



Urteil vom 28. April 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Alexander Misisic.

Parteien

A. _____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.

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

B.

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

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

C.

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

D.

Mit Notifikationsschreiben der UBS AG vom 15. November 2009 wurde A._____ in Kenntnis gesetzt, dass sein Konto vom Amtshilfeverfahren betroffen sei. Nach Übermittlung des Dossiers (**A) stellte die ESTV fest, dass sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b gemäss Abkommen 09 erfüllt seien, und verfügte am 17. November 2009, dass sie dem IRS in Sachen A._____ und seiner Ehegattin B._____ betreffend die Bankbeziehung mit der Stammnummer ... Amtshilfe leisten und dem IRS die von der UBS AG editierten Unterlagen übermitteln werde.

Am 23. November 2009 stellte die ESTV zudem fest, dass im Verfahren **B sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b gemäss Abkommen 09 erfüllt seien, und verfügte, dass sie dem IRS in Sachen A._____ betreffend die Bankbeziehung mit der Stammnummer ... Amtshilfe leisten und dem IRS die von der UBS AG editierten Unterlagen übermitteln werde.

Gegen die beiden Verfügungen der ESTV erhob A._____ am 17. Dezember 2009 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Die Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b gemäss Abkommen 09 seien nicht erfüllt, da er seit Sommer 2000 keinen Wohnsitz in den USA mehr gehabt habe.

E.

Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil

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

F.

Am 2. März 2010 zog die ESTV die Verfügungen vom 17. November 2009 und vom 23. November 2009 in Wiedererwägung. Unter Berücksichtigung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 sei davon auszugehen, dass das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde vom 17. Dezember 2009 gutheissen und die Amtshilfe verweigern werde. Aus diesen Gründen hob die ESTV die Verfügungen wiedererwägungsweise auf und verfügte, dass in den beiden Verfahren keine Amtshilfe zu leisten sei.

In der Folge schrieb das Bundesverwaltungsgericht am 4. März 2010 das Beschwerdeverfahren gegen die beiden Schlussverfügungen vom 17. November 2009 und vom 23. November 2009 infolge Gegenstandslosigkeit ab.

G.

Am 31. März 2010 schloss der Bundesrat nach weiteren Verhandlungen mit den USA 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.

H.

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.

I.

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

J.

Mit Schreiben vom 21. September 2010 gab die ESTV bekannt, dass die beiden Verfahren ***A und ***B nicht neu aufgenommen würden. Damit seien die beiden Verfahren ***1 und ***2, die ebenfalls A._____ und B._____ betreffen, separat zu behandeln. Die beiden letztgenannten Verfahren betreffen die Konten mit der Stammnummer ... respektive

K.

Am 10. November 2010 erliess die ESTV zwei weitgehend identische Schlussverfügungen betreffend die Verfahren ***1 und ***2. Darin gelangte sie (aus noch näher darzulegenden Gründen) zum Ergebnis, im beiden Fällen seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erfüllt. Es sei dem IRS Amtshilfe zu gewähren und ihm die von der UBS AG edierten Unterlagen zu übermitteln.

L.

Mit Eingabe vom 3. Januar 2011 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 10. November 2010 mit der Referenznummer ***1 (jedoch unter Beilage der Schlussverfügung vom 10. November 2010 mit der Referenznummer ***2) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und stellte die Anträge, es sei die Schlussverfügung im Verfahren ***1 aufzuheben, das Amtshilfeverfahren einzustellen und die den Beschwerdeführer betreffenden Dokumente zu vernichten.

Eventualiter sei die Sache an die ESTV zum Zwecke weiterer Abklärungen zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV. Im Wesentlichen macht der Beschwerdeführer geltend, er habe ab Juli 2000 keinen Wohnsitz mehr in den USA gehabt, weshalb die Kriterien der Kategorie 2/A/b des Staatsvertrags 10 auf ihn keine Anwendung fänden.

M.

Mit Vernehmlassung vom 1. März 2011 beantragte die ESTV, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

N.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

1.1.1. In prozeduraler Hinsicht wirft der vorliegende Fall die Frage nach dem eigentlichen Anfechtungsobjekt bzw. nach den Anfechtungsobjekten der Beschwerde auf. Obwohl die ESTV zwei Schlussverfügungen erlassen (vgl. Bst. K) und diese dem Rechtsvertreter des Beschwerdeführers zugestellt hat, stellt der Beschwerdeführer lediglich das Rechtsbegehren, "[e]s sei die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Referenznummer ***1) vom 10. November 2010 aufzuheben". Auch in der nachfolgenden Beschwerdebegründung ist unter den Randziffern 1 und 23 der Beschwerdeschrift stets von der "Verfügung der ESTV vom 10. November 2010" die Rede. Hinzu kommt, dass in den soeben aufgeführten Randziffern als Beweismittel auf die

Beilage 1 des Beilageverzeichnisses verwiesen wird, welches jedoch nicht die im Rechtsbegehren angefochtene Schlussverfügung mit der Referenznummer ***1 enthält, sondern die Schlussverfügung vom 10. November 2010 mit der Referenznummer ***2. Sodann weist der Beschwerdeführer in Randziffer ... der Beschwerdeschrift darauf hin, dass ihm "[d]ie angefochtenen Verfügungen" am 18. November zugestellt worden seien, und spricht vor allem im Schlussteil der Beschwerdeschrift von den "Dossiers mit den Referenznummern ***2 und ***1" (...). Im Ergebnis bleibt unklar, ob der Beschwerdeführer beide Schlussverfügungen oder nur eine (und bejahendenfalls: welche?) Schlussverfügung anzufechten gedenkt, oder ob dem Beschwerdeführer versehentlich bei der Verfassung des Rechtsbegehrens oder der Beschwerdeschrift ein Schreibfehler unterlaufen ist.

1.1.2. Das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen ist vom Bundesverwaltungsgericht von Amtes wegen zu prüfen (RENÉ RHINOW et al., Öffentliches Prozessrecht, Basel 2010, Rz. 1506). Mit Blick auf die bisherige Prozessgeschichte kann nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts nicht ausgeschlossen werden, dass der Beschwerdeführer grundsätzlich beide Schlussverfügungen anzufechten gedachte, dies aber so nicht vollständig umgesetzt hat. Die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht besitzt von Gesetzes wegen Suspensiveffekt (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 55 Abs. 1 VwVG) und schiebt den Eintritt der formellen Rechtskraft der angefochtenen Verfügung auf. Aus diesem Grund kann die im Rechtsbegehren der Beschwerdeschrift angefochtene Schlussverfügung mit der Referenznummer ***1 nicht in formelle Rechtskraft erwachsen. Weil in der Beschwerdeschrift jedoch auch auf die Schlussverfügung im Verfahren ***2 verwiesen (und nur diese auch beigelegt) wird, wurde im Rahmen des Instruktionsverfahrens davon ausgegangen, dass diese Schlussverfügung nach dem Willen des Beschwerdeführers ebenfalls Anfechtungsobjekt der Beschwerde bilden solle. Indem die Instruktionsverfügungen des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. Januar 2011 und 9. Februar 2011 auf die Schlussverfügung mit der Referenznummer ***2 Bezug nahmen, konnte verhindert werden, dass diese Verfügung in formelle Rechtskraft erwuchs.

1.2. Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass die beiden, weitgehend identischen Schlussverfügungen vom 10. November 2010 mit den Referenznummern ***1 und ***2 das Anfechtungsobjekt der vorliegenden Beschwerde bilden. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.5).

1.4. Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zum Tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen. Weiter ist die Rechtsmittelinstanz nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

1.5. Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (vgl. Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f. und BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Es wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein begründeter Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1, 128 II 407 E. 5.2.1, 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-3053/2009 vom 17. August 2009 E. 4.2 f., B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1).

1.6. In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit [nachfolgend: Abkommen], Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass der vom Amtshilfeverfahren Betroffene unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringt, dass er zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden ist. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

1.7. Dabei würdigt das Bundesverwaltungsgericht die Beweise frei (Art. 19 VwVG in Verbindung mit Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [SR 273]; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6672/2010 vom 24. Februar 2011 E. 2.3, auch zum Folgenden). Dieser Grundsatz kommt auch bei der Würdigung von Beweisurkunden (vgl. Art. 12 Bst. a VwVG) zur Anwendung. Öffentliche Urkunden geniessen von Gesetzes wegen erhöhte Beweiskraft. Sie erbringen für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist (Art. 9 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Diese für die Urkunden des Bundesprivatrechts geltende Regel kommt auch im Verwaltungsverfahren zum Tragen (CHRISTOPH AUER, in: VwVG – Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N. 27 zu Art. 12 VwVG). Mit Bezug auf den Urkundeninhalt umfasst die verstärkte Beweiskraft jedoch nur das, was die Urkundsperson nach Massgabe der Sachlage kraft eigener Prüfung als richtig bescheinigen kann. Irgendwelche (rechtsgeschäftliche und andere) Erklärungen erhalten keine verstärkte Beweiskraft für ihre inhaltliche Richtigkeit, nur weil sie öffentlich beurkundet worden sind (Urteile des Bundesgerichts 5A_507/2010 und 5A_508/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 4.2; vgl. in diesem Sinn auch PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, VwVG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich 2009, N. 92 zu Art. 12 VwVG).

2.

Gemäss Ziff. 1/A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ist Amtshilfe zu leisten bei Kunden der UBS AG mit Wohnsitz in den USA, welche "undisclosed (non-W-9) custody accounts" und "banking accounts" von mehr als einer Million Franken (zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008) der UBS AG hielten und daran wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" ("tax fraud or the like") dargelegt werden kann.

Die in Ziff. 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 genannten Kriterien zu den Kontoeigenschaften bestimmen, wann ein begründeter Verdacht auf ein "Betrugsdelikt und dergleichen" vorliegt und somit Amtshilfe zu leisten ist. Dies ist der Fall bei fortgesetzten und schweren Steuerdelikten, in welchen der in den USA domizilierte Steuerpflichtige die Einreichung eines Formulars W-9 während eines Zeitraums von

mindestens drei Jahren (welcher mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst) unterliess und das UBS-Konto in einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als 100'000.-- Franken erzielte. Gemäss Ziff. 2/A/b werden sodann Einkünfte definiert als Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne, welche zur Beurteilung der Hauptsache dieses Amtshilfeersuchens als 50 % der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse berechnet werden. Das in Ziff. 2/A/b ebenfalls erwähnte Erfordernis der schweren und fortgesetzten Steuerdelikte, für welche die Schweiz gemäss ihren Gesetzen und ihrer Verwaltungspraxis Informationen beschaffen kann, kommt keine eigenständige Bedeutung zu, zumal es im Staatsvertrag 10 selbst definiert wird (vgl. Art. 31 Abs. 4 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 [SR 0.111, VRK]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.1).

3.

3.1. Obwohl der Beschwerdeführer der UBS AG noch im Jahr 2004 erklärt hatte, dass er in den USA wohnhaft sei, bestreitet er nun, während dem in der Kategorie 2/A/b festgelegten Zeitraum zwischen 2001 bis 2008 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6438/2010 vom 21. Februar 2011 E. 5.2) seinen Wohnsitz in den USA gehabt zu haben. Aus diesem Grund fände der Staatsvertrag 10 keine Anwendung und es sei keine Amtshilfe zu leisten. Dass die übrigen Kriterien der Kategorie 2/A/b erfüllt seien, wird vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt.

3.2. Im Grundsatzurteil A-4911/2010 vom 30. November 2010 entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass der im Staatsvertrag 10 verwendete Begriff "US domiciled" nicht mit Hilfe der der Auslegungsregel von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96, sondern nach den allgemeinen Auslegungsbestimmungen von Art. 31 ff. VRK auszulegen ist (E. 4.3). Das Gericht kam dabei unter Anwendung dieser Bestimmungen zum Schluss, dass der Begriff "US domiciled" so verstanden werden muss, wie es die nationalen Rechtsordnungen der beteiligten Vertragsstaaten nahe legen. Beide Rechtsordnungen stellen auf den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen ab und knüpfen dabei im Wesentlichen an vergleichbare Kriterien. Als wesentliche Anknüpfungspunkte zur Feststellung des Lebensmittelpunktes des Steuerpflichtigen gelten insbesondere der Ort der dauernden Wohnstätte, der Arbeitsort, der Aufenthaltsort der Familie sowie der Ort, wo die Schriften hinterlegt sind

(E. 5.2 und 5.3). Eine vom Amtshilfeverfahren betroffene Person gilt demnach als "US domiciled", wenn sie im abkommensrelevanten Zeitpunkt nach den dargelegten Kriterien ihren Lebensmittelpunkt resp. überwiegend ihren Lebensmittelpunkt in den USA hatte (E. 5.4).

4.

4.1. Aus den Akten der UBS AG geht hervor, dass der Beschwerdeführer bei der Eröffnung des Kontos mit der Stammnummer ... am 15. März 2001 eine Adresse in den USA angegeben hatte (...), zudem unter Beilage seiner bis zum Jahr 2010 gültigen US-amerikanischen "Permanent Resident Card" (...). Auch im "Basic document for account/custody account relationship" betreffend das Konto mit der Stammnummer ... gab der Beschwerdeführer am 1. Oktober 2004 dieselbe Adresse in ..., USA, an (...). Damit ist ein begründeter Tatverdacht ("reasonable suspicion") im Sinne des Staatsvertrags 10 ohne weiteres gegeben.

4.2. Der Beschwerdeführer stellt nicht in Abrede, dass er der UBS AG eine Adresse in den USA angegeben hatte und zudem noch (nach eigenen Angaben) im Jahr 2005 gegenüber der UBS AG erklärt hatte, dass er in den USA wohnhaft sei (vgl. Randziffer ... der Beschwerdeschrift).

In Tat und Wahrheit habe der Beschwerdeführer aber seinen Wohnsitz in den USA bereits seit Mitte 2000 aufgegeben und gegenüber der UBS AG vorgetäuscht, einen US-amerikanischen Wohnsitz zu besitzen, "weil Russland einen schlechten Ruf habe" (vgl. Randziffer ... der Beschwerdeschrift).

4.3. Als Beweis dafür, dass er seinen Wohnsitz seit Mitte 2000 nicht mehr in den USA hatte, legt der Beschwerdeführer verschiedene Beweisurkunden ins Recht:

4.3.1. Mit E-Mail vom (vermutungsweise) 22. Juni 2010 bestätigt ein US-amerikanischer Anwalt, dass er den Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft an der Adresse ... (Ort in den USA) beraten und vertreten habe. Der Verkauf habe am 11. Juli 2000 stattgefunden. Angesichts der zentralen Bedeutung für das vorliegende Verfahren fällt auf, dass der Beschwerdeführer darauf verzichtet, den Verkauf der Liegenschaft mit einem (beurkundeten) Vertrag zu belegen, oder zumindest zu erklären, warum ihm das nicht möglich gewesen ist. Auch hat der US-amerikanische Rechtsanwalt

offenbar davon Abstand genommen, seine Aussage in der in den USA üblichen und verbreiteten Form des "affidavits" beglaubigen zu lassen. Ebenso erklärungsbedürftig ist, wieso der Beschwerdeführer behauptet, er habe – gleich nachdem er im Jahr 1995 mit seiner damaligen Ehefrau und den beiden Kindern in die USA gezogen sei – ein Haus in X., (Angabe einer Adresse in den USA), gekauft (vgl. Randziffer ... der Beschwerdeschrift), gleichzeitig aber gegenüber der UBS AG am 15. April 1996 angibt, dass seine permanente Adresse nun "Y., (Angabe eines US-Bundesstaates)" laute (...).

4.3.2. Gemäss den Ausführungen des Beschwerdeführers (vgl. Randziffer ... der Beschwerdeschrift) habe er vom Mai 2000 bis September 2003 mit seiner damaligen Ehefrau und den beiden Kindern in ... (Ort in Tschechien) gelebt. Im Jahr 2003 habe er sich von seiner damaligen Ehegattin getrennt. Die vom Beschwerdeführer eingereichten Beweismittel sind ausschliesslich in tschechischer Sprache verfasst. Diese Urkunden sind unbeachtlich, da eine gerichtliche Anordnung einer Übersetzung im Amtshilfeverfahren gemäss Staatsvertrag 10 nicht in Betracht kommt (vgl. E. 3.3. hiervor). Als Beweismittel reicht der Beschwerdeführer eine (in tschechischer Sprache verfasste und ohne [beglaubigte] Übersetzung versehene) Wohnsitzbestätigung ein (Beschwerdebeilage ...). Soweit ersichtlich ist diese Wohnsitzbestätigung aber auf den Namen der Ehefrau ausgestellt und belegt nicht, dass auch der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz in ... (Ort in Tschechien) hatte. Auch das beigelegte "Certificate of Attendance" (Beschwerdebeilage ...) besagt lediglich, dass der ältere Sohn des Beschwerdeführers die Schule in ... (Ort in Tschechien) besucht habe. Sodann erweist sich die in der Beschwerdeschrift erwähnte "Aufenthaltsbewilligung für ... (Ort in Tschechien)" bei näherer Betrachtung vermutlich wohl eher als eine Reiseversicherung für Touristen ("Smluvní Zdravotní Pojištění"; "Typ: Turistická"; vgl. Beschwerdebeilage ...). Zusammenfassend vermag der Beschwerdeführer jedenfalls nicht klar und entscheidend mit Urkunden zu belegen, dass er ebenfalls Wohnsitz in ... (Ort in Tschechien) hatte.

4.3.3. Nach nicht weiter belegten Angaben des Beschwerdeführers habe er sodann im Dezember 2002 eine Wohnung in ... (Ort in Russland) gekauft und sei im Mai 2003 mit seiner Familie nach Russland gezogen. Des weiteren behauptet der Beschwerdeführer, in ... (Ort in Russland) seine Einkommenssteuern zu bezahlen (ohne dies freilich zu belegen; vgl. Randziffer ... der Beschwerdeschrift). Als Beweismittel reicht er (in russischer Sprache verfasste) Urkunden ein, sowie ein von einer

gewissen Frau C._____ verfasstes E-Mail vom 16. Dezember 2009 (Beschwerdebeilage ...), in dem der Inhalt der russischen Dokumente übersetzt wird. Danach sei der Beschwerdeführer seit dem 5. November 2003 in ... (Ort in Russland) als wohnhaft registriert. Des weiteren arbeite er seit dem 1. September 2003 als Wissenschaftler am ... (Angabe des Arbeitsortes). Angesichts der geltenden Anforderungen an den – wie dargelegt, in einem ersten Schritt zu Recht – in das Amtshilfeverfahren Einbezogenen kann das Bundesverwaltungsgericht vorliegend nicht davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer gegen Ende 2003 seinen Wohnsitz in ... (Ort in Russland) hatte.

4.3.4. Sodann wird in einem E-Mail vom 15. Dezember 2009 von einem gewissen Herrn D._____ festgestellt, dass er der "holder" eines Hauses mit der Adresse ... (Ort in den USA) sei (ohne dies im Übrigen weiter zu belegen, z.B. mit einer beglaubigten Urkunde, die Aufschluss über seine Identität geben und seine rechtliche Beziehung zur Liegenschaft belegen würde). Zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 31. Dezember 2003 – so der Verfasser der E-Mail – habe der Beschwerdeführer keinen Wohnsitz an dieser Adresse gehabt und diese lediglich als Zustelladresse in den USA verwendet. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diese Behauptung zur Kenntnis, vermag aber darin keinen von der Rechtsprechung geforderten Urkundenbeweis erblicken.

4.4. Im Ergebnis gelingt es dem Beschwerdeführer nicht, mit den vorgelegten Dokumenten einen Urkundenbeweis zu erbringen und die Annahme der Vorinstanz klarerweise und entscheidend zu entkräften. Vielmehr ist auf seine eigenen, mehrfach wiederholten Erklärungen gegenüber der UBS AG abzustellen, wonach er noch (nach eigenen Angaben) im Jahr 2005 in den USA wohnhaft gewesen sei (vgl. Randziffer ... der Beschwerdeschrift). Damit fällt er ohne weiteres in den von der Kategorie 2/A/b erfassten Zeitraum.

5.

Am vorstehend in E. 4 herausgearbeiteten Zwischenergebnis ändern auch die nachfolgenden grundsätzlichen Rügen des Beschwerdeführers nichts, dies aus folgenden Gründen:

5.1. Der Beschwerdeführer bringt vor, gemäss Art. 1 Ziff. 2 Staatsvertrag 10 dürften Schlussverfügungen nur bis zum 31. August 2010 erlassen werden. Weil die vorliegend angefochtenen Verfügungen

am 10. November 2010 (und demnach "verspätet") erlassen wurden, sei daher das Legalitätsprinzip verletzt (vgl. Ziff. ... der Beschwerdeschrift).

Dieser Argumentation ist indessen nicht zu folgen. In Art. 1 Ziff. 1 des Staatsvertrags 10 wird die Zahl der unter das Abkommen fallenden Konten auf ungefähr 4'450 geschätzt (dazu bereits eingehend Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 8). Nach Angaben der ESTV übermittelte die UBS AG aber eine etwas grössere Anzahl Dossiers (rund 200 mehr), die letzten erst im Sommer 2010 (vgl. Schlussverfügung vom 10. November 2010, E. 5a). Art. 1 Ziff. 2 des Staatsvertrags 10 sieht vor, die ersten 500 Schlussverfügungen seien innert 90 Tagen seit Inkrafttreten des Ersuchens, die übrigen spätestens 360 Tage seit dem Eintreffen des Ersuchens zu erlassen. Die ESTV weist darauf hin, dass in den Assessments gemäss Art. 5 Ziff. 1 Staatsvertrag 10 die übereinstimmende Meinung geherrscht habe, dass es zur Einhaltung des Abkommens in zeitlicher Hinsicht ausreiche, wenn bis zum 26. August 2010 die 4'450 Schlussverfügungen erlassen seien, und dass die restlichen Verfahren anschliessend beendet werden können. In der Tat wäre nicht ersichtlich, namentlich auch unter dem Aspekt der Gleichbehandlung, aus welchen Gründen eröffnete Verfahren ohne Abschluss zu lassen seien, respektive, Amtshilfe zu verweigern sei, obwohl die Voraussetzungen gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 erfüllt seien. Mit Blick auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 8 und 9 vermag auch die vom Beschwerdeführer angerufene "Medienmitteilung vom 26. August 2010 der ESTV" (recte: des Eidgenössischen Finanzdepartements) daran nichts zu ändern (zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 6.3).

5.2.

5.2.1. Der Beschwerdeführer bringt zudem vor, nachdem in den beiden Verfahren ***A und ***B (vgl. Bst. D und F hiervor) die Amtshilfe verweigert worden sei, müsse dies für sämtliche Konten des Beschwerdeführers gelten. Mit der Kenntnisnahme der Wiedererwägungsverfügung sei beim Beschwerdeführer die begründete Erwartung geweckt worden, dass das Amtshilfeverfahren definitiv eine Ende gefunden habe. Nun doch wegen später entdeckter Konten Amtshilfe zu gewähren, verstosse gegen den Vertrauensgrundsatz (vgl. Ziff. ... der Beschwerdeschrift) und sei widersprüchlich (vgl. Ziff. ... der Beschwerdeschrift).

5.2.2. Zwar ist zutreffend, dass sich dem Dispositiv der Wiedererwägungsverfügungen vom 2. März 2010 – ebenso wie im Übrigen in denjenigen die Gewährung von Amtshilfe anordnenden Verfügungen vom 17. bzw. 23. November 2009 – die betroffene Kontonummer nicht direkt entnehmen lässt. Dennoch ergibt sich aus deren Deckblatt und den gesamten Umständen, dass die Verfügungen vom 2. März 2010 sich jeweils nur auf ein bestimmtes Konto bezogen (von allfälligen weiteren Konten besass zu diesem Zeitpunkt die ESTV – im Gegensatz zum Beschwerdeführer – noch keine Kenntnis). Diese Verfügungen bilden damit schon aus diesem Grund keine Vertrauensgrundlage. Der Beschwerdeführer kann deshalb aus dem Dispositiv auch nicht in guten Treuen ableiten, damit werde die Amtshilfe auch für allfällige weitere Konten verweigert. Überdies hatte die UBS AG zum Zeitpunkt, als die beiden ersten Verfügungen im November 2009 erlassen wurden (vgl. Bst. D), die Existenz der weiteren bestehenden Konten noch nicht gemeldet. Mit Blick auf den Zeitplan gemäss Art. 1 Ziff. 2 Staatsvertrag 10 hatte die ESTV keinen Anlass und keine Möglichkeit, nach allfälligen weiteren, noch nicht gemeldeten Konten zu forschen. Es ist deshalb nicht widersprüchlich, wenn die späteren Konten nun Gegenstand einer neuen Verfügung sind, zumal das vorliegende Amtshilfeverfahren entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kontobezogen ausgestaltet ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3 in fine).

5.2.3. Unzutreffend ist sodann die Behauptung des Beschwerdeführers, die ESTV hätte beim Erlass der Verfügungen vom November 2009 ohne weiteres ausfindig machen können, dass er weitere Konten bei der UBS AG hielt. Bis zur Übermittlung der Dossiers durch die UBS AG im Dezember 2009 (**2) bzw. im Mai 2010 (**1) konnte die ESTV beim Erlass ihrer Verfügungen am 17. bzw. 23. November 2009 keine Kenntnis weiterer Konten des Beschwerdeführers besitzen. Deshalb ist der Hinweis im Randziffer ... der Beschwerdeschrift unzutreffend, die ESTV hätte ohne grossen Aufwand "in ihren elektronisch verfügbaren Dossiers" bloss nach dem Namen des Beschwerdeführers suchen müssen und es wären ihr alle UBS-Kontoverbindungen aufgezeigt worden. Im Gegenteil, eine derartige Suche wäre ergebnislos verlaufen, es sei denn, die ESTV hätte vor dem Erlass einer jeden Schlussverfügung bei der UBS AG Rückfrage nehmen müssen, ob Informationen über weitere, noch nicht gemeldete Konten bestünden. Zu Recht hebt die ESTV hervor, dass ein solches Vorgehen undenkbar gewesen wäre.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass aus den Wiedererwägungsverfügungen vom 2. März 2010 weder ein Vorwurf widersprüchlichen Verhaltens abgeleitet werden kann, noch dass diese eine Vertrauensgrundlage gebildet hätten. Von vornherein unterbleiben können damit Ausführungen zu der von der ESTV aufgeworfenen Frage, zu welchem nachteiligen Verhalten – als weitere Voraussetzung, um gestützt auf erwecktes Vertrauen abweichend vom Gesetz behandelt zu werden – der Beschwerdeführer verleitet worden wäre.

Ist nach dem eben Dargelegten davon auszugehen, dass sich die Wiedererwägungsverfügungen vom 2. März 2010 nur und ausschliesslich auf die ursprünglichen Verfügungen vom 17. bzw. 23. November 2009 bezogen, ist ohne weiteres klar, dass sich eine formelle Rechtskraft der erwähnten Wiedererwägungsverfügungen vom 2. März 2010 nicht auf die vorliegend zu entscheidenden Verfahren ***2 und ***1 zu beziehen vermag. Gleiches gilt auch bezüglich der Rüge, gegen eine Person dürfe in derselben Sache nur ein Amtshilfeverfahren eröffnet werden. Erneut ist darauf hinzuweisen, dass es auf die einzelnen Konti ankommt. Auf die entsprechenden Ausführungen des Beschwerdeführers zur formellen Rechtskraft der Wiedererwägungsverfügung vom 2. März 2010 und das geltend gemachte Fehlen rechtlich relevanter neuer Tatsachen ist mithin nicht weiter einzugehen.

6.

6.1. Zu prüfen bleiben mithin die quantitativen Vorgaben der Kategorie 2/A/b des Staatsvertrags 10, mit anderen Worten also, ob der Beschwerdeführer mehr als eine Million Franken (zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008) bei der UBS AG hielt und daran wirtschaftlich berechtigt war, und ob das UBS-Konto in einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielte (vgl. E. 2 hiervor). Damit verbunden ist die Frage, ob das Vorliegen der erwähnten kontorelevanten Voraussetzungen für die beiden Verfahren ***2 und ***1 gesondert geprüft werden muss.

6.2. Im Verfahren ***2 hat die ESTV die kontobezogenen Voraussetzungen ausführlich geprüft. Gemäss der angefochtenen Verfügung der Vorinstanz ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer während des massgeblichen Zeitraums in den USA seinen Wohnsitz gehabt habe und als Inhaber des Bankkontos bei

der UBS AG mit der Stammnummer ... ausgewiesen werde. Im Weiteren lägen keine Hinweise vor, dass während des massgeblichen Zeitraums ein Formular W-9 eingereicht worden sei. Der Gesamtwert des Kontos habe am 31. Dezember 2001 die massgebliche Grenze von Fr. 1'000'000.-- überstiegen. In den Jahren 2002 und 2003 seien Einkünfte von mindestens Fr. 346'245.-- erzielt worden, womit im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- pro Jahr erzielt worden seien. Damit seien alle gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/A/b erfüllt und es sei Amtshilfe zu leisten. Diesen Ausführungen und Berechnungen, welche im Übrigen hinsichtlich des Quantitativen auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten werden, ist nichts beizufügen. Die Beschwerde betreffend das Verfahren ***2 ist mithin abzuweisen.

6.3. Was dagegen die einschlägigen Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b im Verfahren ***1 betrifft, so hat die ESTV diese nicht mehr gesondert geprüft. In ihrer Schlussverfügung vom 10. November 2010 hat die ESTV in E. 4 dies folgendermassen gerechtfertigt: Sofern die Voraussetzungen der Amtshilfe bezüglich eines Kontos erfüllt seien, müsse auch bezüglich der weiteren Konti Amtshilfe gewährt werden. Es würde dem Sinn des revidierten Abkommens widersprechen, wenn ein Kontoinhaber einzig deshalb besser gestellt würde, weil er sein Geld nicht auf einem einzigen Konto angelegt, sondern auf mehrere Konti aufgeteilt hätte. Der Verdacht auf Steuerdelikte, der beim Vorliegen der im Anhang genannten Kriterien für ein erstes Konto zu bejahen sei, werde zwingend grösser, wenn noch weitere Konti existierten. Demzufolge erübrige sich für das Konto im Verfahren ***1 die erneute Prüfung der massgeblichen Kriterien, weil die Voraussetzungen des Kontos im Verfahren ***2 bereits erfüllt seien.

6.4. In seiner Rechtsprechung zum Staatsvertrag 10 hatte sich das Bundesverwaltungsgericht bisher nicht zur Frage zu äussern, ob und gegebenenfalls inwiefern ein Konto, das die Voraussetzungen einer Kategorie des Staatsvertrags 10 erfüllt, ein anderes Konto *derselben* Kategorie "infizieren" könne, so dass betreffend das letztere Konto ohne weitere Prüfung der Voraussetzungen der einschlägigen Kategorie ebenfalls Amtshilfe zu leisten ist ("*intrakategorielle* Infizierung").

6.4.1. Bereits befasst hat sich das Bundesverwaltungsgericht allerdings mit der Frage der "*interkategoriellen* Infizierung". Diesbezüglich hat es im

Urteil A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 in E. 11.3 entschieden, es gehe bezüglich derselben Person nicht an, bei Vorliegen der Kriterien einer Kategorie des Anhangs zum Staatsvertrag 10 auch Kontodaten, welche einer anderen Kategorie dieses Anhangs zuzurechnen seien, einzig mit dem Argument zu übermitteln, dass aufgrund Erfüllens der Voraussetzungen für ein Konto auch die Daten aller anderen Konten, die auf den Namen dieser Person lauten oder an denen sie wirtschaftlich berechtigt ist, Amtshilfe zu gewähren. Bei einer solchen (*interkategoriiellen*) Konstellation könne Amtshilfe in beiden Fällen nur dann geleistet werden, wenn die Voraussetzungen für jede Kategorie gesondert erfüllt seien.

6.4.2. Diese für *interkategorielle* Konstellationen entwickelte Rechtsprechung ist auch für *intrakategorielle* Konstellationen wie im vorliegenden Fall zu übernehmen. Wie das Bundesverwaltungsgericht nämlich in seinem Piloturteil zur Kategorie 2/A/b festgehalten hat, knüpfen die betragsmässigen Grenzen nicht an die Person des Kontoinhabers oder des wirtschaftlich Berechtigten, sondern einzig am Konto selbst an. Der Staatsvertrag 10 spreche in Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii des Anhangs klar vom «UBS-Konto» («UBS account»), welches die Einkünfte «erzielte» (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3. in fine). Ausgehend von und in Anwendung der für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge einschlägigen Regeln (vgl. anstelle vieler BVGE 2010/7 E. 3.5) kann die einschlägige Passage tatsächlich nichts anderes bedeuten, als dass jedes so verstandene Konto für sich alleine die quantitativen Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllen muss.

Daran vermögen auch die Ausführungen der ESTV nichts zu ändern. Vorab gilt dies für die Suggestion der ESTV, gewisse Kunden der UBS AG hätten sich durch eine geschickte Aufteilung ihres Vermögens in mehrere Bankkonti dem Anwendungsbereich des Staatsvertrags 10 gewissermassen vorsätzlich zu entziehen versucht. Wäre dem so, so bedeutete dies, dass diese Bankkunden der UBS AG schon vor Jahren gewusst hätten, welche kontorelevanten Kriterien resp. Schwellenwerte dereinst in den Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgenommen würden. Denn nur so hätten sie die entsprechenden Arrangements für ihre Konti vornehmen können. Sollte die ESTV sodann mit dem Hinweis in E. 4 der Schlussverfügung im Verfahren ***1, wonach sich der Verdacht auf Steuerdelikte erhöhe, wenn bei einem Konto das Vorliegen der im Anhang genannten Kriterien zu bejahen sei und noch weitere Konti

vorlägen, als «betrügerisches Verhalten vermutete Handlungen» unterstellen wollen, so wäre die Kategorie 2/A/b die falsche. Bei dieser die «fortgesetzte[n] und schwere[n] Steuerdelikte» betreffenden Kategorie kommt es, wie gezeigt, einzig auf das Konto an.

6.5. Die Auffassung der ESTV, im Verfahren ***1 die kontorelevanten Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b des Staatsvertrags 10 nicht prüfen zu müssen, erweist sich damit als unzutreffend. Durch die – aufgrund der vorliegend als fehlerhaft erkannten Auffassung der ESTV konsequenterweise – unterbliebene Auseinandersetzung mit den einschlägigen Voraussetzungen hat die ESTV ihre Verfügung in diesem Bereich unzureichend begründet und dergestalt das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt. Das Dossier im Verfahren ***1 ist damit zur Prüfung der kontorelevanten Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b des Staatsvertrags 10 sowie zum allfälligen Erlass einer neuen Verfügung an die Vorinstanz zurückzuweisen und hat in diesem Verfahren (vorerst) die Leistung von Amtshilfe zu unterbleiben.

7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde betreffend das Verfahren ***2 abzuweisen, betreffend das Verfahren ***1 aber teilweise gutzuheissen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die entsprechend seinem teilweisen Obsiegen reduzierten Verfahrenskosten zu tragen. Die Verfahrenskosten sind in Anwendung von Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) angesichts des Umfangs des Verfahrens auf Fr. 20'000.-- festzusetzen. Davon sind dem Beschwerdeführer Fr. 15'000.-- aufzuerlegen und in entsprechender Höhe mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Der ESTV als Vorinstanz sind nach Art. 63 Abs. 2 VwVG keine Kosten aufzuerlegen. Dem anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer ist eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- zuzusprechen (Art. 7 ff. VGKE).

8.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Betreffend das Verfahren ***1 wird die Streitsache im Sinn der Erwägungen und zum allfälligen Erlass eines neuen Entscheids an die Vorinstanz zurückgewiesen. Betreffend das Verfahren ***2 wird die Beschwerde abgewiesen und es kann in diesem Verfahren Amtshilfe geleistet werden.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 20'000.-- werden dem Beschwerdeführer zu $\frac{3}{4}$ auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird zurückerstattet. Der Beschwerdeführer wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Alexander Mistic

Versand: