



Urteil vom 12. Dezember 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Salome Zimmermann,
Richter Markus Metz, Richter Pascal Mollard
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

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

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Abteilung für Internationales, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Internationale Amtshilfe.

Sachverhalt:**A.**

Am 16. Juli 2008 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service in Washington, IRS) ein Gesuch um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Dieses stützte sich auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61, DBA-USA 96). Der IRS ersuchte die ESTV um Herausgabe der Informationen über die Namen von Offshore-Gesellschaften und der diese beherrschenden US-Personen sowie sämtlicher sich im Besitz der UBS AG befindlichen massgeblichen Kontounterlagen, Korrespondenzen und anderer Belege, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht des IRS richte, im Zusammenhang stünden. Die entsprechenden Verdachtsmomente wurden im Amtshilfegesuch näher dargelegt.

B.

Am 18. Februar 2009 gab die UBS AG in einem so genannten «Deferred Prosecution Agreement» gegenüber den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) zusammengefasst zu, Personen, die nach US-amerikanischem Recht in den USA steuerpflichtig gewesen seien, bei der Hinterziehung von Steuern behilflich gewesen zu sein. Gleichentags (am 18. Februar 2009) wies die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) die UBS AG an, die vom IRS auf dem Amtshilfeweg herausverlangten Informationen und Dokumente an die FINMA zur Weiterleitung an die amerikanischen Behörden herauszugeben. Infolgedessen wurden unter anderem Kontodaten von A. _____ dem IRS ausgeliefert.

C.

Aufgrund dieser Unterlagen kam der IRS zum Schluss, dass A. _____ an der X. _____ S.A., einer nach dem Recht der British Virgin Islands (BVI) gegründeten Gesellschaft, wirtschaftlich berechtigt sei, dies jedoch in seiner Steuererklärung nicht angegeben habe. Der IRS stellte deshalb bei der ESTV am 28. September 2010 ein Amtshilfegesuch, in welchem er um Herausgabe von Daten ersuchte, die sich auf die im Gesuch umschriebenen Handlungen bezogen und welche sich im Gewahrsam, Besitz oder unter der Kontrolle der [Bank R. _____] befanden. Insbesondere wurden sämtliche Unterlagen zum Konto Nr. ... [bei der Bank R. _____] verlangt, jedoch auch zu allen anderen Konten, die auf

den Namen der X._____ S.A. oder im Interesse von A._____ gehalten wurden. Der IRS machte insbesondere geltend, A._____ habe die X._____ S.A. als «shell corporation» auf den BVI gegründet. Am 20. November 2000 habe ein «service agent» auf den BVI ein Formular «W-8BEN» falsch ausgefüllt, indem dort die X._____ S.A. als am UBS-Konto wirtschaftlich berechtigt aufgeführt worden, tatsächlich aber A._____ der wirtschaftlich Berechtigte gewesen sei. Letzterer habe – nachdem das Konto [bei der Bank R._____] eröffnet worden sei – verschleiern wollen, dass dieses Konto ihm selbst gehöre. Dieses Verhalten habe zu einer Steuerverkürzung in den USA geführt.

D.

Am 16. November 2010 richtete die ESTV eine Aufforderung an die [...] [Bank R._____], ihr die gemäss Amtshilfegesuch des IRS vom 28. September 2010 zu edierenden Unterlagen bis 30. November 2010 zuzustellen. Überdies bat sie darum, A._____ aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen. Die [Bank R._____] edierte die Akten am 15. Dezember 2010.

E.

Am 1. April 2011 erliess die ESTV eine Schlussverfügung gegenüber A._____ und der X._____ S.A. Darin kam sie zum Schluss, dem IRS betreffend A._____ Amtshilfe zu leisten.

F.

Gegen diese Schlussverfügung erhoben A._____ (Beschwerdeführer 1) und die X._____ S.A. (Beschwerdeführerin 2; zusammen: Beschwerdeführende) am 19. Mai 2011 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragten, die Schlussverfügung der ESTV vom 1. April 2011 sowie die Zwischenverfügung der ESTV vom 16. November 2010 aufzuheben, das Amtshilfegesuch des IRS vom 28. September 2010 vollumfänglich abzuweisen und die Herausgabe sämtlicher von der [Bank R._____] edierten Unterlagen an den IRS zu verweigern, wobei die edierten Unterlagen an die Bank zurückzugeben oder zu vernichten seien.

G.

In ihrer Vernehmlassung vom 19. Juli 2011 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde. Sie bezog sich unter anderem auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 15. Juli 2011 (2C_127/2010), in welchem dieses die Datenübermittlung an die USA auf Geheiss der FINMA (vgl. zuvor Bst. B) als rechtmässig erachtet hatte.

H.

Innert erstreckter Frist reichten die Beschwerdeführenden am 12. September 2011 eine Stellungnahme ein. Die daraufhin erfolgte Stellungnahme der ESTV vom 28. September 2011 wurde den Beschwerdeführenden mit Verfügung vom 29. September 2011 zugestellt.

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

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

1.1. Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. 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. Der Gesetzgeber hat mit dieser Kompetenzdelegation an den Bundesrat bewusst eine Lösung getroffen, nach welcher die Einzelheiten des Verfahrens nicht im Bundesbeschluss selber geregelt werden, sondern der Bundesrat zum Erlass entsprechender Bestimmungen ermächtigt wird. Der Bundesrat hat auf diesen Umstand in seiner Botschaft vom 29. Mai 1951 (BBl 1951 II 296 ff., insb. 299) ausdrücklich hingewiesen. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA) wahrgenommen.

Auf die neuen oder revidierten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, welche nach dem 1. Oktober 2010 in Kraft treten, ist die Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV; SR 672.204) anwendbar (Art. 1 in Verbindung mit Art. 18 ADV). Das im vorliegenden Verfahren anwendbare DBA-USA 96 trat am 19. Dezember 1997 in Kraft. Deshalb findet die ADV keine Anwendung. Anzumerken bleibt, dass die am 23. September 2009 unterzeichneten Änderungen betreffend das DBA-USA 96 noch nicht in Kraft stehen.

1.2. Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA hält fest, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 20k Abs. 4 Vo DBA-USA). Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Die Beschwerdeführenden erfüllen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist – mit der nachfolgend in E. 11 gemachten Einschränkung – einzutreten.

2.

2.1. Vorab einzugehen ist auf die (zumindest sinngemäss) erhobene Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs, führt dessen Verletzung in Amtshilfefällen doch ungeachtet des Verfahrensausgangs nach ständiger Rechtsprechung zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids sowie zur Rückweisung der Streitsache an die Vorinstanz (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6722/2010 vom 11. August 2011 E. 4.2., A-3717/2010 vom 3. März 2011 E. 3 und 6.1; A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010, A-4936/2010 vom 21. September 2010 E. 5.1 f., A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.2 je mit Hinweisen). Die Beschwerdeführenden beantragen eventualiter eine Rückweisung der

Sache an die ESTV, weil diese sich nicht mit ihren in der seinerzeitigen Stellungnahme gemachten wesentlichen Vorbringen auseinandergesetzt habe. Konkret bringen sie hierzu vor, die ESTV habe ihr rechtliches Gehör verletzt, indem sie auf den Inhalt der Stellungnahme vom 24. Februar 2011 kaum eingegangen sei. Zur wesentlichen Frage der Verjährung habe sie sich überhaupt nicht geäußert.

2.2. Das Vorgehen der ESTV stellt weder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs noch eine Rechtsverweigerung dar. Eine Behörde braucht sich im Rahmen der Begründungspflicht nicht ausdrücklich mit jedem rechtlichen Einwand auseinanderzusetzen und kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: BGE 126 I 97 E. 2b mit Hinweisen; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2014/2011 vom 4. August 2011 E. 5.2.1 und 5.3.1). Was insbesondere die Frage der Verjährung betrifft, die die Beschwerdeführenden anführen, erweist sich diese gerade als nicht entscheidrelevant (vgl. unten E. 6.3), weshalb die ESTV sich damit auch nicht ausdrücklich auseinandersetzen brauchte. Damit hat die ESTV das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden nicht verletzt.

3.

3.1.

3.1.1. Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach besteht eine Auskunftspflicht «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das amerikanische Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten ebenfalls unter SR 0.672.933.61 veröffentlichten Protokolls zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (vgl. dazu ausführlich unten E. 7.1.1–7.3; Urteile des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006, 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3 je mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997, BBl 1997 II 1099; vgl. dies aufnehmend auch die ausdrückliche Überschrift vor Art. 20c Vo DBA-USA: «Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug»).

3.1.2. Nicht anwendbar ist im vorliegenden Verfahren hingegen das Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der USA betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (SR 0.672.933.612; Staatsvertrag 10). Abgesehen davon, dass schon im Titel ein «Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der USA betreffend UBS AG» genannt wird, hat das Bundesverwaltungsgericht ausdrücklich festgehalten, dass der Staatsvertrag 10 das DBA-USA 96 «für die in ihm [dem Staatsvertrag 10] geregelten Konstellationen temporär überlagert» (BVGE 2010/64 E. 4.3). Damit ist auch gesagt, dass es für alle anderen Konstellationen – wie beispielsweise die vorliegende – nicht anwendbar ist.

3.1.3. Die Beschwerdeführenden bringen in ihrer Beschwerde vor, nach dem Rückzug des so genannten «John Doe Summons» – eine vom Gericht genehmigte Aufforderung an die UBS AG, Daten nicht deklarerter Konten herauszugeben; der IRS hat diese inzwischen aber gemäss Art. 3 Ziff. 4 des Staatsvertrags 10 zurückgezogen – seien Amtshilfegesuche im Zusammenhang mit dem «Deferred Prosecution Agreement» generell nicht mehr zulässig.

Wie soeben gezeigt wurde, ist der Staatsvertrag 10, dessen Abschluss unter anderem aufgrund des «John Doe Summons» als notwendig erachtet wurde, hier nicht anwendbar. Damit muss auch nicht auf die Vorbringen der Beschwerdeführenden zum Rückzug des «John Doe Summons» eingegangen werden: Wie die Beschwerdeführenden selbst nämlich zu Recht ausführen, steht dieses im Zusammenhang mit dem Staatsvertrag 10, der vorliegend gerade nicht anwendbar ist.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden kann jedoch die im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 (auszugsweise veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 837 ff.) entwickelte Rechtsprechung herangezogen und weitergeführt werden. Dieses Urteil stützte sich nämlich ausschliesslich auf Art. 26 DBA-USA 96. Dass es sich bei den dortigen materiellen Erwägungen technisch gesehen um obiter dicta handelte, ändert nichts daran, dass sie nachfolgend einbezogen werden können (vgl. auch STEFAN OESTERHELT/HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2009], in: Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 1/2010 S. 38, insb. FN 4).

3.2. Gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder für die Verhütung von «Betrugsdelikten und dergleichen», die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. Unter das Abkommen fallen Einkommensteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 dieses Abkommens (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96; ausführlich dazu: Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a, in: Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2002 Nr. 52 S. 283 ff., S. 288, zusammengefasst in: Steuer Revue [StR] 57/2002 S. 410; Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II S. 303 ff., S. 308 f.).

Dass der Informationsaustausch nicht auf abkommensberechtigte Personen beschränkt ist, bedeutet, dass die zu übermittelnden Auskünfte auch nicht ansässige Personen betreffen können (Urteil des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2; siehe auch HAROLD GRÜNINGER/ANDREAS H. KELLER, Exchange of information in fiscal matters, in: ASA 65 S. 141 f.). Eine unbeschränkte Steuerpflicht der vom Amtshilfesuch betroffenen Person in den USA ist keine Voraussetzung für die Leistung von Amtshilfe.

4.

4.1. Das DBA-USA 96 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 es – 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 (E. 4.2), den Zusammenhang (E. 4.3), Ziel und Zweck des Vertrags (E. 4.4) 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 statt mehrerer: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.1 und 11.1.3, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2011/6] E. 5.1, A-4911/2010 vom 30. November 2010 auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/64] E. 4.1 mit Hinweisen).

4.2. Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren (siehe auch zuvor E. 4.1). Diese gewöhnliche Bedeutung ist jedoch in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang sowie dem Ziel und Zweck des Vertrags gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Weiter ist zu berücksichtigen, dass, sofern sich eine spezifische Fachsprache entwickelt hat, diese als gewöhnlich anzusehen ist (BVGE 2010/64 E. 5.1). Vorbehalten bleibt nach Art. 31 Abs. 4 VRK eine klar manifestierte einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (BVGE 2010/7 E. 3.5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2011/6] E. 5.1.1 und E. 6, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/40] E. 4.6.2).

4.3. Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen. Gemäss Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK ist in diesem Sinn auch jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz in die Auslegung einzubeziehen. Es existiert keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (BVGE 2010/7 E. 3.5.4).

4.4. Ziel und Zweck eines Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Art. 31 VRK spricht sich nicht darüber aus, welchen Quellen Ziel und Zweck eines Vertrags entnommen werden können. Die Lehre unterstreicht diesbezüglich allgemein die Bedeutung des Titels und der Präambel des Vertrags (BVGE 2010/7

E. 3.5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1.3; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 3.2.1). Die Auslegung nach Ziel und Zweck des Vertrages findet ihre Grenze im Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (BVGE 2010/7 E. 3.5.2).

4.5. Die Auslegungsregeln der VRK kommen – wie oben in E. 4.1 erwähnt – 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). Eine solche Auslegungsregel findet sich nun in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96. Jedoch ist auch dieser Artikel wieder gemäss VRK auszulegen (Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 5.2).

5.

5.1. Gemäss Art. 20c Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen amerikanischen Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 in Verbindung mit Ziff. 10 des Protokolls glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der *prima-facie* Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA – anders als bei Anfragen aus anderen Staaten – noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht.

Die ESTV hat sich anlässlich dieser Vorprüfung weder abschliessend zur Frage zu äussern, ob ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt, noch dazu, ob die von den amerikanischen Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Hierüber hat sich die ESTV erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA zu äussern. In dieser hat sie – wie im vorliegenden Fall anschliessend auch das mittels Beschwerde nach Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA angerufene Bundesverwaltungsgericht (E. 5.2.1) – darüber zu befinden, ob ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt 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 (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6674/2010 vom 27. Oktober 2011 E. 2.1, A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2).

5.2.

5.2.1. 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, BGE 128 II 407 E. 5.2.1, BGE 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2011/6] E. 1.5, A-4911/2010 vom 30. November 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/64] E. 1.4.2). Dabei ist es in Amtshilfeverfahren wie dem vorliegenden nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgericht, den Sachverhalt durch detaillierte Nachforschungen in den umfangreichen Akten zu ergänzen. Ein anderes Vorgehen würde einseitig zu Lasten der beschwerdeführenden Partei gehen, zu deren Gunsten das Bundesverwaltungsgericht, wie nachfolgend dargelegt wird (E. 5.2.2), keine Untersuchungshandlungen vornimmt.

5.2.2. 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; BVGE 2007/28 E. 5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/40] E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.2). 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 (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2011/6] E. 1.5, A-4911/2010 vom 30. November 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/64] E. 1.4.2).

6.

6.1.

6.1.1. Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 125 II 65 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6634/2010 vom 16. September 2011 E. 3.3 mit Hinweisen). Weder Art. 26 DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA enthalten Bestimmungen über die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch des IRS zu genügen hat. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung können jedoch die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8003/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 9.3 mit Hinweisen). Somit ist insbesondere Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1) einschlägig. Demnach müssen die Stelle, von der das Gesuch ausgeht, und die für das Verfahren zuständige Behörde ebenso genannt werden, wie der Gegenstand und der Grund des Ersuchens. Des Weiteren sind möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person zu machen, gegen die sich das Verfahren richtet. Zudem muss die ersuchende Behörde die gesetzlichen Grundlagen der Untersuchung und den relevanten Sachverhalt darstellen und die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen. Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (zur Rechtshilfe: BGE 117 Ib 64 E. 5c mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3900/2008 vom 24. Juli 2008 E. 2.2, ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 3. Aufl. Bern 2009, Rz. 295). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 125 II 250 E. 5b, BGE 116 Ib 96 E. 4c, BGE 115 Ib 68 E. 3b/bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.1). Gegenüber Rechtshilfegesuchen in anderen Fällen werden an Rechtshilfegesuche betreffend Abgabebetrag erhöhte

Anforderungen an die Begründung gestellt (CARLO LOMBARDINI, *Droit bancaire suisse*, 2. Aufl., Zürich/Basel/ Genf 2008, S. 1072 Rz. 45 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; vgl. auch unten E. 6.1.3). Ein begründeter Verdacht auf Steuerbetrug bzw. Abgabebetrug (dazu unten E. 7.1.1–7.3) wurde seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (Urteil des Bundesgerichts 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004 E. 6, in: RDAF 2004 II S. 10 ff., S. 17; Urteil des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 5, zusammengefasst in: StR 59/2004 S. 475 je mit Hinweisen; so bereits: BGE 96 I 737 E. 3e für das [entsprechende alte] Abkommen vom 24. Mai 1951 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen [AS 1951 892; in Kraft getreten am 1. Januar 1951; nachfolgend: DBA-USA 51]; zum Ganzen ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.1).

6.1.2. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Sie hat weder Tat- noch irgendwelche Schuldfragen zu prüfen noch ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Sie ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 128 II 407 E. 5.2.1 [zur Amtshilfe in Börsensachen] mit Hinweis auf BGE 127 II 142 E. 5a; Urteile des Bundesgerichts 2A.347/2001 vom 2. Oktober 2001 E. 5a, 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; des weiteren: BGE 125 II 250 E. 5b, BGE 118 Ib 111 E. 5b, BGE 117 Ib 64 E. 5c; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-3900/2008 vom 24. Juli 2008 E. 2.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.1; für die Rechtshilfe: BGE 117 Ib 64 E. 5c; JEAN-FRANÇOIS EGLI/ OLIVIER KURZ, *L'entraide judiciaire accordée par la Suisse pour la répression des délits d'initiés, problèmes récents*, in: Walter R. Schluep [Hrsg.], *Recht, Staat und Politik am Ende des zweiten Jahrtausends*, 1993, S. 605 ff., S. 619; LOMBARDINI, a.a.O., S. 1070, Rz. 32, der darauf hinweist, dass die Rückweisung eines Rechtshilfesuchs selten ist).

6.1.3. Die ESTV hat demnach kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) eigene Abklärungen vornehmen zur

Frage, ob der Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen hinreichend begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäußerten Verdachts geeignet sind. Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Deckmantel eines von ihr ohne Vorhandensein von Verdachtsmomenten lediglich behaupteten Abgabebetrugs Beweise verschafft, die zur Ahndung anderer nicht amtshilfefähiger Fiskaldelikte dienen sollen (vgl. BGE 125 II 250 E. 5b; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 483 S. 330). Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen. Die ESTV hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Amtshilfegesuch aufgeführten weiteren Tatsachen zutreffen oder nicht (BGE 96 I 737 E. 3e; Urteile des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 5, in: StR 59/2004 S. 475, 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 4.2 mit Hinweisen). Ob die vom Amtshilfegesuch betroffene Person die ihr vorgeworfenen Handlungen tatsächlich begangen hat, bildet nicht Gegenstand des Amtshilfeverfahrens (BGE 128 II 407 E. 5.2.3 [zur Amtshilfe in Börsensachen] mit Hinweis auf: BGE 127 II 323 E. 7b/aa, BGE 126 II 126 E. 6a/bb). Die weiteren, eigentlichen Abklärungen obliegen der zuständigen Behörde im ersuchenden Staat; erst sie hat die ihr amtshilfeweise gelieferten Informationen im Zusammenhang mit allfälligen eigenen weiteren Abklärungen umfassend zu würdigen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.2).

6.2. Da das vorliegende Amtshilfegesuch den Namen der betroffenen Person nennt und überdies nur jenes Konto betroffen ist, für welches explizit um Amtshilfe ersucht wurde, können Ausführungen darüber, ob und gegebenenfalls in welcher Form diese Angaben notwendig sind, unterbleiben. Auch werden die zuständigen Behörden, die Art der Steuer sowie die Jahre, in Bezug auf welche die Auslieferung von Daten verlangt werden, genannt. Das Amtshilfegesuch ist zudem datiert und unterschrieben, weshalb auch nicht darauf einzugehen ist, ob diese Angaben notwendig wären.

6.3.

6.3.1. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung ist für die Frage der Leistung von Amtshilfe durch die Schweizer Behörden nicht zu prüfen, ob die Verjährungsbestimmungen des ersuchenden Staates, hier also des amerikanischen Rechts, der Strafverfolgung entgegenstehen (Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 4.3 auch zum Folgenden, mit Hinweis auf BGE 117 Ib 53 E. 3, 118 Ib 266 E. 4b/bb, BGE 126 II 462 E. 4d; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 5 mit Hinweisen; anders noch zum alten Abkommen DBA-USA 51: BGE 96 I 737 E. 5, wonach es an der Voraussetzung der doppelten Strafbarkeit fehlen würde, wenn die Tat im ersuchenden oder im ersuchten Staat verjährt wäre). Das massgebliche Doppelbesteuerungsabkommen sowie dessen Zusatzprotokoll sehen eine solche Prüfung nicht vor. Die Einrede der Verjährung gemäss US-amerikanischem Recht ist in einem allfälligen Verfahren vor amerikanischen Behörden vorzubringen.

6.3.2. Im Übrigen ist hier festzuhalten, dass dem IRS – falls Amtshilfe geleistet wird – alle Unterlagen auszuliefern sind, die zur Verhinderung von «Betrugsdelikten und dergleichen» notwendig sind. Dabei setzt der ersuchte Staat in der Regel sein Ermessen nicht an die Stelle des ersuchenden Staates. Der ersuchte Staat prüft nur, ob ein Zusammenhang zwischen den verlangten Unterlagen und dem Verfahren im ersuchenden Staat besteht (Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1 und 7.1). Zwar geht das DBA-USA 96 hier nicht so weit wie das Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD), welches in Art. 26 von voraussichtlich relevanten Unterlagen («such information as is foreseeably relevant») spricht. Das Bundesgericht hielt jedoch bereits in Bezug auf das hier anwendbaren DBA-USA 96 fest, es müssten auch jene Aktenstücke übermittelt werden, «die sich möglicherweise auf den im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt beziehen können» (Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3 mit Hinweis unter anderem auf BGE 122 II 367, wo festgehalten wird, es obliege dann den ausländischen Behörden, aus den möglicherweise erheblichen Akten diejenigen auszuscheiden, die die vorgeworfenen Taten beweisen). Zudem müssen alle Unterlagen übermittelt werden, die es dem ersuchenden Staat erlauben, den Sachverhalt genügend zu erstellen. Dazu zählen auch Unterlagen aus Zeitperioden, für die eine strafbare Handlung zwar verjährt ist, die aber dennoch bei der Erstellung des Sachverhalts für die nicht verjährten Zeitperioden bedeutsam sein

können. Auch wenn möglicherweise für einen gewissen Zeitraum bereits die Verjährung eingetreten wäre, führte dies daher nicht automatisch dazu, dass Unterlagen, die in unter die Verjährung fallenden Zeitperioden erstellt wurden, nicht auszuliefern wären. Unbestritten ist, dass die Verjährung nicht für den gesamten vom Gesuch umfassten Zeitraum eingetreten ist, so dass – falls alle Voraussetzungen für die Leistung der Amtshilfe erfüllt sind – auch Unterlagen auszuliefern sind, die einen Zeitraum betreffen, für den bereits die Verjährung eingetreten ist. Damit muss die Frage der Verjährung im vorliegenden Fall auch aus diesem Grund nicht beantwortet werden.

6.3.3. Selbst wenn man davon ausginge, die Verjährung sei zumindest (wie dies das Bundesgericht in BGE 96 I 737 E. 5 annahm) für das schweizerische Recht zu prüfen, spielte dies vorliegend keine Rolle: Wenn nämlich mit den Beschwerdeführenden davon ausgegangen wird, dass «Betrugsdelikte und dergleichen» gemäss US-amerikanischem Recht nach sechs Jahren verjähren, so träte die Verjährung nach schweizerischem Recht später, nämlich erst 15 Jahre nach der letzten strafbaren Tätigkeit des Betroffenen ein (Art. 189 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] bzw. Art. 60 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14] je in Verbindung mit Art. 333 Abs. 6 Bst. a des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0; vor Inkrafttreten des neuen Allgemeinen Teils des StGB am 1. Januar 2007 betrug die Verjährungsfrist zehn Jahre]) bzw. nach sieben Jahren (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht [VStrR, SR 313.0] i.V.m. Art. 97 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 98 StGB; vgl. unten E. 7.1.3). Somit erweist sich das US-amerikanische Recht (immer unter der Voraussetzung, dass die von den Beschwerdeführenden genannten Verjährungsfristen zutreffen) für die Beschwerdeführenden gleich günstig oder sogar günstiger als das schweizerische Recht. Eine allfällige Verjährungseinrede werden die Beschwerdeführenden demnach in einem allfälligen dortigen Verfahren vorzubringen haben. Da – wie gesehen – die Verjährungsfristen nach amerikanischem Recht kürzer ausfallen als nach schweizerischem Recht, entsteht den Beschwerdeführenden diesbezüglich kein Rechtsnachteil.

7.

7.1.

7.1.1. Weitere Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 (oben E. 3.1). Der zuvor genannte Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 regelt nur die Auslegung jener Ausdrücke, die das Abkommen selber verwendet (KLAUS VOGEL, in Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München 2008, Art. 3 N. 101 f.). Zudem wird die Anordnung von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 nur dann relevant, wenn ein Begriff im Abkommen selber nicht definiert ist. Nur für diesen Fall geht Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 den allgemeinen Auslegungsbestimmungen von Art. 31 und 32 VRK vor, und zwar in der Form, dass er anordnet, in welcher Reihenfolge Abkommensrecht und innerstaatliches Recht heranzuziehen sind (GERD ERHARD, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Kommentar, Köln, 28. Lieferung, August 2006, Art. 3 N. 155). Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 verhindert, dass ein Begriff «definitionslos» bleibt. Die Verweisung stammt aus der angloamerikanischen Vertragspraxis und mag ihre Erklärung im Absicherungsinteresse der Vertragsstaaten finden, ihrem Bestreben, die eigene Souveränität auch im Rahmen einer Abkommensbindung noch, soweit möglich, zu wahren (VOGEL, a.a.O., Art. 3 N. 100; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 5.3).

7.1.2. Der Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» wird in Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA 96 umfassend umschrieben (vgl. XAVIER OBERSON, «Tax fraud or the like», *Grandeur et décadence d'une notion fiscale controversée en matière d'assistance fiscale avec les Etats-Unis – Une tragédie en 7 actes* [nachfolgend: *Tax fraud*], in Bénédict Foëx/Laurent Hirsch [Hrsg.]: *Transparence et secret dans l'ordre juridique*, Liber Amicorum Vincent Jeanneret, Genf, 2010, S. 386 ff., S. 389). Damit ergibt sich, dass der Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» einen im Sinn von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 im Abkommen definierten Ausdruck darstellt. Damit ist in einem weiteren Schritt die Auslegung des in Art. 26 DBA-USA 96 und in Ziff. 10 des dazu gehörenden Protokolls enthaltenen Begriffs «Betrugsdelikte und dergleichen» nach den Bestimmungen der VRK in Angriff zu nehmen (vgl. oben E. 4; A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 5.4 und 5.5.1).

7.1.3. In der Lehre umstritten ist dabei, was die Wendung «und dergleichen» zu bedeuten habe (vgl. etwa DANIEL HUFSCHMID, «Tax fraud and the like», Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, in: ASA 72, S. 433 ff., S. 457; MARKUS REICH, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrates, in: IFF Forum für Steuerrecht 2010, S. 111 ff., S. 114). Einzubeziehen ist dabei im Licht der massgebenden Auslegungsregeln von Art. 31 Abs. 1 VRK (E. 4) der eigentliche Regelungsgegenstand des DBA-USA 96, das heisst der Sinn und Zweck des Abkommens, nämlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen. Die Wendung «und dergleichen» kann so nur bedeuten, dass man über das, was nach nationalem schweizerischen Recht bereits als Steuerbetrug bei den Steuern vom Einkommen anzusehen ist (Art. 186 DBG; Art. 59 StHG; dazu unten E. 7.2), hinausgehen und Delikte mit ähnlichem Unrechtsgehalt dem Steuerbetrug gleichstellen wollte (vgl. REICH, a.a.O., S. 123). Hätten die Vertragsparteien genau das, was nach schweizerischem Recht Steuerbetrug darstellt, als amtshilfefähig erklären wollen, hätte es der Passage «und dergleichen» nicht bedurft.

Es ist aber ebenso offenkundig, dass der Passus «und dergleichen» für sich allein noch überhaupt nichts besagt, weshalb er im Protokoll genauer umschrieben werden musste. In Ziff. 10 des Protokolls, die sich ausdrücklich auf Art. 26 DBA-USA 96 bezieht, ist denn auch nicht mehr von «Betrugsdelikten und dergleichen» oder von «Steuerbetrug» (Art. 26 Abs. 1 Satz. 2 DBA-USA 96) die Rede, sondern es erscheint der Begriff des «Abgabebetrugs». Angesichts der ebenfalls authentischen englischen Version des DBA-USA 96, welche ausschliesslich den Begriff des «tax fraud» verwendet, und im Licht der Bestimmungen von Art. 33 Abs. 1 und 3 VRK – dass nämlich bei Verträgen mit zwei oder mehr authentischen Sprachversionen, die beide gleichwertig sind, der Text in jeder Sprache in gleicher Weise massgebend ist und zudem die Vermutung besteht, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben (BVGE 2010/7 E. 3.5.5 mit Hinweisen) –, wird in Anwendung der massgebenden Auslegungsregeln von Art. 31 VRK klar, dass – in schweizerische Terminologie gegossen – im Amtshilfebereich vom gegenüber der Regelung des Steuerbetrugs von Art. 186 DBG (bzw. Art. 59 StHG) weiteren Betrugsbegriff von Art. 14 Abs. 2 VStrR auszugehen ist. Dies entspricht denn auch ständiger Auslegung der schweizerischen Gerichte zu Amtshilfefragen (Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.3; statt aller: Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1 in fine mit zahlreichen weiteren Hinweisen; vgl. auch statt vieler: WALTER FREI/TOBIAS ROHNER, US-Amtshilfe in Steuersachen, Zürcher Steuerpraxis 2009 S. 271 ff., 279 f.; a.M., den Einbezug des Abgabebetrgs im Sinn von Art. 14 Abs. 2 VStrR ablehnend URS R. BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, in: ASA 77 S. 737 ff. [nachfolgend: Durcheinandertal], S. 741 f. mit weiteren Hinweisen; vgl. auch DERS., Aktuelle Entwicklungen in der Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich [nachfolgend: Aktuelle Entwicklungen], in: Stephan Breitenmoser/Bernhard Ehrenzeller [Hrsg.], Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, St. Gallen 2009, S. 249 ff., 255 f., der auch hier einzig den Steuerbetrug als amtshilfefähig bezeichnet). Die Definition gemäss Ziff. 10 des Protokolls entspricht jener von Art. 3 Abs. 3 IRSG (OBERSON, Tax fraud, a.a.O., S. 390). Ziff. 10 des Protokolls bezieht sich dabei auf den ganzen Art. 26 DBA-USA 96 und umschreibt damit alles, was als amtshilfefähig zu gelten hat (vgl. zuvor E. 7.1.2; a.M. wohl HUFSCHMID, a.a.O., S. 457, der dem «dergleichen» eine eigenständige Bedeutung zumisst). Es gibt denn auch keine andere Passage im DBA-USA 96, aus der hervorgeht, was weiter unter dem Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» zu verstehen wäre. 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 [nachfolgend: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern], Kennziffer I B h 69, Beilage 1; die deutsche Fassung befindet sich in Beilage 4) enthält zwar – zumindest teilweise – derartige Ausführungen; diese Auslegungsvereinbarung vermag aber das DBA-USA 96 weder zu ergänzen noch abzuändern (vgl. A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 3.7, E. 5 [v.a. E. 5.5.2] und insbesondere [auch zum Ganzen] E. 6.3).

Nunmehr ist noch auf die oben erwähnten Begriffe des Steuer- und des Abgabebetrgs einzugehen (vgl. A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 6.4.1 f.).

7.2. Das schweizerische Recht unterscheidet bei den direkten Steuern – soweit im vorliegenden Kontext relevant – zwischen Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG) und Steuerbetrug (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG). Die Steuerhinterziehung ist das Verhalten, durch welches vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt wird, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Der objektive Tatbestand besteht darin, dass der Täter in Verletzung von Verfahrenspflichten – sei es mittels Tun oder mittels Unterlassen – bewirkt, dass eine Veranlagung ausbleibt oder unrichtig erfolgt und ihm daraus ein ungerechtfertigter Steuervorteil respektive dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entsteht. Erforderlich ist, dass zwischen dem Steuerausfall des Gemeinwesens und dem Verhalten des Täters ein Kausalzusammenhang besteht (vgl. HUFSCHMID, a.a.O., S. 440 ff., auch zum Folgenden; vgl. PIETRO SANSONETTI, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008, Art. 175 DBG, N. 12 ff.; ROMAN SIEBER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83 – 222, 2. Aufl., Basel 2008 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 175 DBG, N. 23 ff.). Steuerbetrug begeht, wer zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung Dritter gebraucht (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG). Der objektive Tatbestand ist erfüllt, wenn der Täter von unwahren oder unechten Urkunden Gebrauch macht. Ein Erfolg, z.B. die Täuschung der Steuerbehörde, die Hinterziehung von Steuern, die konkrete Gefährdung oder der Ausfall des Steueranspruchs des Gemeinwesens ist nicht vorausgesetzt. Der subjektive Tatbestand umfasst neben dem vorsätzlichen Handeln die Absicht, die Steuerbehörde zu täuschen und Steuern zu hinterziehen (vgl. SANSONETTI, a.a.O., Art. 186 DBG, N. 12 ff. und N. 37 ff.; ANDREAS DONATSCH, in: Kommentar DBG, a.a.O., Art. 186 DBG, N. 9 ff. und N. 37 ff.).

Im Kontext des DBA-USA 96 ist neben diesen beiden Delikten bezüglich der direkten Steuern auch die Definition des Abgabebetuges im Sinn von Art. 14 Abs. 2 VStrR relevant, welcher sich auf die vom Bund erhobenen Steuern bezieht (vgl. Art. 1 VStrR zum Geltungsbereich des Gesetzes). Nach dieser Bestimmung begeht einen Abgabebetrug, wer durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen Leistungen in erheblichem Umfang unrechtmässig vorenthalten werden. Der subjektive Tatbestand des Abgabebetugs setzt einen Vorsatz des Täters auf die

arglistige Täuschung der Steuerbehörde zum Zweck der Steuerverkürzung voraus (Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 12 Abs. 1 StGB). Als qualifizierendes Tatbestandselement tritt das arglistige Verhalten des Täters in den Vordergrund. Die im Verwaltungsstrafrecht verwendete Umschreibung des Begriffs der Arglist deckt sich dabei grundsätzlich mit derjenigen, welche Rechtsprechung und Lehre zu Art. 146 StGB entwickelt haben (HUFSCHMID, a.a.O., S. 452; vgl. immerhin die Kritik bei ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, 9. Aufl., Bern 2002, S. 1035 § 38 N. 61).

7.3. Arglistig handelt, wer sich zur Täuschung eines Anderen besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient oder ein ganzes Lügengebäude errichtet, aber auch jener, der bloss falsche Angaben macht, wenn deren Überprüfung besondere Mühe erfordert, unmöglich oder nicht zumutbar ist. Danach muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Ein betrügerisches Verhalten wird bereits dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden sich schwer durchschaubarer Machenschaften bedient, um eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken (kritisch zum Einbezug von Machenschaften: OESTERHELT/GRÜNINGER, a.a.O., S. 41). Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude erforderlich. Eine einfache Lüge erfüllt für sich allein das Arglistelement demnach nicht (BGE 125 II 250 E. 3b mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1, 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004 E. 4, in: RDAF 2004 II S. 10 ff., S. 14 f.; 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 6, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 ff., S. 289 f., zusammengefasst in: StR 57/2002 S. 410; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7] E. 6.4.2, A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3 mit Hinweisen). Arglist ist ferner gegeben, wenn der Täter den Getäuschten von der Überprüfung der falschen Angaben abhält oder wenn er voraussieht, dass der andere die Überprüfung unterlassen wird, sofern sich diese Voraussicht aus einem besonderen Vertrauensverhältnis ergibt, auf klaren Regelungen oder Zusicherungen beruht und nicht nur eine auf gewisse Beobachtungen beruhende Erwartung darstellt (vgl. KURT HAURI, Verwaltungsstrafrecht [VStrR], Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Bern 1998, S. 49). Eine bloss falsche Angabe, welche die Gegenpartei – im vorliegenden Kontext die Steuerbehörde – ohne besondere Mühe auf ihre Richtigkeit hin

überprüfen kann, gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dagegen nicht als arglistig (vgl. BGE 135 IV 76 E. 5.2, BGE 122 IV 197 E. 3d mit Hinweisen). Im Verhältnis mit den USA werden die in Art. 14 Abs. 2 VStrR umschriebenen Handlungsweisen auch dann als «Betrugsdelikte und dergleichen» betrachtet, wenn es sich bei der beeinträchtigten ausländischen Steuer nach schweizerischer Rechtsauffassung um eine nicht vom Bund erhobene Steuer handeln würde (HUFSCHMID, a.a.O., S. 445 und 448 mit Hinweisen).

7.4. Gemäss Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA 96 ist der Begriff Betrug im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (vgl. oben E. 7.1.3). Damit ist vom – gegenüber der Regelung des Steuerbetrugs von Art. 186 DBG – weiteren Betrugsbegriff von Art. 14 Abs. 2 VStrR auszugehen, zu welchem auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden kann (vgl. E. 7.2 und 7.3; dazu auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 6.3). Der Begriff ist somit – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden – genügend bestimmt, um die Grundlage für die Leistung von Amtshilfe zu bilden. Die Beschwerdeführenden können sich nicht auf das im Strafrecht geltende Legalitätsprinzip berufen, weil es sich gerade nicht um ein Strafverfahren handelt (vgl. ROBERT WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, in: Forum für Steuerrecht 2009 S. 91 ff., S. 95).

7.5. Vorliegend ist noch auf den spezifischen Kontext des so genannten Qualified Intermediary (QI) Systems (QI-System) einzugehen. Die Ausführungen stützen sich auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009. Auf die diesem Urteil erwachsene Kritik ist anschliessend einzugehen.

7.5.1. Die Vereinigten Staaten änderten mit Wirkung ab dem 1. Januar 2001 ihre Quellensteuervorschriften, indem sie unter anderem das so genannte QI-System schufen. Die neuen amerikanischen Vorschriften änderten das Entlastungsverfahren bei Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen für ausländische Investoren grundlegend (MARC RIHS, EU-Zinsbesteuerung, Auswirkungen auf die Schweiz, Zürich 2001, S. 34 ff., auch zum Folgenden). Sie ermöglich(t)en ausländischen Banken, für ihre nichtamerikanischen Kunden die Entlastung bzw. Befreiung von der US-amerikanischen Quellensteuer ohne Angaben von Kundendaten direkt zu

bewirken, sei es unter dem jeweiligen DBA, sei es unter der «portfolio interest exemption».

Bis dahin war die Regelung wie folgt: Die USA erhoben auf den an ausländische Empfänger gezahlten Dividenden und Zinsen aus amerikanischen Wertschriften eine Quellensteuer von 30%. Allerdings waren die Zinsen auf den meisten Obligationen amerikanischer Emittenten gemäss US-amerikanischem Recht («portfolio interest exemption») von der Quellensteuer befreit, sofern sie an ausländische Investoren ausgerichtet wurden. Die Inanspruchnahme der «portfolio interest exemption» setzte voraus, dass der wirtschaftlich Berechtigte seinen Status als ausländischer Empfänger auf dem offiziellen Formular «W-8» bestätigte und somit seinen Namen gegenüber den US-amerikanischen Steuerbehörden offenlegte. Für die verbleibenden Zinsen und Dividenden konnten Investoren aus einem Land, das mit den USA ein DBA abgeschlossen hatte, grundsätzlich eine volle oder teilweise Entlastung von dieser Steuer verlangen.

Für das neue Vorgehen ist notwendig, dass die nicht amerikanischen Banken den Status eines so genannten «Qualified Intermediary» (QI) erlangen. Dann können sie einerseits die antragslose Quellensteuerentlastung gewähren und andererseits die Beibehaltung des Bankgeheimnisses garantieren. Um den Status eines QI zu erlangen, sind die Banken verpflichtet, eindeutig festzustellen, welche ihrer Kunden «non-US persons» sind und damit in den Genuss der Quellensteuerentlastung gelangen können. Des Weiteren sind sie verpflichtet sicherzustellen, dass die für US-amerikanische Steuerpflichtige geltenden Vorschriften eingehalten werden. Für in den USA steuerpflichtige Personen gilt, dass sie nur noch dann amerikanische Wertschriften erwerben bzw. halten dürfen, wenn sie bereit sind, ihre Identität gegenüber der US-amerikanischen Steuerbehörde offenzulegen. Für Personen, die gemäss amerikanischen Steuervorschriften als «US persons» gelten und der Bekanntgabe ihrer Identität nicht zustimmen, ist der QI verpflichtet, von den nach dem 1. Januar 2001 ausgeschütteten Dividenden/Zinsen sowie auf dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös die US-amerikanische Sicherungssteuer (sog. «backup withholding tax») einzubehalten und an die USA abzuliefern.

Umgesetzt wird dieses QI-System im Einzelnen somit wie folgt: Ist der Kunde der Bank, welche als QI fungiert, ein «foreign investor», das heisst

ein nicht US-amerikanischer Steuerzahler mit Wohnsitz ausserhalb der USA, ist von diesem das so genannte Formular «W-8BEN» einzuholen. Statt des Formulars «W-8BEN» kann die Bank auch bankeigene Formulare verwenden (vgl. URS. R. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, in: Jusletter 26. Januar 2009 [nachfolgend: QI-Normen], Rz. 27 f. und 41, auch FN 15). Darin bestätigt der Kunde, dass er ein «foreign investor» ist, mit allfälligem Anspruch auf eine reduzierte Quellensteuer auf den aus den USA stammenden Einkünften. Mit diesem Formular kann der QI vom ursprünglichen «payor» (z.B. einer amerikanischen Aktiengesellschaft, so genannter «withholding agent»), sofern ein DBA anwendbar ist, den Überschuss über den Sockelsatz der Quellensteuer zurückverlangen und dem Investor weiterleiten. Das Formular «W-8BEN» ist dabei nicht dem IRS bzw. dem ersten «withholding agent» zu übermitteln und damit offenzulegen. Vielmehr darf der «payor» auf diese Angaben des QI (welcher die Aufgabe hat, Staatsbürgerschaft und Wohnsitz abzuklären) vertrauen.

Ist der Investor in amerikanische Werte ein US-amerikanischer Steuerzahler, ist von diesem das Formular «W-9» zu verlangen, welches das Formular für Empfänger von so genannten FDAP-Income («fixed or determinable annual or periodical income») von US-amerikanischen Steuerzahlern darstellt. Dieses Formular zusammen mit der Auflistung der vereinnahmten Einkommen und der genauen Identität des Kunden ist mit dem Formular 1099 dem IRS zu übermitteln. Ein solches Reporting verlangt jedoch den Verzicht des Depotinhabers auf die Wahrung des Bankgeheimnisses. Verzichtet er, werden die Daten übermittelt, was zugleich sicherstellt, dass die entsprechenden Einkommen auch in den USA deklariert werden. Verzichtet er nicht, muss der QI die «backup withholding tax» insbesondere auf den Verkäufen der Werte erheben und dem IRS abliefern. Zudem ist der QI verpflichtet, Investments in amerikanische Werte zu blocken (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.1; vgl. zum QI-System im Detail des Weiteren Zirkular Nr. 6971 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Direktionen der Mitgliedbanken vom 7. April 2000, in: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Kennziffer I B h 51; ROLF SCHILLING, Neues US-Quellensteuerregime ab 1. Januar 2001 – Entwicklungen und Tendenzen, in: Der Treuhandexperte [TREX] 2000 S. 218 ff.; BEHNISCH, QI-Normen, passim).

7.5.2. Gemäss Art. 2 Abs. 1 DBA-USA 96 gilt das Abkommen für Steuern vom Einkommen, die für Rechnung eines Vertragsstaates erhoben werden. Nach Art. 2 Abs. 3 DBA-USA 96 gilt das Abkommen auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Es kann kein Zweifel bestehen, dass der amerikanische Fiskus mit dem QI-System organisatorische Vorkehren getroffen hat, welche die korrekte Einkommensbesteuerung der in den Vereinigten Staaten Steuerpflichtigen sicherstellen sollen. Das heisst, das QI-System stellt im Ergebnis nichts anderes als eine verfahrenstechnische Seite der Einkommensbesteuerung dar und wird dementsprechend vom Abkommen ohne weiteres mitumfasst. Dass das System erst nach der Abkommensratifizierung in Kraft getreten ist, spielt aufgrund der Bestimmung von Art. 2 Abs. 3 DBA-USA 96 keine Rolle. Nach Art. 26 Abs. 1 DBA-USA 96 ist zudem «in Fällen von Steuerbetrug» der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 des Abkommens (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt (vgl. oben E. 3.2.). Das heisst, es spielt keine Rolle, wem gegenüber die «backup withholding tax» zur Anwendung kommt und ob vom Amtshilfesuch auch Offshore-Gesellschaften betroffen sind. Massgebend ist einzig, dass in einem der Vertragsstaaten Informationen zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen benötigt werden und dass der andere Vertragsstaat über solche Informationen verfügt bzw. diese beschaffen kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.2).

7.5.3. Bei Vorliegen eines besonderen Vertrauensverhältnisses kann unter Umständen bereits ein blosses Schweigen einen Abgabebetrug darstellen, nämlich dann, wenn der Täuschende voraussetzt, dass der Getäuschte mit Rücksicht auf dieses besondere Vertrauensverhältnis von einer Überprüfung absehen wird (vgl. E. 7.3; vgl. dazu auch ERIC HESS, Die Möglichkeiten und Grenzen der Schweiz auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, in: ASA 71 S. 125 ff., S. 128).

Es ergibt sich gemäss dem vorstehend Dargestellten deutlich, dass das gesamte QI-Verfahren auf besonderen Regelungen des Verhältnisses zwischen dem IRS, den QI's und den Steuerpflichtigen beruht. Dieses Verhältnis zeichnet sich dadurch aus, dass der IRS faktisch einen wesentlichen Teil seiner Aufgaben bezüglich der Kontrolle der Deklaration der Erträge aus US-amerikanischen Wertschriften von «US

persons» auf die QI's ausgelagert hat und der IRS selbst keine Möglichkeiten hat, die Einhaltung der vom QI aufgrund des mit dem IRS abgeschlossenen QI-Agreements eingegangenen Verpflichtungen selber zu überprüfen. Zwar wurde aufgrund dieser eingeschränkten Möglichkeiten des IRS bestimmt, dass eine besondere, unabhängige Revisionsstelle einzusetzen sei, welche die Kontrolle über die richtige Anwendung des QI-Agreements durch den QI wahrzunehmen habe. Die Revisionsstelle darf nun aber auf die Angaben in den einschlägigen Formularen abstellen, wenn sie nicht konkrete Kenntnisse darüber hat, dass diese Angaben falsch sind. Diese Folgerung ergibt sich aufgrund der Regelung der «External Audit Procedures» in Section 10 des QI-Model-Vertrages («Application Procedures für Qualified Intermediary Status Unter Section 1441; Final Qualified Intermediary Withholding Agreement»; gemäss Publikation in: Internal Revenue Bulletin 2000-04 [veröffentlicht unter: <http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb00-04.pdf>; letztmals besucht am 12. Dezember 2011; nachfolgend: IRB] S. 387 ff.; vgl. dazu auch Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kennziffer I B h 51, Anhang, S. 36 ff.). Aufgabe der Revisionsstelle ist danach offensichtlich eine insbesondere formelle Überprüfung der Einhaltung der Regelungen durch den QI, wobei ersichtlich ist, dass die Revisionsstelle dabei die Unterlagen überprüfen muss, welche der QI im Zusammenhang mit dem fraglichen Kontoinhaber, auf den das QI-System zur Anwendung kommt, erstellt hat (vgl. Section 10.03 A des QI-Model-Vertrages, in: IRB, a.a.O., S. 408 f.; Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kennziffer I B h 51, Anhang, S. 37). Das heisst, die Überprüfungsaufgabe der Revisionsstelle beschlägt offensichtlich vor allem die Kontrolle, ob die QI's die notwendigen Prozesse richtig handhaben. Aufgrund der Umschreibung der Aufgaben der Revisionsstelle ist dagegen nicht ersichtlich, dass weitergehende Prüfungen oder Abklärungen der Revisionsstelle zur Frage vorgesehen sind, ob die Angaben auf den Kundenunterlagen, welche der QI führt bzw. verwaltet, auch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, so zum Beispiel ob die Angabe des tatsächlich Nutzungsberechtigten der Wahrheit entspricht (vgl. zu den Angaben, welche die Revisionsstelle machen sollte: Qualified Intermediary Frequently Asked Questions [FAQ; unter <http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=139238,00.html>, Stand vom 12. August 2009, letztmals besucht am 12. Dezember 2011], Antwort zu Frage VII./5.). Andererseits sind diese Revisionsstellen nicht Teile des IRS, sondern Dritte, welche in das QI-System eingebunden sind. Der Zweck, der mit den Revisionsstellen verfolgt wird,

besteht denn auch offensichtlich nicht darin, die richtige steuerliche Behandlung der Kontoinhaber sicherzustellen, sondern die externe Revisionsstelle soll sicherstellen, dass der QI sich gemäss den Verpflichtungen der QI-Vereinbarung verhält (vgl. Section 10.03, 1. Absatz des QI-Model-Vertrages, in: IRB, a.a.O., S. 408; vgl. auch FAQ, a.a.O., Antwort zu Frage VII./1.). Damit stimmt überein, dass die Revisionsstelle dem IRS Kundennamen nicht offenlegen muss («is not required to»; Section 10.01 des QI-Model-Vertrags, in: IRB, a.a.O., S. 408; Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kennziffer I B h 51, Anhang, S. 36).

Das bedeutet zusammenfassend nichts anderes, als dass das QI-System das Ziel hat, die US-amerikanischen Steuerpflichtigen ohne weitere Kontrollen des US-amerikanischen Fiskus, das heisst gestützt auf dessen Vertrauen in die korrekte Anwendung des QI-Systems, zur korrekten Erfüllung ihrer Steuerpflicht zu bringen, und dass der US-amerikanische Fiskus auch nicht über Kontrollmöglichkeiten über die korrekte Erfüllung der Steuerpflicht der einzelnen Steuerpflichtigen verfügt (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.3).

In der Literatur wird hiergegen eingewendet, das QI-System könne nicht auf Vertrauen beruhen. Die Einschaltung einer Revisionsstelle zeige, dass eben gerade kein Vertrauensverhältnis zwischen dem IRS und den Banken bestehe (BEHNISCH, QI-Normen, Rz. 52). Da die Revisionsstelle – wie eben dargelegt – jedoch nur die formelle Einhaltung der QI-Vorschriften prüfen muss, ändert dies nichts am Vertrauen auf die inhaltlichen Angaben.

7.5.4. Die Beschwerdeführenden wenden zusätzlich einerseits ein, wenn die betroffene Person auf dem «Formular A» angegeben werde, könne keine Täuschungshandlung vorliegen, weil kein Hehl aus dem wirtschaftlich Berechtigten gemacht werde. Der wirtschaftlich Berechtigte sei so gegenüber dem QI offengelegt worden, was ebenso gelten müsse, als ob er dem IRS gegenüber offengelegt worden sei. Andererseits geben sie zu bedenken, das Vertrauensverhältnis müsse zwischen dem Täter und dem Getäuschten bestehen. Ein Vertrauensverhältnis zwischen dem IRS und den Beschwerdeführenden bestehe aber gerade nicht, seien Letztere doch nicht einmal Parteien des QI-Vertrags.

Den ersten Einwand widerlegen die Beschwerdeführenden bereits selbst, indem sie – zurecht (vgl. unten E. 7.5.7) – erklären, das «Formular A» diene nicht steuerrechtlichen Zwecken. Da der wirtschaftlich Berechtigte gemäss «Formular A» nicht zwingend auch der wirtschaftlich Berechtigte gemäss Formular «W-8BEN» ist, kann nicht schon allein deshalb von einer Offenlegung des wirtschaftlich Berechtigten gemäss Formular «W-8BEN» gesprochen werden, weil diese Person auf dem «Formular A» aufgeführt wird (vgl. dazu auch die von den Beschwerdeführenden zitierte Beilage 1 zum Zirkular Nr. 7014 der Schweizerischen Bankiervereinigung vom 2. Oktober 2000 veröffentlicht in: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kennziffer I B h 57, Beilage 1 Ziff. 3, S. 3 f.). Dies ändert nichts daran, dass – wie unten zu zeigen sein wird (ebenfalls E. 7.5.7) – die Nennung verschiedener Personen auf den beiden Formularen einen Verdacht zu erwecken vermag, der weitere Untersuchungen auslösen kann, auch wenn eine solche Diskrepanz allein für die Leistung von Amtshilfe nicht ausreichend ist.

Dem zweiten Einwand ist entgegenzuhalten, dass dem Strafrecht die Begriffe des so genannten mittelbaren Täters und des Tatmittlers bekannt sind (vgl. dazu: GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Die Straftat, 4. Aufl., Bern 2011, § 13 N. 20 ff; STEFAN TRECHSEL/MARC JEAN-RICHARD-DIT-BRESSEL, in: Stefan Trechsel et al., Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2008, Vor Art. 24, N. 3 ff.). Die Täuschung ist also auch dann möglich, wenn der Täter (mittelbarer Täter) eine Person (Tatmittler) täuscht, die dann ihrerseits wieder – ohne sich dessen selbst bewusst zu sein, da sonst Mittäterschaft, allenfalls Gehilfenschaft in Frage kommen – eine weitere Person täuscht. Übertragen bedeutet dies nun, dass zunächst der QI durch Vorlage eines falschen Formulars «W-8BEN» getäuscht wird. Da der wirtschaftlich Berechtigte – wie soeben gesehen – nicht mit jenem im «Formular A» korrespondieren muss, besteht für die Bank kein Anlass, in einem solchen Fall vertiefte Nachforschungen anzustellen. Immerhin wird die Person, welche das Formular «W-8BEN» ausfüllt, angehalten, «[u]nder penalties of perjury» die Informationen korrekt anzugeben. Der dermassen getäuschte QI wird nun seinerseits den IRS täuschen, indem er seinen Verpflichtungen gemäss dem QI-Vertrag (unwissentlich) nicht nachkommt. Die jeweiligen Vertrauensverhältnisse zwischen mittelbarem Täter und Tatmittler einerseits sowie Tatmittler und IRS andererseits genügen für das Bestehen eines Vertrauensverhältnisses.

7.5.5. Im Weiteren ist festzustellen, dass sich aus dem Vorschieben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit der Angabe, diese Gesellschaft sei gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklichkeit direkt durch «US persons» verwalteten Vermögenswerten, ein begründeter Verdacht auf Abgabebetrug im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 zu ergeben vermag. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass, wie erwähnt, im Rahmen des Amtshilfeverfahrens das Bestehen eines Betrugsdelikts oder dergleichen nicht nachgewiesen sein muss, sondern dass es genügt, wenn die feststehenden Tatsachen eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür begründen (vgl. E. 5.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8358/2010 vom 25. Oktober 2011, E. 9, A-8003/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 3.1, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4).

7.5.6. Für eine korrekt errichtete selbständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren. Von dieser Trennung kann allenfalls dann abgesehen werden, wenn das anwendbare Steuerrecht trotz (zivilrechtlicher) Selbständigkeit festlegt, es sei von einer transparenten Struktur auszugehen und es sei steuerlich nicht die juristische Person, sondern jemand Drittes als «Beneficial Owner» zu qualifizieren. Soweit nicht derartige steuerrechtliche Spezialbestimmungen bestehen, ist auch steuerrechtlich von zwei getrennten Steuersubjekten auszugehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5).

Umgekehrt ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach bei Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person «das Spiel der juristischen Person zu spielen» ist, dass bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären durch den wirtschaftlich Berechtigten im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Fall eine Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit als rechtsmissbräuchlich, entgegen Treu und Glauben geltend gemacht (vgl. BGE 108 II 213 E. 6 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5; siehe auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 6.5.3 mit Hinweisen; vgl. auch THOMAS GÄCHTER, Die

Einpersonen-AG aus der Sicht des Sozialversicherungsrechts, in: Jörg Schmid/Daniel Giersberger (Hrsg.), Neue Rechtsfragen rund um die KMU: Erb-, Steuer-, Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht, Zürich/Basel/Genf 2006, S. 93 ff., S. 99 ff.). Dass Gesellschaften aus QI-Sicht grundsätzlich als wirtschaftlich Berechtigte gelten und damit auch die Vermögensverwaltung über eine solche Gesellschaft nicht per se eine amtshilfefähige Handlung darstellt, ändert nach dem Gesagten nichts daran, dass Amtshilfe geleistet werden kann, wenn die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet wurde (a.M. BEHNISCH, Aktuelle Entwicklungen, a.a.O., S. 254, der davon ausgeht, dass in diesen Konstellationen kein Steuerbetrug vorliegen kann, wobei er eine arglistige Handlung im Sinn von Art. 14 Abs. 2 VStrR nicht in seine Überlegungen einbezieht, da er der Leistung von Amtshilfe bei Abgabebetrug ablehnend gegenüber steht [BEHNISCH, Durcheinandertal, a.a.O., insb. S. 746, 751, 760]).

7.5.7. Im schweizerischen Bankverkehr wird das so genannte «Formular A» zur Feststellung der an einem Konto wirtschaftlich berechtigten bzw. letztbegünstigten Person verwendet. Dieses dient nicht steuerlichen, sondern anderen Zwecken (wirtschaftliche Hintergründe, Hinweise bei Strafuntersuchungen, Geldwäscherei etc; vgl. BEHNISCH, Aktuelle Entwicklungen, S. 254; BARBARA BRÜHWILER/KATHRIN HEIM, Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken 2008 [VSB 08], Praxiskommentar, 2. Aufl., Zürich 2008, Art. 3 Abs. 1 VSB 08 N. 7; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 15. März 2009 E. 5.5.2.4). Damit ist es möglich, dass auf dem «Formular A» eine andere Person als wirtschaftlich berechtigte angegeben wird als auf dem Formular «W-8BEN» und dennoch beide Formulare korrekt ausgefüllt wurden. Allein der Umstand, dass jeweils andere Personen als wirtschaftlich Berechtigte auf den Formularen angegeben werden, führt noch nicht zum begründeten Verdacht, dass falsche Angaben gemacht wurden. Jedoch genügt die Tatsache, dass bezüglich identischer Vermögenswerte einmal eine, ein anderes Mal eine andere Person als wirtschaftlich Berechtigte aufgeführt wird, um weitere amtshilferrelevante Abklärungen auszulösen. Treten alsdann weitere einschlägige Hinweise hinzu, kann sich ein begründeter Verdacht ergeben.

7.6.

7.6.1. Die Auffassung, dass betrügerisches Verhalten stets einer über das blosses Verschweigen hinausgehenden Täuschung bedarf, findet ihre

Stütze auch in den vorbereitenden Arbeiten und den Umständen des Vertragsabschlusses, welche in Anwendung von Art. 32 VRK bestätigend herangezogen werden dürfen (vgl. oben E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVerGE 2010/7] E. 6.6 auch zum Folgenden).

7.6.2. Davon ausgehend, dass Doppelbesteuerungsabkommen traditionellerweise der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen (vgl. MADELEINE SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, in: ASA 73 S. 97 ff., S. 98 f.), basierte die schweizerische Abkommenspolitik bis zum Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009 (zu dessen Bedeutung vgl. statt vieler: WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht 2009, S. 480 ff., S. 482 ff.) darauf, lediglich die so genannt kleine Amtshilfe zu gewähren (statt vieler: PETER LOCHER, Die schweizerische Haltung zur internationalen Amtshilfe bei den direkten Steuern in einem veränderten Umfeld, in: Peter Locher/Bernhard Rolli/Peter Spori [Hrsg.], Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Aktuelle Situation und Perspektiven, Festschrift für Walter Ryser, Bern 2005, S. 269 ff., S. 270 f.; Andreas DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2011, S. 136; HESS, a.a.O., S. 130 ff.). Vor diesem Hintergrund stellt bereits eine erweiterte Amtshilfe in Betrugsfällen eine Ausweitung dar. Eine solche bestand im DBA-USA zwar bereits seit jeher (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVerGE 2010/7] E. 4.1.3). Stets war aber auch im Verhältnis zu den USA klar, dass Amtshilfe lediglich für Betrugsdelikte und nicht bloss für Steuerhinterziehung geleistet würde (vgl. etwa Botschaft des Bundesrats zum DBA-USA vom 10. März 1997 BBl 1997 II 1085 ff., 1099: «Das amerikanische Recht kennt den für die Anwendung von Artikel 26 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht; ...»). Eine derartige Ausweitung auf die Steuerhinterziehung war im Übrigen mit Bezug auf die USA auch später nicht geplant, was sich im Zusammenhang mit der Vereinbarung 03 deutlich ergibt (vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements, Austausch von steuerlichen Auskünften mit den USA, zugänglich über http://www.admin.ch/cp/d/3ecb394d_1@presse1.admin.ch.html, letztmals besucht am

12. Dezember 2011; vgl. auch MARKUS REICH/STEFAN BACHMANN, Internationale Amts- und Rechtshilfe in Fiskalsachen, in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2006, Zürich etc. 2006, S. 5 ff., 18; ROBERT WALDBURGER, Assistance administrative et entraide judiciaire internationales en matière fiscale, in: OREF [Ordre romand des experts fiscaux diplômés] [Hrsg.], Les procédures en droit fiscal, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2005, S. 1091 ff., S. 1102). Schliesslich kann in diesem Zusammenhang auch noch auf den von der Schweiz im Juni 2004 modifizierten Vorbehalt zu Art. 26 des OECD-MA hingewiesen werden, wonach sich der Informationsaustausch auf «...acts of fraud subject to imprisonment according to the laws of both Contracting States» beschränken soll (Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen zu Händen des Chefs des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom Oktober 2004, S. 35, zugänglich über http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=de&download=NHZLpZeg7t,Inp6l0NTU042l2Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2YUq2Z6gpJCDdYN6g2ym162epYbg2c_JjKbNoKSn6A, letztmals besucht am 12. Dezember 2011).

7.6.3. Die amerikanischen Behörden waren dieser schweizerischen Differenzierung zwischen Betrug und Hinterziehung zwar nicht zugetan (HESS, a.a.O., 132). Die Bedeutung der Unterscheidung war ihnen indessen durchaus klar (HUFSCHEID, a.a.O., S. 457; FREI/ROHNER, a.a.O., S. 287 ff., je mit weiteren Hinweisen). Dies ergibt sich etwa auch aus den «Technical Explanations» zum DBA-USA 96, also aus den einseitigen Erläuterungen der amerikanischen Behörden (zu den «Technical Explanations» vgl. VOGEL, a.a.O., Einleitung N. 138). In Bezug auf Art. 26 DBA-USA 96 wurde festgehalten, dass unter den Begriff des «tax fraud» diejenigen Delikte fielen, welche nach schweizerischem Recht einen Steuer- oder einen Abgabebetrag darstellen würden. Der Hinweis auf das betrügerische Verhalten weise insoweit eine dynamische Komponente auf, als bei einer nationalen Ausweitung der Konzeption von «tax fraud» auch für diese Delikte Amtshilfe zu gewähren wäre (Department of the Treasury, Technical Explanation of the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income, signed at Washington on October 2, 1996 and the Protocol, signed at Washington on October 2, 1996, Article 26 Paragraph 1 insb. S. 92, zugänglich über <http://www.treasury.gov/>

resource-center/tax-policy/treaties/Documents/teswiss.pdf, letztmals besucht am 12. Dezember 2011).

7.7. Damit ist unter dem DBA-USA 96 für vermutete reine Steuerhinterziehung, auch wenn es um hohe Beträge geht, keine Amtshilfe zu leisten.

8.

8.1. Gemäss Art. 26 Ziff. 3 DBA-USA 96 erteilt die Schweiz nur Auskünfte und übermittelt nur Unterlagen, die sie nach ihrem internen Recht hätte erhältlich machen können. Demgemäss werden nämlich die Bestimmungen von Art. 26 DBA-USA 96 auf keinen Fall dahin ausgelegt, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Vorschriften oder der Verwaltungspraxis eines der beiden Vertragsstaaten abweichen, oder die seiner Souveränität, Sicherheit oder dem Ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die weder aufgrund seiner eigenen noch aufgrund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können.

8.2.

8.2.1. Nach schweizerischem Recht ist die steuerpflichtige Person im Veranlagungsverfahren umfassend auskunftspflichtig. In eigener Sache besteht insbesondere kein Bankgeheimnis (vgl. PETER LOCHER, Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht [nachfolgend: Bankgeheimnis], in: StR 2003 S. 346 ff., auch zum Folgenden; vgl. ferner XAVIER OBERSON, Infractions fiscales et secret bancaire [nachfolgend: Infractions], in: RDAF 1999 II S. 71 ff., auch zum Folgenden). Die Steuerbehörde kann von der steuerpflichtigen Person zusätzliche Unterlagen betreffend die Bankbeziehungen verlangen. Reicht die steuerpflichtige Person die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht ein, so kann die Steuerbehörde diese normalerweise direkt beim bescheinigungspflichtigen Dritten einfordern (Art. 127 Abs. 2 Satz 1 DBG sowie Art. 43 Abs. 2 Satz 1 StHG). Gemäss dem 2. Satz der zuletzt erwähnten Bestimmungen bleibt jedoch das Berufsgeheimnis ausdrücklich vorbehalten, was unter anderem zur Folge hat, dass die Steuerbehörde die bei der steuerpflichtigen Person erfolglos verlangten Unterlagen nicht direkt von der fraglichen Bank einfordern kann (in Verbindung mit Art. 47 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen [Bankengesetz, BankG; SR 952.0]; HUFSCHMID, a.a.O., S. 438 f.). Bei den vom Bund erhobenen Steuern

besteht ebenfalls eine umfassende Auskunftspflicht für die steuerpflichtigen Personen. Auch hier besteht kein Bankgeheimnis in eigener Sache (Art. 68 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 621.20]; vgl. noch zum alten Mehrwertsteuergesetz von 1999: LOCHER, Bankgeheimnis, a.a.O., S. 350). Ähnliches gilt für die Verrechnungssteuer (Art. 39 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, 642.21]) und die Stempelabgaben (Art. 35 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG 611.10]).

8.2.2. Wird ein Steuerstrafverfahren betreffend ein Vergehen, das heisst einen Steuerbetrug oder eine Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 186 f. DBG bzw. Art. 59 StHG), geführt, so richtet sich das Verfahren gemäss DBG nach den Vorschriften der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (Strafprozessordnung, StPO; SR 312.0; vgl. Art. 188 Abs. 2 DBG). Die StPO sieht kein Zeugnisverweigerungsrecht für Bankangestellte vor. Soweit das StHG betroffen ist, richten sich Strafverfahren und -vollzug nach kantonalem Recht, soweit Bundesrecht nichts anderes bestimmt (Art. 61 StHG). Das Strafverfahren wurde mit Inkrafttreten der StPO per 1. Januar 2011 schweizweit in Bezug auf Straftaten nach Bundesrecht vereinheitlicht. Jedoch können die Kantone nach wie vor grundsätzlich selber bestimmen, welche Verfahrensregeln auf die Strafnormen ihres Steuerrechts anwendbar sind (PETER STRAUB/THOMAS WELTERT, in: Marcel Alexander Niggli/Marianne Heer/Hans Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, Basel 2011 [nachfolgend: BSK-StPO], Art. 1 N. 1 und 12 mit Hinweis auf Art. 335 StGB). Allerdings sollten die Kantone nicht ohne Grund von der StPO abweichen, da sonst dem gesetzgeberischen Willen zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts nicht entsprochen würde (STRAUB/WELTERT, a.a.O., Art. 1 N. 12; vgl. auch RAPHAËL ARN/DAVID STEINER, in: André Kuhn/Yvan Jeanneret [Hrsg.], Commentaire Romand, Code de procédure pénale Suisse, Basel 2011, Art. 1 N. 39; PAOLO BERNASCONI, in: Paolo Bernasconi/Maria Galliani/Luca Marcellini/Edy Meli/Mauro Mini/ John Nosedà, Codice Svizzero di procedura penale [CPP]), Zürich/ St. Gallen 2010, Art. 1 N. 7).

Vor Inkrafttreten der StPO, also zum Zeitpunkt, in dem das Amtshilfegesuch eingereicht wurde, richtete sich das Verfahren nach den Vorschriften des kantonalen Strafprozessrechts (Art. 188 Abs. 2 DBG) bzw. – allgemeiner formuliert – nach kantonalem Recht (Art. 61 StHG).

Für die kantonalen direkten Steuern war dabei aufgrund von Art. 61 StHG ebenfalls davon auszugehen, dass die ordentlichen Strafverfolgungsorgane zuständig sind (vgl. RETO HEUBERGER, Zwangsmassnahmen im Steuerhinterziehungsverfahren, in: ASA 66 S. 21 ff., S. 28). Die kantonalen Strafprozessordnungen gewährten zwar Angehörigen bestimmter Berufskategorien ein Zeugnisverweigerungsrecht. In der Regel waren dies jedoch nur jene Personen, deren Berufsgeheimnis durch Art. 321 StGB geschützt wird, wobei in den meisten Fällen keine Ausnahmeregelung für die Bankangestellten galt (vgl. Urs EMCH/HUGO RENZ/RETO ARPAGAU, Das Schweizerische Bankgeschäft, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2004, Rz. 428 f.; LOCHER, Bankgeheimnis, a.a.O., S. 348; OBERSON, Infractions, a.a.O., S. 77). Da die vorliegend relevanten Regeln vor und nach Inkrafttreten des neuen Rechts materiell vergleichbar sind, muss hier nicht darauf eingegangen werden, ob das alte oder das neue Recht zur Anwendung gelangt.

8.2.3. Das vorstehend betreffend Zeugnisverweigerungsrecht Ausgeführte gilt in sinngemässer Weise in Bezug auf die Herausgabe von Akten, stellt doch das Editionsverweigerungsrecht einen akzessorischen Schutz des Rechts zur Zeugnisverweigerung im Sinn eines Beweisverwertungsverbots dar. Personen, welche sich auf ein Zeugnisverweigerungsrecht berufen können, sind aufgrund ihrer Stellung im Verfahren nicht zur aktiven Förderung desselben verpflichtet (vgl. Art. 265 Abs. 2 Bst. b StPO; FELIX BOMMER/PETER GOLDSCHMID, in: BSK-StPO, Art. 265 N. 8 ff.). Explizit hält dies Art. 192 Abs. 3 DBG fest. Danach können die nach den Art. 41 f. VStrR als Zeugen einvernommenen Personen zur Herausgabe der in ihrem Besitz befindlichen sachdienlichen Unterlagen und sonstigen Gegenstände aufgefordert werden. Diesbezüglich werde die Bestimmungen betreffend Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten Dritter nicht vorbehalten (vgl. dazu auch OBERSON, Infractions, a.a.O., S. 78 f.).

8.2.4. Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass im internen Schweizerischen Recht das Bankgeheimnis einer Aktenedition durch die Bank nur – aber immerhin – entgegensteht, soweit es um das ordentliche Veranlagungsverfahren oder um ein Verfahren betreffend eine Übertretung geht. Demgegenüber sind die Steuerbehörden berechtigt, auch von Banken die Edition von Akten zu verlangen, wenn es um ein Verfahren betreffend ein Steuervergehen geht (zum Ganzen: Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7416/2008 vom 5. März 2009 E. 4.3.2).

8.3. Im interkantonalen Verhältnis versagt der Schutz des Bankgeheimnisses dann, wenn in einem nach strafprozessualen Grundsätzen durchgeführten Verfahren Bankdokumente herausverlangt oder beschlagnahmt worden sind. Erforderlich ist jedoch, dass die Steuerbehörde einen begründeten Verdacht gegenüber bestimmten Steuerpflichtigen hegt (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.3.3).

8.4. Demnach können in der Schweiz Bankunterlagen zumindest dann erhältlich gemacht werden, wenn es um Steuer- oder Abgabebetrug geht.

9.

Im vorliegenden Verfahren gelangte der IRS nicht in einem regulären Amtshilfeverfahren in den Besitz der Unterlagen, auf die er sein nunmehriges Amtshilfegesuch stützt. Die Unterlagen wurden ihm aufgrund einer Verfügung der FINMA übergeben (Sachverhalt Bst. B). Es ist daher nachfolgend darauf einzugehen, ob trotz dieser Art der Datenherausgabe auf das Amtshilfegesuch des IRS einzutreten ist.

9.1. Mit zur Publikation vorgesehenem Urteil 2C_127/2010 vom 15. Juli 2011 kam das Bundesgericht zum Schluss, die von der FINMA am 18. Februar 2009 verfügte Herausgabe der Daten von der UBS AG an den IRS (Sachverhalt Bst. B) sei rechtmässig gewesen. Die FINMA durfte demgemäss ihre Verfügung zur Abwendung schwerer und unmittelbarer Gefahren für fundamentale Rechtsgüter auf die polizeiliche Generalklausel stützen (E. 3 ff. insb. 4.4 des erwähnten Urteils des Bundesgerichts).

9.2. Damit beruhte die damalige Auslieferung der Daten auf einer rechtlichen Grundlage. Dies allein ist entscheidend. Weshalb sie rechtmässig war und auf welche rechtliche Grundlage sie sich stützte, spielt keine Rolle. Es wird beispielsweise nicht geltend gemacht, der IRS würde Informationen über Personen verlangen, gegenüber denen mittels Spezialitätsvorbehalts die erlangten Daten nicht verwendet werden dürften. Damit durfte der IRS ein Amtshilfegesuch stellen, welches sich auf die damals erhältlich gemachten Dokumente stützt.

10.

Nunmehr ist zu prüfen, ob die ESTV zu Recht zum Schluss kam, im vorliegenden Fall sei Amtshilfe zu leisten.

10.1. Zunächst ist nach dem zuvor Ausgeführten auf folgende Vorbringen der Beschwerdeführenden nicht mehr einzugehen:

Die Beschwerdeführenden machen zwar geltend, der Beschwerdeführer 1 sei nicht vom Amtshilfegesuch des IRS vom 16. Juli 2008 betroffen gewesen. Sie machen aber nicht geltend, gegen die damalige Herausgabe der Daten bzw. die Verfügung der FINMA (vgl. Sachverhalt Bst. B) Beschwerde erhoben zu haben. Diese Verfügung erwuchs somit schon aus diesem Grund gegenüber den Beschwerdeführenden in Rechtskraft. Im vorliegenden Verfahren ist mithin nicht mehr zu prüfen, ob die damalige Datenlieferung betreffend den Beschwerdeführer 1 zu Recht verfügt wurde.

Ebensowenig einzugehen ist nach dem zuvor Gesagten (E. 9) auf die Vorbringen der Beschwerdeführenden, es könne nicht aufgrund von Unterlagen, die in einer Notsituation ausgeliefert worden seien, ein weiteres Amtshilfegesuch gestellt werden.

Gleiches gilt für die Darstellung, der Beschwerdeführer 1 sei in den USA nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht ist gerade kein Kriterium, welches für die Leistung von Amtshilfe erfüllt sein müsste (E. 3.2).

Keine Rolle spielt sodann, dass das DBA-USA 96 vor Inkrafttreten des QI-Systems abgeschlossen wurde (E. 7.5.2).

Das Bundesverwaltungsgericht hat schliesslich festgestellt, dass das QI-System ein auf Vertrauen beruhendes System ist (E. 7.5). Auf die entsprechenden Einwände der Beschwerdeführenden wurde bereits dort eingegangen (E. 7.5.4).

10.2. Nunmehr verhält sich die Situation folgendermassen: Gemäss der Umschreibung des relevanten Sachverhalts im Amtshilfegesuch habe der Beschwerdeführer 1 spätestens ab dem Jahr 2002 eine Unterschrifts- oder andere Berechtigung für Konten gehabt, die bei der [Bank R._____] oder einer ihrer Tochtergesellschaften in der Schweiz gehalten, überwacht oder geführt worden seien. Der Beschwerdeführer 1 sei Staatsbürger von E._____, aber «permanent resident alien» in den

USA, wo er spätestens seit dem Jahr 1997 Steuererklärungen ausfülle. Am **. **. 2000 sei die Beschwerdeführerin 2 als «shell corporation» auf den British Virgin Islands (BVI) gegründet worden. Im [Jahr] 2001 habe der Beschwerdeführer 1 bei der UBS AG ein Konto auf den Namen der Beschwerdeführerin 2 eröffnet. Auf dem «Formular A» sei er als wirtschaftlich Berechtigter aufgeführt worden. Am **. **. 2000 habe ein «service agent» auf den BVI das UBS-Konto betreffend ein Formular «W-8BEN» falsch ausgefüllt. So sei auf diesem Formular die Beschwerdeführerin 2 als am fraglichen Konto wirtschaftlich berechtigt aufgeführt und somit eine «non US ownership» ausgewiesen worden. In den Jahren 2001 und 2002 seien auf dem von der Beschwerdeführerin 2 gehaltenen UBS-Konto Werte von mehr als USD 500'000.-- gelegen. Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Kapitalgewinnen von diesem UBS-Konto bzw. von diesem Konto erzielt es Einkommen seien vom Beschwerdeführer 1 dem IRS gegenüber nicht angegeben worden. Für Konten, welche der Beschwerdeführer 1 in E._____ gehalten habe, habe er dagegen so genannte FBAR-Erklärungen eingereicht. Somit habe er um die Pflicht einer solchen Einreichung gewusst. Am **. **. 2002 habe der Beschwerdeführer 1 von der UBS verlangt, dass vom UBS-Konto USD *****.-- auf ein Konto [bei der Bank R._____] überwiesen werden. Im Oktober 2002 habe zudem ein Angestellter [der Bank R._____] die UBS angewiesen, die Securities im UBS-Konto zu verkaufen und den Erlös auf das Konto [bei der Bank R._____] zu überweisen, das ebenfalls von der Beschwerdeführerin 2 gehalten worden sei. Der Beschwerdeführer 1 habe damit die Überweisung vom UBS-Konto auf ein solches bei der [Bank R._____] veranlasst. Das Konto [bei der Bank R._____] habe der Beschwerdeführer 1 in der Steuererklärung nicht angegeben. Da die Securities bei der UBS Einkommen generiert hätten, sei davon auszugehen, dass sie dies auch bei der [Bank R._____] getan hätten. Der Beschwerdeführer 1 habe verschleiern wollen, dass das Konto bei der [Bank R._____] eigentlich ihm gehöre. Die Beschwerdeführerin 2 habe als «sham entity» gedient, um die Eigentümerschaft an den Konten zu verbergen. Zudem seien falsche Dokumente ausgestellt worden. Der Sachverhalt stelle sich gleich dar, wie er in den Amtshilfesuchen vom 16. Juli 2008 und 1. September 2009 geschildert worden sei. Er gründe sich auf Daten, welche die UBS am 18. Februar 2009 herausgegeben habe. Das Verhalten des Beschwerdeführers 1 habe somit zu einer Steuerverkürzung geführt.

10.2.1. Wie bereits zuvor festgehalten wurde (E. 6.2), werden im Amtshilfegesuch des IRS vom 28. September 2010 der Namen der betroffenen Person sowie die Nummer des Kontos, über das Auskunft verlangt wird, genannt. Ob der IRS für den Zeitraum von 2002 bis 2009 auch Auskunft über weitere Konten der betreffenden Person beim im Amtshilfegesuch genannten Finanzinstitut verlangen durfte, muss nicht geklärt werden, da solche gemäss Abklärungen der Bank offensichtlich nicht bestehen. Auch hält das Amtshilfegesuch fest, dass der Beschwerdeführer 1 in den USA steuerpflichtig ist und es um Einkommenssteuern geht. Insofern genügt das Amtshilfegesuch den Anforderungen (vgl. E. 6.2).

10.2.2. Gemäss den Unterlagen hat der Beschwerdeführer 1 eine Adresse in den USA. Dies geht jedenfalls aus den Bankunterlagen ([Belegstelle]) hervor. Damit durfte die ESTV annehmen, dass der Beschwerdeführer 1, wie dies im Amtshilfegesuch implizit geltend gemacht wird («resident alien»), Wohnsitz in den USA hatte. Zwar bestreiten die Beschwerdeführenden einen Wohnsitz des Beschwerdeführers 1 in den USA. Unterlagen, die das Gegenteil beweisen würden, reichen sie jedoch nicht ein. Sie verkennen damit, dass es nunmehr an ihnen läge, die zu Recht getroffene Sachverhaltsannahme der ESTV klarerweise und entscheidend zu entkräften (vorne E. 5.2.2). Es ist somit zumindest für das vorliegende Verfahren von einem Wohnsitz des Beschwerdeführers 1 in den USA auszugehen, was dazu führt, dass er dort auch (gemäss Amtshilfegesuch als «permanent resident alien») steuerpflichtig ist. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer spricht auch der Umstand, dass – angeblich – kein Formular «W-8BEN» ausgefüllt wurde, nicht gegen eine Steuerpflicht des Beschwerdeführers 1 in den USA.

Nicht mehr eingegangen werden muss demnach an sich auf weitere Elemente, die das Bestehen einer grundsätzlichen Steuerpflicht in den USA stützen. Hingewiesen sei immerhin auf zweierlei: Zum einen, dass die gleiche Adresse in den USA auch im 1999 ausgestellten Pass des Beschwerdeführers 1 als Hauptwohnsitz («permanent residence», «résidence principale») angegeben wird, wobei diese Angaben hier vom Beschwerdeführer 1 persönlich unterschrieben wurden ([Belegstelle]); zum anderen auf die Behauptung des IRS, der Beschwerdeführer 1 fülle spätestens seit dem Jahr 1997 Steuererklärungen in den USA aus, was unwidersprochen blieb.

10.2.3. Damit genügt das Amtshilfegesuch des IRS in formeller Hinsicht den Anforderungen. Der Beschwerdeführer 1 erfüllt zudem die persönlichen Eigenschaften, um von diesem Gesuch betroffen sein zu können (vgl. E. 3.2). Es stellen sich nun insbesondere die Fragen, ob der im Amtshilfegesuch geschilderte Sachverhalt geeignet ist, den Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» zu begründen (E. 5.2.1) und ob die von der [Bank R. _____] edierten Unterlagen diesen Verdacht bestärken (vgl. E. 6.3.1 f.). Ist dies der Fall, wird zu prüfen sein, ob die Beschwerdeführenden einen dermassen bestehenden Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften vermögen (E. 5.2.2) und ob die vom IRS verlangten Unterlagen nach schweizerischem Recht erhältlich gewesen wären (E. 8). Dabei wird zunächst auf die Umschreibung des Sachverhalts im Amtshilfegesuch des IRS eingegangen und auf die Frage, ob diese für den Erlass einer Editionsverfügung durch die ESTV genügt (E. 10.3). Anschliessend wird die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 1 am streitbetroffenen Konto betrachtet, also die Frage, ob sich im Amtshilfegesuch bestärkt durch die Unterlagen genügende Hinweise finden, dass der Beschwerdeführer 1 mutmasslich Einkünfte vor dem IRS verschleierte, und bejahendenfalls, ob die Beschwerdeführenden diese Hinweise rechtsgenügend entkräften können (E. 10.4). Danach wird geprüft, ob im konkreten Fall die Unterstellung unter das QI-System dazu führt, dass ein betrügerisches Verhalten im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 gegeben ist (E. 10.5).

10.3.

10.3.1. Was das Amtshilfegesuch des IRS betrifft, so ist vorab festzuhalten, dass es den inhaltlichen Anforderungen insoweit nicht genügt, als es sich auf die Amtshilfegesuche vom 16. Juli 2008 und 1. September 2009 bezieht. Abgesehen davon, dass sich diese Amtshilfegesuche auf spezielle, im vorliegenden Fall nicht gegebene Konstellationen stützten, muss ein Amtshilfegesuch – soweit es sich nicht um die Ergänzung eines Gesuchs oder ein neues Gesuch in der gleichen Sache handelt (vgl. BGE 109 Ib 158 E. 2b) – den ihm zugrunde liegenden Sachverhalt selbständig und soweit möglich vollständig schildern, muss doch das konkrete Verhalten einer Person, allenfalls einer Personengruppe (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.5), dargestellt werden. Andernfalls wäre der ersuchte Staat unter Umständen nicht in der Lage zu prüfen, ob alle Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe erfüllt sind (vgl. oben E. 5.1).

10.3.2. Der im Amtshilfegesuch des weiteren gezogene Schluss des IRS, weil der Beschwerdeführer 1 – immer nach Auffassung des IRS – bezüglich des UBS-Kontos falsche Angaben gemacht und dadurch Steuern hinterzogen habe, könne dies auch bezüglich des Kontos [bei der Bank R. _____] der Fall gewesen sein, auf welches die Guthaben des UBS-Kontos überwiesen worden seien, ist allerdings zunächst plausibel. Insofern geht das Vorbringen der Beschwerdeführenden, vorliegend sei das Verhalten bezüglich des UBS-Kontos irrelevant, fehl. Der IRS wirft dem Beschwerdeführer nämlich vor, das frühere Verhalten – nunmehr bei einer anderen Bank – fortgesetzt zu haben. Das frühere Verhalten ist also für die Argumentation des IRS zentral. Zusammen mit den Vorbringen des IRS, der Beschwerdeführer 1 habe die Beschwerdeführerin 2 gegründet, um seine Eigentümerschaft an den von der Gesellschaft gehaltenen Konten zu verschleiern und so Steuern zu hinterziehen, und zu diesem Zweck seien falsche Urkunden ausgestellt worden, genügte das Amtshilfegesuch, damit die ESTV die [Bank R. _____] auffordern musste, die verlangten Akten der ESTV zu edieren. Die Editionsverfügung der ESTV gegenüber der [Bank R. _____] erfolgte demnach zu Recht (vgl. E. 5.1).

10.3.3. Nun findet sich in den Unterlagen der [Bank R. _____] ein Formular «W-8BEN» dieser Bank, welches vom 12. Juni 2007 datiert ([Belegstelle]). Auf diesem wird die Beschwerdeführerin 2 als wirtschaftlich Berechtigte am streitbetroffenen Konto [bei der Bank R. _____] aufgeführt. Demgegenüber ist auf dem «Formular A» der [Bank R. _____] vom 9. November 2000, welches nie ersetzt wurde und daher weiterhin gilt, der Beschwerdeführer 1 als wirtschaftlich Berechtigter aufgeführt ([Belegstelle]). Dass allerdings bereits vor dem 12. Juni 2007 ein Formular «W-8BEN» oder ein entsprechendes bankinternes Formular (vgl. E. 7.5.1) betreffend das Konto [bei der Bank R. _____] ausgefüllt worden wäre, wird nicht geltend gemacht.

10.4.

10.4.1. Die Hinterziehung von Steuern, zu der gefälschte Urkunden verwendet werden, stellt einen unter dem DBA-USA 96 amtshilfefähigen Steuerbetrug dar (oben E. 7.1.1). Damit ist nachfolgend zu klären, ob sich aus dem Amtshilfegesuch und den Akten genügend Hinweise für ein entsprechendes Verhalten des Beschwerdeführers 1 ergeben (oben E. 6.1.3). Dabei können – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden – durchaus die von der [Bank R. _____] übermittelten Dokumente beigezogen werden, kann doch nur so geprüft

werden, ob diese den Verdacht des IRS zu erhärten vermögen. Dies gilt umso mehr, als die Schweiz gestützt auf das DBA-USA 96 nur bei «Betrugsdelikte[n] und dergleichen» Amtshilfe leistet (E. 6.1.3).

10.4.1.1 Der IRS legt seinem Amtshilfegesuch unter anderem einen Übertragungsauftrag an die UBS AG bei, der vom Beschwerdeführer 1 unterschrieben ist ([Belegstelle], welche als Beschwerdebeilage 3 in den Akten liegt; entspricht Beschwerdebeilage 15). Es handelt sich um einen Auftrag betreffend das genannte von der Beschwerdeführerin 2 gehaltene UBS-Konto, in welchem der Beschwerdeführer 1 schreibt:

«Please arrange to transfer my securities to
 [es folgen die Angaben zum streitbetroffenen Konto].
 Mr. [V._____] is authorized to contact you in order to ensure a smooth
 efficient handover. I note the net value at [...] 2002 of these securities was
 US \$[***, ***].
 Therefore, please maintain the account at nil balance pending further
 discussion.»

Der Beschwerdeführer 1 hat demnach der UBS AG Anweisungen betreffend das damalige dort bestehende Konto erteilt. Auch hält er fest, ein Herr V._____ – aus den Unterlagen ergibt sich, dass es sich um einen Angestellten der [Bank R._____] handelt – sei autorisiert, um die Übergabe zu organisieren. Offenbar ging die Autorisierung vom Beschwerdeführer 1 aus. Letzteres ist zwar nicht explizit erwähnt, doch macht eine andere Auslegung des Texts keinen Sinn. Es wäre nämlich nicht nachvollziehbar, weshalb der Beschwerdeführer 1 die UBS über die Autorisierung hätte in Kenntnis setzen sollen, wenn sie nicht von ihm selbst ausgegangen wäre. Selbst wenn er die Autorisierung nicht selber vorgenommen hätte, würde er sich mit diesem Schreiben doch stark in die Geschäfte der Gesellschaft einmischen.

Aus dem Abschnitt geht hervor, dass es sich um Wertschriften («securities») des Beschwerdeführers 1 handelte («my securities»). Diese lagen in einem Depot, das von der Beschwerdeführerin 2 gehalten wurde. Unter diesen Umständen darf angenommen werden, die Wertschriften seien auch nach dem Transfer ins wiederum von der Beschwerdeführerin 2 gehaltene Depot [bei der Bank R._____] Wertschriften des Beschwerdeführers 1 geblieben und nicht in das Eigentum der Beschwerdeführerin 2 übergegangen. Hiermit besteht der begründete Verdacht, dass der Beschwerdeführer 1 die Beschwerdeführerin 2 nur vorschob, um so ihm gehörendes Vermögen vor dem IRS zu verstecken.

10.4.1.2 Die ESTV zählt in ihrer Schlussverfügung vom 1. April 2011 weitere Unterlagen auf, aus denen hervorgehen soll, dass der Beschwerdeführer 1 die gesellschaftliche Struktur der Beschwerdeführerin 2 missachtete:

Zunächst wird ein Fax vom **. **. 2003 erwähnt ([Belegstelle]). Hier erkundigt sich der Beschwerdeführer 1 persönlich bei einem Mitarbeiter der [der Bank R._____] betreffend den Kontostand, da er (der Beschwerdeführer 1) von anderen Zahlen ausgegangen sei als jenen, die

er nun gesehen habe. Er hielt fest, dass er diese Zahlen mit dem Mitarbeiter besprechen wollte.

Die Antwort der [Bank R. _____] vom **. **. 2003 ([Belegstelle]) führt die ESTV ebenfalls als Beleg an: Darin wird dem Beschwerdeführer 1 erklärt, wie es zur Differenz in den Zahlen gekommen sei. Zudem wird der Beschwerdeführer 1 gefragt, ob die Garantie [welche, wird nicht ausgeführt] für ein weiteres Jahr verlängert werden solle.

Am **. **. 2004 sandte die [Bank R. _____] dem Beschwerdeführer 1 ein Faxschreiben ([Belegstelle]), in welchem Bezug auf ein zuvor geführtes Gespräch genommen wurde. Wiederum wurde dem Beschwerdeführer 1 der Kontostand mitgeteilt und ihm wurde bestätigt, dass die Garantie nicht erneuert werden solle. Die Formulierung («we have taken note») lässt allerdings keinen Schluss zu, wer den entsprechenden Auftrag tatsächlich erteilte.

Am **. **. 2004 und am **. **. 2004 erteilte der Beschwerdeführer 1 der [Bank R. _____] jeweils die Anweisung, einen Kreditbrief («Letter of Credit») zu verlängern ([Belegstellen]).

Am **. **. 2004 beantwortete die [der Bank R. _____] eine Frage des Beschwerdeführers 1 bezüglich der Referenznummer zum Kreditbrief ([Belegstelle]).

Aus einem Faxschreiben der [Bank R. _____] an den unterschiftsberechtigten U. _____ (nachfolgend: Unterschriftsberechtigter; zur Unterschriftsberechtigung: [Belegstelle]) vom **. **. 2005 geht zudem hervor, dass der Beschwerdeführer 1 der Bank einen Investitionsentscheid mitteilte, den diese vom Unterschriftsberechtigten bestätigen lassen musste, weil es sich um eine Investition handle, die nicht von der Bank empfohlen worden war («nous avons besoin de votre accord vu que vous avez la signature sur se compte et que cet investissement n'entre pas dans une allocation recommandée par la banque»; [Belegstelle]). Zudem teilte die Bank dem Unterschriftsberechtigten die Telefonnummer des Beschwerdeführers 1 mit, damit sich ersterer mit letzterem direkt in Verbindung setzen könne. Dies deutet darauf hin, dass den Entscheiden des Beschwerdeführers 1, die dieser die Beschwerdeführerin 2 betreffend fällte, grosses Gewicht zukam.

Mit Faxschreiben vom gleichen Datum teilte die Bank dem Beschwerdeführer 1 Informationen die Bank selbst betreffend mit ([Belegstelle]).

Aus diesen Unterlagen geht ein ziemlich intensiver Kontakt des Beschwerdeführers 1 zur [Bank R._____] betreffend das Konto der Beschwerdeführerin 2 hervor. Einerseits wurden dem Beschwerdeführer 1 verschiedentlich Kontoinformationen mitgeteilt, die einem Dritten nicht hätten gegeben werden dürften, andererseits mutet die Vorgehensweise, dass der Beschwerdeführer 1 der Bank Vorschläge machte, welche diese dann vom Unterschriftsberechtigten bestätigen liess, seltsam an. Es entsteht hier der Eindruck, der Unterschriftsberechtigte habe nur noch die vom Beschwerdeführer 1 gefällten Entscheide bestätigt. Damit kann die Annahme, der Beschwerdeführer 1 habe die selbständige Struktur der Beschwerdeführerin 2 nicht durchgehend beachtet und sei in diesem Sinn auch als am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich Berechtigter zu betrachten, nicht als unberechtigt gelten.

10.4.1.3 Weiter gab die Beschwerdeführerin 2 dem Beschwerdeführer 1 eine Garantie über USD *****.--. Mit Faxschreiben vom **. **. 2004 fragte die [Bank R._____] beim Unterschriftsberechtigten nach, ob die Garantie zu Gunsten des Beschwerdeführers 1 bei der S._____ über USD *****.-- verlängert werden solle ([Belegstelle]). Dass die Beschwerdeführerin 2 einer Person, die nicht an ihr wirtschaftlich berechtigt und auch sonst keine nahestehende Person ist, eine solche Garantie ohne Gegenleistung gewährt – jedenfalls findet sich keine in den Akten und es wird dies auch nicht von den Beschwerdeführenden geltend gemacht –, wäre unüblich.

Schliesslich wurde am **. **. 2002 dem Beschwerdeführer 1 ein Betrag von USD *****.-- vom streitbetroffenen Konto überwiesen ([Belegstelle] = Beschwerdebeilage 43).

10.4.2. Die Beschwerdeführenden bringen nun vor, der Beschwerdeführer 1 habe der [Bank R._____] keine Anweisungen erteilt. Wie erwähnt, führt die zuvor genannte Korrespondenz zwischen dem Beschwerdeführer 1 und der [Bank R._____] indessen zum Schluss, dass der Beschwerdeführer 1 mit Letzterer immer wieder in Kontakt stand. Immerhin wäre schon die Erteilung von Auskünften an den Beschwerdeführer 1 mit dem Bankgeheimnis nicht vereinbar gewesen,

wenn er nicht in irgendeiner Form zur Einholung solcher Auskünfte berechtigt gewesen wäre. Die Beschwerdeführenden behaupten weiter, sämtliche Transaktionen hätten vom Zeichnungsberechtigten bestätigt werden müssen. Dies wird aber nicht belegt und ergibt sich auch nicht aus den Akten. Insbesondere findet sich – im Anschluss an das soeben Gesagte – kein Beleg, aus dem hervorginge, warum dem Beschwerdeführer 1 von der [Bank R. _____] detaillierte Auskünfte erteilt wurden.

Bezüglich der Garantie erklären die Beschwerdeführenden, die Erstellung derselben sei vom Unterschriftsberechtigten beschlossen worden. Der Beschwerdeführer 1 und der Unterschriftsberechtigte hätten sich nicht gekannt. Die Beschwerdeführenden verweisen auf ein Schreiben der [Bank R. _____] vom **. **. 2002 (Beschwerdebeilage 26), in dem diese dem Unterschriftsberechtigten mitteilt, der wirtschaftlich Berechtigte der Beschwerdeführerin 2 (also der Beschwerdeführer 1) würde den Unterschriftsberechtigten gerne kennenlernen. Dies deutet nun aber gerade darauf hin, dass sich der Beschwerdeführer 1 und der Unterschriftsberechtigte ab dem Zeitpunkt dieses Treffens kannten. Zudem schreibt die Bank, der wirtschaftlich Berechtigte wolle sich davon überzeugen, dass der Unterschriftsberechtigte im Besitz seiner Instruktionen für den Fall seines Ablebens sei. Auch hierbei handelt es sich aller Wahrscheinlichkeit nach um Instruktionen betreffend das von der Beschwerdeführerin 2 gehaltene Konto. Im Übrigen würde – selbst wenn der Beschwerdeführer 1 und der Unterschriftsberechtigte einander nicht kannten – alleine die Tatsache, dass dem Beschwerdeführer 1 eine unübliche Garantie gewährt wurde, für seinen direkten Einfluss auf das streitbetreffene Konto und damit seine wirtschaftliche Berechtigung daran sprechen.

Zudem sind die Beschwerdeführenden der Auffassung, der Umstand, dass die Garantie nicht gezogen worden sei, zeige, dass der Beschwerdeführer 1 sich nicht habe am Konto bereichern wollen. Diese Argumentation geht jedoch insoweit fehl, als bereits die Tatsache, dass dem Beschwerdeführer 1 aus dem von der Beschwerdeführerin 2 gehaltenen Konto eine Garantie gewährt wurde, nahelegt, es seien Dispositionen zugunsten des Beschwerdeführers 1 getroffen worden. Ob die Garantie schliesslich eingelöst wurde oder nicht, spielt keine Rolle.

Bezüglich der Überweisung von USD *****.-- machen die Beschwerdeführenden geltend, es habe sich um eine Kapitalrückzahlung gehandelt. Sie belegen dies aber in keiner Weise.

Anzumerken bleibt, dass ein Scheck, den der Beschwerdeführer 1 einlöste ([Belegstelle]), wohl zugunsten der Beschwerdeführerin 2 eingelöst wurde – wie dies die Beschwerdeführenden geltend machen – und nicht zu Lasten derselben – wovon die ESTV ausgeht.

10.4.3. Aufgrund des Verhaltens des Beschwerdeführers 1, der immer wieder mit der [Bank R. _____] in Kontakt stand, besteht ein begründeter Verdacht, dass er die Struktur der Beschwerdeführerin 2 nicht – durchgehend – respektierte. Den Beschwerdeführenden gelingt es nicht, diesen Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Nachfolgend ist nunmehr noch zu prüfen, ob in seinem Verhalten ein betrügerisches Element im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 gesehen werden kann.

10.5.

10.5.1. Die Schweiz leistet unter dem DBA-USA 96 keine Amtshilfe bei Steuerhinterziehung, sondern nur bei Verdacht auf Delikte, die unter den Betrugsbegriff von Art. 186 DBG oder Art. 14 Abs. 2 VStrR fallen (vgl. oben E. 7.1–7.4). Dem Verhalten, das dem Beschwerdeführer 1 bis hierhin vorgeworfen wurde, fehlt jedoch das betrügerische bzw. arglistige Element. Er hat nämlich lediglich Werte, an denen er mutmasslich wirtschaftlich berechtigt war, nicht in seiner Steuererklärung aufgeführt. Insbesondere stellt auch die ESTV zu Recht fest, dass die Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft, in die nicht deklarierte Wertpapiere eingebracht werden, verbunden mit der Nichtdeklaration der Beteiligung an dieser Gesellschaft und der aus dieser Gesellschaft an den Inhaber der Beteiligungsrechte fliessenden Erträge nach schweizerischem Recht keinen Steuerbetrug darstellt. Auch bei dieser Nichtdeklaration fehlt das betrügerische bzw. arglistige Verhalten, welches den Sachverhalt zu einem solchen machen würde, für den unter dem DBA-USA 96 Amtshilfe zu leisten ist. Zu prüfen bleibt demnach noch der Vorwurf, der Beschwerdeführer 1 habe das Formular «W-8BEN» bewusst falsch ausgefüllt, bzw. ausfüllen lassen. Dieser stellt möglicherweise ein hinreichendes Verdachtsmoment für das Vorliegen eines amtshilfefähigen Delikts dar. Im Amtshilfegesuch erwähnt der IRS dabei ausdrücklich das Formular «W-8BEN», das am 20. November 2000 bezüglich des UBS-Kontos ausgefüllt und dem IRS eingereicht worden

sei. Somit ist im Folgenden auf das Formular «W-8BEN» und das so genannte QI-System einzugehen.

10.5.2. Wie die Beschwerdeführenden zu Recht ausführen, findet sich das entsprechende Formular weder in den Akten, die der IRS zusammen mit dem Amtshilfegesuch übermittelte, noch – was wenig erstaunt – in den edierten Kontounterlagen der [Bank R._____]. Hier ist nun festzuhalten, dass zu vermuten steht, der IRS habe ein Dokument, auf welches er sich stützt, in seinen Akten, zumal ihm die Daten des UBS-Kontos im Februar 2009 ausgeliefert worden waren. Damit wäre es auch zumutbar, dem Amtshilfegesuch dieses Dokument beizulegen. Die entsprechende Angabe des IRS, die sonst einer Überprüfung ohne grossen Aufwand zugänglich wäre, lässt sich so nicht überprüfen. Allerdings ist hier noch einmal darauf hinzuweisen, dass grundsätzlich auf den im Amtshilfegesuch umschriebenen Sachverhalt abzustellen ist, sofern er nicht offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich ist (oben E. 5.2.1).

10.5.3. Es ist davon auszugehen, dass den Beschwerdeführenden die Besonderheiten des QI-Systems bekannt waren, als im Jahr 2000 das von der Beschwerdeführerin 2 gehaltene Konto bei der [Bank R._____] eröffnet wurde. Selbst wenn dies nicht der Fall gewesen sein sollte, müssen sie sich ein entsprechendes Wissen ihrer Berater anrechnen lassen. Ob die Gesellschaft im Hinblick auf das Inkrafttreten des QI-Systems oder – wie dies die Beschwerdeführenden geltend machen – wegen politischer Unruhen im Heimatstaat des Beschwerdeführers 1 gegründet wurde, ist letztlich aber ohnehin nicht relevant, weil es einzig darauf ankommt, ob sich nicht widerlegte Hinweise darauf finden lassen, dass sie das QI-System ausnutzten (E. 7.5).

10.5.4. Es ist nun aber nicht zu übersehen, dass zwischen dem Zeitpunkt, in welchem das vorliegend einzig interessierende Konto eröffnet und das «Formular A» ausgefüllt wurde und dem Ausfüllen des Formulars «W-8BEN» ein Zeitraum von mehr als sechs Jahren liegt. Bereits während rund zwei Jahren vor dem 12. Juni 2007, an welchem das Formular «W-8BEN» betreffend das Konto [bei der Bank R._____] der Beschwerdeführerin 2 ausgefüllt wurde, finden sich keine Hinweise mehr in den Akten, dass der Beschwerdeführer 1 die Struktur der Beschwerdeführerin 2 missachtete, indem er beispielsweise direkt mit der [Bank R._____] kommunizierte.

10.5.4.1 Wie bisher gesehen, ist das (mutmassliche) Verhalten des Beschwerdeführers 1 nicht amtshilfefähig, wenn es nicht mit dem QI-System in dem Sinn in Zusammenhang gebracht werden kann, dass ein in diesem System gebrauchtes Formular (mutmasslich) falsch ausgefüllt wurde. Wie gesehen reicht dazu das blosses Nichteinreichen eines solchen Formulars nicht aus, da rein passives Verhalten des Steuerpflichtigen nicht von Art. 26 DBA-USA 96 umfasst wird (insb. oben E. 7.6.1). Aus diesem Grund kann ein «Betrugsdelikt und dergleichen» von vornherein nur für den Zeitraum ab dem 12. Juni 2007 in Frage kommen. Das – nicht in den Akten liegende – Formular «W-8BEN» der UBS AG vermag bezüglich des Kontos [bei der Bank R. _____] zwar weitere berechnete Untersuchungen auszulösen, weshalb die ESTV eine Editionsverfügung gegenüber der [Bank R. _____] erlassen musste (E. 5.1), doch ist dies von einem begründeten Verdacht zu unterscheiden, der bezüglich eines neuen Bankkontos nicht einfach bereits deshalb besteht, weil mithilfe des alten Kontos möglicherweise «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen worden waren. Vor dem 12. Juni 2007 finden sich daher nicht genügend Anhaltspunkte, die einen begründeten Verdacht ergeben, der Beschwerdeführer 1 habe amtshilfefähige Delikte im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 begangen.

10.5.4.2 Damit bleibt noch zu prüfen, ob ab dem 12. Juni 2007 ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» besteht. Wie bereits zuvor festgehalten (E. 10.5.4), lassen sich aber bereits einige Zeit vor diesem Zeitpunkt keine Anhaltspunkte mehr dafür finden, dass der Beschwerdeführer 1 (weiterhin) die Struktur der Beschwerdeführerin 2 ignorierte und das «Spiel der juristischen Person» nicht spielte. Auch für diesen Zeitraum fehlen mithin genügend Anhaltspunkte für einen begründeten Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen». Es ist zwar nicht auszuschliessen, dass der Beschwerdeführer sozusagen hinter den Kulissen weiterhin Entscheide fällt, doch genügt die blosses Tatsache, dass ein ungesetzliches Verhalten nicht vollständig ausgeschlossen werden kann, nicht, um Amtshilfe zu leisten. Es ist hier noch einmal festzuhalten, dass zur Leistung von Amtshilfe nicht festzustehen braucht, dass ein Beschwerdeführer 1 die ihm vorgeworfenen Handlungen ausgeführt und den Tatbestand erfüllt hat; hinreichende Anhaltspunkte, die einen begründeten Verdacht zu erbringen vermögen, sind hingegen notwendig (vgl. dazu oben E. 6.1.3). Vorliegend nun ist durchaus möglich, dass der Beschwerdeführer ab einem Zeitpunkt, bevor das Formular «W-8BEN» der [Bank R. _____] am 12. Juni 2007 ausgefüllt wurde, die eigenständige Struktur der Beschwerdeführerin 2 akzeptierte. Abgesehen

davon, dass sich – dies sei hier wiederholt – keine Anhaltspunkte mehr für das Gegenteil in den Akten finden, deutet die Mitteilung vom 30. November 2004 an den Beschwerdeführer, dass die Garantie nicht verlängert werde (vgl. [Belegstelle]), darauf hin, dass tatsächlich alle Vorteile, die dem Beschwerdeführer 1 gewährt worden waren, nunmehr soweit möglich rückgängig gemacht werden sollten. Unter diesen Umständen finden sich auch für die Zeit nach dem 12. Juni 2007 nicht genügend Anhaltspunkte für einen begründeten Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen».

11.

Was den Antrag der Beschwerdeführenden betrifft, es seien die im Amtshilfeverfahren von der Bank edierten Dokumente an diese zurückzugeben oder zu vernichten, so ist es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, darüber zu befinden, wie die Vorinstanz das Urteil umsetzen wird. Deshalb kann das Bundesverwaltungsgericht weder die Rückgabe noch die Vernichtung der Dokumente anordnen. Selbstredend hat sich die Vorinstanz bei der Umsetzung des Urteils aber an die einschlägigen rechtlichen Vorschriften zu halten. Auf das entsprechende Rechtsbegehren der Beschwerdeführenden wird nicht eingetreten.

12.

Damit ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Dem IRS ist keine Amtshilfe zu leisten. Ausgangsgemäss wird somit auf die Erhebung von Gerichtskosten verzichtet (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG) und der bereits geleistete Kostenvorschuss zurückerstattet. Den Beschwerdeführenden ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

13.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von den Beschwerdeführenden geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 25'000.-- wird diesen zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteienschädigung in Höhe von Fr. 20'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ... RUD; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

Versand: