird ein Verfahren gegenstandslos, sind die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei aufzuerlegen, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat (vgl. Art. 5 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Vorinstanzen oder beschwerdeführenden und unterliegenden Bundesbehörden können keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Bei Gegenstandslosigkeit des Verfahrens prüft das Gericht, ob eine Parteientschädigung zuzusprechen ist, wobei Art. 5 VGKE sinngemäss gilt (Art. 15 VGKE).

Damit die Nichtigkeit der Schlussverfügung der ESTV vom 16. August 2010 festgestellt werden konnte, mussten die Beschwerdeführenden die vorliegende Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht anheben. Das

Verfahren wurde somit wegen des Verhaltens der Vorinstanz notwendig, welche die nichtige Verfügung erliess. Der ESTV können jedoch keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Hingegen sind den Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 7'000.-- für die mittels Zwischenverfügungen vom 4. und 25. Februar 2011 (vgl. Sachverhalt Bst. O und E. 1.4) sowie im Rahmen des vorliegenden Urteils abschlägig beurteilten Verfahrensanhänge aufzuerlegen. Mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 wurden den Beschwerdeführenden Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Die Beschwerdeführenden wurden in derselben Verfügung aufgefordert, einen weiteren Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zu leisten. Die den Beschwerdeführenden zurechenbaren verbleibenden Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- sind demnach mit dem restlichen Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 15'000.-- ist den Beschwerdeführenden zurückzuerstatten.

5.3. Da sich die Beschwerde im Grunde genommen als gerechtfertigt erweist, ist den anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen, welche gemäss Art. 6 ff. VGKE festzusetzen ist. Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes erachtet das Bundesverwaltungsgericht eine Entschädigung von Fr. 7'500.-- als angemessen.

5.4. Die ebenfalls anwaltlich vertretenen Beigeladenen, die mit der Beiladung Parteistellung erlangten, haben dagegen keinen Anspruch auf Parteientschädigung, zumal sie mit ihren Verfahrensanhängen nicht durchgedrungen sind (E. 1.4, 1.5 und 1.6). Im Übrigen kann ihr selbständig gestellter und begründeter materieller Löschungsantrag (E. 4.4) – angesichts der aufgrund gefestigter Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts wie erwähnt leicht erkennbaren Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung (E. 4.3) – nicht als notwendiger Aufwand im Sinn Art. 7 Abs. 1 VGKE qualifiziert werden. Den Beigeladenen ist somit keine Parteientschädigung zuzusprechen.

6.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83

Bst. h BGG; Urteil des Bundesgerichts 1C_127/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2 mit Hinweisen).

Der Antrag der Beschwerdeführenden, die Rechtsmittelbelehrung dergestalt offen zu formulieren, dass gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts innert 10 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden könne, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 84 BGG gegeben seien, ist damit abzuweisen. Gleiches gilt schliesslich für die beantragte Vorüberöffnung per Fax; eine solche ist gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen und es besteht auf sie kein Anspruch (Art. 34 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Sämtliche Verfahrensanträge sowohl der Beschwerdeführenden als auch der Beigeladenen werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

3.

Es wird festgestellt, dass die Schlussverfügung der ESTV vom 16. August 2010 nichtig ist. Demzufolge darf dem IRS gestützt auf diese Schlussverfügung keine Amtshilfe geleistet werden.

4.

Die Verfahrenskosten werden den Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 7'000.-- auferlegt. Davon haben die Beschwerdeführenden Fr. 2'000.-- geleistet. Die den Beschwerdeführenden zurechenbaren verbleibenden Gerichtskosten von Fr. 5'000.-- sind mit dem verbleibenden Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Die Differenz in Höhe von Fr. 15'000.-- wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet. Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

5.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 7'500.-- zu bezahlen.

6.

Den Beigeladenen wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

7.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Einschreiben; Beilage: Kopie der Eingabe der Beigeladenen vom 30. Mai 2011 und vom 15. Juni 2011)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben; Beilage: Kopie der Eingabe der Beigeladenen vom 15. Juni 2011)
- die Beigeladenen (Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Keita Mutombo

Versand: