Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6925/2010

Urteil vom 1. Juli 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Claudia Zulauf.

Parteien

X._____,…,
vertreten durch …,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

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

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

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

C.
Am 1. September 2009 erliess die ESTV gegenüber der UBS AG eine Editionsverfügung im Sinn von Art. 20d Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA).

Darin verfügte sie die Einleitung des Amtshilfeverfahrens und forderte die UBS AG auf, innerhalb der in Art. 4 des Abkommens 09 festgesetzten Fristen insbesondere die vollständigen Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben.

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

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

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

F.
Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht anhand eines Falles der Kategorie 2/A/b über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.
Nachdem die UBS AG der ESTV am 11. Dezember 2009 das Dossier von X._____ als wirtschaftlich Berechtigtem an der Y._____ übermittelt hatte, gelangte die ESTV in ihrer Schlussverfügung vom 9. August 2010 (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der in Ziff. 2 Bst. B/b beschriebenen Kategorie (nachfolgend: Kategorie 2/B/b) des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

H.
Mit Eingabe vom 23. September 2010 erhebt X._____ (Beschwerdeführer) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, die Sache sei an die ESTV zurückzuweisen, damit diese die Streichungen gemäss Beilage 2 vornehme. Der Beschwerdeführer macht dabei im Wesentlichen geltend, die in einem sich bei den Bankunterlagen befindlichen Brief (Beilage 2) genannten Hinweise auf die "künftigen Beneficiaries" seien zu streichen, da es sich bei diesen um unbeteiligte Dritte handle.

I.
Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassungen vom 1. November 2010 und vom 26. Januar 2011, die Beschwerde sei abzuweisen.

J.
Der Beschwerdeführer teilt dem Bundesverwaltungsgericht mit Schreiben vom 22. Dezember 2010 mit, der Y._____ Trust sei per … 2010 liquidiert worden. Damit gebe es nun ohnehin keine Begünstigten mehr und die genannten Personen seien erst recht aus den UBS-Akten zu streichen. Mit Eingabe vom 1. Februar 2011 erläutert der Beschwerdeführer erneut seine Rechtsauffassung.

K.
Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

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

1.2. Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.3. Im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, in dem Umfang, in dem es im Streit liegt. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7604/2008 vom 6. Februar 2010 E. 1.4).

Streitgegenstand bildet vorliegend einzig die Frage, ob in den an den IRS zu übermittelnden Unterlagen gewisse Namen abzudecken sind. Dass Amtshilfe zu leisten ist, liegt demgegenüber nicht im Streit.

1.4. Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu ge-ben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

1.5. Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zur Anwendung, dass die Beschwerdeführenden die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen haben (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen. Weiter ist die Rechtsmittelinstanz nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

2.

2.1.

2.1.1. Beim Staatsvertrag 10 handelt es sich um einen selbständigen völkerrechtlichen Vertrag, der mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe steht (BVGE 2010/40 E. 6.2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2, A-6053/2010 vom 10. Januar

2011 E. 4). Da beide Verträge zwischen den gleichen Parteien geschlossen worden sind, handelt es sich um einen Fall von Art. 30 Abs. 3 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft), demgemäss der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung findet, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist (lex posterior-Regel). Überdies präzisiert Art. 7a des Staatsvertrags 10, dass dieser zum Zweck der Behandlung des vorliegenden Amtshilfegesuchs (nämlich demjenigen des IRS vom 31. August 2009) Vorrang vor dem DBA-USA 96 sowie der Vereinbarung 03 habe, sofern er diesen zuwiderlaufe. Demgemäss hat der Staatsvertrag 10 auch nach Art. 30 Abs. 2 VRK Vorrang gegenüber den älteren Verträgen, soweit das genannte Amtshilfegesuch betroffen ist (anstelle zahlreicher: BVGE 2010/40 E. 6.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4). Zugleich wird jedoch auf das DBA-USA 96 Bezug genommen, was verdeutlicht, dass dieses anwendbar ist, sofern der Staatsvertrag 10 keine abweichenden Bestimmungen enthält. Solches gilt beispielsweise für das Verfahren: Anwendbar bleibt – soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält – die sich auf das DBA-USA 96 stützende Vo DBA-USA, was sich im Übrigen auch aus Art. 1 Ziff. 2 des Staatsvertrags 10 ergibt (anstelle zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 5.1, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 3).

2.1.2. Gemäss Art. 26 DBA-USA 96 tauschen die zuständigen Behörden diejenigen Auskünfte aus, die notwendig sind für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen. Mit dem Staatsvertrag 10 hat sich die Schweiz gegenüber den USA verpflichtet, auch in Fällen von schwerer Steuerhinterziehung Amtshilfe zu leisten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2013 vom 15. Juli 2010 E. 8.1). Damit umfasst der Ausdruck «Betrugsdelikte und dergleichen» in Art. 26 DBA-USA 96 für den Informationsaustausch gemäss dem Staatsvertrag 10 auch die schwere Steuerhinterziehung, sofern die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 in Ziff. 2 Bst. A/b und Bst. B/b erfüllt sind. Die dabei geltenden Grundsätze finden folglich gleichermassen Anwendung auf die im Anhang zum Staatsvertrag 10 vorgesehenen Fälle der schweren Steuerhinterziehung.

2.2.

2.2.1.
Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung gelangen die Grundsätze der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen auch im Verfahren der Amtshilfe zur Anwendung (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.2.1). Dazu gehört insbesondere der Grundsatz der Verhältnismässigkeit (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6638/2010 vom 9. Mai 2011 E. 6.2, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.1, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.1).

2.2.2. Das Verhältnismässigkeitsprinzip bedeutet für den Umfang der Amts- und Rechtshilfe zum einen, dass die ersuchte Behörde nicht über das Rechts- oder Amtshilfeersuchen hinausgehen darf. Dabei ist sie allerdings nicht an den Wortlaut des Ersuchens gebunden, sondern hat dieses in dem Sinn auszulegen, der ihm sinnvollerweise zugeschrieben werden kann. Nach der bundesgerichtlichen Praxis spricht nichts gegen eine weite Auslegung des Ersuchens, wenn sämtliche Voraussetzungen zur Gewährung von Rechtshilfe erfüllt sind und auf diese Weise allfällige Nachtragsersuchen vermieden werden können (BGE 121 II 241 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 1A.269/2005 vom 2. Dezember 2005 E. 4). Es dürfen daher unter Umständen selbst Informationen und Dokumente übermittelt werden, welche im Ersuchen nicht ausdrücklich erwähnt worden sind (BGE 121 II 241 E. 3b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.1).

Zum andern müssen die angeordneten Massnahmen für das ausländische Verfahren erforderlich erscheinen. Dabei darf die ersuchte Behörde jedoch nicht ihr Ermessen an die Stelle desjenigen der ersuchenden Behörde stellen (BGE 121 II 241 E. 3a). Gemäss Rechtsprechung genügt daher die potentielle Erheblichkeit der angeordneten Massnahmen. Den ausländischen Behörden sind diejenigen Informationen zu übermitteln, die sich möglicherweise auf den im Rechts- oder Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt beziehen können. Nicht zu übermitteln sind nur diejenigen Akten, die für das ausländische Verfahren mit Sicherheit nicht erheblich sind (BGE 127 II 142 E. 5a, BGE 122 II 367 E. 2c; Urteile des Bundesgerichts 1A.7/2007 vom 3. Juli 2007 E. 7.2, 1A.269/2005 vom 2. Dezember 2005 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 6.2.1, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2).

2.2.3. Bezüglich Daten Dritter bedeutet der Verhältnismässigkeitsgrundsatz, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2.1, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2, mit weiteren Hinweisen).

2.3. Weder der Staatsvertrag 10 noch das DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA enthalten explizite Bestimmungen, wer als «unbeteiligter Dritter» gilt. Somit sind auch diesbezüglich die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe heranzuziehen (vgl. E. 2.1.1).

Unbeteiligter Dritter im Sinne von Art. 10 Ziff. 2 des Staatsvertrags vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS, SR 0.351.933.6), bei welchem Beweismittel und Auskünfte nur unter den in Art. 10 Ziff. 2 Bst. a-c aufgeführten Bedingungen übermittelt werden, ist einzig, wer nach dem Ersuchen in keiner Weise mit der diesem zugrunde liegenden Straftat verbunden zu sein scheint. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann von einem unbeteiligten Dritten dann nicht gesprochen werden, wenn eine wirkliche und unmittelbare Beziehung zwischen einer Person und einer der im Ersuchen geschilderten Tatsachen besteht, welche Merkmal einer Straftat ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Dritte als Teilnehmer im strafrechtlichen Sinne anzusehen ist (BGE 120 Ib 251 E. 5b, BGE 112 Ib 462 E. 2b, BGE 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1). Der Inhaber eines Bankkontos, welches für verdächtige Transaktionen benutzt wurde, ist mithin nicht als unbeteiligter Dritter zu qualifizieren (BGE 120 Ib 251 E. 5b). Weiter entschied das Bundesgericht, dass auch eine Gesellschaft, welche als Mittlerin benutzt wurde, um einer anderen Gesellschaft Gelder zur Verfügung zu stellen, die dazu bestimmt waren, die im Rechtshilfegesuch erwähnte Straftat zu begehen oder zu ermöglichen, nicht als unbeteiligte Dritte betrachtet werden könne. Das Gleiche gelte für die eine solche Gesellschaft beherrschenden oder leitenden natürlichen Personen. Auch Personen und Gesellschaften, die an der Übermittlung von Schmiergeldern mitgewirkt hätten, seien nicht als unbeteiligte Dritte zu qualifizieren (BGE 112 Ib 462 E. 2b, BGE 107 Ib 258 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 1A.60/2000 vom 22. Juni 2000 E. 4c; vgl. auch CHRISTOPH PETER, Zum Schicksal des echten «unbeteiligten Dritten» in

der Strafrechts- und Amtshilfe, in Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz, Festschrift 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen [HSG], St. Gallen 2007, S. 671). Angesichts der Anwendbarkeit dieser Grundsätze auf das Amtshilfeverfahren (vgl. E. 2.2.1; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.2.3, A-6930/2010 vom 9. März 2011 E. 6.1, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.3) folgt zudem, dass der an einer "offshore company" wirtschaftlich Berechtigte grundsätzlich nicht als unbeteiligter Dritter gelten kann (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 3.2.2).

2.4. Das Prinzip der Spezialität besagt, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchende Staat sie gewährt hat. Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Soweit der Vertrag die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat nur in den Grundzügen umschreibt, gelangen subsidiär die allgemeinen Grundsätze für Rechtshilfeverfahren zur Anwendung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 287 und 326 ff.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Bern 2009, Ziff. 726). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert der auch vorliegend weiterhin anwendbare Art. 26 DBA-USA 96 (vgl. E. 3.1 hiervor) selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

> "[...] nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind."

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird die Einhaltung des Spezialitätsgrundsatzes durch Staaten, die mit der Schweiz durch einen Rechtshilfevertrag verbunden sind, nach völkerrechtlichem Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (BGE 107 Ib 264 E. 4b; vgl. zum Ganzen auch Urteile des

Bundesverwaltungsgerichts A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5, A-6705/2010 vom 18. April 2011 E. 5.2, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 5.2).

3.

3.1. Vorliegend verlangt der Beschwerdeführer die Streichung der Angaben über die "künftigen Beneficiaries" des Y._____ Trusts. Demzufolge seien Namen und Hinweise betreffend die Eheleute A._____ und deren Kinder in einem sich bei den Bankunterlagen befindlichen Brief (Paginiernummer …) zu streichen.

Der Y._____ Trust sei ein revocable (widerruflicher) Trust. Er – der Beschwerdeführer – habe den Trust einzig aus dem Grund gegründet, seinen Nachlass zu regeln. In der "Trust Deed" werde in Ziffer 16.1 (a) ausdrücklich der "Settlor", also der Beschwerdeführer, als "Beneficiary" genannt. Ziffer 16.1 (b) überlasse es der "discretion" des Trustees, weitere "Beneficiary" zu bestimmen. Der "letter of wishes" gebe diesbezüglich klar vor, wer am Trustvermögen berechtigt sei. Zu Lebzeiten sei dies alleine der Settlor, nach seinem Tod sein Freund B._____ [Vorname] A._____ [Nachname] bzw. dessen Ehefrau C._____ [Vorname] A._____ [Nachname] und nach deren Ableben die Kinder der Ehegatten A._____.

Die zu streichenden Namen würden lediglich in einem Brief "eines UBS-nahen Anwalts" an die Z._____ (Trustee) erwähnt, in welchem auf die Testamentsfolge bzw. die Berechtigung am Trust nach dem Tod des Settlors hingewiesen werde. Selbst in den Bankunterlagen würden diese Personen jedoch in keiner Weise als "BO" bezeichnet oder geführt; genannt werde hier lediglich der Beschwerdeführer. Die A._____s seien demzufolge keine aktuellen "beneficial owner" der Vermögenswerte gewesen und hätten auch sonst keinen steuerlichen Bezug zu diesem Trust. Sie seien höchstens künftige, potenzielle "beneficial owners", aber selbst dies sei nicht sicher gewesen, da er als "Settlor" jederzeit einen neuen "letter of wishes" hätte schreiben und ihre Begünstigung hätte widerrufen können. Da sich ein Amtshilfeverfahren immer auf einen konkreten Fall beziehe, sei ausgeschlossen, dass Informationen geliefert würden, die nicht diesen Fall, sondern einen zukünftigen (und sogar unsicheren) Sachverhalt betreffen würden. Überdies sei der Trust per … 2010 liquidiert worden, weshalb es zwischenzeitlich ohnehin keine künftigen Beneficiaries mehr gebe.

3.2. Die Vorinstanz hält demgegenüber fest, dass "(künftige) beneficiaries" nicht als unbeteiligte Dritte angesehen werden könnten, da es sich dabei nicht um Personen handle, welche in keiner Weise mit der dem Ersuchen zugrunde liegenden Straftat ("fortgesetzte und schwere Steuerdelikte") verbunden zu sein schienen. Daran vermöge auch der Umstand, dass der Y._____ Trust in der Zwischenzeit aufgelöst worden sei, nichts zu ändern; massgebend sei einzig der Zeitraum zwischen 2001 und 2008. Im Übrigen sei gemäss dem Prinzip der Spezialität ohnehin davon auszugehen, dass die amerikanischen Steuerbehörden die amtshilfeweise übermittelten Informationen dem Abkommen und den allgemeinen Grundsätzen entsprechend nur in Bezug auf den Beschwerdeführer verwenden würden. Soweit es in einem allfälligen Verfahren in den USA um Fragen gehen sollte, die mit den Steuern, die unter das Abkommen fielen und für die Amtshilfe geleistet worden sei, nichts zu tun hätten, könne den Betroffenen sodann zugemutet werden, dass sie entsprechende Einwendungen in jenem Verfahren erheben würden.

3.3.

3.3.1. Einigkeit herrscht zwischen den Parteien darüber, dass die Personen, deren Namen gemäss dem Antrag des Beschwerdeführers in den zu übermittelnden Unterlagen zu schwärzen seien, im relevanten Zeitraum weder als (aktuell) Begünstigte des Trusts noch als wirtschaftlich Berechtigte galten. Eine solche Begünstigung bzw. Berechtigung wäre denn auch aus den Akten nicht ersichtlich. Die umstrittenen Namen werden offenbar lediglich im vorliegend zur Diskussion stehenden Brief erwähnt, gemäss welchem es sich bei den Ehegatten A._____ und deren Kinder um "des bénéficaires après le décès du client", also um Begünstigte nach dem Tod des Beschwerdeführers handelt (vgl. Paginiernummer …). Nichts anderes ergibt sich überdies aus der "Trust Deed" und aus dem "letter of wishes" (vgl. Beilage 2 zur Stellungnahme des Beschwerdeführers vor der Vorinstanz). Weder im einen noch im anderen Dokument werden die Ehegatten A._____ bzw. deren Kinder als (dazumal aktuelle) beneficiaries genannt. Im "letter of wishes" hält der Beschwerdeführer lediglich fest, dass die Einkünfte und das Kapital des Trusts nach seinem Tod an B._____ A._____ bzw. wenn dieser vorverstorben sei, an dessen Ehefrau C._____ A._____ und nach dem Ableben beider, an deren Nachkommen auszuschütten seien.

3.3.2. Es stellt sich damit einzig die Frage, ob die genannten Personen als potentielle "beneficiaries" unbeteiligte Dritte sind und ihre Daten folglich nicht an den IRS übermittelt werden dürfen. Dies ist zu bejahen. Die künftigen beneficiaries scheinen vorliegend in keiner Weise mit der dem Ersuchen zugrunde liegenden Straftat ("fortgesetzte und schwere Steuerdelikte") verbunden zu sein. Zwar bestand zwischen dem Beschwerdeführer und den genannten Personen im vorliegend relevanten Zeitraum zwischen 2001 und 2008 (vgl. dazu E. B) eine gewisse Beziehung bzw. Verbindung, da er ihnen die Einkünfte und das Vermögen des Trusts nach seinem Tod vermachen wollte, doch kann deshalb nicht davon ausgegangen werden, dass zwischen den Eheleuten A._____ bzw. deren Kindern und einer Tatsache, die Merkmal eines fortgesetzten und schweren Steuerdelikts ist, eine wirkliche und unmittelbare Beziehung besteht (vgl. E. 2.3). Die A._____s hatten im relevanten Zeitraum, in welchem die Steuerdelikte begangen worden sein sollen, weder irgendwelche Berechtigungen am Trust, noch irgendwelche diesbezüglichen Entscheidungsbefugnisse. Auch ergeben sich aus den Akten keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Eheleute A._____ bzw. deren Kinder von dem vorliegend betroffenen Konto jemals Geld bezogen oder erhalten hätten. Dies wird denn selbst von der ESTV nicht behauptet. Daneben deutet auch sonst nichts darauf hin, dass die A._____s mit den dem Beschwerdeführer vorgeworfenen "fortgesetzten und schweren Steuerdelikten" irgendwie in Beziehung stünden, was im Sinne der Rechtsprechung auf einen Bezug zur Straftat hindeuten würde (vgl. E. 2.3). Die A._____s haben offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun (vgl. dazu E. 2.2.3). Alleine aus dem Umstand, dass die genannten Personen vielleicht zu einem späteren Zeitpunkt – wenn der Trust bis dahin nicht widerrufen worden wäre – "beneficiaries" des Y._____ Trusts hätten werden können, reicht nicht aus, um von einer Verbindung dieser Personen zur vorliegend zur Diskussion stehenden Straftat ausgehen zu können. Dem Schluss der Vorinstanz, dass aufgrund des Umstandes, dass ein "beneficial owner" kein unbeteiligter Dritter sei (vgl. dazu auch E. 2.3), dies auch für "(künftige) beneficiaries" gelten müsse, kann demzufolge nicht gefolgt werden. Im Gegensatz zum "beneficial owner" konnten die vorliegend zur Diskussion stehenden Personen weder auf den Trust noch auf das Konto irgendwelchen Einfluss ausüben. Demzufolge handelt es sich bei den genannten Personen um unbeteiligte Dritte, deren Angaben nicht an den IRS zu übermitteln sind Daran vermag auch der Hinweis auf das Spezialitätsprinzip nichts zu ändern (vgl. E. 2.2.3, E. 2.5), das selbstverständlich und ohnehin Gültigkeit beansprucht.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Brief vom ... (Paginiernummer …) ist entsprechend dem Antrag des Beschwerdeführers im Sinn der Erwägungen zu anonymisieren. Ausgangsgemäss wird auf die Erhebung von Gerichtskosten verzichtet (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG) und der bereits geleistete Kostenvorschuss zurückerstattet. Dem Beschwerdeführer ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG), die angesichts der Schwierigkeit des Falles und des geschätzten Aufwandes des Beschwerdeführers auf Fr. 4'000.– festzusetzen ist.

5.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die ESTV wird angewiesen, den Brief vom ... (Paginiernummer …) im Sinn der Erwägungen vor Gewährung der Amtshilfe vollständig zu anonymisieren.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der vom Beschwerdeführer bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.– wird diesem zurückerstattet.

Der Beschwerdeführer wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'000.–.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Claudia Zulauf

Versand: