



Urteil vom 2. März 2016

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,
gegen

Eidg. Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA); wirtschaftliche Berechtigung.

Sachverhalt:**A.**

A.a Am 16. Juli 2008 richtete die Steuerbehörde der USA, der Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS), ein Amtshilfeersuchen an die Schweiz, in dem sie um Herausgabe der Namen von Kunden einer schweizerischen Bank ersuchte, welche verdächtigt wurden, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. In der Folge gerieten immer mehr Banken in den Verdacht, ihren Kunden bei der Umgehung US-amerikanischer Steuervorschriften geholfen zu haben. Seither versuchen die Schweiz und die USA einen Weg zu finden, der unter Wahrung der rechtlichen Vorschriften sowohl der Schweiz als auch der USA den betroffenen Banken eine Möglichkeit gibt, diese Vergangenheit zu bereinigen. Die betroffenen Banken können sich nämlich in den USA grundsätzlich nur dann einer Strafklage entziehen, wenn sie mit den Strafbehörden kooperieren und Daten ihrer Kunden herausgeben, während das schweizerische Recht diese Herausgabe von Kundendaten gerade untersagt.

A.b Am 29. August 2013 unterzeichneten das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) und das amerikanische Justizdepartement (Department of Justice, DoJ) eine gemeinsame Erklärung («Joint Statement») (die deutsche Version findet sich im Internet unter: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/31813.pdf>; die englische unter: <http://www.justice.gov/iso/opa/resources/7532013829164644664074.pdf>; beide letztmals besucht am 2. März 2016). In dieser Erklärung weisen die beiden Länder auf das Programm für schweizerische Banken (nachfolgend: Bankenprogramm) hin, welches die USA den Banken, die unversteuerte Konten von in den USA steuerpflichtigen Personen führten, zur Regulierung dieses Verhaltens zur Verfügung stellten (dazu im Einzelnen E. 6.4.1).

A.c Die Bank A. _____ SA (nachfolgend: Bank A. _____) nimmt an diesem Programm teil und hat der Steuerbehörde der USA, dem IRS entsprechende Informationen übermittelt.

B.

B.a Am 3. Februar 2015 stellte der IRS ein Amtshilfeersuchen bei der Eidgenössischen 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 Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR

0.672.933.61, DBA-USA 96) und das dazugehörige Protokoll (ebenfalls unter SR 0.672.933.61) ab. Das Ersuchen betraf ein Konto, das als «Konto ***1» bezeichnet war (die Kontonummer selbst wurde im Ersuchen nicht erwähnt) und welches sich bei der Bank A. _____ befindet. Der IRS ersuchte darum, ihm die US-steuerpflichtige Person zu nennen, die in der Steuerperiode vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2011 eine Zeichnungs- oder ähnliche Berechtigung an diesem Konto hatte oder daran wirtschaftlich berechtigt gewesen sei.

B.b Im Amtshilfeersuchen beschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

Die Bank A. _____ nehme als Bank der Kategorie 2 beim «Program for Non-Prosecution Agreements or Non-Target Letters for Swiss Banks» (dem Bankenprogramm) teil. Eine Bank, die die Kategorie 2 wähle, nehme an, sie könne im Zusammenhang mit nicht deklarierten Konten mit US-Bezug US-Steuerrecht oder Transaktionsrecht verletzt haben.

Der IRS ersucht um Informationen betreffend ein Konto, das als Konto ***1 bezeichnet wird. Die Person, die am Konto ***1 wirtschaftlich berechtigt sei, werde verdächtigt, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. Dieser begründete Verdacht stütze sich auf Informationen aus verschiedenen Quellen, so den Umstand, dass die Bank A. _____ im Rahmen des Bankenprogramms das Konto ***1 als Konto identifiziert habe, welches Muster zeige, die auf «Betrugsdelikte und dergleichen» hindeuten, und dass die Bank Informationen zu diesem Konto geliefert habe. Weiter habe die Bank A. _____ im Rahmen des Bankenprogramms auch Informationen über andere Konten und ihr grenzüberschreitendes Geschäft mit Konten mit US-Bezug geliefert. Auch habe es zusätzliche Informationen aus anderen Quellen im Rahmen des Bankenprogramms gegeben und schliesslich seien öffentlich zugängliche Informationen über die Bank beigezogen worden.

Im Rahmen des Bankenprogramms habe die Bank A. _____ zugegeben, dass Bankmitarbeiter gewusst hätten, dass gewisse Konten von US-Kunden [in den USA] nicht deklariert gewesen seien. Gemäss den Erfahrungen des IRS mit Offshore-Konten würden steuerpflichtige Personen, die die notwendigen Dokumente für die korrekte Meldung nicht zur Verfügung stellten, absichtlich solche Dokumente vorenthalten, um ihre Konten und Einkünfte vor dem IRS zu verschleiern.

Zudem habe die Bank A. _____ gegen das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene «Qualified Intermediary Withholding Agreement» (nachfolgend: QI-Agreement) verstossen. Ungeachtet der aus diesem Abkommen fließenden Verpflichtungen habe die Bank A. _____ dem IRS für das vorliegende Konto ***1 keine steuerpflichtigen Einkünfte gemeldet.

Konkret zeichne sich das Konto ***1 durch die folgenden Charakteristika aus:

- Es habe zwei (Unter-)konten und beide hätten denselben wirtschaftlich Berechtigten. Das erste Konto sei im November 1998 von einem schweizerischen Anwalt eröffnet worden. Dieser habe im März 2005 ein Formular A eingereicht, welches einen US-Bürger mit US-Adresse als wirtschaftlich Berechtigten ausgewiesen habe. Im Jahr 2010 habe der Anwalt das zweite Konto eröffnet und dazu dasselbe Formular A verwendet. Beide Konten seien im April 2011 vom US-amerikanischen wirtschaftlich Berechtigten saldiert worden.
- Beide Konten seien von einer Domizilgesellschaft mit Sitz in Panama, welche im November 1998 gegründet worden sei, gehalten worden. Diese Gesellschaft sei vom gleichen Anwalt gegründet worden.
- In beiden Konten seien in der relevanten Zeitperiode US-Wertschriften gehalten worden.
- Auf dem ersten Konto seien maximal USD 11.3 Mio. gelegen, auf dem zweiten maximal USD 8.9 Mio.
- Die Bank A. _____ habe nicht rechtzeitig die Formulare 1099 eingereicht und es habe kein Formular W-9 für dieses Konto gegeben.
- Der schweizerische Anwalt, der als einziger über eine Unterschriftsberechtigung für beide Konten verfügte, habe der Bank A. _____ eine Kopie des US-amerikanischen Passes des wirtschaftlich Berechtigten eingereicht.
- Der schweizerische Anwalt habe eine Bestätigung über den Nicht-US-Status der Kontoinhaberin eingereicht. Das entsprechende Formular habe bescheinigt, dass die Gesellschaft in Panama Kontoinhaberin und wirtschaftlich Berechtigte des Einkommens und Vermögens auf dem Konto in Übereinstimmung mit dem US-amerikanischen Steuerrecht sei. Es gebe einen Widerspruch zwischen diesem Formular und dem Formular A.
- Der US-amerikanische wirtschaftlich Berechtigte habe über die Vermögenswerte auf dem Konto in Verletzung von Gesellschaftsrecht die Kontrolle ausgeübt: Im Februar 2010 habe der US-amerikanische wirtschaftlich Berechtigte zwei separate Überweisungen auf eine Bank in Asien verfügt. Im April 2011 habe er die Bank A. _____ telefonisch instruiert, die Konten zu schliessen und das Geld seiner Familie in [Land 1] zu überweisen. Der Bank lägen keine Dokumente vor, wonach die panamaische Gesellschaft diese Anfrage oder die Transaktionen genehmigt habe.

Gemäss US-amerikanischem Recht müssten US-Bürger und Einwohner der USA das weltweit erzielte Einkommen in ihren jährlichen Steuererklärungen deklarieren. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankmitarbeiter und

US-Klienten der Bank Schritte unternommen, um grosse Beträge an US-Steuern auf betrügerische Art zu hinterziehen, indem sie unter anderem Domizilgesellschaften benutzt hätten, um falsche Dokumente zu erstellen. Sie hätten entweder falsche oder gar keine Steuerformulare eingereicht. So seien Vermögenswerte, an denen die Kunden wirtschaftlich berechtigt seien, verheimlicht und diese Werte sowie das daraus fliessende Einkommen dem IRS nicht deklariert worden.

Das US-Recht würde für Steuerzwecke Organisationsformen nicht anerkennen, wenn sie kein eigentliches Geschäft führten, sondern der Steuerrückumgehung dienen würden. Solche Gebilde würden auch dann nicht anerkannt, wenn der wirtschaftlich Berechtigte die von ihm getrennte Verwaltung der Gesellschaft nicht respektiere.

Für die Zwecke des Amtshilfeersuchens sei jedes Rechtssubjekt oder jede Einheit, das oder die nach dem Recht irgendeiner Jurisdiktion (einschliesslich den USA) organisiert sei und gemäss der schweizerischen Geldwäschereigesetzgebung als Domizilgesellschaft behandelt werde, als solche zu erachten. Dazu würden auch Personengesellschaften und jedes andere Rechtssubjekt gehören, für die oder für das die Bank ein Formular A (oder ein gleichwertiges Dokument) erhalten habe. Es sei dann von einem Konto einer Domizilgesellschaft mit einer wirtschaftlich berechtigten US-Person auszugehen, wenn ein Formular A (oder eine gleichwertige Dokumentation) angebe, dass das Konto eine wirtschaftlich berechtigte US-Person aufweise.

Im konkreten Fall habe die Bank Informationen übermittelt, wonach sie wusste, dass der wirtschaftlich Berechtigte am Konto ***1 eine US-Person war, sie aber dennoch die Erklärung des fehlenden US-Status im Formular W-8BEN akzeptiert habe. So habe das Konto ***1 weiterhin im Namen der in Panama domizilierten Gesellschaft gehalten werden können, wobei der wirtschaftlich Berechtigte weiterhin die Kontrolle über dieses Konto ausgeübt habe. Er habe auch Vermögen aus dem Konto ohne Genehmigung auf ein persönliches Konto übertragen und selbständig Investitionsentscheidungen getroffen, trotz der Struktur der Domizilgesellschaft und obwohl er formell dazu nicht legitimiert gewesen sei. Schliesslich habe die Bank gewusst, dass in US-Wertschriften investiert worden sei, und dennoch die «withholding tax» nicht einbehalten. So seien die Reporting-Vorschriften der Bank aufgrund des QI-Agreements mit dem IRS umgangen und US-Recht verletzt worden.

Schliesslich erklärt der IRS, im Gegensatz zu Gruppensuchen, bei denen die Vereinigten Staaten nicht wüssten, dass ein bestimmtes Konto bestehe, werde vorliegend gerade kein Gruppensuchen eingereicht. Daher sei der begründete Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» grösser als bei einem Gruppensuchen.

Zusammenfassend hält der IRS fest, er hege den begründeten Verdacht, dass das Subjekt des Ersuchens mit Hilfe und Unterstützung der Bank auf betrügerische Art und Weise eine Domizilgesellschaft (hier eine Tarngesellschaft, die für US-Steuerzwecke nicht beachtet und so behandelt wird, als existiere sie nicht) benutzt habe und, als Teil eines Lügengebäudes, mit dem Ziel, die US-Steuerbehörden zu betrügen, Dokumente vorbereitet und gehalten habe, die auf betrügerische Weise die Besitzverhältnisse am Konto ***1 falsch wiedergegeben hätten, dies alles mit der Absicht, US-Einkommenssteuerstrafrecht und ziviles Einkommenssteuerrecht zu verletzen. Dieses betrügerische Vorgehen habe zu einer illegalen und substantziellen Reduktion des Steuerbetrreffnisses geführt, welches das Subjekt des Ersuchens in Bezug auf Einkommen und Gewinn, der aus US- oder ausländischen Investments stammte, bezahlte. Alles in allem glaubt der IRS, dass die Untersuchung des Subjekts des Ersuchens als einzeln identifizierte US-Person, die eine Unterschriftsberechtigung oder andere Berechtigung über das Konto hatte oder die am Konto wirtschaftlich berechtigt war und die an betrügerischem Verhalten beteiligt war, den Tatbestand von «Betrugsdelikten und dergleichen» erfülle.

Der IRS nennt im Amtshilfeersuchen zudem die anwendbaren Gesetzesbestimmungen und bezieht sich auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts im Zusammenhang mit «Betrugsdelikten und dergleichen». Schliesslich zählt er die Dokumente auf, die zu übermitteln er ersucht.

B.c Der IRS ersucht für die Steuerperioden vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2011 um diverse Bankinformationen.

B.d Er erklärt, dass das Amtshilfeersuchen den gesetzlichen und regulatorischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis der USA entspreche, so dass er (der IRS) diese Informationen, wenn sie sich in seiner Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung seines Rechts oder im ordentlichen Rahmen seiner Verwaltungspraxis erhalten könnte. Der IRS erklärt weiter ausdrücklich, dass die USA die nach ihrem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hätten.

C.

In der Folge forderte die ESTV die Bank A. _____ gestützt auf Art. 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 521.1) am 6. Februar 2015 dazu auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und die im Ausland ansässige betroffene Person sowie die beschwerdeberechtigte Person über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen.

D.

Die Bank kam der Aufforderung der ESTV in Bezug auf die Zustellung der ersuchten Bankunterlagen nach – wobei sie dem Konto ***1 das Hauptkonto Nummer ***2 und das Unterkonto Nummer ***3 zuordnete – und konnte X. _____ als betroffene Person sowie die B. _____ SA (nachfolgend: B. _____) als beschwerdeberechtigte Person am 2. bzw. 3. März 2015 über das Amtshilfeverfahren informieren.

E.

Nachdem sich der Rechtsvertreter von X. _____ mit Schreiben vom 13. März 2015 und (am 16. März 2015 nachgereichter) Vollmacht vom 13. März 2015 gegenüber der ESTV ausgewiesen sowie um Einsicht in die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens ersucht hatte, liess die ESTV ihm am 26. März 2015 eine Zusammenfassung des Ersuchens in Form eines Auszugs zukommen. Weiter informierte sie am 7. April 2015 über die beabsichtigte Übermittlung der Informationen und setzte eine Frist zur Einreichung einer Stellungnahme an. Diese ging innert erstreckter Frist am 30. April 2015 ein. Darin beantragte X. _____, die Amtshilfe zu verweigern.

F.

In ihrer Schlussverfügung vom 29. Juni 2015 kam die ESTV zum Schluss, dem IRS sei die Amtshilfe zu gewähren.

G.

Mit Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht vom 30. Juli 2015 beantragt X. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführer), die Schlussverfügung der ESTV vom 29. Juni 2015 aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern. Eventualiter sei die Sache zur Ergänzung des Sachverhalts und zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

H.

In ihrer Vernehmlassung vom 25. August 2015 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

I.

Mit Stellungnahme vom 19. Oktober 2015, welche der ESTV mit Verfügung vom 21. Oktober 2015 zugestellt wurde, hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG im Umkehrschluss).

1.2 Das StAhiG hält fest, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde 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. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). 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 im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG (vgl. in diesem Sinn letztlich auch BGE 139 II 404

E. 2.1 und 2.3 sowie die in BGE 139 II 451 nicht publizierte E. 1.4 des Urteils des BGer 2C_511/2013 vom 27. August 2013). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 1623 ff.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 Rz. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.

2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Er umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1672 ff.). Dazu zählt auch die Pflicht der Behörde, alle vorgebrachten rechtserheblichen Anträge zu prüfen und ihren Entscheid ausreichend zu begründen (vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG; BGE 126 I 97 E. 2, 123 I 31 E. 2c; Urteile des BGer 2C_185/2013 E. 5.2, 5A.15/2002 vom 27. September 2002 E. 3.2; Urteil des BVGer A-1083/2014 vom 30. März 2015 E. 2.1).

2.2 Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten und auch die Rechtsmittelbehörde sich mit dem Entscheid auseinandersetzen kann. Dies ist nur möglich, wenn sich beide über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Die Gerichtspraxis verlangt nicht, dass sich eine verfügende Behörde ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzt (BGE 141 III 28 E. 3.2.4). So kann auch der Verweis auf Aktenstücke genügen (BGE 140 II 262 E. 6.2). Erforderlich ist aber stets eine Auseinandersetzung mit dem konkret zu beurteilenden Sachverhalt. Erwägungen

allgemeiner Art ohne Bezugnahme auf den Einzelfall genügen nicht (BGE 136 I 229 E. 5.2; BVGE 2010/35 E. 4.1.2; vgl. auch HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1706; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, 1998, S. 22 ff.). Der Gehörsanspruch ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (vgl. statt vieler BGE 135 I 187 E. 2.2).

2.3 Implizit rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, wenn er erklärt, die Ausführungen der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung sowie in der Vernehmlassung seien nicht genügend substantiiert, so dass er sich nicht angemessen dagegen zur Wehr setzen könne.

2.4 Dem ist entgegenzuhalten, dass die ESTV sowohl die angefochtene Verfügung als auch die Vernehmlassung ausführlich begründet hat. Neben allgemeinen Aussagen hat sie zu jedem dem Beschwerdeführer vorgeworfenen Aspekt die von ihr beigezogenen Belegstellen genannt und ausgeführt, warum sie welche Schlüsse daraus zieht. In der Vernehmlassung hat sie zudem Beweismittel aufgezählt, die der Beschwerdeführer hätte beibringen können (und bis zum Ende des vorliegenden Verfahrens immer noch hätte beibringen können), um den gegen ihn vorliegenden Verdacht zu entkräften. Dass sie in der Vernehmlassung nicht die gesamte Schlussverfügung wiederholt, sondern auf diese verweist, ist nicht zu beanstanden. Dem Beschwerdeführer ist es möglich, eine Erwägung in der Schlussverfügung, auf die in der Vernehmlassung verwiesen wird, nachzulesen. Dass der Beschwerdeführer glaubt, die entsprechende Erwägung bereits widerlegt zu haben, ändert daran nichts. Der Vorinstanz ist es – wie dem Beschwerdeführer auch – unbenommen, an ihren Vorbringen festzuhalten. Ebenso wenig liegt eine Gehörsverletzung vor, weil die Vorinstanz die Rechtsauffassung des Beschwerdeführers nicht teilt. Unter keinem Gesichtspunkt sind die Eingaben der ESTV unklar. Sie hat die Begründungspflicht nicht verletzt.

3.

3.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte

aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (vgl. dazu E. 5.2; BGE 139 II 404 E. 9.3 mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997, BBl 1997 II 1099; Urteile des BVGer A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 4.1, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 3.1.1, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 3.1.1, A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3).

3.2 Bei den gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 unter das Abkommen fallenden Steuern handelt es sich um Einkommenssteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die sog. «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird. 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: Urteile des BGer 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3, 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a).

4.

4.1 Die ESTV nimmt bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung i.S.v. Art. 6 StAhiG vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 i.V.m. Ziff. 10 des Protokolls 96 bzw. Art. 6 StAhiG glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der prima-facie-Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht.

4.2 Die ESTV hat sich erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 17 StAhiG zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-

Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Nicht abzuklären hat sie, ob die vorgeworfenen Taten tatsächlich begangen wurden. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des BVGer A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2). Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 4, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 5 m.w.H.).

4.3 Auf das Ersuchen wird gemäss Art. 7 StAhiG nicht eingetreten, wenn (1) es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist, (2) Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind, oder (3) das Ersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, z.B. wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind.

4.3.1 Bei letzterem hatte der Gesetzgeber vor allem den Fall vor Augen, dass ein Ersuchen auf Informationen beruhte, die zuvor «gestohlen» worden waren, insbesondere den so bezeichneten «Datendiebstahl» bei Banken (vgl. das – ans Bundesgericht weitergezogene – Urteil des BVGer A-6843/2014 vom 15. September 2015 E. 7.2 mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBI 2011 6193, 6208; CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, Art. 7 N. 79; DANIEL HOLENSTEIN, in: Zweifel/Beusch/ Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht [nachfolgend: Kommentar Internationales Steuerrecht], 2015, Art. 26 Abs. 3 N. 301 f.; FRANÇOIS-ROGER MICHELI/CHRISTIAN-NILS ROBERT, Documents volés et dénonciations fiscales, in: Jusletter 19. November 2012, N. 79). Zu denken ist aber auch beispielsweise an Fälle von Wirtschaftsspionage (SCHODER, a.a.O., Art. 7 N. 79).

4.3.2

4.3.2.1 Das Prinzip, dass Staaten untereinander nach Treu und Glauben zu handeln haben, ist ein allgemeiner Grundsatz des internationalen Rechts. In Bezug auf die Auslegung und Anwendung internationaler Verträge wird er zudem in den Art. 31 und 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz in Kraft getreten am 6. Juni 1990) konkretisiert (Urteil des BVGer A-6843/2014 vom 15. September 2015 E. 7.4.3 mit Hinweisen). Zwar haben die USA die VRK nicht ratifiziert. Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln und des Prinzips von Treu und Glauben aber – wie sich aus dem Vorstehenden ergibt – Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten der VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) bzw. von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben (Urteil des BVGer A-1246/2011 vom 23. Juli 2012 E. 3.3).

4.3.2.2 Das Prinzip von Treu und Glauben ist jedoch nicht nur als Auslegungselement internationaler Verträge von Bedeutung; auch vertrauenserweckendes Verhalten selber kann im zwischenstaatlichen Verkehr verpflichtende Wirkungen entfalten. Setzt sich ein Völkerrechtssubjekt mit seinem vertrauenserweckenden Vorverhalten in Widerspruch, dann wird Treu und Glauben verletzt (sog. Estoppel). Estoppel – vorab ein Begriff des angelsächsischen Rechts – setzt voraus, dass eine Partei im Vertrauen auf Zusicherungen oder konkludente Verhaltensweisen der andern sich zu rechtlich erheblichem Handeln verleiten liess, das ihr zum Schaden gereichen würde, wenn die andere Partei später einen gegenteiligen Standpunkt einnehmen dürfte. Die typische Rechtswirkung von Estoppel liegt darin, dass unter diesen Voraussetzungen eine Partei mit einer Behauptung nicht gehört werden kann, und zwar ganz abgesehen davon, ob im übrigen Anhaltspunkte für die Richtigkeit der Behauptung vorliegen oder nicht (BGE 106 Ib 154 mit Hinweisen; KNUT IPSEN, Völkerrecht, 6. Aufl., München 2014, § 19 Rz. 7; SAMANTHA BESSON/STEPHAN BREITENMOSER/MARCO SASSÒLI/ANDREAS R. ZIEGLER, Völkerrecht/Droit international public, 2. Aufl. 2013, S. 32, 45; JÖRG-MATTHIAS HERDEGEN, Völkerrecht, 13. Aufl., München 2014, § 17 Rz. 3; PAUL MÜLLER/LUZIOUS WILDHABER, Praxis des Völkerrechts, 3. Aufl. 2001, S. 43 ff; WOLFGANG GRAF VITZTHUM, in: Graf Vitzthum/Proels [Hrsg.], Völkerrecht, 6. Aufl., Berlin/Boston 2013, I Rz. 149.). Estoppel liegt somit vor, wenn Staat A etwas zusichert oder sich konkludent verhält, Staat B darauf vertraut, gestützt auf dieses Vertrauen Dispositionen trifft und Schaden erleiden würde, wenn Staat A nun den gegenteiligen Standpunkt einnehmen dürfte. Unter diesen Voraussetzungen

ist Staat A an seine Zusicherung/sein konkludentes Verhalten gebunden (WALTER KÄLIN/ASTRID EPINEY/MARTINA CARONI/JÖRG KÜNZLI, Völkerrecht, 3. Aufl. 2010, S. 80).

Die Bindungswirkung tritt ein, sobald der Akt nach aussen wahrgenommen wird; die Äusserung ist an keine besondere Form gebunden (IPSEN, a.a.O., § 19 Rz. 5; ANDREAS R. ZIEGLER, Einführung in das Völkerrecht, 3. Aufl. 2015, Rz. 176); auch blossе Deklarationen einer zuständigen Behörde können Bindungswirkung entfalten (GRAF VITZTHUM, a.a.O., I Rz. 149).

Das Verhalten des Organs, das die vertrauenserweckenden Zusicherungen abgibt, muss dem Staat als Völkerrechtssubjekt zugerechnet werden können, wobei hier Art. 7 VRK entsprechend angewendet wird (IPSEN, a.a.O., § 19 Rz. 8; ZIEGLER, a.a.O., Rz. 137). Nach Abs. 2 Bst. a dieses Artikels werden kraft ihres Amtes, ohne eine Vollmacht vorlegen zu müssen, Staatsoberhäupter, Regierungschefs und Aussenminister zur Vornahme aller sich auf den Abschluss eines Vertrags beziehenden Handlungen als Vertreter ihres Staates angesehen.

4.3.3 Zur Beweisausforschung («fishing expedition») ist hier festzuhalten, dass die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen. Allerdings 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 (Urteil des BGer 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteil des BVer B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. Aufl. 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. Allerdings werden an Amtshilfeersuchen betreffend Abgabebetrug gegenüber Amtshilfeersuchen in anderen Fällen erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt. So wurde ein begründeter Verdacht auf Steuer- bzw. Abgabebetrug seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (zum Ganzen: BGE 139 II 404 E. 7.2.2 und BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1; statt vieler: Urteil des BVer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.3).

5.

Nun ist auf die tatsächlichen Voraussetzungen einzugehen, die in Bezug auf ein Amtshilfeersuchen aus den USA erfüllt sein müssen. Zunächst wird kurz der Begriff der «US-Person» dargestellt (E. 5.1), bevor die «Betrugsdelikte und dergleichen» näher beleuchtet werden (E. 5.2 f.). Schliesslich wird auf die wirtschaftliche Berechtigung (E. 5.4) und den persönlichen Geltungsbereich von Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 (E. 5.5) eingegangen.

5.1 Der Begriff der US-Person (d.h. einer in den USA steuerpflichtige Person) wird in Art. 2 Abs. 1 Ziff. 26 des Abkommens vom 14. Februar 2013 zwischen der Schweiz und den USA über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA [Foreign Account Tax Compliance Act] (SR 0.672.933.63; FATCA-Abkommen) folgendermassen definiert: «Der Ausdruck «US-Person» bedeutet eine natürliche Person, die Staatsbürger oder Staatsbürgerin der Vereinigten Staaten oder dort ansässig ist, eine in den Vereinigten Staaten oder nach dem Recht der Vereinigten Staaten oder eines ihrer Bundesstaaten errichtete Personengesellschaft oder Gesellschaft, einen Trust, wenn (i) ein Gericht in den Vereinigten Staaten nach dem anwendbaren Recht die Befugnis hat, in Bezug auf im Wesentlichen alle Fragen im Zusammenhang mit der Verwaltung des Trusts Verfügungen zu erlassen oder Urteile zu fällen, und (ii) einer oder mehreren US-Personen die Befugnis zusteht, alle wesentlichen Entscheide betreffend den Trust zu treffen, oder einen Nachlass eines Erblassers, der US-Staatsbürger oder in den Vereinigten Staaten ansässig war. Dieser Unterabsatz ist im Sinne des U.S. Internal Revenue Code auszulegen». Gemäss dessen Ziff. I.B.7. ist dieser Begriff für die Bedeutung von «U.S. person» im Bankenprogramm massgebend. Insbesondere fallen darunter Personen mit Sitz, Wohnsitz oder Aufenthaltsrecht in den USA oder US-amerikanischer Staatsbürgerschaft (insoweit deckt sich dieser Begriff mit demjenigen vor Bestehen des FATCA-Abkommens; dazu ausführlich BVGE 2011/6 E. 7.1.1).

5.2 Weitere Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Dieser Begriff ist nach ständiger Rechtsprechung vertragsautonom auszulegen. Er umfasst im Amtshilfebereich den Steuerbetrug (Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] bzw. Art. 59 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]) sowie den Abgabebetrug ge-

mäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0). Letzterer gilt eigentlich im Bereich der vom Bund erhobenen Steuern, wird aber im Bereich der Amtshilfe auf die direkten Steuern übertragen. Die blosser Steuerhinterziehung ist hingegen vom Begriff der «Betrugsdelikte und dergleichen» nicht erfasst (Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG; BGE 139 II 404 E. 9.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.1 mit Hinweisen, zu den Tatbeständen von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug und Abgabebetrug in diesem Zusammenhang: E. 6.2 ff.).

5.3

5.3.1 Im von den USA per 1. Januar 2001 eingeführten sogenannten QI-System (dazu ausführlich Entscheid des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5) werden verschiedene Formulare verwendet, die es ermöglichen sollen, dass einerseits US-Personen korrekt besteuert werden und andererseits die Identität von Bankkunden geheim bleiben kann. Mit dem Formular W-8BEN oder einem diesem gleichwertigen – von der Bank kreierten – Formular bestätigt der Kunde gegenüber der Bank, dass er keine US-Person ist und einen allfälligen Anspruch auf eine reduzierte Quellensteuer auf den aus den USA stammenden Einkünften hat. Dagegen muss die Bank von einem US-Steuerzahler grundsätzlich ein Formular W-9 verlangen. Wird dieses nicht eingereicht, ist die sogenannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, zu erheben (BGE 139 II 404 E. 9.7.1).

5.3.2 Das Bundesgericht hat festgestellt, dass das falsche Ausfüllen von Formularen, welche im QI-System benötigt werden, einen Steuer- oder Abgabebetrug darstellen kann. Bei diesen Formularen handelt es sich nämlich um Urkunden im Sinn von Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) (BGE 139 II 404 E. 9.2.2). Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts beruht das QI-System auf einem besonderen Vertrauensverhältnis zwischen dem IRS und dem QI, so dass auch das Ausnutzen dieses Vertrauens bei einer einfachen Lüge einen Abgabebetrug darstellen kann (statt vieler Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.4).

5.3.3 Im Weiteren haben das Bundesverwaltungsgericht und in der Folge das Bundesgericht bereits in früheren Entscheiden darauf hingewiesen, 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-Personen verwalteten Vermögenswerten, ein begründeter Verdacht auf Abgabebetrug im Sinn von

Art. 26 DBA-USA 96 zu ergeben vermag (Urteile des BVGer A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.5, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4; vgl. auch BGE 139 II 404 E. 9.8). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass 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 (Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.6 und 6.5.5).

5.3.4 Für eine korrekt errichtete selbstständige 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 Dritter als «Beneficial Owner» zu qualifizieren. Soweit nicht derartige steuerrechtliche Spezialbestimmungen bestehen, ist auch steuerrechtlich von zwei getrennten Steuersubjekten auszugehen (Urteil des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5 m.w.H.).

Umgekehrt ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach bei Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person deren eigenständige Struktur zu beachten 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, als entgegen Treu und Glauben geltend gemacht (vgl. BGE 108 II 213 E. 6 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5). Dass Gesellschaften aus QI-Sicht grundsätzlich als wirtschaftlich Berechtigte gelten, ändert nach dem Gesagten nichts daran, dass Amtshilfe geleistet werden kann, wenn die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet wurde (Urteile des BVGer A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.6 sowie A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5 m.w.H.).

5.3.5 Im schweizerischen Bankverkehr wird das sogenannte «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; Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 15. März 2009 E. 5.5.2.4). Damit ist es grundsätzlich möglich, dass auf dem «Formular A» eine andere Person als wirtschaftlich berechnete angegeben wird als auf dem Formular «W-8BEN» und dennoch beide Formulare korrekt ausgefüllt wurden. Allein der Umstand, dass jeweils andere Personen als wirtschaftlich Berechnete auf den beiden 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 Berechnete aufgeführt wird, um weitere amtshilferelevante Abklärungen auszulösen. Treten alsdann weitere einschlägige Hinweise hinzu, kann sich ein begründeter Verdacht ergeben (Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6).

5.4 Zur Beurteilung, ob ein auf eine Gesellschaft lautendes Konto wirtschaftlich durch eine US-Person gehalten wird («beneficially owned»), ist entscheidend, inwiefern die US-Person das sich auf dem Konto der Gesellschaft befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen kann. Hat die fragliche US-Person die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem Konto verwaltet wird und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet werden, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL, «On Double Taxation Conventions», 3. Aufl., London/The Hague/Boston 1997, S. 562). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die Gesellschaft gewählt wurde (BVGE 2011/6 E. 7.3.2; statt aller: Urteile des BVGer A-6118/2011 vom 5. Januar 2012 E. 4.4, A-6003/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 4.4, A-7429/2010 vom 16. September 2011 E. 7.3.1, A-2014/2011 vom 4. August 2011 E. 8.2.3).

5.5 Nach Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ist «in Fällen von Steuerbetrug» der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 des Abkommens (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Das heisst, es spielt keine Rolle, wem gegenüber die «backup withholding tax» zur Anwendung kommt und ob vom

Amtshilfeersuchen auch Offshore-Gesellschaften betroffen sind. Massgebend ist einzig, dass im einen der Vertragsstaaten Informationen zur Verhütung von «Betrugsdelikten und dergleichen» benötigt werden und dass der andere Vertragsstaat über solche Informationen verfügt bzw. diese beschaffen kann (Urteile des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 3.2, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.2).

6.

6.1 Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen erfüllt die formellen Voraussetzungen (vgl. E. 4.1). Dies wird nicht bestritten und ergibt sich aus den Akten, weshalb darauf nicht weiter eingegangen werden muss.

6.2 Zu prüfen ist, ob eine der in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen vorliegt. Denn, wäre dies der Fall, dürfte auf das Amtshilfeersuchen nicht eingetreten werden (E. 4.3). Nicht in Frage kommt dabei Art. 7 Bst. b StAhiG, denn die vom IRS erbetenen Informationen werden von den Amtshilfebestimmungen klarerweise umfasst. Damit bleibt darauf einzugehen, ob es sich beim Amtshilfeersuchen des IRS um eine sogenannte «fishing expedition» handeln könnte (E. 6.3) und ob die Informationen, auf denen das Ersuchen beruht, unter Verletzung schweizerischen Rechts erlangt wurden, so dass das Ersuchen Treu und Glauben verletzt (E. 6.4).

6.3

6.3.1 Die USA haben von der betroffenen Bank offensichtlich recht detaillierte Informationen über das streitbetreffende Konto (Haupt- und Unterkonto) erhalten. Die Kontonummern selbst wurden offenbar nicht übermittelt, sondern durch die Fallnummer «***1» ersetzt. Im konkreten Fall handelt es sich daher nicht um ein Gruppensuchen, sondern um ein Ersuchen, das eine einzelne Person betrifft, auch wenn diese Person, die hinter der Fallnummer steht, den USA (noch) nicht namentlich bekannt ist. Im Amtshilfeersuchen wird nachvollziehbar dargelegt, weshalb die USA davon ausgehen, dass die (ihr noch nicht namentlich bekannte) vom Amtshilfeersuchen betroffene Person verdächtigt wird, Betrugsdelikte und dergleichen begangen zu haben (dazu E. 4.3.3). Neben allgemeinen Ausführungen enthält das Amtshilfeersuchen auch detaillierte Informationen, die – einzig – das konkrete Konto betreffen.

Schon hier ist deshalb festzuhalten, dass es sich vorliegend – weil ein Ersuchen im Einzelfall und nicht ein Gruppensuchen vorliegt –, eine allfällige (Mit-)Schuld der Bank vorliegend nicht zu prüfen ist (vgl. Art. 2 Abs. 1

Bst. i der Verordnung vom 20. August 2014 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [StAhiV, SR 651.11] im Umkehrschluss i.V.m. Art. 6 Abs. 2^{bis} StAhiG).

6.3.2 Das Amtshilfeersuchen erwähnt insbesondere die Bezeichnung des Kontos als «***1». Dieser Fallnummer konnten von der Bank zweifelsfrei ein Konto und damit unmittelbar auch die daran berechtigten Personen zugeordnet werden, hatte die Bank doch selbst die Kontonummer durch die Fallnummer ersetzt. Auch wenn das Amtshilfeersuchen weder Namen noch Adresse nennt, genügt diese Umschreibung, da gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. a StAhiG die Identifikation der betroffenen Person auch auf andere Weise als durch Namen und Adresse erfolgen kann. In der Literatur wird als solche «andere Weise» insbesondere die Bankkontonummer erwähnt (ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER, FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 238; Kommentar zum TIEA-Model, N. 58 zu Art. 5 Abs. 5 lit. a), wobei im vorliegenden Verfahren die Fallnummer, welcher, wie erwähnt, von der Bank die Kontonummer zugeordnet werden kann, mit der Kontonummer selbst in Bezug auf die Identifikationsmöglichkeit gleichzusetzen ist. Entgegen den Protokollen zu einigen anderen DBA enthält das Protokoll zum DBA-USA 96 keine nähere Umschreibung, wie die betroffene Person zu identifizieren ist und verlangt insbesondere nicht, dass sie mit ihrem Namen zu nennen ist (zur Kontroverse bezüglich anderer DBA vgl. DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, a.a.O., S. 38 f.). Demnach genügt die Angabe einer Fallnummer, die letztlich die eindeutige Identifikation der betroffenen Person(en) zulässt.

Insofern sind vorliegend – im Gegensatz zur Situation bei Gruppensuchen – in Bezug auf die Identifizierung der betroffenen Personen auch keine erhöhten Anforderungen an die im Ersuchen aufgezählten Umstände, insbesondere die Verhaltensweisen, zu stellen. Es ist gerade nicht notwendig, Personen anhand konkreter Verhaltensmuster zu identifizieren. Das im Amtshilfeersuchen beschriebene Verhalten dient damit nur, aber immerhin, der Darlegung von Verdachtsgründen für das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen». In Bezug auf diesen Umstand bleibt es bei den erhöhten Anforderungen an die Begründung (E. 4.3.3).

6.3.3 Da im Amtshilfeersuchen vorliegend weitere Elemente genannt werden, so eine Diskrepanz zwischen dem Formular A und dem W-8BEN-Äquivalent sowie Transaktionen, die der Beschwerdeführer unter Missach-

tung der Gesellschaftsstruktur angeordnet haben soll, besteht ein begründeter Verdacht auf die genannten Delikte. Im weiteren Verfahren ist dann nur noch zu klären, ob die im Amtshilfeersuchen geltend gemachten Umstände aus der Luft gegriffen sind, oder ob sich tatsächlich Anhaltspunkte dafür in den Akten finden. Dabei können – da das Amtshilfeersuchen ja erst dazu dient, offene Punkte zu klären – durchaus Lücken oder kleinere Widersprüche zwischen dem Ersuchen und den Akten vorliegen, ohne dass dies zur Verweigerung der Amtshilfe führen würde (E. 4.3.3). Erscheinen die Vorwürfe nicht als grundlos erhoben und ergibt sich aus ihnen der Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen», ist es alsdann Sache der beschwerdeführenden Person, diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise zu entkräften (dazu E. 4.2). Ob im vorliegenden Verfahren tatsächlich der Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» besteht, wird weiter unten beurteilt (E. 7.1 ff.). Hier ist einzig festzuhalten, dass sich aus den im Amtshilfeersuchen geschilderten Umständen ein solcher Verdacht ergibt.

6.3.4 Nicht zu vernachlässigen ist in diesem Zusammenhang auch der Umstand, dass die Bank selber den Verdacht hegte, der Beschwerdeführer habe «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen, und sie deshalb im Rahmen des Bankenprogramms dem DoJ nähere Informationen zum streitbetroffenen Konto übermittelte. Selbstredend vertritt die Bank dabei durchaus eigene Interessen, ist sie doch innerhalb gewisser Grenzen zur Zusammenarbeit mit den US-amerikanischen Behörden verpflichtet, wenn sie am Bankenprogramm teilnimmt. Da der Bank aber das grundlose Übermitteln von Unterlagen nichts nützt, darf das Verhalten der Bank zur Beurteilung, ob ein Anfangsverdacht vorliegt, beigezogen werden.

6.3.5 Es handelt sich demnach beim hier zu beurteilenden Ersuchen des IRS um eine zulässige gezielte Anfrage, aus der klar hervorgeht, warum der IRS eine Person, die aufgrund der Angaben im Ersuchen zweifelsfrei identifiziert werden kann, verdächtigt, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. Eine «fishing expedition» liegt gerade nicht vor.

6.4

6.4.1 Wie bereits erwähnt (Sachverhalt Bst. A.b), veröffentlichten das DoJ und das EFD am 29. August 2013 ein Joint Statement, in dem sich beide Regierungen verpflichteten, das Nötige zur Beendigung des Steuerstreits zu unternehmen. Das Programm, welches das DoJ unilateral lancierte, wandte sich an jene schweizerischen Banken, die damals nicht Ziel einer strafrechtlichen Untersuchung in den USA waren. Dem DoJ ging es darum,

das US-amerikanische Recht durchzusetzen. Die Schweizer Seite erklärte sich bereit, die Banken zur Teilnahme am Programm zu ermutigen. Ferner wies sie darauf hin, das schweizerische Parlament habe in einer Erklärung vom 19. Juni 2013 (AB 2013 N 1109) seine Erwartung ausgedrückt, dass der Bundesrat alle in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Recht stehenden Massnahmen ergreifen werde, um den schweizerischen Banken eine Zusammenarbeit mit dem DoJ zu ermöglichen. Die Banken hatten eine ganze Reihe von Informationen zu ihrer Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit den unversteuerten Konten zu übermitteln (so zum Bankgeschäft mit US-Personen im Allgemeinen und zu den in der im Bankenprogramm genannten Periode geschlossenen Konten im Besondern. Zu den letzteren gehörten insbesondere der Maximalbetrag in USD, der in dieser Periode auf dem Konto lag, die Anzahl der an einem Konto beteiligten Personen und die Art von deren Beteiligung [«interest»], ob es von einer physischen oder von einer juristischen Person gehalten wurde, ob US-Wertschriften darin enthalten waren, Name und Funktion des Bankmitarbeiters und die vom und auf das Konto getätigten Bezüge und Überweisungen, dazu Bankenprogramm Ziffer II.D.2). Aus dem Joint Statement und der entsprechenden Pressemitteilung (abrufbar unter <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=50049>; zuletzt abgerufen am 2. März 2016) ergibt sich jedoch klar – und vorliegend zentral –, dass die USAAnfragen zu Kundendaten im ordentlichen Amtshilfverfahren stellen müssen, d.h. auf der Basis des DBA-USA 96 und – sobald auch in den USA ratifiziert – der Änderung vom 23. September 2009. Die Schweiz verpflichtete sich sicherzustellen, dass Schweizer Banken innerhalb des bestehenden Rechts in wirksamer Weise am US-Programm teilnehmen konnten. Zudem sollten die Schweizer Banken ihre US-Kunden ausdrücklich auf das Programm der US-Steuerbehörde zur freiwilligen Selbstanzeige aufmerksam machen. US-Amtshilfegesuche würden rasch behandelt werden.

Im Rahmen der Erläuterung der Eckwerte des Bundesrates für die Kooperation der Schweizer Banken mit den US-Behörden (d.h. bei der Erläuterung der entsprechenden Musterverfügung nach Art. 271 StGB) wurde ebenfalls festgehalten: «Kundendaten sind von der Bewilligung gemäss Art. 271 StGB nicht erfasst. Diese dürfen nur im Rahmen der bestehenden Abkommen mit den USA im Bereich der Doppelbesteuerung auf dem Weg der ordentlichen Amtshilfe übermittelt werden.» In der Wegleitung zur Musterverfügung wird ebenfalls ausgeführt: «Es besteht Einvernehmen darüber, dass der Ausdruck «Bankkundendaten» nur persönlichen Identifikationsmerkmale des Bankkunden (Name, Adresse, Sozialversicherungsnummer, Kontonummer) umfasst.»

Im Joint Statement wurde ferner darauf hingewiesen, dass das schweizerische Parlament in einer Erklärung vom 19. Juni 2013 (AB 2013 N 1109) seine Erwartung ausgedrückt habe, dass der Bundesrat alle in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Recht stehenden Massnahmen ergreifen werde, um den schweizerischen Banken eine Zusammenarbeit mit dem DoJ zu ermöglichen (Ziff. 2 der Erklärung lautet: «Der Nationalrat erwartet, dass der Bundesrat im Rahmen des geltenden Rechts alle Massnahmen ergreift, um die Banken in die Lage zu versetzen, mit dem Department of Justice zu kooperieren»).

Aufgrund der hohen Bedeutung, die beide Seiten dem Schutz der Personendaten und der Privatsphäre aller Individuen gemäss ihrem Recht beimessen würden, wurde weiter betont, dass die zur Verfügung gestellten Personendaten nur zu Strafverfolgungszwecken in den USA oder zu anderen gemäss US-Recht gestatteten Zwecken verwendet werden dürfen.

Der englischen Version der Erklärung ist das Bankenprogramm angehängt.

6.4.2 Aus den erwähnten Dokumenten ist zu schliessen, dass nach der Ansicht des Bundesrates die Banken lediglich allgemeine Daten liefern sollten, darunter insbesondere die Anzahl betroffener Konten und den Gesamtbetrag der Vermögenswerte, sowie Verhaltensmuster, die es den USA erlauben würden, ein Gruppensuchen zu stellen, welches auf diesen Verhaltensmustern beruht. Der Bundesrat bezieht sich in der Musterverfügung ausdrücklich auf generelle Angaben und Dokumentationen zum Geschäftsgeschehen einer gesuchstellenden Bank sowie Informationen zu Geschäftsbeziehungen, die einen Bezug zu einer US-Person haben (dazu E. 6.4.1; zur US-Person E. 5.1) und betont, wie bereits erwähnt, dass Bankkundendaten – zu denen ausdrücklich auch die Kontonummern zählen – ausschliesslich gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 übermittelt werden (Ziff. 1.2 des Dispositivs der Musterverfügung und E. 6.4.1; siehe auch Botschaft des Bundesrats vom 29. Mai 2014 zu einem Bundesgesetz über Massnahmen zur Erleichterung der Bereinigung des Steuerstreits der Schweizer Banken mit den Vereinigten Staaten, BBl 2013 3947, S. 3951 ff.; der entsprechende Entwurf wurde allerdings nie zum Gesetz).

6.4.3 Das DoJ scheint hingegen davon ausgegangen zu sein, dass von den Banken nicht nur statistische Daten, sondern detaillierte Kontoinformationen übermittelt werden. So hält es in einer Pressemitteilung fest, der (damalige) Generalstaatsanwalt Eric Holder habe ausgeführt, das Pro-

gramm erfordere, dass die schweizerischen Banken detaillierte Kontoinformationen zur Verfügung stellen müssten, was die Möglichkeiten verbessern würde, Steuerdollars aus der ganzen Welt in die Staatskasse der USA zurückzubringen («[...] the program's requirement that Swiss banks provide detailed account information will improve our ability to bring tax dollars back to the U.S. treasury across the globe»; oder auch: «[...] provide detailed information on an account-by-account basis on accounts in which U.S. taxpayers have a direct or indirect interest». [Department of Justice, Office of Public Affairs, United States and Switzerland Issue Joint Statement Regarding Tax Evasion Investigations vom 29. August 2013; im Internet abrufbar unter: <http://www.justice.gov/opa/pr/united-states-and-switzerland-issue-joint-statement-regarding-tax-evasion-investigations>; letztmals besucht am 2. März 2016]). Im Bankenprogramm werden detaillierte Kontoinformationen zwar ausdrücklich nur im Zusammenhang mit geschlossenen Konten aufgezählt (Ziff. II.D.2.b). Es wird aber auch festgehalten, dass die Banken alle Informationen liefern müssen, die für die USA notwendig sind, damit diese ein Ersuchen stellen können, um Kontoinformationen zu erhalten. Die Kooperation beinhalte die Entwicklung geeigneter Identifikationskriterien, sei aber nicht darauf eingeschränkt (Ziff. II.D.4). Aus diesen Äusserungen muss geschlossen werden, dass das DoJ von einer umfangreicheren Informationsübermittlung ausging als der Bundesrat.

6.4.4 Mit der Übermittlung der Fallnummer «***1», die in Bezug auf die Identifizierbarkeit der Übermittlung der Kontonummer gleichkommt, ist die Bank somit eher der Auffassung des DoJ gefolgt.

6.5

6.5.1 Unter dem Titel «Verbotene Handlungen für einen fremden Staat» dient Art. 271 StGB dem Schutz der Gebietshoheit und Unabhängigkeit der Schweiz (MARKUS HUSMANN, in: Niggli/Wiprächtiger, Strafrecht II, 3. Aufl. 2013, Art. 271 N. 5 f.; DUPUIS ET AL. [Hrsg.], Code pénal, Petit Commentaire, 2012, Art. 271 N. 1). Nach Art. 31 Abs. 1 der Regierungs- und Verwaltungsorganisationsverordnung vom 25. November 1998 (RVOV, SR 172.010.1) sind die Departemente und die Bundeskanzlei zuständig für die Erteilung der in Art. 271 Ziff. 1 StGB vorgesehenen Bewilligung – Fälle von politischer oder anderer grundsätzlicher Bedeutung sind nach Art. 31 Abs. 3 RVOV dem Bundesrat zu unterbreiten (kritisch dazu: HUSMANN, a.a.O., Art. 271 N. 55 ff. [allgemein], insb. N. 60 [in Bezug auf die hier besprochenen Bewilligungen], wobei an dieser Stelle nicht auf diese Kritik eingegangen werden muss) –, aufgrund derer die Strafbarkeit der entspre-

chenden Handlungen ausgeschlossen wird. Allerdings verhindert eine entsprechende Bewilligung nur, dass eine Anklage wegen Art. 271 Ziff. 1 StGB erfolgt. Die weiteren Bestimmungen der schweizerischen Gesetzgebung sind einzuhalten (so auch die Wegleitung zur schweizerischen Musterverfügung vom 3. Juli 2013 des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD [nachfolgend: Wegleitung Musterverfügung; im Internet unter: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/31820.pdf>; letztmals besucht am 2. März 2016] Ziff. I sowie Ziff. II. 8 der an gleicher Stelle veröffentlichten Musterverfügung).

Der Bundesrat hat dann auch im Nachgang zum Joint Statement verschiedenen Banken eine Bewilligung entsprechend der Musterverfügung erteilt, so auch der vorliegend beteiligten Bank.

6.5.2 Eine solche Bewilligung verhindert jedoch nicht einen Verstoß gegen Art. 47 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 8. November über die Banken und Sparkassen 1934 (BankG, SR 952.0). Dieser bestimmt, dass mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft wird, wer vorsätzlich ein Geheimnis offenbart, das ihm in seiner Eigenschaft als Organ, Angestellter, Beauftragter oder Liquidator einer Bank, als Organ oder Angestellter einer Prüfgesellschaft anvertraut worden ist oder das er in dieser Eigenschaft wahrgenommen hat. Wird durch eine solche Handlung ein Vermögensvorteil erzielt, beträgt die Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder es wird eine Geldstrafe verhängt (Art. 47 Abs. 1^{bis} BankG). Die fahrlässige Begehung wird mit Busse bis zu Fr. 250'000.-- bestraft.

Weiter ist auch das Bundesgesetz über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 (DSG, SR 235.1) zu beachten; auch bezüglich dieser Bestimmungen hat die in E. 6.5.1 dargestellte Bewilligung keinen Einfluss.

6.6 Wie bereits ausgeführt (E. 6.4.1) mussten die Vereinigten Staaten, um auf Kundendaten greifen zu können, ein Amtshilfeersuchen stellen.

6.6.1 Ein Amtshilfeverfahren hat auf Staatenebene zum Zweck, dass es der ersuchte Staat in der Hand hat, zu kontrollieren, welche Informationen dem ersuchenden Staat übermittelt werden. Der ersuchende Staat darf auf dem Staatsgebiet des ersuchten Staates keine Amtshandlungen ausüben. Dies gebietet die völkerrechtliche Souveränität der Staaten. Die Informationsbeschaffung durch oder für eine ausländische Amtsstelle stellt in der Regel eine solche Amtshandlung dar. Dem Verbot von Handlungen für einen ausländischen Staat (und nur um solche kann es vorliegend gehen),

die von Personen innerhalb der Schweiz ausgeführt werden, wird – wie ausgeführt – durch Art. 271 StGB Nachachtung verschafft.

Bereits hier kann festgehalten werden, dass die Wahrung der Souveränität im vorliegenden Verfahren nur eine untergeordnete Rolle spielt: Die USA selbst haben keine Handlungen auf schweizerischem Gebiet vorgenommen und die Banken, die die Informationen lieferten, haben eine Bewilligung dazu erhalten (E. 6.5.1).

6.6.2 Auf der Ebene der einzelnen betroffenen Personen (seien dies natürliche oder juristische Personen) dient das Amtshilfeverfahren dazu, dass sich diese gegen die Übermittlung der sie betreffenden Informationen zur Wehr setzen können. Sie sollen bereits vor der Übermittlung gewisse Vorbringen geltend machen können, damit Daten nicht fälschlicherweise oder zu Unrecht übermittelt werden, was nicht mehr rückgängig gemacht werden kann.

Dieser Zweck, der Schutz des Individuums, steht hier im Vordergrund. Dies ist der Grund, weshalb die USA ein Amtshilfeersuchen stellen müssen, um diejenigen Informationen zu erhalten, welche sie zur Bekämpfung oder Verfolgung von «Betrugsdelikten und dergleichen», die eine bestimmte Person begangen hat, benötigen.

6.6.3 Vor diesem Hintergrund – dass so oder so die Durchführung eines Amtshilfeverfahrens erforderlich war – spielt es letztlich keine Rolle, ob es die Bank mit den aufgrund des Bankenprogramms übermittelten Daten den USA ermöglicht hat, ein Gruppensuchen zu stellen (wovon der Bundesrat ausging) oder ob sie (wie vorliegend) in der Lage sind, sogar ein Einzelsuchen zu stellen. Damit ist auch nicht entscheidend, ob im Rahmen des Bankenprogramms nur statistische Daten geliefert wurden oder Daten, die einzelnen Konten zugeordnet werden können, die für sich allein genommen den USA aber ebenfalls «noch nichts nützen», sondern gleichfalls die Stellung eines Amtshilfeersuchens erfordern, damit die USA in den Besitz der Namen der mutmasslich steuerpflichtigen Personen gelangen. Entscheidend ist, dass die USA die sie interessierenden Daten nur über den Amtshilfeweg erhalten können. Dabei ist auch nicht von Belang, dass die Fallnummer von der Bank sofort einer konkreten Kontonummer zugeordnet werden kann (dies, weil es die Bank selber war, die – im Rahmen des Bankenprogramms – die Kontonummer durch die Fallnummer ersetzte, bevor sie letztere an die USA übermittelte).

6.7

6.7.1 Mit der Nennung der Fallnummer hat die Bank nicht nur allgemeine statistische Informationen geliefert, sondern solche, die einem bestimmten Kunden zugeordnet werden können und ist – wie in E. 6.4.3 erwähnt eher der «amerikanischen Auffassung» gefolgt. Zudem hat sie auch weitere recht detaillierte Informationen über das Konto übermittelt. Dieses Vorgehen könnte unter Umständen gegen Art. 47 BankG (E. 6.5.2) verstossen, womit die Daten unter Verstoss gegen schweizerische Rechtsvorschriften an die USA geliefert worden wären (ob dem so sei, muss angesichts des Resultats der nachfolgenden Ausführungen nicht entschieden werden). Damit könnte Art. 7 Bst. c StAhiG zur Anwendung kommen, wonach auf ein Amtshilfeersuchen nicht einzutreten ist, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt. Bereits ausgeführt wurde, dass dies bei einem Ersuchen der Fall ist, das auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind und dass der Gesetzgeber dabei vor allem an «gestohlene Daten» dachte (E. 4.3.1). Die vorliegende Konstellation hatte er nicht vor Augen. Hier hat die Bank selbst die Daten in Übereinstimmung mit schweizerischem Recht erhalten, die Daten also nicht durch strafbare Handlungen «erlangt» («obtenu», «ottenuto»), sondern jene höchstens durch solche Taten weiter «übermittelt». Insofern unterscheidet sich der vorliegende Fall komplett von jenen, in denen Daten – insbesondere von Bankangestellten – unrechtmässig kopiert und dann weitergegeben werden.

6.7.2 Selbst wenn die Datenübermittlung gegen Art. 47 BankG verstossen würde, müsste aber davon ausgegangen werden, dass das Ersuchen der USA nicht gegen Treu und Glauben verstösst, dies aufgrund der nachfolgenden Überlegungen:

6.7.2.1 Im Joint Statement hat sich der Bundesrat bereit erklärt, die Banken zur Teilnahme am Bankenprogramm zu ermutigen, und zugesichert, dass das geltende schweizerische Recht eine effiziente Teilnahme der Schweizer Banken gemäss den im Programm festgelegten Bedingungen ermöglicht (Joint Statement Ziff. 2). Bei dieser Zusicherung muss er sich behaften lassen: Die im Programm festgelegten Bedingungen waren dem Bundesrat bekannt. Deshalb wusste er auch, dass nach dem Abschnitt II.D.2 für jedes einzelne Konto einer US-Person, das zwischen dem 1. August 2008 und dem 31. Dezember 2014 geschlossen wurde, eine ganze Anzahl detaillierter Information zu übermitteln war. Diese umfassten zwar – nach schweizerischer Auffassung (E. 6.4.2) ausdrücklich nicht die Kontonummer, doch war bereits ohne diese wahrscheinlich, dass sie genügten, um lediglich auf

ein einzelnes Konto zuzutreffen. Zudem wurde im Programm, auf das das Joint Statement verwies, festgehalten, dass die Informationen «as to each account», also für jedes einzelne Konto, zu liefern waren. Diese Zusicherung im Joint Statement stellt ein vertrauenserweckendes Verhalten dar, das eine Grundlage bilden kann für die Anwendung des Estoppel-Prinzips (E. 4.3.2.2). Der Bundesrat ist zur Abgabe einer solchen Erklärung kompetent.

Weiter hatte auch das Parlament in seiner Stellungnahme den Bundesrat aufgefordert, das rechtlich Mögliche zu unternehmen, damit die Schweizer Banken mit dem DoJ zusammenarbeiten können; auch darauf wurde im Joint Statement ausdrücklich verwiesen (E. 6.4.1). Dadurch, dass diese Stellungnahme in das Joint Statement aufgenommen wurde, war sie für die USA wahrnehmbar und erhielt Bindungswirkung (E. 4.3.2.2). Auch damit sicherte die Schweiz den USA somit ihre Kooperationsbereitschaft zu.

Zudem wurde in der Wegleitung zur Musterverfügung und in der Musterverfügung selber – und demzufolge auch in der Verfügung, die der Datenübermittlung durch die Bank zugrunde lag –, mehrmals (II.8, II.10, Dispositiv Ziff. 1.2 sowie in den entsprechenden Ziffern der Wegleitung) klar festgehalten, dass Kundendaten nur auf dem Amtshilfeweg zu erlangen seien. Aus dem Umstand, dass die Daten den USA direkt von der Bank übermittelt wurden, durfte das DoJ davon ausgehen, dass die Daten unter Wahrung des schweizerischen Rechts übermittelt worden waren, entsprechend der eben erwähnten Zusicherungen von Bundesrat und Parlament im Joint Statement (E. 6.4.2).

6.7.2.2 Aufgrund der gelieferten Daten haben die USA die Bank ins Bankenprogramm aufgenommen und das vorliegende Amtshilfegesuch eingereicht, also – bezüglich der Voraussetzungen der Anwendung des Estoppel-Prinzips – eine Disposition getroffen. Würde die Amtshilfe unter Berufung auf Art. 7 Bst. c StAhiG verweigert, entstünde dem DoJ ein Schaden in der Form von nutzlosem Aufwand. Demzufolge ist die Schweiz aufgrund des Estoppel-Prinzips an die Zusicherung gebunden, dass das geltende schweizerische Recht eine effiziente Teilnahme der Schweizer Banken gemäss den im Programm festgelegten Bedingungen ermöglicht und kann sich nun nicht auf den Standpunkt stellen, die Übermittlung der Kontonummer verletze das Bankkundengeheimnis, weshalb nach Art. 7 Bst. c StAhiG keine Amtshilfe geleistet werden könne.

Keine Rolle spielt in diesem Zusammenhang die Rechtsnatur des Joint Statements (zur Rechtsnatur des «joint statement»: GIOVANNI MOLO, Il «Joint Statement» per porre fine alla controversia fiscale tra le banche svizzere e gli USA, in: *Novità fiscali*, Nr. 11 2013, S. 21 ff., S. 24), geht es doch nicht um einen Verstoss gegen das Joint Statement selber, sondern um den auf dem allgemeinen völkerrechtlichen Prinzip von Treu und Glauben beruhenden Grundsatz des Estoppels (E. 4.3.2).

6.7.3 Die ESTV ist somit zu Recht auf das Amtshilfeersuchen eingetreten. Damit gilt es, die materiellen Voraussetzungen der Amtshilfeleistung zu prüfen.

7.

In tatsächlicher Hinsicht ist im vorliegenden Fall unbestritten, dass der Beschwerdeführer eine US-Person und damit grundsätzlich in den USA steuerpflichtig ist. Er ist US-Staatsbürger und hat dort seinen Wohnsitz. Weiter ist den Akten zu entnehmen, dass im Konto US-Wertschriften gehalten wurden. Dies ist ebenfalls nicht bestritten.

7.1 Damit ist zunächst zu prüfen, ob hinreichende Anhaltspunkte für die Annahme vorliegen, dass der Beschwerdeführer am von der B. _____ gehaltenen Konto wirtschaftlich berechtigt ist (E. 5.4) und somit das Formular W-8BEN falsch ausgefüllt wurde. Sofern dies der Fall ist, liegt ein Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» vor. Ist ein solcher Verdacht gegeben, ist weiter festzustellen, ob es dem Beschwerdeführer allenfalls gelingt, diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 4.2). Zu diesem Zweck wird auf die Vorbringen des Beschwerdeführers einzeln einzugehen sein. Diese Vorgehensweise darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass letztlich der Gesamteindruck, wie er sich aufgrund der Akten ergibt, für die Frage entscheidend ist, ob vorliegend dem IRS Amtshilfe zu leisten ist oder nicht.

7.2

7.2.1 Auf dem am 11. März 2005 unterschriebenen Formular A, welches in den von der Bank übermittelten Akten liegt, wird der Beschwerdeführer als am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigte Person genannt (Bankakten Paginiernummer [nachfolgend: PN] 11). Ausserdem ist eine Kopie des Reisepasses des Beschwerdeführers beigelegt (PN 12). Auch in den Kontoeröffnungsunterlagen wird der Beschwerdeführer als wirtschaftlich berechtigte Person geführt. Zudem sei er dem zuständigen

Sachbearbeiter persönlich bekannt (PN 2 = Beschwerdebeilage [nachfolgend: BB] 9). Im Äquivalent zum Formular W-8BEN, nämlich dem Formular mit der Überschrift «Déclaration concernant le statut Non-US pour sociétés et autres types d'organisations» wird hingegen die B._____ als wirtschaftlich berechnigte Person genannt (PN 25 f.). Damit besteht eine Diskrepanz zwischen diesen beiden Dokumenten. Es ist also zu prüfen, ob sich – ausser dem Formular A – weitere Anhaltspunkte dafür finden, dass tatsächlich nicht die B._____, sondern der Beschwerdeführer an den Konten wirtschaftlich berechnigt war.

7.2.2 Die ESTV nennt in diesem Zusammenhang einerseits Spenden an die C._____, die durch den Beschwerdeführer veranlasst worden seien, und andererseits die Saldierung des Kontos, bei der der Beschwerdeführer der Bank den Auftrag erteilt haben soll, das Geld an seine Familie in [Land 1] zu überweisen. Dies soll nach Auffassung der ESTV darauf hinweisen, dass der Beschwerdeführer tatsächlich die wirtschaftlich berechnigte Person sei und die eigenständige Struktur der Gesellschaft nicht beachtet habe.

7.2.3 In den Akten findet sich eine Spendenbescheinigung vom 17. Juni 2009 für eine Spende von USD 24'985.-- (PN 674 = BB 6) sowie eine Bestätigung vom gleichen Tag für eine Spende von USD 36.-- (PN 675 = BB 7). Auf beiden Bestätigungen ist der Beschwerdeführer als Adressat und Spender aufgeführt.

Weiter findet sich in den Akten ein Schreiben vom 7. April 2011, in welchem die Bank dem zeichnungsberechnigten Rechtsanwalt mitteilt, dass der wirtschaftlich Berechnigte der B._____ entschieden habe, seiner in [Land 1] wohnhaften Familie eine Spende zu machen. Er habe daher die Bank telefonisch instruiert, das Total seiner Guthaben zu ihren Gunsten zu überweisen und sein Konto in den Büchern der Bank definitiv zu schliessen (PN 3 und 2375 = BB 8).

Zudem ist der ESTV, wenn sie in der angefochtenen Verfügung ausführt, aus den Bankunterlagen ergebe sich kein reger Zahlungsverkehr, der auf eine operative Geschäftstätigkeit schliessen lasse, insofern zuzustimmen, als viele der Transaktionen Wertschriften betreffen. Aus den Transaktionen allein lässt sich jedenfalls – entgegen den Behauptungen des Beschwerdeführers – nicht auf eine solche Geschäftstätigkeit schliessen (dazu auch E. 7.3.5).

7.2.4 Damit kann festgehalten werden, dass sich aus den Akten weitere Hinweise auf das Bestehen eines «Betrugsdelikts und dergleichen» ergeben als nur eine Diskrepanz zwischen den Formularen A und W-8BEN. Diese Umstände genügen, den Verdacht zu begründen, auf dem Formular W-8BEN (bzw. dessen Äquivalent) sei nicht der tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte angegeben worden und der IRS sei so über die wahren Besitzverhältnisse am Konto getäuscht worden (E. 5.3.5). Es liegt somit der begründete Verdacht vor, dass der Beschwerdeführer «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen hat.

7.3 Damit ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend entkräften kann (E. 4.2).

7.3.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, die in den Akten enthaltene Notiz, dass «das» Konto geschlossen werden solle (PN 3 und 2375 = BB 8), beziehe sich nicht auf das streitbetreffene Konto, sondern ein anderes, nämlich sein privates Konto, das er ebenfalls bei dieser Bank gehalten habe. Gleichzeitig sei er wirtschaftlich Berechtigter an der Gesellschaft gewesen, welche ebenfalls bei der Bank ein Konto geführt habe. Bei solchen Verhältnissen erscheine es nicht ungewöhnlich, dass die Bank – nach Rücksprache mit dem Beschwerdeführer – den Zeichnungsberechtigten der Gesellschaft darauf aufmerksam mache, dass der Beschwerdeführer das andere, sein persönliches, Konto aufgelöst habe.

Allein schon die Tatsache, dass eine Bank eine Drittperson über die Schliessung eines Privatkontos informiert haben soll, erscheint nicht als gewöhnlich. Noch ungewöhnlicher ist jedoch, dass die Bank dieser Drittperson sogar mitgeteilt haben soll, an wen und aus welchem Grund die auf dem Konto liegenden Vermögenswerte überwiesen wurden. Zudem deutet der Umstand, dass das streitbetreffene Konto tatsächlich um den Zeitpunkt des Schreibens vom 7. April 2011 geschlossen wurde (das Hauptkonto wurde am 12. April 2011 [Hinweis der Bank im Inhaltsverzeichnis], das Nebenkonto schon am 1. April 2011 [vgl. PN 2062 sowie Hinweis der Bank im Inhaltsverzeichnis] geschlossen), sich in den Akten aber kein Hinweis auf eine (andere) Instruktion, das Konto zu schliessen, findet, darauf hin, dass sich das Schreiben dennoch auf das Konto der Gesellschaft und nicht auf ein Privatkonto des Beschwerdeführers bezog und dieser tatsächlich der Bank telefonisch den Auftrag zur Saldierung der Konten gab.

Der Beschwerdeführer bringt zwar zu Recht vor, in dem Schreiben sei die Kontonummer nicht erwähnt. Das ändert aber nichts daran, dass die Behauptung des Beschwerdeführers den Verdacht, er sei der tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte am streitbetroffenen Konto, nicht zu entkräften vermag. Er müsste den entsprechenden Verdacht mittels Urkunden entkräften, da sich das Bundesverwaltungsgericht im Amtshilfeverfahren darauf beschränkt zu prüfen, ob ein Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» gegeben ist. Hingegen prüft es nicht, ob tatsächlich eine Straftat begangen worden ist (E. 4.2). Der Beschwerdeführer belegt indessen nicht einmal seine Behauptung, er habe bei der Bank ein eigenes Privatkonto gehabt.

7.3.2 Gleiches gilt für die Überweisungen an die C._____, die der Beschwerdeführer angeblich von seinem privaten Konto vorgenommen habe. Einen entsprechenden Nachweis bleibt er auch hier schuldig, obwohl das Vorlegen der entsprechenden Belege ein Leichtes gewesen wäre.

Schliesslich erscheint auch nicht auf Anhieb erklärbar, weshalb mehrere Unterlagen, die nicht die Konten der Gesellschaft, sondern ein Privatkonto des Beschwerdeführers betreffen sollen, in den Kontounterlagen der Gesellschaft enthalten sind.

7.3.3 Bis anhin ist es dem Beschwerdeführer nicht gelungen, die Folgerung der ESTV, es lägen genügend Momente für das Vorliegen eines begründeten Verdachts auf «Betrugsdelikte und dergleichen» vor, mittels Urkunden zu widerlegen und so den Verdacht zu entkräften.

7.4 Auch die weiteren Argumente des Beschwerdeführers entkräften diesen Verdacht nicht.

7.4.1 Der Beschwerdeführer hält fest, es gebe keine weiteren Hinweise darauf, dass er aktiv gehandelt habe. Insbesondere fänden sich zwei angeblich von ihm veranlasste Überweisungen nach [Land 2], die der IRS in seinem Amtshilfeersuchen erwähne, nicht in den Akten und würden von der ESTV auch nicht mehr erwähnt.

Dass die entsprechenden Belege noch vorhanden sind, ist einerseits nicht nötig, reichen doch die bestehenden Hinweise – wie gesehen – aus, um das Vorliegen eines begründeten Verdachts auf «Betrugsdelikte und dergleichen» aufkommen zu lassen. Andererseits dürfen in einem Amtshilfeersuchen durchaus Ungenauigkeiten vorhanden sein (E. 4.3.3).

Darüber hinaus finden sich in den Akten weitere, bisher noch nicht erwähnte Hinweise auf aktives Handeln des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem streitbetroffenen Konto, so eine E-Mail an den zeichnungsberechtigten Anwalt, in dem der Kundenberater diesem mitteilt, der «Klient» wolle sein Konto bei einer anderen Bank schliessen und seine Guthaben so schnell wie möglich auf das Konto der B._____ übertragen. Die andere Bank müsse daher angewiesen werden, das Portfolio der B._____ auf das Konto bei der Bank mit der Referenz B._____ zu überweisen (PN 2118). Zwar ergibt sich auch aus diesem Beleg nicht eindeutig, wer der «Klient» ist, es ist aber wahrscheinlich, dass damit der Beschwerdeführer gemeint ist. Hier ist nämlich festzuhalten, dass die Bank zumindest teilweise den Beschwerdeführer als «Klienten» bezeichnet. So wird in den Akten der Charakter des «Klienten» beschrieben (PN 2 = BB 9). Offensichtlich nahmen die Bankmitarbeitenden damit eine Charakterisierung der Persönlichkeit eines Menschen und nicht der Gesellschaft vor. In der genannten E-Mail ist klar von den Guthaben des «Klienten» die Rede, und nicht etwa von jenen der B._____, auch wenn das Konto bei der anderen Bank ebenfalls auf die B._____ lautete. Zwar mag es Gründe geben, aus denen der Beschwerdeführer Privatvermögen auf die B._____ übertragen könnte, doch liegt hier ein weiteres Indiz vor, dass der Beschwerdeführer der Bank direkt Anweisungen betreffend das von der B._____ gehaltene Konto gab, zumal das Konto bei der anderen Bank, auf dem, sofern die Annahme einer Übertragung privaten Vermögens zutrifft, das Privatvermögen des Beschwerdeführers lag, ebenfalls auf die B._____ lautete.

7.4.2 In diesem Zusammenhang erklärt der Beschwerdeführer, er sei für das Konto nicht zeichnungsberechtigt. Dass er selbständig Zahlungsaufträge erteilt hätte, wäre nur möglich gewesen, wenn er über ein entsprechendes Zeichnungsrecht verfügt hätte.

Es ist jedoch gerichtsnotorisch, dass wirtschaftlich Berechtigte einer Bank Aufträge erteilen können, ohne dass sie Organstellung haben oder ohne dass sich in den Akten eine schriftliche Vollmacht befindet. Immerhin war der Beschwerdeführer zumindest einem Sachbearbeiter persönlich bekannt (PN 2 = BB 9). Zudem beschreibt der IRS im Sachverhalt, dass der Beschwerdeführer die Kontrolle über das Konto ausgeübt habe, eben gerade ohne dazu berechtigt zu sein (Sachverhalt B.b). Schliesslich ist hier noch einmal darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer in den Akten zum streitbetroffenen Konto teils als «Klient» bezeichnet wird (E. 7.4.1).

7.4.3 Der Beschwerdeführer macht zudem geltend, es handle sich bei der B._____ nicht um eine Domizilgesellschaft, sondern um eine Gesellschaft, die operativ tätig sei.

Er belegt jedoch seine Behauptungen in keiner Weise. Zwar steht in den Kontoeröffnungsunterlagen, die Gesellschaft handle mit [Produkten] (PN 2 = BB 9), Unterlagen darüber, dass tatsächlich ein solcher Handel stattfand, finden sich aber nicht. Auch der Beschwerdeführer reicht solche – wie die ESTV zu Recht vorbringt – nicht ein. Er macht einzig geltend, die Vorinstanz hätte sich mit den Überweisungen auseinandersetzen müssen. Dabei verkennt der Beschwerdeführer, dass er es ist, der den gegen ihn vorliegenden Verdacht zu entkräften hat, den die Vorinstanz aufgrund des Amtshilfeersuchens des IRS und der Akten begründet hat.

Im Übrigen ergeben sich auch aus den Transaktionen keine direkten Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit der Gesellschaft und schon gar nicht auf eine rege Geschäftstätigkeit. Bei den angerufenen fünf Überweisungen (BB 10 bis 14) in einem Zeitraum von zwei Jahren von «Zahlungsverkehr» zu sprechen, ist sehr grosszügig. Zudem spricht auch der Gesamtbetrag dieser fünf Überweisungen von nicht einmal USD 250'000.-- gegen eine rege Geschäftstätigkeit. Dies gilt selbst dann, wenn zu diesen weitere Transaktionen dazu gezählt werden. Ob nämlich z.B. die Überweisungen an die D._____ Ltd. (PN 714 und 717), die E._____ Limited (PN 743 und 751 = BB 10), F._____ (PN 692 und 695) oder G._____ (PN 709 und 748), die mehrfach erwähnt werden, oder die H._____ LTDA (PN 677 = BB 11), die I._____ Ltd. (PN 676 = BB 12), die J._____ Ltd. (PN 1924 = BB 13) und die K._____ Ltd. (PN 1922 = BB 14) geschäftlich bedingt sind, kann nicht eruiert und die entsprechenden Belege können daher nicht zugunsten des Beschwerdeführers ausgelegt werden. Ein Zahlungsgrund ist in diesen Unterlagen jeweils nicht angegeben. Der Handel mit [Produkten] wird in den die Gesellschaft betreffenden Urkunden nicht erwähnt (PN 44 = BB 4, 37 und 31). Vielmehr werden in der Gründungsurkunde (PN 44 ff. = BN 4) alle möglichen Finanzierungsgeschäfte (insbesondere das Halten von Gesellschaftsanteilen, Führung von Gesellschaften, jegliche Art von Handel mit Gesellschaftsanteilen) sowie Grundstücksgeschäfte aufgezählt, bevor am Schluss noch sämtliche Tätigkeiten genannt werden, die mit dem panamesischen Gesellschaftsrecht im Einklang stehen und nicht durch die Gründungsurkunde ausgeschlossen sind («En general, efectuar todas las transacciones, operaciones, negocios actos o actividades permitidas por las leyes de Panamá a las sociedades aunque ellas no están expresamente mencionadas en este Pacto Social» [PN 47]).

Für eine Gesellschaft, die insbesondere mit [Produkten] zu handeln beabsichtigt, erscheint die Definition des Geschäftsbereichs recht weit, auch wenn das Bundesverwaltungsgericht nicht verkennt, dass es für Gesellschaften sinnvoll sein kann, ihren Zweck nicht zu eng zu definieren, und dass der Zweckartikel noch aus den Gründungszeiten der Gesellschaft stammte.

Auch in den übrigen Akten wird der Handel mit [Produkten] lediglich einmal erwähnt (PN 6). Dort wird einzig festgehalten, der (namentlich genannte) Beschwerdeführer (also nicht die Gesellschaft) habe [Produkte] importiert. Auf diesem Formular mit der Überschrift «Profil Client» (hier wird die B. _____ als Klientin bezeichnet) wird im Übrigen unter der Überschrift «Situation financière, origine des fonds, revenus/arrière plan économique» der Beschwerdeführer (wiederum namentlich) genannt.

7.4.4 Weiter erklärt der Beschwerdeführer, die Gesellschaft sei bereits am 1. Juni 1984 und nicht, wie der IRS geltend macht, im November 1998 gegründet worden.

Aus den Akten ergibt sich, dass die Gesellschaft tatsächlich am 1. Juni 1984 gegründet wurde (PM 44 = BB 4). Am 17. November 1998 wurde lediglich ein neuer Direktor/Präsident – der für das streitbetreffende Konto zeichnungsberechtigte Rechtsanwalt – ernannt (PN 31 ff., insb. 33).

Wie die ESTV zu Recht ausführt, spielt das Gründungsdatum der Gesellschaft keine Rolle. Entscheidend ist, welchen Einfluss der Beschwerdeführer auf das von der Gesellschaft gehaltene Konto hatte bzw. ob er die Struktur der Gesellschaft beachtet hat oder nicht. Beides kann bei einer bereits lange vor der Einführung des QI-Systems bestehenden Gesellschaft genauso der Fall sein wie bei einer, die um den Zeitpunkt der Einführung des QI-Systems oder später gegründet wurde. Eine Gesellschaftsgründung auf den Zeitpunkt der Einführung des QI-Systems hin mag in gewissen Fällen zwar ein Indiz sein, dass die Einführung dieses Systems der Grund für die Gründung war. Vorliegend bedarf es dieses Zusammenhangs, als weiteres Indiz für das Vorliegen eines Verdachts auf «Betrugsdelikte und dergleichen», nicht mehr, weshalb weitere Ausführungen dazu unterbleiben können. Im Übrigen mag es sein, dass – wie der Beschwerdeführer ausführen lässt – der IRS mit dem Gründungsdatum den Anschein erwecken möchte, dass «die Gründung der Gesellschaft [...] im Hinblick auf die zu diesem Zeitpunkt aktuelle Schaffung des sogenannten Qualified-Intermediary-Systems geschehen sei». Wahrscheinlicher ist aber, dass

schlicht das Datum der Gründung mit dem Datum des Direktorenwechsels verwechselt wurde, zumal letzteres Dokument in den Akten vor ersterem eingereicht ist.

7.4.5 Schliesslich lässt der Beschwerdeführer ausführen, er sei aufgrund seines Schlaganfalls gar nicht handlungsfähig gewesen. Insofern sei ohnehin fraglich, ob er die entsprechenden Aufträge erteilt habe.

Tatsächlich erlitt der Beschwerdeführer gemäss den ins Recht gelegten medizinischen Unterlagen am 7. Juni 2009 einen Hirnschlag (BB 15 S. 9) und ist seither auf Hilfe angewiesen. Dies scheint ihn aber nicht an jeglicher Arbeit zu hindern. So wird insbesondere im Arztbericht vom 21. Mai 2012 (BB 15 S. 4 f.) festgehalten, dass der Beschwerdeführer fließend habe sprechen können und gut kommuniziert habe. Er habe auch komplexe Sätze wiederholen können, bei dreistufigen Anweisungen jedoch teilweise antizipiert und zu früh mit der Aufgabe begonnen, habe berühmte Leute auf Fotos erkennen können und drei Wörter nach drei Minuten perfekt wiederholen können. Allerdings scheine er Probleme mit dem Rechnen zu haben. Gegenstände habe er zum grossen Teil korrekt bezeichnet. Einen kurzen Satz habe er mit seiner ungeübten linken Hand schreiben können. Er habe einen kurzen Abschnitt im Grossen und Ganzen korrekt gelesen, aber eine Zeile übersprungen, ohne es zu merken. Er selbst habe erklärt, Zeitungen und Bücher lesen zu können, wobei das Lesen ein wenig schwierig sei. In körperlicher Hinsicht wird die rechtsseitige (teilweise) Lähmung genannt, die ihn vor allem beim Laufen behindere. Alles in allem geht aus dem Bericht nicht hervor, dass der Beschwerdeführer nicht im Stande gewesen wäre zu handeln. Ungefähr zum Zeitpunkt, als dieser Arztbericht erstellt wurde, erfolgte die (mutmassliche) Anweisung des Beschwerdeführers an die Bank, sein Konto zu schliessen. Da er gemäss dem Arztbericht zu diesem Zeitpunkt offensichtlich durchaus Handlungen vornehmen und insbesondere schreiben und sprechen konnte, spricht nichts dagegen, dass er der Bank den Saldierungsauftrag mündlich erteilte, zumal geltend gemacht wird, dieser Auftrag habe sich auf sein privates Konto bezogen, was wiederum voraussetzt, dass er den Auftrag selber erteilt hat. Dass er beim Lesen eines Absatzes eine Zeile übersprungen hatte, ohne es zu merken, fällt vor diesem Hintergrund nicht stark ins Gewicht.

Nebenbei kann hier erwähnt werden, dass der Beschwerdeführer unter anderem deshalb einen Arztbericht anforderte, weil ihn seine Geschäftspartner aus dem Unternehmen drängen wollten (BB 15 S. 4). Offensichtlich

wollte er nachweisen, dass er sehr wohl im Stande ist, Geschäfte zu tätigen. Auch dieser Beweggrund widerspricht seinem Vorbringen im vorliegenden Prozess, er sei gar nicht im Stande gewesen, der Bank Anweisungen zu erteilen.

Damit gelingt es dem Beschwerdeführer nicht, nachzuweisen, dass er nicht handlungsfähig gewesen sei. Seine Eventualbegründung, selbst wenn er über eine Vollmacht für das Konto verfügt habe, sei diese nach Art. 35 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) erloschen, weil er nach seinem Schlaganfall nicht mehr handlungsfähig gewesen sei, überzeugt nicht. Für das vorliegende Verfahren ist daher davon auszugehen, der Beschwerdeführer sei handlungsfähig gewesen.

7.5 Da der begründete Verdacht besteht, der Beschwerdeführer habe sich der Begehung von «Betrugsdelikten und dergleichen» schuldig gemacht, und der Beschwerdeführer diesen nicht entkräften kann, ist die ESTV zu Recht zum Schluss gelangt, dem IRS sei die Amtshilfe zu gewähren.

8.

In der gebotenen Kürze ist festzuhalten, dass die verlangten Unterlagen nach schweizerischem Recht erhältlich sind. Vorliegend geht es um die Bekämpfung von Betrugsdelikten und nicht um die Veranlagung der Steuern. In diesen Fällen richtet sich das Verfahren gemäss Art. 188 Abs. 2 DBG bzw. Art. 61 StHG nach der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO, SR 312.0), die kein Zeugnisverweigerungsrecht für Bankangestellte kennt (vgl. ausführlich: Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.3.2).

9.

Damit bleibt, über den Umfang der Amtshilfe zu befinden.

9.1 Zu übermitteln sind alle Unterlagen, die zur Bekämpfung von «Betrugsdelikten und dergleichen» voraussichtlich erheblich sind. In Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ist zwar von «notwendig» und nicht von «voraussichtlich erheblich» die Rede, doch kommt diesem Unterschied im Wortlaut keine weitere Bedeutung zu. Es sind in jedem Fall nur solche Unterlagen zu übermitteln, die der Klärung der Sachlage dienen können. Der ersuchte Staat darf allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128

II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des BGer 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3).

9.2 Die Vorinstanz führt in der angefochtenen Verfügung aus, sie habe keine Schwärzungen vorgenommen, weil die Bankunterlagen keine Namen enthielten, die offensichtlich nicht in die dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegende Angelegenheit verwickelt seien. Der Beschwerdeführer äussert sich weder in der Beschwerde noch in der Replik zu diesem Punkt und auch der Rechtsanwalt und die Rechtsanwältin, um die es geht, haben keine Beschwerde erhoben. Damit ist dieser Punkt nicht Streitgegenstand und die Frage nach der Bedeutung der Verfügung des erstinstanzlichen Zivilgerichts des Kantons Genf vom 22. Dezember 2014, mit welcher der Bank provisorisch verboten wurde, gewisse Daten weiterzugeben (so den Namen des besagten Rechtsanwalts), kann im vorliegenden Verfahren offen gelassen werden.

9.3 Der Beschwerdeführer macht geltend, in den Bankunterlagen befänden sich Geschäftsgeheimnisse, so beispielsweise die Namen von Geschäfts- und Handelspartnern der Gesellschaft. Da aber – wie zuvor gesehen (E. 7.4.3) – nicht klar ist, ob es sich bei den fraglichen Gesellschaften überhaupt um Geschäfts- und Handelspartner der Gesellschaft handelt, insbesondere weil der Beschwerdeführer dazu keine zweckdienlichen Unterlagen einreicht, ist auf dieses Vorbringen nicht weiter einzugehen und insbesondere nicht zu beurteilen, ob die Namen zu schwärzen wären, wenn es sich tatsächlich um Geschäfts- und Handelspartner handeln würde. Ein entsprechender Antrag auf Schwärzung wurde zudem im vorliegenden Verfahren nicht gestellt.

10.

Der Beschwerdeführer offeriert die Befragung seiner selbst und des zeichnungsberechtigten Rechtsanwalts, um den begründeten Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen» zu entkräften. Da der Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» mittels Urkunden zu entkräften ist (E. 4.2), ist auf diese Beweisofferten nicht weiter einzugehen.

11.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht

[VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG im Umkehrschluss und Art. 7 Abs. 1 VGKE im Umkehrschluss sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

12.

Gemäss Art. 83 Bst. h BGG kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

(Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.-- festgesetzt und dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: