

# **BVGer A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011**

Bundesverwaltungsgericht, 2011-10-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-7019\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7019_2010)

FR: TAF A-7019/2010 du 6 octobre 2011

IT: TAF A-7019/2010 del 6 ottobre 2011

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Dies gilt auch bezüglich der Behandlung von Fragen des Datenschutzes, die sich im Zusammenhang mit dem zur Beurteilung anstehenden Amtshilfeverfahren stellen (Urteil des Bundesgerichts 1C\_133/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2 mit Hinweisen [Urteil in der vorliegenden Sache]). Die Beschwerdeführenden erfüllen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist - unter Vorbehalt der Ausführungen in E. 1.2. - einzutreten.

### **E. 1.2**

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 23. August 2010 und nicht separat angefochten werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6933/2010 vom 17. März 2011 E. 1.4).

### **E. 1.3**

Mit Zwischenverfügung vom 8. Juni 2011 hiess das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch von D.\_\_\_\_\_ um Beiladung im Hauptverfahren gut (vgl. Sachverhalt Bst. S). Die Beigeladene stellte 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. P). 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, ihr Parteistellung einzuräumen und zum Entscheid in der Datenschutzfrage den EDÖB beizuziehen, ebenfalls abzuweisen.

#### **E. 1.4**

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

#### **E. 1.5**

Im Übrigen war der entsprechende Antrag, wie auch die übrigen Anträge, von der 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.

#### **E. 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 (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, 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).

#### **E. 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 135 I 279 E. 2.6.1, 133 I 201 E. 2.2, 132 V 387 E. 5.1; BVGE 2009/36 E. 7.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4034/2010 vom 11. Oktober 2010). In Amtshilfeverfahren spricht zusätzlich das öffentliche Interesse an einem besonders beförderlichen Verfahrensablauf gegen die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz.

## **E. 2.2**

Die Beigeladene rügt eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, da sie nicht bereits von der Vorinstanz beigeladen worden sei. Damit leitet sie aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör einen 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 Betroffene vom Bundesverwaltungsgericht beigeladen wurde, sich im vorliegenden Verfahren äussern konnte und eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs vor Bundesverwaltungsgericht, das die aufgeworfenen Datenschutzfragen mit voller Kognition überprüft, geheilt werden könnte (vgl. E. 2.1. hiervor).

## **E. 3.1**

Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (BVGE 2010/64 E. 1.4.2, BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Die Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen vom 1. September 2010 (ADV; SR 672.204; in Kraft seit dem 1. Oktober 2010 [AS 2010 4017]) findet - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden - im vorliegenden Verfahren keine Anwendung (vgl. Art. 17 ADV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6159/2010 vom 28. Januar 2011 E. 2.1). Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein begründeter Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht (als Amtshilfegericht) 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 A

6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 [auszugsweise publiziert in BVGE 2011/6] und A 4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2 [auszugsweise publiziert in BVGE 2010/64]). In der Folge obliegt es den vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihnen 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, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass die vom Amtshilfeverfahren Betroffenen unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringen, dass sie zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden sind. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 und A 4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

### **E. 3.2**

Gemäss einem Grundsatzurteil des Bundesverwaltungsgerichts (A 4911/2010 vom 30. November 2010, auszugsweise publiziert in BVGE 2010/64) gilt Analoges bezüglich der Feststellung der persönlichen Identifikationsmerkmale einer vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person. Es reicht aus, wenn die Vorinstanz genügend konkrete Anhaltspunkte zu nennen vermag, die zur Annahme berechtigen, der vom Amtshilfeverfahren Betroffene erfülle die persönlichen Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Das Bundesverwaltungsgericht beschränkt sich darauf zu prüfen, ob diesbezüglich genügend Anhaltspunkte vorliegen, und korrigiert die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen nur, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder aber wenn der vom Amtshilfegesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, dass die Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben seien, klarerweise und entscheidend entkräftet (BVGE 2010/64 E. 1.4.3). Diese Rechtsprechung wurde mittlerweile in mehreren Entscheiden bestätigt (statt zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6722/2010 vom 11. August 2011 E. 2.2, A 6853/2010 vom 19. Juli 2011 E. 3.3).

### **E. 4.1**

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. Das Bundesverwaltungsgericht ist gemäss Art. 190 BV selbst dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstösst. Jedenfalls ist das Völkerrecht dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger ist (BVGE 2010/40 E. 3). Eine eventuelle Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeit kann im konkreten Fall der Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 nicht entgegen gehalten werden (E. 5.3.4). Das Bundesverwaltungsgericht hielt im genannten Piloturteil insbesondere fest, dass gemäss Staatsvertrag 10 im Amtshilfegesuch der USA keine Namen genannt werden müssen, sondern die Namensnennungen durch die Umschreibung bestimmter Kriterien ersetzt werden (Urteil A 4013/2010 E. 7.2.3 und E. 8.4). Auch die gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 gerichteten Rügen der

Verletzung von Grund- und Menschenrechten sowie des Rückwirkungsverbots wurden im Piloturteil geprüft und deren Stichhaltigkeit verworfen (BVGE 2010/40 E. 5 und 6, bestätigt insbesondere im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 3). Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen, die mittlerweile in vielen Entscheiden bestätigt wurde (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6873/2010 vom 7. März 2011 E. 5, A 4904/2010 vom 11. Januar 2011 E. 4.1, A 4876/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 3.1).

#### **E. 4.2**

Damit stossen folgende Rügen der Beschwerdeführenden von vornherein ins Leere: Der Staatsvertrag 10 sei nicht anwendbar, da das Parlament nicht zu seinem Erlass zuständig gewesen sei; beim Amtshilfegesuch vom 31. August 2009 handle es sich um eine unzulässige "fishing expedition" bzw. es handle sich um spontane Amtshilfe; die Leistung von Amtshilfe verstosse gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip; der Staatsvertrag 10 verstosse gegen Art. 6 - 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101); der Staatsvertrag beinhalte eine unzulässige Rückwirkung; unter Anwendung von Art. 190 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) seien keine Bankdaten erhältlich gewesen; durch die Leistung von Amtshilfe werde das Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG) verletzt resp. umgangen (zu letzterem vgl. ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6962/2010 vom 18. Juli 2011 E. 4).

#### **E. 5.1**

Die Beschwerdeführenden sind der Ansicht, die Editionsverfügung der ESTV vom 1. September 2009 gegenüber der UBS AG habe sich nicht auf eine genügende gesetzliche Grundlage abgestützt.

#### **E. 5.2**

Mit Urteil A 7789/2009 vom 21. Januar 2010 (teilweise publiziert in BVGE 2010/7) qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht das Abkommen 09 als Verständigungsvereinbarung und schloss daraus, dass Amtshilfe gestützt auf das Abkommen 09 nur innerhalb der Grenzen des DBA-USA 96, das heisst bei betrügerischem Verhalten, nicht aber bei Steuerhinterziehung geleistet werden darf (E. 6.4 f.). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bleibt das Abkommen 09 im Übrigen aber anwendbar (Urteil A 8462/2010 vom 2. März 2011 E. 3.1). Das Verfahren des Informationsaustauschs mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA (vgl. E. 3.1 hiavor). Die Verfahrensbestimmungen des DBG finden keine Anwendung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6262/2010 vom 8. April 2011 E. 4.1.2; vgl. auch zuvor E. 4.1. f.). Die Editionsverfügung der ESTV vom 1. September 2009 gegenüber der UBS AG besagt nichts zur Frage, ob Amtshilfe geleistet werden muss. Sie stützt sich auf Art. 20d Abs. 2 Vo DBA-USA, wonach die ESTV (sofern der Informationsinhaber oder die betroffene Person der Übergabe der verlangten Informationen nicht innerhalb von 14 Tagen zustimmt) gegenüber dem Informationsinhaber (hier der UBS AG) eine Verfügung zu erlassen hat, mit der sie die Herausgabe der im amerikanischen Ersuchen bezeichneten Informationen verlangt. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts stellt das Abkommen 09 im Zusammenhang mit Art. 20d Abs. 2 Vo DBA-USA eine genügende rechtliche Grundlage dar, auf der die ESTV die genannte Verfügung abstützen durfte

(Urteil A 8462/2010 vom 2. März 2011 E. 3.2). Als nicht stichhaltig erweist sich damit das Argument der Beschwerdeführenden, Erhebung und Herausgabe der Daten im Amtshilfeverfahren seien unrechtmässig gewesen.

#### **E. 6.1**

Die Beschwerdeführenden bringen gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 des Weitem vor, die Schweiz habe den Staatsvertrag erfüllt, da die Prüfung von rund 4'450 UBS-Kundendossiers abgeschlossen sei. Die USA hätten das so genannte "John Doe Summons" (JDS) gegen die UBS AG folglich zurückgezogen. Die Geltung des Staatsvertrags 10 ende mit der Notifizierung der Erfüllung des Vertrages durch die Vertragsparteien. Mangels Verfolgungsinteresses der USA dürften keine weiteren Kundendaten herausgegeben werden. Die Beschwerdeführenden stellen in diesem Zusammenhang mehrere Beweisanträge, mit denen festgestellt werden soll, wie viele Dossiers von UBS-Kunden im Amtshilfeverfahren und in der so genannten "voluntary disclosure practice" dem IRS übermittelt wurden, ob die Schweiz oder die USA erklärt hätten, ihre Verpflichtungen aus dem Staatsvertrag 10 erfüllt zu haben, ob die USA die "John Doe Summons" zurückgezogen hätten und ob die USA eingeladen worden seien, ihrer Verpflichtung zur Bestätigung der Vertragserfüllung gemäss Art. 10 des Staatsvertrags 10 nachzukommen.

#### **E. 6.2**

Art. 10 des Staatsvertrags 10 hält unter der Marginale "Dauer und Beendigung" fest, das Abkommen bleibe "in Kraft, bis beide Vertragsparteien schriftlich bestätigt haben, ihre in diesem Abkommen eingegangenen Verpflichtungen erfüllt zu haben". Dass derlei geschehen wäre, behaupten die Beschwerdeführenden zu Recht nicht. Schon aus diesem Grund bleibt es dabei, dass der Staatsvertrag 10 auch für das Bundesverwaltungsgericht im bereits dargelegten Sinn verbindlich bleibt (vgl. E. 4.1. hiervor). Daran ändert auch nichts, dass der IRS die "John Doe Summons" gegen die UBS AG zurückgezogen hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 8.2). Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass sich aus der in Art. 1 Abs. 1 Staatsvertrag 10 enthaltenen Zahl der 4'450 Konten bzw. der in öffentlichen Verlautbarungen genannten Anzahl der vom IRS erhaltenen UBS-Kundendaten hinsichtlich der Erfüllung des Staatsvertrags 10 nichts ableiten lässt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 8467/2010 vom 10. Juni 2011 E. 4.1, A 6932/2010 vom 27. April 2011 E. 2.4.2; A 6705/2010 vom 18. April 2011 E. 2.3.2). Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet. Die in diesem Zusammenhang gestellten Beweisanträge sind, da unerheblich, abzuweisen.

#### **E. 7**

Die Beschwerdeführenden machen schliesslich geltend, in den USA würden die wegen Steuerdelikten verurteilten Personen nach dem "Prangerprinzip" im Internet veröffentlicht. Die Beschwerdeführenden ziehen daraus jedoch keine Schlussfolgerungen. Zudem hat sich das Bundesverwaltungsgericht bereits in früheren Entscheiden mit gleichartigen Vorbringen auseinandergesetzt und dabei kein Hindernis für die Leistung von Amtshilfe gefunden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6932/2010 vom 27. April 2011 E. 5, A 6705/2010 vom 18. April 2011 E. 5). Auf das Vorbringen ist deshalb nicht weiter einzugehen.

#### **E. 8.1**

Der Staatsvertrag 10 ist ein völkerrechtlicher Vertrag im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft). Als solcher ist er - unter Vorbehalt speziellerer Bestimmungen - gemäss den Regeln der VRK auszulegen. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang; er stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, den Zusammenhang, Ziel und Zweck des Vertrags sowie Treu und Glauben. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche nur, aber immerhin, zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Das Prinzip von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (vgl. zum Ganzen anstelle mehrerer: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.1 und 11.1.3 sowie das auszugsweise in BVGE 2011/6 publizierte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1 und das auszugsweise in BVGE 2010/64 publizierte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1 mit Hinweisen).

## **E. 8.2**

Die Auslegungsregeln der VRK kommen nur zur Anwendung, wenn diesen keine spezielleren Regeln vorgehen. Dies entspricht dem auch auf völkerrechtliche Verträge anwendbaren Grundsatz des Vorrangs der *lex specialis* (BGE 133 V 233 E. 4.1). Der Staatsvertrag 10 selbst enthält keine Auslegungsregel. Hingegen findet sich eine solche in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96. Was nun das Verhältnis des Staatsvertrags 10 zum DBA-USA 96 anbelangt, hat das Bundesverwaltungsgericht in mehreren Entscheiden festgestellt, dass der Staatsvertrag 10 ein eigenes Abkommen darstellt, welches das DBA-USA 96 für die in ihm geregelten Konstellationen temporär überlagert (BVGE 2010/64 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3). Demnach bleibt es dabei, dass die Begriffe nach der VRK auszulegen sind.

## **E. 9.1**

Umstritten ist vorliegend die Frage, ob der Beschwerdeführer 1 die im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien der Kategorie 2/B/a für die Amtshilfe der Schweiz an die USA erfüllt. Massgeblich ist der Wortlaut in der englischen Originalversion des Staatsvertrags 10 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1). Unter die in Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 umschriebene Grundkategorie fallen US-Personen (ungeachtet ihres Wohnsitzes), welche an "offshore company accounts", die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder geführt wurden, wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" dargelegt werden kann.

## **E. 9.2**

Gemäss vertragsautonomer Auslegung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK erfasst der Begriff "US persons" nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen, welche in den USA in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren. Gemäss dem amerikanischen "Internal Revenue Code" (IRC) sind neben "US citizens" (US Staatsangehörige) auch "resident aliens" in den

USA subjektiv steuerpflichtig (BVGE 2011/6 E. 7.1.1; vgl. grundlegend BVGE 2010/64 E. 5.2, bestätigt u.a. in Urteil des Bundesverwaltungsgericht A 6605/2010 vom 23. August 2011 E. 8.2).

### **E. 9.3**

Des Weiteren müssen die "US persons" an sog. "offshore company accounts" wirtschaftlich berechtigt gewesen sein, die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet und geführt wurden. Die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 sollen mithin auch dazu dienen, u.a. diejenigen US-Steuerpflichtigen einzubeziehen, die Konten auf den Namen von Offshore-Gesellschaften eröffnen liessen, welche ermöglicht haben, die steuerlichen Offenlegungspflichten gegenüber den USA zu umgehen. Vor diesem Hintergrund sind in Anbetracht des nach Art. 31 Abs. 1 VRK einzubeziehenden Ziels und Zwecks des Staatsvertrags 10 unter dem Begriff "offshore company accounts" Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinn zu verstehen, d.h. auch "offshore"-Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten bzw. Einrichtungen müssen lediglich dafür geeignet und in der Lage sein, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution wie einer Bank zu führen bzw. "Eigentum zu halten" (BVGE 2011/6 E. 7.2.1). Nicht erheblich ist, ob es sich um eine "nicht operativ tätige" Offshore-Gesellschaft handelt. Dieser begriffliche Zusatz wird nur in der Einleitung in Ziff. 1 des Anhangs zum Staatsvertrag 10 verwendet. Darin wird dargelegt, weshalb beim Amtshilfegesuch auf die klare Identifikation der betroffenen Personen verzichtet wird. Im Kriterienkatalog für die Kategorie 2/B/a wird der Zusatz, dass die Offshore-Gesellschaft "nicht operativ" sein müsste, aber nicht mehr genannt, sondern es gilt die Voraussetzung zur Identifikation der unter das Amtshilfegesuch fallenden Personen (neben weiteren zu beachtenden Kriterien) als erfüllt, wenn diese an "offshore company accounts" wirtschaftlich berechtigt waren (vgl. Ziff. 1 Abs. 2 des Anhangs zum Staatsvertrag 10; analog zur Kategorie 2/B/b: vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 7018/2010 vom 18. August 2011 E. 3.4, A 6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 3.8, A 7017/2010 vom 16. Juni 2010 E. 6.2.3, A 7242/2010 vom 10. Juni 2011 E. 7.4.2.1).

### **E. 9.4**

Zur Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Berechtigung ("beneficially owned") an einem "offshore company account" vorliegt, ist entscheidend, inwiefern die "US person" das sich auf dem UBS-Konto der "offshore company" befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte. Hatte die fragliche "US person" die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem UBS-Konto verwaltet wurde und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden sind, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (Klaus Vogel, «On Double Taxation Conventions», 3. Aufl., London/The Hague/Boston 1997, S. 562). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS-Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode von 2001 bis 2008 vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die "offshore company" gewählt wurde (BVGE 2011/6 E. 7.3.2).

### **E. 10.1**

Die Kriterien der Grundkategorie gemäss Ziff. 1 Bst. B sind für Fälle der Kategorie 2/B/a in dem Sinn zu ergänzen, als gemäss Wortlaut der Ziff. 2 Bst. B/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 nur Konten mit Vermögenswerten von mehr als Fr. 250'000.-- dem IRS mitzuteilen sind. Da Ziff. 2 Bst. B/a des Staatsvertrags 10 als *lex specialis* der Ziff. 1 Bst. B vorgeht, sind Informationen von Konten zu liefern, auf welchen während des relevanten Zeitraums Vermögen von mindestens Fr. 250'000.-- lag, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

### **E. 10.2**

Unklar ist aufgrund der Formulierung in Ziff. 2 Bst. B/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10, ob die Untergrenze von Fr. 250'000.-- während des gesamten abkommensrelevanten Zeitraums überschritten sein muss, oder ob es genügt, wenn sie einmal während des relevanten Zeitraums überschritten wurde. Deutlich wird die Vertragsnorm jedoch unter Heranziehung der Auslegung nach dem Zusammenhang sowie nach Ziel und Zweck gemäss Art. 31 VRK. Die Grundkategorie gemäss Ziff. 1 Bst. A betrifft Inhaber von UBS-Konten, auf welchen zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums zwischen 2001 und 2008 Vermögen von mehr als 1 Million Franken lagen. Bei Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ist bereits aufgrund des Wortlauts klar, dass es genügt, wenn auf dem betroffenen Konto einmal während des abkommensrelevanten Zeitraums die Grenze von 1 Million Franken überschritten wurde. Bei betrügerischem Verhalten gemäss Ziff. 2 Bst. A/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen) Inhaber von Konten von weniger als 1 Million Franken, aber von mehr als Fr. 250'000. - unter das Abkommen. Die Untergrenze von Fr. 250'000. - bei betrügerischem Verhalten der Kategorie 2/A/a muss ebenfalls nur einmal während des abkommensrelevanten Zeitraums erreicht worden sein. Nichts anderes kann für die Kategorie 2/B/a gelten, da auch diese Kategorie betrügerisches Verhalten betrifft. Auch bei der Kategorie 2/B/a reicht es aus, wenn das betroffene Konto einmal während des Zeitraums von 2001 bis 2008 die Grenze von Fr. 250'000.-- überschritt, damit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen Amtshilfe geleistet werden kann. Es kann nicht Ziel der Vertragsparteien gewesen sein, Personen, die mit Hilfe von Offshore-Strukturen mutmasslich Steuerbetrug begingen, günstiger zu behandeln als Personen, die ohne solche Strukturen mutmasslich Steuerbetrug begingen. Die gegenteilige Auffassung der Beschwerdeführenden, dass nämlich die Grenze von Fr. 250'000. - während des gesamten Zeitraums überschritten worden sein muss, ist damit nicht zu stützen.

### **E. 11.1**

Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 hat für die Kategorie 2/B/a zusätzlich der begründete Verdacht auf betrügerisches Verhalten ("fraudulent conduct") zu bestehen, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann. Ein solches Verhalten liegt vor, wenn die wirtschaftlich berechtigten US-Personen Folgendes begingen: Activities presumed to be fraudulent conduct including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income based on a "scheme of lies" or submission of incorrect or false documents, [...]. Die deutsche (nicht massgebliche) Übersetzung lautet: [A]ls betrügerisches Verhalten vermutete Handlungen, einschliesslich Handlungen, welche zu einer Verschleierung von Vermögenswerten und einer zu niedrigen Deklaration von Einkommen führten, basierend auf einem "Lügengebäude" oder dem Einreichen unrichtiger

oder falscher Unterlagen, [...].

## **E. 11.2**

Das vermutete betrügerische Verhalten ist darauf ausgerichtet, dem Staat eine Steuereinnahme vorzuenthalten. Was im Einzelnen als betrügerisches Verhalten vermutete Handlungen ("activities presumed to be fraudulent conduct") gilt, ist durch vertragsautonome Auslegung zu bestimmen. Diese Auslegung hat Vorrang vor allfälligen anderen Auslegungen des Stammabkommens DBA-USA 1996 sowie der Vereinbarung 03 (vgl. BvGE 2010/40 E. 6.2.2).

### **E. 11.2.1**

Fussnote 3 zum Anhang der englischen Fassung (Fussnote 16 in der deutschen Fassung) des Staatsvertrags 10 (nachfolgend auch nur: Fussnote) enthält eine beispielhafte Umschreibung dessen, wann von einem "Lügengebäude" ("scheme of lies") auszugehen ist. Die Fussnote präzisiert zudem, dass diese Beispiele nicht abschliessend sind und die ESTV je nach den massgeblichen Tatsachen und Umständen weitere Tatbestände als "Lügengebäude" qualifizieren kann. Ein solches Lügengebäude kann gestützt auf die Bankunterlagen vorliegen, wenn wirtschaftlich Berechtigte in dauernder Weise die Verwaltung und Anlage der im Konto der Offshore-Gesellschaft gehaltenen Vermögenswerte ganz oder teilweise leiteten und kontrollierten oder sonst wie die Formalitäten oder den Inhalt des angeblichen Gesellschaftseigentums missachteten (d.h. die Offshore-Gesellschaft funktionierte als Strohmännchen, Scheingesellschaft oder Alter Ego des wirtschaftlich Berechtigten), indem die wirtschaftlich Berechtigten (i) im Widerspruch zu den in der Kontodokumentation gemachten Ausführungen oder den dem IRS oder der Bank eingereichten Steuerformularen Anlageentscheidungen fällten; (ii) Telefonkarten oder spezielle Mobiltelefone verwendeten, um die Quelle des Handels zu tarnen; (iii) Lastschrift- oder Kreditkarten einsetzten, um auf täuschende Weise Kapital zu repatriieren oder auf andere Weise Kapital zu überweisen zur Zahlung persönlicher Auslagen oder zur Veranlassung von Routinezahlungen von Kreditkartenrechnungen für persönliche Auslagen unter Verwendung von Vermögenswerten des Kontos der Offshore-Gesellschaft; (iv) elektronische Geldüberweisungen oder andere Zahlungen vom Konto der Offshore-Gesellschaft auf Konten in den Vereinigten Staaten oder anderswo veranlassten, welche vom wirtschaftlich Berechtigten oder einer nahestehenden Person gehalten oder kontrolliert wurden, um die wahre Herkunft der diese elektronischen Geldüberweisungen veranlassenden Person zu tarnen; (v) nahestehende juristische oder natürliche Personen als Durchlauf oder Strohmänner zur Repatriierung oder anderweitigen Überweisung von Vermögenswerten im Konto der Offshore-Gesellschaft einschalteten; oder (vi) dem wirtschaftlich Berechtigten oder einer nahestehenden Person "Darlehen" gewährten, welche direkt aus den Vermögenswerten im Konto der Offshore-Gesellschaft stammten, dadurch gesichert waren oder damit bezahlt wurden.

### **E. 11.2.2**

Die in Ziff. 2 Bst. B/a zum Anhang des Staatsvertrags 10 genannte Verwendung von unrichtigen oder falschen Urkunden ("incorrect or false documents") findet sich gleichfalls in der Ziff. 2 Bst. A/a. Dabei ist festzuhalten, dass der Begriff "documents" von den Vertragsparteien nicht definiert wurde. Dieser Begriff findet sich nicht nur im Staatsvertrag 10, sondern bereits im DBA-USA 96. Er wird hier wie dort mit "Urkunde" übersetzt. Aufgrund des "Zusammenhangs" i.S.v. Art. 31 VRK kann die Terminologie des DBA-USA

96 hier als Auslegungshilfe herangezogen werden. Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb der Urkundenbegriff gemäss Staatsvertrag 10 nicht ebenfalls eng auszulegen ist, so wie er in der - hier ebenfalls massgeblichen - deutschen Fassung des DBA-USA 96 verwendet wird. Soweit ein in den USA Steuerpflichtiger falsche Urkunden verwendet, um gegenüber dem IRS seine finanzielle Lage zu verschleiern, fällt dieses Verhalten - wäre es in der Schweiz begangen worden - unter den Tatbestand des Steuerbetrugs. Dabei wird der Begriff der Urkunde nach schweizerischem Recht definiert, wonach eine Urkunde ein Dokument ist, das dazu bestimmt und geeignet ist, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen, unabhängig davon, wer die Urkunde ausgestellt hat (Art. 110 Abs. 4 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [SR 311.0]). Die Beweiseignung bestimmt sich nach dem Recht des ersuchenden Staates (BGE 125 II 250 E. 3c und E. 4a). Soweit sich Anhaltspunkte für ein solches Verhalten ergeben, ist aufgrund des begründeten Tatverdachts bezüglich dieses Steuerpflichtigen Amtshilfe an die USA zu leisten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6159/2010 vom 28. Januar 2011 E. 3.4.5.1 betreffend einen Fall der Kategorie 2/A/a).

### **E. 12.1**

Die ESTV vertritt in der Schlussverfügung vom 23. August 2010 die Auffassung, betreffend die Beschwerdeführenden seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/B/a erfüllt, weshalb Amtshilfe zu leisten sei. Dazu führt sie aus, aus den Bankunterlagen gehe hervor, dass der Beschwerdeführer 1 seinen eigenen Angaben nach eine "US person" im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sei (Beleg Nr. [...]). Er sei an der Beschwerdeführerin 2 und damit auch an deren Bankkonto mit der Stammnummer [...] wirtschaftlich berechtigt gewesen. Der Gesamtwert des Kontos habe [...] 2005 die massgebliche Grenze von Fr. 250'000.-- überstiegen (Beleg Nr. [...]). Die Beschwerdeführerin 2 erfülle die Voraussetzungen einer so genannten Sitzgesellschaft (Beleg Nr. [...]). Sie habe ihren Sitz in einer "Steueroase", betreibe keine operative Tätigkeit und verfüge weder über eigenes Personal noch eigene Geschäftsräume. Der Beschwerdeführer 1 habe über eine Zeichnungsberechtigung für das Konto der Beschwerdeführerin 2 verfügt (Beleg Nr. [...]). Somit habe er über das Gesellschaftskonto verfügen können und dies auch getan, indem er der UBS AG regelmässig Instruktionen erteilt habe (Belege Nr. [...], usw.). Ausserdem hätten Überweisungen stattgefunden, bei welchen als Zahlungsgrund "new home in H. \_\_\_\_\_" angegeben worden sei. Dies deute darauf hin, dass der Beschwerdeführer 1 das Gesellschaftskonto für private Zwecke gebraucht habe. Offensichtlich seien auch Zahlungen zwischen verschiedenen Konten der Beschwerdeführerin 2 und anderen Gesellschaften vorgenommen worden, die den Zweck gehabt hätten, Herkunft und Verwendung der Gelder zu verschleiern (z.B. Belege Nr. [...]). Die Beschwerdeführerin 2 habe damit lediglich die Funktion einer Treuhänderin gehabt und erscheine als missbräuchliche Gestaltung ("sham entity") bzw. als blosses Instrument der dahinter stehenden, nutzungsberechtigten natürlichen Person ("alter ego"). Somit sei von einem Lügengebäude gemäss Fussnote 3 im Anhang zum Staatsvertrag 10 auszugehen, und es bestehe der begründete Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen". Alle gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/B/a seien damit erfüllt.

### **E. 12.2**

Die Beschwerdeführenden bestreiten in der Beschwerde vom 27. September 2010 erstens die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 1 an der Beschwerdeführerin 2

und damit auch an deren Konto. Dazu führen sie aus, die Beschwerdeführerin 2 sei eine unter dem Recht von L. \_\_\_\_\_ [recte: M. \_\_\_\_\_] inkorporierte Gesellschaft und eine steuerrechtlich selbständige Person (foreign corporation). Ihre gesellschaftliche Struktur sei stets respektiert worden. Zweitens bestreiten die Beschwerdeführenden, dass dem Beschwerdeführer 1 eine betrugsähnliche Handlungen vorgeworfen werden könne. Nach ihrer Ansicht liegen betrugsähnliche Handlungen vor, wenn Betrug nach dem Arglistmodell oder nach dem Urkundenmodell begangen worden sei. Die ESTV führe selber aus, dass der Beschwerdeführer 1 für das Konto der Beschwerdeführerin 2 zeichnungsberechtigt gewesen sei. Somit sei er befugt gewesen, über die Konten der Beschwerdeführerin 2 zu verfügen, weshalb die Formalitäten gerade nicht missachtet worden seien. Der Beschwerdeführer 1 habe das Unternehmen benutzt, um kleinere Kreditgeschäfte abzuwickeln. Inwiefern die Herkunft und Verwendung der Mittel hätte verschleiert werden sollen, sei nicht ersichtlich. Die Zahlungsgründe seien offen deklariert worden. Die Tatsache, dass eine Person Organ ihrer eigenen "Einmann-AG" sei, mache sie nicht per se zum Betrüger. In ihrer Eingabe vom 6. Dezember 2010 bringen die Beschwerdeführenden vor, die von der ESTV angeführten Belege würden ein offenes Vorgehen des Beschwerdeführers 1 belegen. Dieses offene Vorgehen könne nicht als Verschleierung bezeichnet werden. Wenn die Verwendung zweier juristischer Personen automatisch zu einem Konstrukt führen würde, das die Voraussetzungen eines Lügengebäudes erfülle, läge bei Unternehmens-Gruppenstrukturen per se ein Verdacht auf Steuerbetrug vor. Das könne offensichtlich nicht sein.

### **E. 12.3**

In ihrer Vernehmlassung vom 19. November 2010 erklärt die ESTV, gemäss dem anwendbaren Staatsvertrag 10 spiele es keine Rolle, ob es sich bei der Beschwerdeführerin 2 um eine "foreign corporation" handle, sondern ob es sich um eine "offshore company" handle. Die Beschwerdeführerin 2 sei als eine solche "offshore company" im Sinn des Staatsvertrags 10 zu betrachten. Dem Beschwerdeführer werde nicht vorgeworfen, er habe sich in der Weise über die Struktur der Beschwerdeführerin 2 hinweggesetzt, dass er ohne formelle Berechtigung Anweisungen erteilt und über Werte der Gesellschaft verfügt habe. Es gehe vielmehr darum, dass dabei nicht die Interessen der Gesellschaft massgeblich gewesen seien, sondern dass der Beschwerdeführer 1 die Beschwerdeführerin 2 als "alter ego", als Instrument zur Verfolgung seiner privaten Interessen benutzt habe. Dies ergebe sich aus seinen zahlreichen Anweisungen ([Belegstellen]). Diese hätten mehrfach dazu gedient, die Herkunft des Geldes zu verschleiern und Zahlungen in die USA vorzunehmen.

### **E. 13.1**

Beim Beschwerdeführer 1 handelt es sich unbestrittenermassen um eine "US person" im Sinn des Staatsvertrags 10 (vgl. E. 9.2 hiervor). Dies ergibt sich aus den von der ESTV angeführten Belegstellen sowie aus der in den Bankakten liegenden Kopie seines Reisepasses (Belegstelle [...]). Ebenfalls unbestrittenermassen handelt es sich bei der Beschwerdeführerin 2 mit Sitz in M. \_\_\_\_\_ um eine "offshore company" im Sinn des Staatsvertrags 10 (vgl. E. 9.3 hiervor), deren UBS-Konto während des abkommensrelevanten Zeitraums eröffnet und gehalten wurde. Gemäss Dossieranalyse der Vorinstanz erreichte das UBS-Konto [...] 2005 die massgebliche Schwelle von Fr. 250'000.--, welche lediglich einmal während des abkommensrelevanten Zeitraums erreicht worden sein musste (vgl. E. 10.2 hiervor). Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdeführer 1 am streitbetroffenen UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt war (vgl. E. 13.2 nachfolgend) und ob der von der Vorinstanz angenommene Verdacht auf

"Betrugsdelikte und dergleichen" begründet ist (vgl. E. 13.3 nachfolgend). Nicht einzugehen ist auf die Ausführungen der Beschwerdeführenden zur Frage, ob der Beschwerdeführer 1 zur Einreichung einer FBAR-Erklärung an den IRS verpflichtet gewesen war. Dieses Kriterium betrifft die Kategorie gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10, welche im vorliegenden Fall nicht zur Diskussion steht.

### **E. 13.2**

Der Beschwerdeführer 1 wird auf dem Bankformular A als wirtschaftlich Berechtigter am streitbetroffenen UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 genannt (Belegstelle [...]). Dieses Formular stellt einen hinreichenden Anhaltspunkt für die entsprechende Annahme der ESTV dar (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 7018/2010 vom 22. August 2011 E. 4.3, A 6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 9.3.1). Zudem war der Beschwerdeführer 1 für das streitbetroffene UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 zeichnungsberechtigt (Belegstelle [...]) und erteilte entsprechende Instruktionen (Belegstellen [...] f.). Auch dies sind Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdeführer 1 am UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt war. Damit ist es an den Beschwerdeführenden, diese Sachverhaltsannahme der Vorinstanz mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (vgl. E. 3 hiervor). Dazu bringen diese lediglich vor, die gesellschaftliche Struktur der Beschwerdeführerin 2 sei stets respektiert worden. Jedoch bringen sie keine Urkunden bei, welche die Annahme der Vorinstanz in irgendeiner Weise in Zweifel ziehen würden. Es bleibt somit der Verdacht, dass der Beschwerdeführer 1 am Konto der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt war.

### **E. 13.3.1**

Die ESTV ist der Ansicht, der Beschwerdeführer 1 habe das Gesellschaftskonto für private Zwecke benutzt. Sie begründet den Verdacht auf betrügerisches Verhalten damit, dass es sich bei der Beschwerdeführerin 2 um eine so genannte Sitzgesellschaft handle, Überweisungen vom UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 zu privaten Zwecken des Beschwerdeführers 1 erfolgt seien und Transaktionen zwischen verschiedenen Konten der Beschwerdeführerin 2 und anderen Gesellschaften vorgenommen worden seien. Dies alles deute auf eine Verschleierung von Vermögenswerten und einer Ausnutzung der Gesellschaftsstrukturen zu privaten Zwecken hin. Tatsächlich ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass es sich bei der Beschwerdeführerin 2 um eine so genannte Sitzgesellschaft (Sitz in einer "Steueroase", keine eigenen Geschäftsräume, kein eigenes Personal) handelt (Belegstelle [...]). Den Bankakten lässt sich ebenfalls entnehmen, dass der Beschwerdeführer 1 die Überweisung von zwei Geldbeträgen vom UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 an ein Konto bei einer Bank in G.\_\_\_\_\_ mit dem Vermerk "new home in H.\_\_\_\_\_" veranlasste (Belegstelle [...] f.). Weiter ergibt sich aus der von der ESTV angeführten Belegstelle [...], dass der Beschwerdeführer 1 vom UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 USD 40'000.-- auf ein Konto der Z.\_\_\_\_\_ Ltd. (nachfolgend: Z.\_\_\_\_\_) überweisen liess, welches von dort gleichentags auf ein ebenfalls der Z.\_\_\_\_\_ gehörendes Konto bei einer US-Bank einbezahlt werden sollte. Der Belegstelle [...] f. ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer 1 die Anweisung erteilte, vom streitbetroffenen Konto der Beschwerdeführerin 2 USD 50'000.-- auf das UBS-Konto der Z.\_\_\_\_\_ zu überweisen und gleichentags von diesem Konto auf ein anderes Konto der Z.\_\_\_\_\_ in den USA weiterzuleiten. Der Beschwerdeführer 1 ist an der Z.\_\_\_\_\_ mutmasslich ebenfalls wirtschaftlich berechtigt (Belegstelle [...] f., wo der Beschwerdeführer 1 der UBS AG Anweisungen betreffend das UBS-Konto der Z.\_\_\_\_\_

erteilt). Gestützt auf die genannten Hinweise (Vorliegen einer reinen Sitzgesellschaft, Zahlungen vom Konto der Sitzgesellschaft für das neue Eigenheim des Beschwerdeführers 1 in H. \_\_\_\_\_, gleichentags erfolgte "Ketten"-Überweisungen vom Konto der Sitzgesellschaft auf Konten einer mutmasslich ebenfalls vom Beschwerdeführer beherrschten Gesellschaft, wobei auf diese Weise Geld in die USA floss) durfte die Vorinstanz von einem begründeten Verdacht auf betrügerisches Verhalten im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ausgehen, indem der Beschwerdeführer 1 die Gesellschaftsstruktur der Beschwerdeführerin 2 benutzte, um letztlich an ihn selbst fliessende Geldbeträge vor dem US-amerikanischen Fiskus zu verbergen. Es ist nun an den Beschwerdeführenden, diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (vgl. E. 3 hiervor).

#### **E. 13.3.2**

Die Beschwerdeführenden bringen keine einzige Urkunde bei, die am Verdacht der Vorinstanz Zweifel erwecken könnten. Sie verteidigen sich lediglich mit dem Argument, der Beschwerdeführer 1 sei für das streitbetreffene UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 zeichnungsberechtigt gewesen, habe deshalb für die Beschwerdeführerin 2 handeln dürfen und diese dazu benutzt, um kleinere Kreditgeschäfte abzuwickeln. Weder machen die Beschwerdeführenden geltend, dass der Beschwerdeführer 1 im Interesse der Gesellschaft und in Übereinstimmung mit deren Statuten gehandelt habe, noch bringen sie eine Erklärung für die diversen Transaktionen zwischen den verschiedenen Konten vor. Der Verdacht auf betrügerisches Verhalten bleibt demzufolge bestehen.

#### **E. 13.4**

Somit ist die Beschwerde im Hauptantrag abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 14.1**

Die Beschwerdeführenden sowie die beige ladene Drittperson machen im Wesentlichen geltend, sämtliche Personen, die nicht unter eine im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführte Personenkategorie fallen, seien als unbeteiligte Dritte zu betrachten. Daten dieser Personen dürften nicht übermittelt werden. Der Begriff des "unbeteiligten Dritten" unterscheide sich im Rahmen der Anwendung des Staatsvertrags 10 von demjenigen, der herkömmlicherweise im Bereich der Amts- und Rechtshilfe verwendet werde. Es sei nicht entscheidend, ob die zu übermittelnden Informationen für den IRS potentiell erheblich seien, sondern einzig, ob die Personen, deren Daten übermittelt werden sollten, unter eine Kategorie des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen würden. Die Beschwerdeführenden und die Beigeladene rügen eine Verletzung des Datenschutzgesetzes. Diese Frage ist im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu prüfen (Urteil des Bundesgerichts 1C\_133/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2 mit Hinweisen; vgl. schon oben E. 1.1). Der Antrag, es sei in einem separat anfechtbaren Teilentscheid über diese datenschutzrechtliche Vorfrage der Behandlung der unter dem UBS-Amtshilfeabkommen unbeteiligten Drittpersonen zu entscheiden und vorab der EDÖB zu konsultieren, ist daher abzuweisen.

#### **E. 14.2**

Das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) gilt generell für das Bearbeiten von Daten natürlicher und juristischer Personen durch Bundesorgane (Art. 2 Abs. 1 Bst. b DSG), wozu die ESTV gehört. Es ist deshalb auf deren Tätigkeit grundsätzlich anwendbar, soweit datenschutzrechtliche Fragen zu beurteilen sind. Keine Anwendung findet das Datenschutzgesetz auf hängige Zivilprozesse, Strafverfahren,

Verfahren der internationalen Rechtshilfe sowie staats- und verwaltungsrechtliche Verfahren mit Ausnahme erstinstanzlicher Verwaltungsverfahren (Art. 2 Abs. 2 Bst. c DSG). Diese Sonderregelung beruht auf der Idee, dass der Persönlichkeitsschutz durch spezialgesetzliche Verfahrensnormen hinreichend gesichert ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt dies für den Bereich der Amtshilfe allerdings nicht im gleichen Masse. Die Amtshilfe kann diesbezüglich deshalb nicht einfach aus Praktikabilitätsgründen mit der internationalen Rechtshilfe in Zivil- und Strafsachen gleichgesetzt werden (BGE 126 II 126 E. 5a/aa zur Amtshilfe im Bereich des Börsenrechts). Dies gilt auch für die Amtshilfe in Steuersachen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten in Sachen UBS-Kunden. Der Staatsvertrag 10 enthält keine Bestimmungen über die Lieferung persönlicher Daten von Drittpersonen. Aus der Vo DBA-USA, welche zur Anwendung kommt, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (BVGE 2010/40 E. 6.2.2), kann ebenfalls keine Regel entnommen werden. Einen Anspruch auf Durchführung eines Amtshilfeprozesses haben nur die vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen, nicht aber Drittpersonen, die in den zu liefernden Bankunterlagen der UBS-Kunden zufällig aufscheinen (vgl. Art. 20e Vo DBA-USA). Daten dieser Drittpersonen stellen ebenfalls Personendaten im Sinn des Datenschutzgesetzes dar (vgl. Art. 3 Bst. a DSG). Für sie besteht im Amtshilfeprozess aber kein weitreichender Persönlichkeitsschutz durch spezialgesetzliche Verfahrensregeln. Aus diesem Grund muss das Datenschutzgesetz im Bereich der Amtshilfe grundsätzlich anwendbar sein.

### **E. 14.3**

Das Datenschutzgesetz bezweckt den Schutz der Persönlichkeit und der Grundrechte von Personen, über die Daten bearbeitet werden (Art. 1 DSG). Unter den Begriff des Bearbeitens fällt unter anderem das Bekanntgeben von Personendaten (Art. 3 Bst. e DSG). Die Bekanntgabe von Personendaten durch Bundesorgane wird von Art. 19 in Verbindung mit Art. 17 DSG geregelt. Diese dürfen Personendaten unter anderem bekannt geben, wenn dafür eine Rechtsgrundlage besteht (Art. 19 DSG in Verbindung mit Art. 17 Abs. 1 DSG), wobei es bei besonders schützenswerten Daten (vgl. Art. 3 Bst. c DSG) sowie Persönlichkeitsprofilen (vgl. Art. 3 Bst. d DSG) einer ausdrücklichen Grundlage in einem formellen Gesetz bedarf (Art. 19 DSG in Verbindung mit Art. 17 Abs. 2 DSG). Ohne eine solche Grundlage ist die Bekanntgabe möglich, wenn die Daten für den Empfänger im Einzelfall zur Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgabe unentbehrlich sind (Art. 19 Abs. 1 Bst. a DSG). Als Datenempfänger kommen auch ausländische Behörden in Frage (Yvonne Jöhri, in: David Rosenthal/Yvonne Jöhri [Hrsg.], Handkommentar zum Datenschutzgesetz, Zürich 2008 [nachfolgend: Handkommentar], Rz. 21 zu Art. 19 DSG; Yvonne Jöhri/Marcel Studer, in: Urs Maurer-Lambrou/Nedim Peter Vogt [Hrsg.], Datenschutzgesetz, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2006 [nachfolgend: BSK-DSG], Rz. 5 zu Art. 19 DSG). Fehlt eine abschliessende spezialgesetzliche Regelung hinsichtlich der Verpflichtung zur Bekanntgabe von Personendaten, sind die allgemeinen Grundsätze der Datenbearbeitung zu beachten (vgl. Art. 4 ff. DSG). Dazu gehören der Grundsatz der Rechtmässigkeit der Datenbearbeitung (Art. 4 Abs. 1 DSG), der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 4 Abs. 2 DSG), das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 4 Abs. 2 DSG), die Zweckbindung der Bearbeitung von Personendaten (Art. 4 Abs. 3 DSG), die Richtigkeit von Personendaten (Art. 5 DSG) sowie die Beachtung der Anforderungen an den Persönlichkeitsschutz bei der grenzüberschreitenden Bekanntgabe, wenn im Empfängerstaat eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet (Art. 6 DSG). Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung unter anderem dann möglich, wenn

hinreichende Garantien, insbesondere durch Vertrag, einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Art. 6 Abs. 2 Bst. a DSGVO). Im vorliegenden Zusammenhang stehen das Verhältnismässigkeitsprinzip und die Zweckbindung der Datenbearbeitung im Vordergrund. Im Bereich des Datenschutzgesetzes muss die Massnahme geeignet sein, das angestrebte Ziel zu erreichen (Zwecktauglichkeit), und es muss diejenige Massnahme gewählt werden, welche den geringstmöglichen Eingriff darstellt. Auch müssen Ziel und Eingriff in einem vernünftigen Verhältnis stehen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 7040/2009 vom 30. März 2011 E. 8.4; Philippe Meier, *Protection des données, Fondaments, principes généraux et droit privé*, Bern 2011, Rz. 665; David Rosenthal, in: *Handkommentar*, Rz. 20 f. zu Art. 4 DSGVO; Maurer-Lambrou/Steiner, in: *BSK-DSG*, Rz. 9 zu Art. 4 DSGVO). Der ebenfalls aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip ableitbare Grundsatz der Zweckbindung verlangt, dass die erhaltenen Daten nicht zu einem Zweck verwendet werden, der mit dem ursprünglichen Zweck der Datenbearbeitung unvereinbar ist oder über ihn hinausgeht (BGE 126 II 126 E. 5b/bb; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 7040/2009 vom 30. März 2011 E. 8.3; Meier, a.a.O., Rz. 722 ff.; Jöhri, a.a.O., Rz. 15 und 24 zu Art. 19 DSGVO; Maurer-Lambrou/Steiner, in: *BSK-DSG*, Rz. 13 f. zu Art. 4 DSGVO; Jöhri/Studer, in: *BSK-DSG*, Rz. 36 zu Art. 19 DSGVO).

#### **E. 14.4**

Die im Datenschutzgesetz genannten Grundsätze, welche bei der Bekanntgabe von Personendaten zu beachten sind, korrelieren mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zur Lieferung persönlicher Daten von Drittpersonen im Rahmen des Amtshilfeverfahrens gegen UBS-Kunden. Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in diesem Zusammenhang bereits eingehend mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip und dem Spezialitätsprinzip (Zweckbindungsprinzip) befasst. Wie sich aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt, wird den Anforderungen des Datenschutzgesetzes an die Bekanntgabe persönlicher Daten von Drittpersonen damit Genüge getan.

#### **E. 15.1**

Im Bereich der Amtshilfe bedeutet das Verhältnismässigkeitsprinzip zum einen, dass die ersuchte Behörde nicht über das Amtshilfeersuchen hinausgehen darf (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6638/2010 vom 9. Mai 2011 E. 6.3 mit Hinweisen). Zum andern müssen die angeordneten Massnahmen für das ausländische Verfahren erforderlich erscheinen. Die Frage, ob die ersuchten Informationen für den gesuchstellenden Staat erforderlich oder lediglich nützlich sind, bestimmen die Behörden dieses Staates (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.1 mit Hinweisen). Welche Informationen für die Untersuchung der mutmasslichen Steuerdelikte letztendlich massgeblich sind, ist in diesem Verfahrensstadium in der Regel noch nicht eindeutig bestimmbar. Die schweizerischen Behörden dürfen ihr Ermessen jedenfalls nicht an die Stelle desjenigen der die Untersuchung führenden ausländischen Behörden stellen. Den ausländischen Behörden sind deshalb grundsätzlich diejenigen Informationen zu übermitteln, die sich möglicherweise auf den im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt beziehen können und aus diesem Grund für die weiteren Abklärungen als unentbehrlich zu betrachten sind. Nicht zu übermitteln sind nur diejenigen Akten, die für das ausländische Verfahren mit Sicherheit nicht erheblich sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.1; A 6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2, je mit Hinweisen). Dies bedeutet, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben und somit als

unbeteiligte Dritte zu gelten haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2, A 6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.1).

### **E. 15.2**

Zwar enthalten weder der Staatsvertrag 10 noch das DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA explizite Bestimmungen, wer als "unbeteiligter Dritter" gilt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung können aber diesbezüglich die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden. Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, diese Rechtsprechung in Frage zu stellen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.2, A 6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.1 f.; BVGE 2010/40 E. 7.2.1).

### **E. 15.3**

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 Sinn anzusehen ist (BGE 120 Ib 251 E. 5b, 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1). Mit anderen Worten muss es sich nicht um Personen handeln, die als Beteiligte am möglicherweise begangenen Delikt zu gelten haben. Der Inhaber eines Bankkontos, welches für verdächtige Transaktionen benutzt wurde, ist mithin nicht als unbeteiligter Dritter zu qualifizieren (BGE 120 Ib 251 E. 5b). Weiter entschied das Bundesgericht, dass auch eine Gesellschaft, welche als Mittlerin benutzt wurde, um einer anderen Gesellschaft Gelder zur Verfügung zu stellen, die dazu bestimmt waren, die im Rechtshilfegesuch erwähnte Straftat zu begehen oder zu ermöglichen, nicht als unbeteiligte Dritte betrachtet werden kann. Das Gleiche gilt für die eine solche Gesellschaft beherrschenden oder leitenden natürlichen Personen (BGE 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 258 E. 2c, Urteil des Bundesgerichts 1A.60/2000 vom 22. Juni 2000 E. 4c; vgl. auch Christoph Peter, Zum Schicksal des echten "unbeteiligten Dritten" in der Strafrechts- und Amtshilfe, in: Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz, Festschrift 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen [HSG], St. Gallen 2007, S. 671). Dies muss nach dem Ausgeführten auch für die Amtshilfe gelten (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6684/2010 vom 4. Juli 2011 E. 2.4, A 6797/2010 vom 17. Juni 2011 E. 7.3.3, A 6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2, A 6930/2010 vom 9. März 2011 E. 6.1, A 6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.3).

### **E. 15.4**

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. Die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat muss aufgrund der in der Rechtshilfe zur Anwendung gelangenden allgemeinen Grundsätze ergänzt werden, soweit sie durch Verträge nur in den Grundzügen umschrieben ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; Peter Popp, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 287 und 326 ff.; Robert Zimmermann, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Bern 2009, Ziff. 726). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert der auch vorliegend weiterhin anwendbare Art. 26 DBA-USA 96 (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6053 vom 10. Januar 2011 E. 4 und A 4911/2010 vom 30. November 2010 E. 3, vgl. auch bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 ff.) 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." 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 nötig wäre (BGE 107 Ib 264 E. 4b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5).

#### **E. 16.1**

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 ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6684/2010 vom 4. Juli 2011 E. 2.4.3, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.5).

#### **E. 16.2**

Gemäss dem vom IRS am 31. August 2009 gestellten Amtshilfeersuchen werden, in Papier- oder elektronischer Form, die folgenden Dokumente verlangt: 1. Kontoinformationen (einschliesslich der Angaben über die Kontoeröffnung, Unterschriftenkarten, Kontostände, Dokumente über die Organisation von Körperschaften, wie Gründungsdokumente oder andere Unterlagen zum Nachweis der wirtschaftlichen Berechtigung) von amerikanischen UBS-Kunden und ihrer verbundenen juristischen Personen; 2. Korrespondenzen und Mitteilungen zwischen der UBS AG und ihren amerikanischen Kunden oder zwischen UBS-Kunden untereinander sowie, wenn vorhanden, deren verbundenen juristischen Personen; 3. interne Daten aus dem Managementinformationssystem betreffend amerikanische UBS-Kunden und, wenn vorhanden, mit ihnen verbundene juristische Personen; 4. UBS-interne Mitteilungen und Notizen, Berichte und Sitzungsprotokolle (einschliesslich der "Client Advisor Workbench Information") betreffend Bank- und

Wertpapierverkehr mit ihren amerikanischen Kunden und, wenn vorhanden, deren verbundenen juristischen Personen; 5. sämtliche Registratureinträge im Zusammenhang mit dem betreffenden Konto und sämtlichen verbundenen Konten, soweit diese Information nicht schon unter Ziff. 1 bis 4 hievord fällt. Wie sich aus diesem Amtshilfeersuchen unzweideutig ergibt, verlangt der IRS die Übermittlung sämtlicher Bankunterlagen betreffend die Errichtung, Führung und Verwaltung der UBS-Konten von amerikanischen Steuerpflichtigen und den mit ihnen verbundenen juristischen Personen. Die ersuchende Behörde will in der Lage sein, das gesamte Dossier der betroffenen UBS-Konten überprüfen zu können (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6684/2010 vom 4. Juli 2011 E. 2.5, A 6638/2010 vom 9. Mai 2011 E. 6.4, A 6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.3).

#### **E. 17.1**

Die ESTV beantragt in der Vernehmlassung, es seien die Namen [von Familienangehörigen] des Beschwerdeführers 1 zu schwärzen. Da sich aus den Akten ergibt, dass es sich bei deren Nennung nur um eine Hintergrundinformation zum Beschwerdeführer 1 handelt, sich aber keine Hinweise auf eine Verbindung der genannten Personen zum streitbetreffenden Konto finden, ist dem insoweit übereinstimmenden Antrag von ESTV und Beschwerdeführenden stattzugeben. Der Antrag der Beschwerdeführenden geht jedoch insofern weiter, als nicht nur die Namen selbst, sondern die Hinweise auf [seine Familienangehörigen] zu löschen seien. Da die Namen [der Familienangehörigen] ohne Schwierigkeiten zu finden sein dürften, rechtfertigt es sich hier, nicht nur die Namen selbst, sondern auch die entsprechenden Verwandtschaftsbezeichnungen zu schwärzen. Die ESTV ist daher anzuweisen, die Namen und die Verwandtschaftsbezeichnungen [der Familienangehörigen] des Beschwerdeführers 1 in den Paginiernummern D3.US.64.2/174-05059\_3\_00001, \_00003 und \_00004 zu anonymisieren.

#### **E. 17.2**

Im Übrigen begründen sowohl die Beschwerdeführenden als auch die Beigeladene den Antrag auf Schwärzung weiterer Drittpersonen damit, es dürften nur Namen von Personen ausgeliefert werden, die selbst die Kriterien des Staatsvertrags 10 erfüllten. Diese Argumentation geht an den dargelegten massgeblichen Fragen vorbei. Namen und Angaben von Dritten sind gemäss Rechtsprechung nur dann zu anonymisieren, wenn so genannte unbeteiligte Dritte betroffen sind (vgl. E. 16 auch zum Folgenden). Dabei ist - wie gesagt - von den Beschwerdeführenden bei jedem einzelnen Aktenstück, das nach ihrer Auffassung zu anonymisieren ist, zu bezeichnen und im Einzelnen darzulegen, weshalb dieses im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann bzw. es sich dabei um einen unbeteiligten Dritten handelt (oben E. 16.1). Im Zusammenhang mit dem Amtshilfeverfahren in Steuersachen ist einzig als unbeteiligter Dritter anzusehen, wer mit dem in das Verfahren einbezogenen Konto in keiner Weise verbunden zu sein scheint. Folglich kann gerade nicht als unbeteiligter Dritter angesehen werden, wer für das Konto zeichnungs-berechtigt ist und/oder Vergütungen davon erhalten hat (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.4, A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 9.3). In einem solchen Fall ist denn auch unbeachtlich, ob es sich bei den Dritten um Familienangehörige oder um sog. "Drittbanken" handelt, deren Konten nicht unter Art. 1 Ziff. 1 des Staatsvertrags 10 fallen.

#### **E. 17.3**

Weder die Beschwerdeführenden noch die Beigeladene führen für jedes Aktenstück aus, weshalb dieses zu schwärzen sei. Ihre Begründung, es handle sich nicht um Personen, welche die Kriterien des Staatsvertrags 10 erfüllen, reicht nicht aus (zuvor E. 17.2). Abgesehen davon, dass sich der Antrag zur Anonymisierung der Namen und Angaben von Dritten schon aus prozessualen Gründen als unzureichend erweist, ist auch inhaltlich nicht einzusehen, weshalb unbeteiligte Dritte vorhanden sein sollten. Die von den Beschwerdeführenden und von der Beigeladenen genannten Dokumente ([Paginiernummern]) enthalten - neben den zuvor behandelten Familienangehörigen des Beschwerdeführers 1 - Namen und Angaben zur Beigeladenen und zu Dritten, insbesondere zu gewissen Konten bei "Drittbanken", welche gemäss Antrag, vor der Leistung der Amtshilfe zu anonymisieren seien. Bei den Dokumenten handelt es sich einerseits um Zahlungsaufträge, die alle das vorliegend relevante Konto betreffen und andererseits um "Drittbanken", zu denen die Gelder flossen. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführenden und der Beigeladenen ist grundsätzlich nicht einzusehen, weshalb unbeteiligte Dritte vorhanden sein sollen. Zum einen stammen die in Frage stehenden Namen und Angaben nicht von mit dem Konto in keiner Weise verbundenen Dritten, und zum anderen beziehen sie sich direkt und unmittelbar auf das in Frage stehende Konto, womit ein offenkundiger Zusammenhang mit den zum Amtshilfesuch führenden Verfahren in den USA besteht. Das Bundesverwaltungsgericht hat in vergleichbaren Konstellationen wie der vorliegenden denn auch festgehalten, dass unter diesen Umständen Gesuchen um Anonymisierung nicht stattgegeben werden könne (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6757/2010 vom 7. September 2011 E. 12.4, A 6684/2010 vom 4. Juli 2011 E. 4.2.2, A 6302/2010 vom 28. März 2011 E. 9.3).

#### **E. 17.4**

Schliesslich enthält die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 eine Verwendungsbeschränkung, wie es sowohl das Datenschutzgesetz als auch das Amtshilferecht verlangt. Demgemäss dürfen die im Amtshilfeverfahren erlangten Unterlagen von den US-amerikanischen Behörden nur in einem allfälligen Verfahren gegen den Beschwerdeführer 1 verwendet werden. Damit ist Art. 6 Abs. 2 Bst. a DSG ebenfalls Genüge getan.

#### **E. 17.5**

Die Beschwerde erweist sich demnach bezüglich des Antrags auf Löschung von Drittpersonen aus den zu übermittelnden Akten als teilweise begründet. Der Antrag auf Löschung der Beigeladenen erweist sich als unbegründet.

#### **E. 18**

Nachdem das Bundesverwaltungsgericht die Vorbringen der Beigeladenen betreffend das Datenschutzgesetz behandelt hat, ist auf die Rüge der Verletzung der Rechtsweggarantie nicht weiter einzugehen.

#### **E. 19**

Ausgangsgemäss haben die weitgehend unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten in entsprechendem Umfang zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf insgesamt Fr. 22'000.-- 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 den Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 21'000.-- aufzuerlegen. Mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011

wurden den Beschwerdeführenden Verfahrenskosten von Fr. 2'000. - auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Die Beschwerdeführenden wurden in derselben Verfügung aufgefordert, einen weiteren Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zu leisten. Die verbleibenden Verfahrenskosten von Fr. 19'000.-- sind demnach im entsprechenden Umfang mit dem restlichen Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- ist den Beschwerdeführenden zurückzuerstatten. Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 VGKE). Der Beigeladenen ist keine Parteientschädigung zuzusprechen.

## **E. 20**

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h BGG; Urteile des Bundesgerichts 1C\_133/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2, 1C\_573/2010 vom 7. Januar 2011 E. 2). 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).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.