Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6792/2010

Urteil vom 4. Mai 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Charlotte Schoder, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

A._____**,** …,

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 Kategorie in Ziff. 2 Bst. A/b (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) gemäss dem Anhang des Abkommens 09 betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

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 über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.
G.a Das vorliegend betroffene Dossier von A._____ und B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der X._____ Stiftung (nachfolgend: Dossier 1) hatte die UBS AG der ESTV am 12. Dezember 2009 übermittelt, das ebenfalls vorliegend betroffene Dossier von A._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigtem an der Y._____ AG (nachfolgend: Dossier 2) am 1. April 2010. Die ESTV setzte den vom Dossier 1 betroffenen Personen mit Schreiben vom 11. Mai 2010 Frist bis zum 15. Juni 2010, um die ESTV zu ermächtigen, beim IRS Kopien ihrer FBAR-Erklärungen (Reports of Foreign Bank and Financial Accounts) für die relevanten Jahre einzuholen. Innert Frist wurde keine solche Ermächtigung erteilt. Die ESTV stellte Rechtsanwalt R._____, der sich mit einer Vollmacht der X._____ Stiftung auswies, am 18. Juni 2010 die Akten zu und setzte gleichzeitig eine Frist bis zum 30. Juli 2010 für eine allfällige Stellungnahme, welche innert Frist nicht eingereicht wurde. Am 22. Juni 2010 reichte A._____ eine Stellungnahme ein.

G.b In ihren Schlussverfügungen vom 23. August 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, sowohl das Dossier 1 als auch das Dossier 2 seien der Kategorie in Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/B/b)

zuzuordnen und in beiden Fällen sei dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

H.
Mit Eingabe vom 14. September 2010 (Eingang beim Bundesverwaltungsgericht 21. September 2010) erhob A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die erwähnten Schlussverfügungen der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde und beantragte, die Schlussverfügungen der ESTV aufzuheben, eventualiter sei zumindest seiner Tochter B._____ (Letztere wird nachfolgend auch nur als «Tochter» bezeichnet) gegenüber die Schlussverfügung im Dossier 1 aufzuheben. Er begründete seine Beschwerde kurz und stellte eine substantiierte Begründung «in etwa zwei bis drei Wochen» in Aussicht.

I.
Mit Verfügung vom 22. September 2010 teilte das Bundesverwaltungsgericht die Besetzung des Spruchkörpers mit und setzte dem Beschwerdeführer eine Frist bis zum 13. Oktober 2010, um seine Beschwerde zu ergänzen sowie die angefochtenen Verfügungen und die Beweismittel einzureichen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 27. September 2010 (Eingang beim Bundesverwaltungsgericht: 7. Oktober 2010) nach.

J.
Daraufhin verlangte das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 7. Oktober 2010 einen Kostenvorschuss und teilte dem Beschwerdeführer mit, wo die vom Bundesverwaltungsgericht veröffentlichten Urteile abgerufen werden könnten.

K.
In ihrer Vernehmlassung vom 19. November 2010 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne.

L.
Nachdem der Beschwerdeführer mit Verfügung vom 24. November 2010 aufgefordert worden war, fehlende Beilagen nachzureichen, nahm er mit Eingabe vom 8. Dezember 2010 (Eingang beim Bundesverwaltungsgericht: 13. Dezember 2010) gleichzeitig zur Vernehmlassung der ESTV Stellung. Auf das Einholen einer Duplik wurde verzichtet.

Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Verfahren richtet sich dabei nach dem VwVG soweit das VGG nicht anderes bestimmt (Art. 37 VGG). 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. Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Zum Bundesrecht in diesem Sinn gehören auch die Normen des für die Schweiz verbindlichen Staatsvertragsrechts (anstelle vieler: BGE 132 II 81 E. 1.3). Vorausgesetzt ist jedoch, dass die staatsvertragliche Bestimmung, deren Verletzung gerügt wird, direkt anwendbar (self-executing) ist. Dies trifft zu, wenn die Bestimmung inhaltlich hinreichend bestimmt und klar ist, um im Einzelfall Grundlage eines Entscheides zu bilden. Die Norm muss justiziabel sein, d.h. es müssen die Rechte und Pflichten des Einzelnen umschrieben und der Adressat der Norm die rechtsanwendenden Behörden sein. Wie es sich damit verhält, ist von den rechtsanwendenden Behörden zu bestimmen (anstelle vieler: BGE 133 I 286 E. 3.2). Die Frage des self-executing-Charakters bzw. der Justiziabilität der Norm ist dabei für jede einzelne Bestimmung in einem Staatsvertrag gesondert zu prüfen (anstelle vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6668/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 3.1, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 1.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.168).

2.

2.1.

2.1.1. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Diese Voraussetzungen zur Beschwerdebefugnis müssen kumulativ erfüllt sein (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 1.3.1; ISABELLE HÄNER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008 [nachfolgend: VwVG-Kommentar], Art. 48 N. 3). Als schutzwürdig gilt jedes rechtliche oder tatsächliche Interesse, das eine von einer Verfügung betroffene Person geltend machen kann. Materiell beschwert ist somit in erster Linie der Adressat – eine natürliche oder juristische Person des Privatrechts oder (gegebenenfalls) des öffentlichen Rechts – einer Verfügung, dessen Rechtsstellung durch eine Verfügung direkt beeinträchtigt wird (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.65 und 2.74).

2.1.2. Dritte, welche gleichartige Interessen wie der Verfügungsadressat verfolgen, können allenfalls daran interessiert sein, eine den Verfügungsadressaten belastende Verfügung anzufechten. Zur Anfechtung solcher adressatenbelastenden Verfügungen sind Dritte nur legitimiert, wenn sie ein eigenes schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung dieser Verfügung haben und in einer besonderen, beachtenswerten, nahen Beziehung zum Streitgegenstand stehen. Soweit hingegen ein Verzicht des Verfügungsadressaten auf eine Anfechtung feststeht, ist die Drittbeschwerde zugunsten des Adressaten in der Regel mangels Dispositionsbefugnis des Dritten nicht zulässig (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 1.2.1, A-5662/2007 vom 26. August 2010 E. 2.3.1; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 48 N. 34; differenziert auch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5646/2008 vom 13. August 2009 E. 4.4.3 ff. auch zum Folgenden). Eine Ausnahme davon bildet die

sogenannte Drittbeschwerde pro Adressat. Sie kommt nur in Frage, wenn der Dritte ein unmittelbares Rechtsschutzinteresse an der Beschwerdeführung geltend machen kann. Dabei ist die notwendige Beziehungsnähe nur dann gegeben, wenn sich die Rechtsposition der Drittperson durch den angefochtenen Hoheitsakt unmittelbar verschlechtert (HÄNER, a.a.O., Art. 48 N. 17).

2.2. Partei- und Prozessfähigkeit richten sich auch im Verwaltungsverfahren nach dem Zivilrecht (HÄNER, a.a.O., Art. 48 N. 5). Sie werden im Bundesrecht geregelt, womit ihr Vorliegen vom Bundesverwaltungsgericht überprüft werden kann (zuvor E. 1.2; vgl. Urteil des Bundesgerichts 5A_329/2009 vom 9. September 2010 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen). Die Prozessfähigkeit ist gegeben, wenn die zivilrechtliche Handlungsfähigkeit vorliegt, wobei sich handlungsunfähige Personen – ausgenommen wenn es um höchstpersönliche Rechte geht – durch ihren gesetzlichen Vertreter vertreten lassen müssen (vgl. Art. 12 f. und 17 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Handlungsfähig ist, wer mündig und urteilsfähig ist (Art. 13 ZGB), wobei mündig ist, wer das 18. Lebensjahr vollendet hat (Art. 14 ZGB). Die Urteilsfähigkeit wird vermutet und ist bei jeder mündigen Person gegeben, der nicht wegen Geisteskrankheit, Geistesschwäche, Trunkenheit oder ähnlichen Zuständen die Fähigkeit mangelt, vernunftgemäss zu handeln (Art. 16 ZGB; BGE 124 III 5 E. 1b; Urteil des Bundesgerichts 5C.254/1999 vom 21. Juli 2000 E. 3b). Die Prozessfähigkeit ist die Fähigkeit, einen Prozess selbständig zu führen oder einen Dritten mit dieser Aufgabe zu betrauen. Sie kommt allen Personen zu, die parteifähig sind, also allen Personen, die als Partei an einem Prozess teilnehmen können. Ihr entspricht die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit, wobei jede Person rechtsfähig ist (vgl. Art. 11 ZGB; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6406/2010 vom 15. April 2011 E. 2.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.1.1; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a.a.O., Art. 6 N. 13 f.; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, N. 260 S. 94).

2.3.

2.3.1. Das Vorliegen der Beschwerdelegitimation ist als Prozessvoraussetzung von Amtes wegen zu prüfen. Der beschwerdeführenden Person obliegt die Beweislast für die Beschwerdelegitimation (BGE 134 II 45 E. 2.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 1.2.2).

Diese ist in der Beschwerdeschrift substantiiert darzulegen (Art. 52 Abs. 1 VwVG; BGE 134 II 45 E. 2.2.3; HÄNER, a.a.O., Art. 48 N. 2). Ist die Legitimation nicht offensichtlich, so hat eine eingehende Begründung zu erfolgen (BGE 134 II 120 E. 1). Fehlt die Beschwerdelegitimation oder wird sie in Zweifelsfällen nicht substantiiert dargelegt, so ist auf die erhobene Beschwerde nicht einzutreten (BGE 134 II 45 E. 2.2.3; FRANK SEETHALER/FABIA BOCHSLER, in: Praxiskommentar VwVG, Art. 48 N. 7).

2.3.2. Im Beschwerdeverfahren gilt – auch bei der Prüfung der Beschwerdelegitimation – der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Im Rechtsmittelverfahren kommt zudem – wenn auch in sehr abgeschwächter Form – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55). 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; 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.

Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (zum Ganzen: vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 1.3).

2.4. Eine Partei kann sich auf jeder Stufe des Verfahrens, wenn sie nicht persönlich zu handeln hat, vertreten oder, soweit die Dringlichkeit einer

amtlichen Untersuchung es nicht ausschliesst, verbeiständen lassen (Art. 11 Abs. 1 VwVG). Die Rechtsbeziehungen zwischen dem gewillkürten Vertreter und dem Vertretenen werden grundsätzlich vom Privatrecht bestimmt. Die Bestellung eines Vertreters erfolgt durch dessen Bevollmächtigung, wobei es sich um ein einseitiges empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft handelt, das dem Vertreter die Befugnis verschafft, den Vertretenen Dritten gegenüber zu vertreten (RES NYFFENEGGER, in: VwVG-Kommentar, Art. 11 N. 7 mit Hinweisen). Wie sich schon aus dem Wortlaut ergibt, muss die Partei einen Vertreter bestellt haben.

2.5.

2.5.1. Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG.

2.5.2. Überdies erhebt der Beschwerdeführer auch für seine Tochter Beschwerde. Gemäss Ausführungen des Beschwerdeführers ist seine Tochter volljährig (Geburtsjahr: 1986). Ihr kommt von Gesetzes wegen Rechtsfähigkeit zu. Zudem ist zu vermuten, dass sie handlungsfähig ist (vgl. oben E. 2.2). Eine sich aus der Partei- oder Prozessunfähigkeit ergebende Vertretungsbefugnis des Beschwerdeführers als gesetzlichem Vertreter wird weder geltend gemacht, noch sind den Akten entsprechende Anhaltspunkte zu entnehmen. Damit könnte der Beschwerdeführer einzig dann für seine Tochter tätig werden, wenn er von dieser mit der Vertretung beauftragt worden wäre (zuvor E. 2.4). Dies wurde er – gemäss seinen eigenen Ausführungen – nicht. In einem Brief, den er dem Bundesverwaltungsgericht als Beilage einreichte, hielt er gegenüber der ESTV – allerdings in Zusammenhang mit der Zustellung (siehe dazu unten E. 4.3) – fest, dass er weder gesetzlich noch vertraglich beauftragt oder bevollmächtigt sei, Erklärungen irgendwelcher Art für seine Tochter abzugeben.

Damit ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer seine Tochter im vorliegenden Verfahren nicht vertreten kann.

2.5.3. Eine Drittbeschwerde pro Adressat kommt nicht in Frage, da der Beschwerdeführer die Verfügung aus eigenem Recht, nämlich als von ihr direkt Betroffener sowie als Verfügungsadressat, anfechten kann (oben E. 2.5.1). Der Beschwerdeführer mag ein Interesse daran haben, für seine Tochter Beschwerde zu erheben, um sie zu schützen. Ein solches Interesse ist jedoch keines, welches unmittelbar mit der Verfügung

zusammenhängt. Zudem würde – sollte der Beschwerdeführer aus diesem Grund für seine Tochter tätig werden können – die Selbstbestimmung der mittlerweile auch nach amerikanischem Recht volljährigen Tochter unterlaufen.

Auf die Beschwerdegründe, die allein der Tochter des Beschwerdeführers aus eigenem Recht zustünden, ist daher nicht einzutreten (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 5.3). Daran ändert auch nichts, was der Beschwerdeführer betreffend die Zustellung vorbringt (unten E. 4.3).

2.6.

2.6.1. Der Beschwerdeführer bringt vor, die UBS AG habe ihm oder näher genannten Dritten gegenüber konsequent erklärt, das so genannte «Schweizerische Bankgeheimnis» sei gewährleistet und seine Daten würden nie an die USA herausgegeben. Sie habe als Reaktion auf seinen Wunsch zur Regularisierung der Verhältnisse von einer solchen strikt abgeraten und mehrfach und ausdrücklich gesagt, sie würde die Identität des Beschwerdeführers niemals und unter keinen Umständen offenlegen. Dazu ist festzuhalten, dass diese Vorbringen das privatrechtliche Verhältnis des Beschwerdeführers zur UBS AG beschlagen und daher im vorliegenden Verfahren nicht gehört werden können. Mangels Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist darauf nicht einzutreten. Damit ist auch auf die Beweisofferte des Beschwerdeführers nicht einzugehen, mit der dieser die von der UBS AG geschaffene Vertrauensgrundlage beweisen möchte. Die Tatsache, die zu beweisen wäre, ist für die rechtliche Würdigung nicht relevant.

2.6.2. Ebenfalls nicht einzutreten ist auf das Vorbringen des Beschwerdeführers, die UBS AG habe versucht, das (damalige) Abkommen 09 zu unterlaufen, indem einzelnen Kunden auf Anfrage frühzeitig darüber informiert worden seien, ob sie auf der «Liste» gestanden hätten oder nicht. Ob sich die UBS AG dem Beschwerdeführer gegenüber vertragskonform verhalten hat oder nicht, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und kann hier auch nicht vom Bundesverwaltungsgericht abgeklärt werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 4.2). Zudem handelt es sich bei dem Vorbringen um eine reine Parteibehauptung.

Mit den genannten Ausnahmen ist auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

3.

3.1. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2010 E. 1.5, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 und E. 6.2.2). Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinne von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein begründeter Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinne der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1; 128 II 407 E. 5.2.1; 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

3.2. In der Folge obliegt es den vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften.

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

4.
Gemäss Art. 34 Abs. 1 VwVG eröffnet die Behörde den Parteien Verfügungen schriftlich. Die Beweislast für die erfolgte Zustellung trägt die Behörde, welche die Zustellung veranlasst hat (FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Praxiskommentar, Art. 34 N. 10 mit Hinweisen; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., N. 341 S. 123).

4.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Zustellung an eine Anwaltskanzlei, die er nicht bevollmächtigt habe, sei nicht rechtmässig gewesen. Überdies macht er geltend, die X._____ Stiftung sei nicht durch Rechtsanwalt R._____ vertreten gewesen, weshalb die Zustellung an diesen fehlerhaft gewesen sei. Fest steht, dass der Beschwerdeführer die Anwaltskanzlei Bill Isenegger Ackermann AG im vorliegenden Verfahren weder als Zustelldomizil bezeichnete noch diese in anderer Art und Weise beauftragte, seine Interessen gegenüber der ESTV zu vertreten. Auch hat die ESTV zugegeben, dass die von Rechtsanwalt R._____ eingereichte Vollmacht nicht rechtsgültig unterschrieben war, da die Berechtigung der unterzeichnenden S._____, die Stiftung mit Einzelunterschrift zu vertreten, zuvor erloschen war.

4.1.1. Parteien darf aus mangelhafter Eröffnung kein Nachteil erwachsen (vgl. Art. 38 VwVG). Die Rechtsprechung knüpft an eine fehlerhafte Zustellung allerdings nicht unbedingt die Nichtigkeit der ihr zugrunde liegenden Verfügung. Der Schutz der Parteien ist genügend gewährleistet, wenn die mangelhaft zugestellte Verfügung trotz des Mangels den Zweck erfüllt, denn der Formzwang erschöpft sich im

Schutz des Bürgers (BVGE 2009/43 E. 1.1.7; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 29 Rz. 2 und 20). Es muss daher in einem konkreten Einzelfall festgestellt werden, ob der betroffenen Partei tatsächlich aus der mangelhaften Zustellung ein Nachteil erwachsen ist. Dabei setzen die Regeln von Treu und Glauben eine Grenze bei der Anrufung von Formfehlern (vgl. BGE 132 I 249 E. 6, 122 I 97 E. 3a/aa mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgericht E-1269/2009 vom 19. März 2009 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen). Daraus folgt, dass auch eine mangelhaft eröffnete Verfügung rechtskräftig werden kann, wenn sie nicht innerhalb eines angemessenen Zeitrahmens angefochten wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 8C_443/2008 vom 8. Januar 2009 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6830/2010 vom 23. Februar 2011 E. 3.1, A-6556/2010 vom 7. Januar 2011 E. 4.1; La Semaine judiciare 2000 II S. 118).

4.1.2. Soweit es um den Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug geht, bestimmt Abschnitt 4a der Vo DBA-USA (vgl. dazu oben E. 3.1) folgendes Vorgehen: Gemäss Art. 20c Abs. 4 Vo DBA-USA ersucht die ESTV – nachdem sie das Amtshilfegesuch erhalten und eine Vorprüfung durchgeführt hat – den Informationsinhaber, ihr die Informationen zuzustellen und zugleich die betroffene Person aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen. Die Editionsverfügung der ESTV wird der betroffenen Person, die einen schweizerischen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hat, zugestellt (Art. 20e Abs. 1 Vo DBA-USA). Für den Fall, dass kein Zustellungsbevollmächtigter bezeichnet wurde, ist die Eröffnung von der zuständigen amerikanischen Behörde nach amerikanischem Recht vorzunehmen (Art. 20e Abs. 2 Satz 1 Vo DBA-USA). Die Schlussverfügung wird der betroffenen Person über den Zustellungsbevollmächtigten (Art. 20j Abs. 2 Vo DBA-USA) und, wo ein solcher fehlt, durch Publikation im Bundesblatt eröffnet (Art. 20j Abs. 3 Vo DBA-USA).

Der Staatsvertrag 10 weist gegenüber dem DBA-USA 96 die Besonderheit auf, dass im auf ihm (bzw. dem Abkommen 09; vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8462/2010 vom 2. März 2011 E. 3) basierenden Amtshilfegesuch keine Namen genannt werden müssen. Dies bedeutet konkret, dass der IRS erst in den Besitz der Namen kommt, wenn gegen eine Schlussverfügung der ESTV entweder keine Beschwerde erhoben wurde, auf eine solche Beschwerde nicht

eingetreten oder sie in Bezug auf die Leistung von Amtshilfe abgewiesen wurde. Hat nun eine betroffene Person keinen Zustellempfänger in der Schweiz bezeichnet – sei dies, weil sie das Schreiben der UBS AG nicht erhielt, sei dies aus anderen Gründen – wäre gemäss Art. 20e Abs. 2 Satz 1 Vo DBA-USA die Editionsverfügung sowie in der Regel das Amtshilfegesuch der betroffenen Person durch die zuständige amerikanische Behörde zuzustellen. Hätte sich die ESTV streng an den Wortlaut der Vo DBA-USA gehalten, wäre der IRS durch die Benachrichtigung jener ins Amtshilfeverfahren involvierten Personen, die das Notifikationsschreiben der UBS AG aus irgendeinem Grund nicht erhielten oder nicht darauf reagierten, in den Besitz von deren Namen gekommen, ohne dass diese zuvor gegen die Schlussverfügung hätten Beschwerde erheben können. Da eine direkte Zustellung ins Ausland aus völkerrechtlichen sowie möglicherweise – auch das ist hier nicht zu prüfen – (schweizerisch-)strafrechtlichen Gründen nicht möglich war und ist, wählte die ESTV die Zustellung über einen privaten Dritten.

4.2.

4.2.1. Hier kann nun offen bleiben, ob das Vorgehen der ESTV rechtlich korrekt war. Selbst wenn die entsprechende Eröffnung nämlich mangelhaft gewesen wäre, dürfte daraus der jeweiligen Partei lediglich kein Nachteil erwachsen (vgl. zuvor E. 4.1.1). Abgesehen davon, dass die rechtlich vorgesehene Zustellungsart für die betroffenen Personen allenfalls mit Nachteilen verbunden gewesen wäre (zuvor E. 4.1.2), erwuchs dem Beschwerdeführer kein Mangel, denn er konnte am vorinstanzlichen Verfahren teilnehmen, wodurch sein Anspruch auf rechtliches Gehör gewahrt wurde. Ebenso konnte er die Verfügung rechtzeitig anfechten, womit auch sein Rechtsschutz gewahrt ist.

4.2.2. Durch die Zustellung der an die X._____ Stiftung gerichteten Verfügung an Rechtsanwalt R._____ erwuchs dem Beschwerdeführer kein Nachteil. Die ESTV anerkannte in der Vernehmlassung, dass die entsprechende Vollmacht nicht (mehr) korrekt unterzeichnet worden war. Da der vom Beschwerdeführer genannte Vertreter der Stiftung seinen Sitz in Liechtenstein hatte, sich aus den Akten kein Zustelldomizil in der Schweiz ergibt und ein solches auch nicht geltend gemacht wird, führte die ESTV in der Vernehmlassung zu Recht aus, die Stiftung hätte als nicht vertreten behandelt werden müssen.

Was die Beschwerdegründe der Stiftung selbst anbelangt, so kann der Beschwerdeführer ohnehin nur Ausführungen machen, aus denen er für

sich selbst Rechte ableiten kann. Beschwerdegründe, die der Stiftung ausschliesslich aus eigenem Recht zustünden, gehören nicht dazu (vgl. oben E. 2.5.2 f.). Daher ist auf die Zustellung an die Stiftung nicht weiter einzugehen.

Damit sind die Schlussverfügungen der ESTV weder aufgrund der allenfalls mangelhaften Zustellung nichtig noch aus dem gleichen Grund anfechtbar.

4.3. Der Beschwerdeführer macht zudem geltend, die Zustellung der Verfügung an seine Tochter sei unwirksam. Das an sie gerichtete Schreiben sei ihm von einer UPS Schalterangestellten ausgehändigt worden, wobei die Benachrichtigungsnotiz ausschliesslich und persönlich an ihn gerichtet gewesen sei. Erst nachdem er den Empfang mit seiner Unterschrift bestätigt habe, habe ihm die Schalterangestellte zwei Briefsendungen übergeben, von denen eine an seine Tochter gerichtet gewesen sei. Seine Tochter sei aber an der angegebenen Adresse nicht wohnhaft, sondern lebe seit 2004 in einem anderen Bundesstaat der USA, wobei der UBS AG diese Tatsache bekannt sei. Er habe weder «das Erklärungsbewusstsein noch den korrespondierenden rechtsgeschäftlichen Willen» gehabt, eine Erklärung für sie anzunehmen. Er sei weder gesetzlich noch vertraglich beauftragt oder bevollmächtigt, Erklärungen jeglicher Art für sie abzugeben. Aus diesen Gründen sei die Zustellung an seine Tochter unwirksam.

Hier ist daran zu erinnern, dass der Beschwerdeführer für seine Tochter keine Vorbringen machen kann (insbesondere E. 2.5.3 a.E.). Selbst wenn er jedoch die Verletzung des rechtlichen Gehörs für sie rügen könnte, würde diese Rüge ins Leere laufen: Sowohl das Schreiben der ESTV vom 11. Mai 2010 als auch die Schlussverfügung vom 23. August 2010 (Dossier 1) wurden an die Adresse der Tochter gesendet, welche sich in den von der UBS AG der ESTV übermittelten Akten befand. Nun müsste allenfalls die ESTV nachweisen, dass diese Schreiben den Parteien tatsächlich zugingen (oben E. 4). Vorliegend erübrigt es sich jedoch, von der ESTV einen solchen Nachweis zu verlangen, machen doch die Ausführungen des Beschwerdeführers klar, dass eine Prüfung ergäbe, dass die entsprechenden Sendungen abgeholt wurden. Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, seine Tochter wohne in einem anderen Bundesstaat und (sinngemäss) sie habe keine Kenntnis vom Verfahren, handelt es sich um eine reine Parteibehauptung. Auch die vom Beschwerdeführer beigelegten Schreiben vom (…) und (…) 2004 belegen

dies nicht: Aus zwei Schreiben vom (…) 2004 geht kein Adresswechsel hervor. Auf der offenbar diesen Schreiben beigelegten Rechnung steht jene Adresse, an die auch das Schreiben und die Schlussverfügung der ESTV gesendet wurden. Immerhin wurden gegenüber der X._____ Stiftung im Schreiben vom (..) 2004 höhere Kosten für die Tochter damit begründet, dass sie aus dem Elternhaus weggezogen und die Universität weit entfernt sei. Auch hieraus ergibt sich aber nicht zwingend, dass die Tochter im Haushalt der Eltern postalisch nicht mehr erreichbar sein sollte. Zudem handelt es sich bei diesem Brief in keiner Weise um ein offizielles Dokument, mit dem ein Wechsel des Wohnorts belegt werden könnte. Unter Berücksichtigung der Akten ist daher davon auszugehen, dass die Tochter unter der in den Unterlagen der UBS AG genannten Adresse erreichbar war und die Zustellung demzufolge korrekt erfolgte.

5.

5.1. Bevor auf die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers eingegangen wird, ist festzuhalten, dass es sich beim Staatsvertrag 10 um einen selbständigen völkerrechtlichen Vertrag handelt und nicht – wie noch beim Abkommen 09 – um eine Verständigungsvereinbarung, die sich innerhalb des vom DBA-USA 96 gesteckten Rahmens bewegen muss. Der Staatsvertrag 10 steht mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2). Da beide Verträge zwischen den gleichen Parteien geschlossen worden sind, handelt es sich um einen Fall von Art. 30 Abs. 3 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft; siehe unten E. 6.1.), 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. Damit hat der Staatsvertrag 10 auch nach Art. 30 Abs. 2 VRK Vorrang gegenüber den älteren Verträgen, soweit das genannte Amtshilfegesuch betroffen ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2). 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 3, vgl. auch bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 ff.).

5.2. Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt in Bst. F erwähnt – am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (A-4013/2010; teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) betreffend das Amtshilfegesuch der USA in Sachen UBS-Kunden. Darin entschied es, dass der Staatsvertrag 10 für die schweizerischen Behörden verbindlich sei. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis könnten ihm entgegengehalten werden. Das Piloturteil hält insbesondere Folgendes fest: Das Bundesverwaltungsgericht sei gemäss Art. 190 BV auch dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstosse. Jedenfalls sei das Völkerrecht dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger sei (E. 3). Die Nichtrückwirkung eines völkerrechtlichen Vertrages sei gemäss Art. 28 VRK die Regel, doch stehe es den Vertragsstaaten frei, eine Rückwirkung des Vertrages entweder ausdrücklich zu vereinbaren oder implizit vorzusehen (E. 4.4). Art. 7 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte (EMRK; SR 0.101) komme im Amtshilfeverfahren nicht zum Tragen, ausgenommen, wenn der von der Amtshilfe betroffenen Person im ersuchenden Staat ein gegen Art. 7 EMRK verstossendes Verfahren drohen würde. Davon könne vorliegend keine Rede sein (E. 5.4.3). Sofern Art. 8 EMRK überhaupt anwendbar sei, sei der Staatsvertrag 10 eine genügende Grundlage, um gestützt auf Art. 8 Abs. 2 EMRK in dessen Abs. 1 einzugreifen (E. 6.3 und 6.5.6). Auch seien die vorliegend relevanten Bestimmungen inhaltlich genügend konkret und klar, so dass ein Entscheid direkt auf sie gestützt ergehen könne (E. 5.3 in Verbindung mit E. 5.6). Des Weiteren lege der Staatsvertrag unabänderlich fest, was als steuerbare Einkünfte zu gelten habe. Massgeblich seien nicht die effektiven Kapitalgewinne, sondern 50% der Bruttoverkaufserlöse. Die betroffene Person könne sich diesbezüglich nur gegen die Gewährung der Amtshilfe wehren, wenn sie belegen könne, dass die Kriterien in ihrem Fall falsch angewendet worden seien oder die Resultate der ESTV auf Rechenfehlern basierten (E. 8.3.3). Schliesslich knüpften die betragsmässigen Grenzen gemäss Staatsvertrag 10 am Konto an und nicht an der daran berechtigten Person. Somit spiele es keine Rolle, ob am Konto mehrere Personen wirtschaftlich berechtigt seien (E. 8.3.3 a.E.).

Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Veranlassung, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen, die mittlerweile in mehreren Entscheiden bestätigt wurde (statt vieler Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 2.2, A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 5, A-4904/2010 vom 11. Januar 2011 E. 4.1, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2, A-4876/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 3.1).

5.3. Soweit der Beschwerdeführer also vorbringt, der Staatsvertrag 10 verstosse gegen das Rückwirkungsverbot, ist nicht weiter darauf einzugehen. Gleiches gilt für die Frage der Vorhersehbarkeit, welche sich völkerrechtlich auf den nicht anwendbaren Art. 7 EMRK abstützen würde. Schliesslich ist auch festzuhalten, dass die im Staatsvertrag 10 vorgesehene Berechnung der Kapitalgewinne für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich ist. Auch wenn dies im genannten Urteil für die Kategorie 2/A/b festgestellt wurde, gilt dies auch für die wortgleiche Passage der Kategorie 2/B/b (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 7.2).

Ebenso gilt die für die Kategorie 2/A/b vorgenommene Feststellung, dass es keine Rolle spiele, ob mehrere oder nur eine Person am fraglichen Konto wirtschaftlich berechtigt seien/sei, auch für die Kategorie 2/B/b. Auch in dieser Kategorie knüpfen die betragsmässigen Grenzen am Konto und nicht an der am Konto berechtigte Person an. Damit ist auch auf das Vorbringen des Beschwerdeführers, am Konto seien mehrere Personen wirtschaftlich berechtigt, nicht einzugehen. Ob er zu 50% daran berechtigt war (wie dies die ESTV im Dossier 2 mit Hinweis auf das Dossier 1 geltend macht), zu einem anderen Prozentsatz oder ob keine prozentuale Berechtigung angegeben werden kann, ist demzufolge ebenfalls unbeachtlich.

6.

6.1. Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRK ist der Staatsvertrag 10 – unter Vorbehalt speziellerer Regeln – gemäss den Regeln der VRK auszulegen. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung (E. 6.2.1.), den Zusammenhang (E. 6.2.2.), Ziel und Zweck des Vertrags (E. 6.2.3.) sowie Treu und Glauben. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des

Vertragsabschlusses, welche nur, aber immerhin, zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Das Prinzip von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (vgl. zum Ganzen [anstelle mehrerer] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1 mit Hinweisen).

6.2.

6.2.1. Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren (siehe dazu auch zuvor E. 6.1.). Diese gewöhnliche Bedeutung ist jedoch in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang sowie dem Ziel und Zweck des Vertrags gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Weiter ist zu berücksichtigen, dass, sofern sich eine spezifische Fachsprache entwickelt hat, diese als gewöhnlich anzusehen ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 6, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.1). Vorbehalten bleibt nach Art. 31 Abs. 4 VRK eine klar manifestierte einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (BVGE 2010/7 E. 3.5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 4.6.2).

6.2.2. Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen (BVGE 2010/7 E. 3.5.2). Gemäss Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK ist in diesem Sinn auch jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz in die Auslegung einzubeziehen. Es existiert keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (BVGE 2010/7 E. 3.5.4).

6.2.3. Ziel und Zweck eines Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Art. 31 VRK spricht sich nicht darüber aus, welchen Quellen Ziel und Zweck eines Vertrags entnommen werden können. Die Lehre unterstreicht diesbezüglich allgemein die Bedeutung des Titels und der Präambel des Vertrags (BVGE 2010/7 E. 3.5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1.3; vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 3.2.1).

Die Auslegung nach Ziel und Zweck des Vertrages findet ihre Grenze im Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (BVGE 2010/7 E. 3.5.2).

6.3. Die Auslegungsregeln der VRK kommen – wie oben in E. 6.1. erwähnt – nur zur Anwendung, wenn diesen keine spezielleren Regeln vorgehen. Dies entspricht dem auch auf völkerrechtliche Verträge anwendbaren Grundsatz des Vorrangs der lex specialis (BGE 133 V 237 E. 4.1). Der Staatsvertrag 10 selbst enthält keine Auslegungsregel. Hingegen findet sich in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 eine Auslegungsregel. Was nun das Verhältnis des Staatsvertrags 10 zum DBA-USA 96 anbelangt, hat das Bundesverwaltungsgericht in mehreren Entscheiden festgehalten, dass der Staatsvertrag 10 ein eigenes Abkommen darstelle (oben E. 5.1.), welches das DBA-USA 96 für die in ihm geregelten Konstellationen temporär überlagere (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.3).

Der Staatsvertrag 10 umschreibt den im DBA-USA 96 verwendeten und im dazugehörigen Protokoll an sich bereits definierten Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» für eine gewisse Anzahl Fälle abweichend vom DBA-USA 96. Es widerspräche nun Art. 30 Abs. 3 VRK sowie Art. 7a des Staatsvertrags 10, wenn innerhalb dieser speziellen und mit dem Staatsvertrag 10 gewollten, abweichenden Begriffsbestimmung wiederum auf das DBA-USA 96 zurückgegriffen würde. Bei der Auslegung der hier fraglichen Begriffe hat Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 deshalb keine Bedeutung. Die Begriffe sind somit nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK und damit autonom auszulegen (E. 6.1. hievor). Zum nämlichen Resultat gelangte man im Übrigen selbst bei Einbezug von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96, zumal der diesem vorbehaltene «Zusammenhang» ebenfalls eine autonome Auslegung nach den Regeln der VRK gebieten würde (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.3).

7.

7.1. Nach Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) gemäss der einzig massgeblichen englischen Version (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1) folgende Personen unter das Amtshilfeersuchen:

> «US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned «offshore company accounts» that have been established or maintained during the

> period of years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated.»

Des weiteren führt Ziff. 2 Bst. B/b desselben Anhangs folgende Voraussetzungen auf:

> «B. For «offshore company accounts» (as described in paragraph 1.B of this Annex) where there is a reasonable suspicion that the US beneficial owners engaged in the following:
>
> a. […]
>
> b. Acts of continued and serious tax offense for which the Swiss Confederation may obtain information under its laws and practices, which based on the legal interpretation of the Contracting Parties includes cases where the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e., by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100'000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period).»

Ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» besteht damit bereits dann, wenn die Person, welche die Voraussetzungen gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erfüllt, nicht nachweist, dass sie ihrer Steuerpflicht gegenüber dem IRS nachgekommen ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.3). Den entsprechenden Nachweis kann die betroffene Person beispielsweise dadurch erbringen, dass sie die ESTV ermächtigt, beim IRS Kopien ihrer so genannten FBAR-Erklärungen einzuholen. Zur Erfüllung der Voraussetzungen der Kriterien der Kategorie 2/B/b sind Elemente im Sinne von Kategorie 2/B/a (wie Lügengebäude, Gebrauch falscher oder gefälschter Urkunden) nicht notwendig (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6928/2010 vom 11. März 2011 E. 5.5).

7.2. Nunmehr ist noch auf die beiden konkreten Dossiers einzugehen. Betreffend das Dossier 1 stützt die ESTV ihre Sachverhaltsannahmen auf die Akten. Diesen entnimmt sie, dass der «offshore company account» während dreier aufeinanderfolgender Jahre bestand, wovon ein Jahr in den vom Amtshilfegesuch umfassten Zeitraum fällt ([Belegstellen]). Der Beschwerdeführer und seine Tochter seien «US persons» und an der X._____ Stiftung wirtschaftlich berechtigt gewesen ([Belegstellen]). Sie hätten der ESTV keine Ermächtigung erteilt, beim IRS Kopien ihrer FBAR-Erklärungen einzuholen. Innerhalb einer Dreijahresperiode (von der wiederum mindestens ein Jahr in den vom Amtshilfegesuch umfassten Zeitraum fällt) seien durchschnittlich mehr als Fr. 100'000.-- an Einkommen erzielt worden.

Aufgrund der Akten ergibt sich, dass die ESTV den Beschwerdeführer und seine Tochter zu Recht in das Amtshilfeverfahren einbezogen hat. Die Schwelle zur berechtigten Annahme, dass die Kriterien erfüllt sind, ist erreicht. Nunmehr ist es am Beschwerdeführer, diese Sachverhaltsannahmen der ESTV klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 3.2).

7.3. Das Dossier 2 betreffend bringt die ESTV vor, der Beschwerdeführer sei an der Y._____ AG wirtschaftlich berechtigt gewesen ([Belegstelle]). Da für das Dossier 1 die Kriterien der Kategorie 2/B/b erfüllt seien, erübrige sich eine weitere Prüfung der Kriterien für das vorliegende Dossier. Ob dieser Argumentation der ESTV zu folgen ist, wird nur zu klären sein, wenn das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss kommt, betreffend das Dossier 1 sei Amtshilfe zu leisten.

7.4. Auf die Vorbringen des Beschwerdeführers, mit denen dieser die Sachverhaltsannahme der Vorinstanz entkräften will, ist nachfolgend einzugehen. Dabei wird zunächst zu klären sein, ob seine Ausführungen zum Formular W-9 (E. 8.1.) und zur Teilnahme an der «voluntary disclosure practice» (E. 8.2.) dazu führen, dass keine Amtshilfe zu leisten ist. Bezüglich des Dossiers 1 ist der Begriff des «Kontos» auszulegen (E. 8.3.). Dann wird festzustellen sein, ob die Kriterien des Staatsvertrag 10 erfüllt sind (E. 8.5.) und schliesslich ist auf die Beweggründe des Beschwerdeführers einzugehen (E. 8.6.). Danach ist das Dossier 2 zu behandeln (E. 9.).

8.
Das Dossier 1 wird von der ESTV der Kategorie 2/B/b zugeordnet.

8.1. Der Beschwerdeführer erklärt, er sei nie von der UBS AG befragt worden, ob er das Formular W-9 ausfüllen und die UBS AG ermächtigen wolle, dem IRS das Konto offenzulegen. Die ESTV mache in der angefochtenen Schlussverfügung aber geltend, die UBS AG habe ihre USA-Kunden unterteilt in solche, die bereit gewesen seien, ihre Deklarationspflichten gegenüber dem IRS zu erfüllen und solche, die dem IRS gegenüber unbekannt bleiben wollten. Die hier relevante Kategorie 2/B/b erwähnt allerdings das Formular W-9 nicht. Der Beschwerdeführer hat auf Aufforderung hin der ESTV keine Ermächtigung erteilt, beim IRS die FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahre einzuholen. Wie gesehen (E. 7.1), genügt dies, um den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen zu wecken.

8.2.

8.2.1. Der Staatsvertrag 10 äussert sich nur in einer Fussnote zu Art. 3 Ziff. 4 zur «voluntary disclosure practice» des IRS (VDP; in der deutschen Übersetzung: Voluntary Disclosure Program), bei der freiwillig Kontodaten von bisher nicht angegebenen Konten dem IRS von den Kontoinhabern bzw. den an den Konten wirtschaftlich Berechtigten selbst gemeldet werden. Gemäss Art. 3 Ziff. 4 Staatsvertrag 10 ziehen die USA den sogenannten John Doe Summons gegen die UBS AG unter anderem zurück, «falls aus irgendeiner Quelle sämtliche relevanten am oder nach dem 18. Februar 2009 eingereichten Auskünfte über 10 000 laufende oder saldierte und nicht offengelegte Konten der UBS AG erhalten haben.» Die Fussnote definiert die Quellen, aus denen die entsprechenden Informationen stammen können. Diese Konten können nicht mehr unter das Amtshilfegesuch des IRS fallen, befindet sich der IRS doch bereits im Besitz dieser Informationen. Aus dem Staatsvertrag 10 geht aber auch hervor, dass nur jene Kontoinformationen vom Amtshilfegesuch ausgenommen werden können, die tatsächlich offengelegt wurden. Auch dies ergibt sich aus der genannten Fussnote, indem dort nicht von offengelegten Konten, sondern von offengelegten Kontoinformationen («account information disclosed») die Rede ist. Demzufolge ist, wenn eine Teilnahme an der VDP geltend gemacht wird, zu prüfen, ob die Informationen tatsächlich offengelegt wurden und ob es sich bei diesen Informationen um jene handelt, die aufgrund des Amtshilfegesuchs übermittelt werden sollten. Diese Auslegung stimmt auch mit Sinn und Zweck des Staatsvertrags 10 überein, ist doch die Lieferung dieser Kontoinformationen ein Kernpunkt desselben. Auch Treu und Glauben gebieten, dass dem IRS keine im Amtshilfegesuch verlangten und unter den Staatsvertrag 10 fallenden

Informationen vorenthalten werden, wenn nicht sicher feststeht, dass er entweder bereits über diese verfügt oder auf ihre Lieferung verzichtet. Sollte der IRS bereits im Besitz der Informationen sein, würde im Übrigen auch ein Rechtsschutzinteresse des IRS an der Lieferung der entsprechenden Daten fehlen.

8.2.2. Der Beschwerdeführer macht nun geltend, er habe an der VDP teilgenommen und reicht diesbezügliche Unterlagen ein. Diese genügen nach Meinung der ESTV jedoch nicht, um von der Leistung von Amtshilfe im konkreten Fall abzusehen.

Dem Beschwerdeführer ist beizupflichten, dass allein der IRS entscheidet, ob die Unterlagen, welche er im Rahmen der VDP erhalten hat, ausreichend seien. Solange aber keine solche ausdrückliche Bestätigung des IRS vorliegt, muss aus anderer Quelle ersichtlich sein, dass die Informationen, die dem IRS nachweislich übermittelt wurden, jenen entsprechen, die vom Amtshilfegesuch umfasst sind. Wie der Beschwerdeführer selbst ausführt, hat der zuständige IRS-Mitarbeiter «vorerst auf die Abgabe der Freigabeerklaerung (Waiver) verzichtet», wobei dies aus den eingereichten Unterlagen nicht hervorgeht. Zudem bedeutet das vom Beschwerdeführer gebrauchte Wort «vorerst», dass der IRS allenfalls weitere Unterlagen verlangen wird und somit eben gerade keine Bestätigung abgeben wollte, dass die ihm vorliegenden Dokumente ausreichten. Im Übrigen ist nirgends belegt, dass die vom Beschwerdeführer vor Bundesverwaltungsgericht eingereichten Unterlagen tatsächlich auch dem IRS zugingen. Unter diesen Umständen ist vorliegend nicht hinreichend belegt, dass der IRS den Beschwerdeführer in der VDP akzeptierte und die eingereichten Unterlagen als ausreichend einstufte. Auch ist nicht dargelegt, dass dem IRS jene Informationen übergeben wurden, um die er im Amtshilfegesuch nachsuchte. Demzufolge kann von Vornherein nicht schon wegen der geltend gemachten Teilnahme am VDP von der Leistung von Amtshilfe abgesehen werden.

8.3. Gemäss ihrem Reglement besteht die X._____ Stiftung aus drei Fonds. Am Fond A ist der Beschwerdeführer Zeit seines Lebens Erstbegünstigter, wobei ihm alle Rechte am Stiftungsvermögen und dessen Ertrag des Fonds A allein zustehen (Art. 1 des Reglements). Auf die Regelung der Fonds B und C muss hier nicht näher eingegangen werden. Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich geltend, es habe zwar bei der UBS AG nur eine «Stammkundennummer» für die

X._____ Stiftung bestanden, doch seien die streng voneinander getrennten Vermögen der jeweiligen Stiftungen unter verschiedenen Kontonummern geführt und wohl als «Unterkonten» eingerichtet worden. Es habe keine Verbindung oder Vermischung stattgefunden. Nachfolgend ist zu bestimmen, ob alle unter einer Stammnummer laufenden Konten zusammen oder je einzeln zu betrachten sind. Der Staatsvertrag 10 selbst äussert sich nicht dazu. Auch dem DBA-USA 96 kann schon deshalb nichts dazu entnommen werden, weil es sich um eine dem Staatsvertrag eigene Formulierung handelt. Nachfolgend ist der Staatsvertrag 10 daher nach den Regeln der VRK auszulegen (E. 6.1.).

8.3.1. Zunächst ist der Wortlaut im Staatsvertrag 10 zugrunde zu legen (E. 6.2.1.). Im allgemeinen Sprachgebrauch versteht man im hier massgeblichen Zusammenhang unter Konto eine von und bei der Bank als kontoführender Stelle für ihre Kunden oder sich selbst nach den Regeln der doppelten Buchhaltung geführte Rechnung. Über das Konto werden alle Eingänge und Ausgänge gebucht, die sich zu Gunsten oder zulasten des Kontoinhabers ergeben (Artikel: «Bankkonto» in: MAX BOEMLE/MAX GSELL/JEAN-PIERRE JETZER/PAUL NYFFELER/CHRISTIAN THALMANN, Geld-, Bank- und Finanzmarkt-Lexikon der Schweiz, Zürich 2002, S. 134). Das englische Wort «account» ist demgegenüber weiter. So gibt der Oxford Dictionary dazu an: «an arrangement by which a body holds funds on behalf of a client or supplies goods or services to them on credit». Zum spezifischeren Begriff «bank account» steht «an arrangement made with a bank whereby one may deposit and withdraw money and in some cases be paid interest» (aus der Online-Version unter http://oxforddictionaries. com zuletzt besucht am 4. Mai 2011). Nachfolgend ist zu prüfen, ob sich eine spezifischere Bedeutung aus dem Staatsvertrag 10 ergibt, wobei – da dessen englische Fassung wie bereits erwähnt die einzig authentische ist (vgl. oben E. 7.1.) – der Fokus auf den weiter gefassten englischsprachigen Begriff zu richten ist:

Ziff. 1 Bst. B des Anhangs spricht zwar von Konten («accounts»), doch wurde für die ähnliche Formulierung in Ziff. 1 Bst. A festgehalten, dass dies der Fall sei, weil auch von «US persons» in der Mehrzahl die Rede sei (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.2). Dort wurde festgehalten, es genüge deshalb, wenn eine Person ein Konto halte. Nichts gesagt wurde dort dazu, was zu geschehen habe, wenn eine Person tatsächlich mehrere Konten halte oder an ihnen wirtschaftlich berechtigt sei. Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs führt nur bedingt weiter. In Bst. B/b/i ist nur von «account» in der Einzahl

die Rede, während zu Beginn und am Ende von Bst. B/b jeweils «accounts» steht. Immerhin lassen sich die Bst. B/b/i und B/b/ii so lesen, dass zunächst mit der Einzahl «account» die Geschäfts- oder Kundenbeziehung, hier in Form der Stammnummer, gemeint ist, welche während drei Jahren zwischen 1999 und 2010 bestanden haben und welche – ebenfalls innerhalb einer Dreijahresperiode zwischen 1999 und 2010 – Einkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erwirtschaftet haben muss, während der Plural «accounts», der sich auf die Art der Berechnung dieser Einkünfte bezieht, ausdrücken soll, dass die unter dieser Stammnummer zusammengefassten Konten zur Berechnung herangezogen werden sollen. Damit spielt es keine Rolle, wie lange ein bestimmtes Unter- oder Einzelkonto unter einer Stammnummer bestand. Einzig die Stammnummer muss während der genannten Zeit bestanden haben. Für die Berechnung der Einkünfte können auch die auf unter Umständen weniger lang bestehenden Unterkonten generierten Einkünfte herangezogen werden.

8.3.2. Aus dem Zusammenhang (oben E. 6.2.2.) ergibt sich nicht, ob die unter der gleichen Stammnummer laufenden (Depot-)Konten als ein Konto zu behandeln sind.

8.3.3. Sodann sind Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10 zu beleuchten (oben E. 6.2.3.). Dem Text der Artikel und des Anhangs des Staatsvertrags 10 lassen sich keine Hinweise entnehmen, wonach Ziel und Zweck desselben die Zusammenfassung aller unter einer Stammnummer laufenden Konten zu einem einheitlichen Ganzen verlangten. Zwar wird in Art. 1 Staatsvertrag 10 die Anzahl der – laufenden und saldierten und gemäss den Kriterien des Anhang massgeblichen – Konten genannt, die unter das Amtshilfegesuch fallen sollen, nämlich «ungefähr 4'450». Ob das Erreichen dieser Zahl als ein Ziel des Staatsvertrags 10 eher auf eine enge oder weite Auslegung des Begriffs «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts» schliessen lässt, kann aber – wenn überhaupt – erst nach Abschluss aller UBS-Amtshilfeverfahren gesagt werden. Auch die Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10, in dessen Präambel führt nicht weiter (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6641/2010 vom 11. März 2011 E. 5.2.1).

Hinweise zu Ziel und Zweck des Staatsvertrages 10 enthält hingegen dessen Präambel (E. 6.2.3.). Danach geht es um die Lösung eines Souveränitätskonfliktes zwischen den USA und der Schweiz, der darin

bestand, dass die UBS AG den amerikanischen Untersuchungs- bzw. Steuerbehörden etwas hätte aushändigen müssen, was ihr das schweizerische Recht auszuhändigen verbot (vgl. dazu Art. 3 des Staatsvertrags 10, wonach die USA und die UBS AG unmittelbar nach Unterzeichnung des Abkommens gegenüber dem United States Court for the Southern District of Florida eine gemeinsame Eingabe für die Abschreibung der Vollstreckungsklage betreffend den John Doe Summons einreichen werden). Dies wird bestätigt durch die – im Sinne eines ergänzenden Auslegungsmittels gemäss Art. 32 VRK (E. 6.1.) – heranziehbare Botschaft des Bundesrates zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls vom 14. April 2010 (BBl 2010 2965, S. 2969 ff.). Ursprünglich wollten die USA Zugang zu einer weit grösseren Anzahl von Dossiers (Botschaft, S. 2969 ff.). Vor die Wahl gestellt, Daten auch bezüglich Fällen herauszugeben, in denen das bestehenden DBA-USA 96 keine Amtshilfe vorsah, oder aber allfällige Nachteile der UBS AG in Kauf zu nehmen (vgl. Botschaft, S. 2970 ff.), entschieden sich zuerst der Bundesrat, dann auch das Parlament, für Ersteres (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]). Zur konkreten Auslegungsfrage, ob die Stammnummer oder das Einzelkonto entscheidend ist, kann mit Blick auf Ziel und Zwecks des Staatsvertrages 10 Folgendes festgehalten werden: (1) Es sollte statt für sämtliche Konten nur, aber immerhin für Konten, bei denen gewisse (im Anhang näher definierte) Kriterien erfüllt waren, Auskunft erteilt werden. Ziel und Zweck war demnach eine Beschränkung der betroffenen Konten. (2) Diese Zahl der unter diese Kriterien fallenden Konten sollte «ungefähr 4450» betragen. Ob aber das Erreichen dieser Anzahl eher auf eine enge oder weite Auslegung des Begriffs «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts» schliessen lässt, kann – wenn überhaupt und wie bereits erwähnt – erst nach Abschluss aller UBS-Amtshilfeverfahren gesagt werden.

8.3.4. Schliesslich ist noch auf Treu und Glauben, welche ohnehin während des gesamten Auslegungsvorgangs zu berücksichtigen sind, einzugehen: Unter der gleichen Stammnummer werden zwar verschiedene Einzel- oder Unterkonten zusammengefasst, doch kann dies insbesondere dann keine Rolle spielen, wenn diese alle von

derselben Person beziehungsweise von denselben Personen gehalten werden. Verschiedene Konten können bereits dann bestehen, wenn Wertpapiere in verschiedenen Währungen gehalten werden, wobei dann für jede Währung ein eigenes Unterkonto besteht. Es kann nun aber nicht darauf ankommen, ob beispielsweise die Papiere in verschiedenen oder derselben Währung gehalten werden. Entscheidend ist im Sinne des Staatsvertrags 10 einzig, dass die Wertpapiere in einem Depot bei der UBS AG gehalten werden. Auch kann es keine Rolle spielen, ob der oder die Halter der Stammnummer unter dieser Unter- oder Einzelkonten errichteten.

8.3.5. Damit lässt sich festhalten, dass alle unter einer Stammnummer zusammengefassten (Depot-)Konten zumindest dann auch zusammen als ein Ganzes zu berücksichtigen sind, wenn diese von derselben Person bzw. denselben Personen gehalten werden. Vorliegend sind betreffend das Dossier 1 alle unter der Stammnummer (…) zusammengefassten Konten daher zusammen zu berücksichtigen. Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, es müsse berücksichtigt werden, dass die drei Fonds im Grunde drei einzelne Stiftungen darstellten und sie deshalb unabhängig voneinander zu behandeln seien, ist ihm entgegenzuhalten, dass die wertmässigen Grenzen am Konto anknüpfen, weshalb die Beteiligung selbst unabhängiger Gesellschaften am gleichen Konto ebenso irrelevant wäre, wie es die Beteiligung mehrerer natürlicher Personen ist (vgl. dazu zuvor E. 5.2. f.).

8.4. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Errichtung der Stiftung und Eröffnung des Kontos seien, soweit seine Tochter betroffen sei, nach u._____ Recht, welches aufgrund internationalen Rechts zur Anwendung gelange, nichtig. Da die Tochter an der Gründung der Stiftung offenbar nicht beteiligt war, sondern sie nur Begünstigte wurde, kann nicht von einem Rechtsgeschäft, an dem sie aktiv beteiligt war, gesprochen werden. Da ihr die Begünstigung vor allem Vorteile verschafft, wäre fraglich, ob ihre Einsetzung als Begünstigte hätte genehmigt werden müssen. Hierauf ist aber nicht weiter einzugehen, weil es sich bei diesem Vorbringen und ein solches handelt, dass nur die Tochter aus eigenem Recht machen könnte (siehe oben E. 2.5.3.). Überdies beschränkt sich der Beschwerdeführer auf Behauptungen, ohne weiter nachzuweisen, weshalb die genannten Vorgänge rechtswidrig sein sollten.

8.5. Der Beschwerdeführer macht zudem geltend, er habe seine Beteiligung am Fonds A der Stiftung nicht angegeben, weil er seine Mutter und seine Schwestern, die in U._____ lebten, habe schützen wollen. Aufgrund des Informationsaustauschs zwischen den USA und U._____ wären diese sonst wohl ins Visier der u._____ Steuerfahnder geraten. Der Beschwerdeführer macht daher ein subjektives Motiv für die (in der Beschwerdeschrift zugegebene) Steuerhinterziehung geltend.

8.5.1. Im vorliegenden Amtshilfeverfahren wird – wie gesehen (E. 3.1.) – nur geprüft, ob ein hinreichender Verdacht bezüglich des geltend gemachten Delikts vorliegt und ob die übrigen Voraussetzungen gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben sind. Sofern alle Voraussetzungen gegeben sind, sind die geforderten Daten auszuliefern. Die subjektive Seite des möglicherweise begangenen Delikts kann schon daher keine Rolle spielen, weil es nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts ist, den Sachverhalt mit Sicherheit festzustellen. Dies wird Sache der zuständigen Behörden in den USA sein. Die zuständigen US-Behörden werden auch zu prüfen haben, ob subjektive Motive zu beachten sind und was für einen Einfluss diese auf das Verfahren allenfalls haben (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6869/2010 vom 17. Januar 2011 E. 3.2.2 f., wo es um die Frage ging, ob die ESTV zu prüfen gehabt hätte, aus welchen Gründen der dortige Beschwerdeführer das Formular W-9 nicht eingereicht hatte).

8.5.2. Damit ist festzuhalten, dass allfällige Motive des Beschwerdeführers nicht berücksichtigt werden können.

8.6. Zusammengefasst gelingt es dem Beschwerdeführer nicht, die Sachverhaltsannahmen der ESTV klarerweise und entscheidend zu entkräften, soweit er deren Vorliegen überhaupt bestreitet. Sowohl der Beschwerdeführer als auch seine Tochter haben Wohnsitz in den USA ([Belegstellen]), womit sie «US persons» im Sinne des Staatsvertrags 10 sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6179/2010 vom 3. März 2011 E. 3.2.3, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.1.1, vgl. auch A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.2). Auch handelt es sich bei der X._____ Stiftung aus Sicht der USA um eine «offshore company» (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.1). Die Gesellschaft hielt ein Konto, einen so genannten «offshore company account». Dieser bestand während drei aufeinanderfolgender Jahre, wovon ein Jahr in den vom Amtshilfegesuch

umfassten Zeitraum fällt ([Belegstellen]). Innerhalb einer Dreijahresperiode (von der wiederum mindestens ein Jahr in den vom Amtshilfegesuch umfassten Zeitraum fällt) wurden durchschnittlich mehr als Fr. 100'000.-- an Einkommen erzielt (gemäss der mit den Akten übereinstimmenden gemäss den Kriterien des Staatsvertrags 10 vorgenommenen Berechnung der ESTV Fr. …), wobei auf die vom Beschwerdeführer kritisierte Berechnungsart und die Frage, ob einerseits die Fonds und andererseits die Unterkonten oder die Stammnummer zu berücksichtigen seien, zuvor eingegangen worden ist (E. 5.2. f. und 8.4.). Selbst wenn im Übrigen die Fonds der Stiftung tatsächlich als eigenständige Stiftungen hätten angesehen werden müssen, hätten das CHF- und das EUR-Konto, welche dem Fonds A zugerechnet wurden, gemäss der Aufstellung der ESTV die betragsmässigen Grenzen klar überschritten.

Schliesslich bestreitet der Beschwerdeführer nicht, dass er zumindest am Fonds A der X._____ Stiftung wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Nach dem oben Gesagten spielt es keine Rolle, ob es daneben weitere wirtschaftlich Berechtigte gab (E. 5.2. f. und 8.4.5.).

8.7. Betreffend das Dossier 1 sind somit alle Voraussetzungen erfüllt, damit dem IRS Amtshilfe zu leisten ist. In Bezug auf das Dossier 1 ist die Beschwerde daher abzuweisen.

9.
Nunmehr einzugehen bleibt noch auf das Dossier 2, welches von der ESTV ebenfalls der Kategorie 2/B/b zugerechnet wird: Die ESTV macht diesbezüglich geltend, es genüge für die Auslieferung von Kontodaten, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung von Amtshilfe betreffend ein anderes Konto, an dem die gleiche Person als wirtschaftlich berechtigt zu gelten hat, erfüllt seien.

9.1. Das Bundesverwaltungsgericht entschied in einem Urteil vom 14. Februar 2011 im Verfahren A-6258/2010, dass bezüglich einer Person, bei der die Kriterien einer Kategorie des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erfüllt seien, nicht auch automatisch Kontodaten, welche einer anderen Kategorie dieses Anhangs zuzurechnen seien, zu übermitteln seien. Es wies das Argument zurück, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für ein Konto dazu führe, dass auch für alle anderen Konten, die auf den Namen dieser Person lauteten oder an denen sie wirtschaftlich berechtigt ist, Amtshilfe zu gewähren sei. Das

Bundesverwaltungsgericht entschied, die Voraussetzungen müssten für jede Kategorie erfüllt sein (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.3). Auch wenn in diesem Urteil gelegentlich von Konten im Plural («comptes» und «comptes de sociétés offshore») gesprochen wurde, äusserte sich das Bundesverwaltungsgericht dort nicht zur Frage, wie verschiedene Konten innerhalb derselben Kategorie, welche alle derselben Person bzw. denselben Personen zugerechnet werden, zu behandeln sind. Es übernahm vielmehr den Wortlaut des Staatsvertrags 10 oder gebrauchte den Plural im Zusammenhang von Konten, für die keine Amtshilfe zu leisten sei. Daraus lässt sich für die vorliegende Frage nichts ableiten. Hier sind nun zwei Konten betroffen, die beide der Kategorie 2/B/b zugerechnet werden.

9.1.1. Die relevanten Konten mit den Stammnummern (…) und (…) werden von zwei verschiedenen juristischen Personen gehalten. Im Gegensatz zu den vorher unter der gleichen Stammnummer laufenden Konten, handelt es sich hier um zwei voneinander unabhängige Geschäftsbeziehungen (E. 8.3.), die von unterschiedlichen (juristischen) Personen eingegangen worden sind.

9.1.2. Hier nun gibt der Wortlaut des Anhangs zum Staatsvertrag 10 den entscheidenden Hinweis, indem in Ziff. 2 Bst. B/b/i nur von «account» also einer Geschäftsbeziehung (E. 8.3.1.) die Rede ist. Wurde zuvor davon ausgegangen, dass alle unter einer Stammnummer gehaltenen Konten im Grunde nur ein Konto im Sinn des Staatsvertrags 10 darstellen, muss hier festgehalten werden, dass bei Konten, die von verschiedenen Personen gehalten werden (und sei dies auch nur formell), nicht mehr von einem Konto gesprochen werden kann (vgl. oben E. 8.3.1. und 8.3.5.). Es handelt sich um verschieden Geschäftsbeziehungen. Damit muss jedes so verstandene Konto die Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b erfüllen. Wie überdies das Bundesverwaltungsgericht in seinem Piloturteil zur Kategorie 2/A/b festgehalten hat, knüpfen die betragsmässigen Grenzen nicht an die Person des Kontoinhabers oder des wirtschaftlich Berechtigten an, sondern einzig an das Konto selbst. Der Staatsvertrag 10 spreche in Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii des Anhangs klar vom «UBS-Konto» («UBS account»), welches die Einkünfte «erzielte» (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3 in fine). Für die Kategorie 2/B/b findet sich die gleichlautende Stelle. Ausgehend von und in Anwendung der für die Auslegung

völkerrechtlicher Verträge einschlägigen Regeln (vgl. anstelle vieler BVGE 2010/7 E. 3.5 sowie oben E. 6.1 f.) kann die einschlägige Passage tatsächlich nichts anderes bedeuten, als dass jedes so verstandene Konto für sich alleine die quantitativen Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b erfüllen muss (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6.4: was dort für die Kategorie 2/A/b festgestellt wurde – wo zwei Konten von derselben Person gehalten wurden –, muss erst recht hier gelten, wo die Konten – zumindest formell – von zwei verschiedenen Personen gehalten werden).

Damit ist die für *inter*kategorielle Konstellation entwickelte Rechtsprechung auch für *intra*kategorielle Konstellationen wie im vorliegenden Fall zu übernehmen.

9.1.3. Daran ändert auch nichts, dass der IRS durchaus ein Interesse daran hat, dass aufgrund des Staatsvertrags 10 die Daten möglichst vieler Konten ausgeliefert werden. Auch spielt keine Rolle, dass es sonst bei der Kategorie 2/B/b um einen Durchgriff auf den am von der Gesellschaft gehaltenen Konto wirtschaftlich Berechtigten geht. Denn die Interpretation von Staatsverträgen findet ihre Grenze im allgemeinen Wortlaut (E. 6.2.3.).

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

10.
Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde betreffend das Verfahren ***1 (Dossier 1) abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist, betreffend das Verfahren ***2 (Dossier 2) aber teilweise gutzuheissen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die entsprechend seinem teilweisen Obsiegen

reduzierten Verfahrenskosten zu tragen. Die Verfahrenskosten sind in Anwendung von Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) angesichts des Umfangs des Verfahrens auf Fr. 25'000.-- festzusetzen. Davon sind dem Beschwerdeführer Fr. 15'000.-- aufzuerlegen und in entsprechender Höhe mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 30'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 15'000.-- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Der ESTV als Vorinstanz sind nach Art. 63 Abs. 2 VwVG keine Kosten aufzuerlegen.

Die Beschwerdeinstanz spricht der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Zu den weiteren notwendigen Auslagen gehören die Spesen der Partei, soweit sie Fr. 100.-- übersteigen (Art. 13 Bst. a VGKE), sowie der Verdienstausfall der Partei, soweit er einen Tagesverdienst übersteigt und die Partei in bescheidenen finanziellen Verhältnissen lebt (Art. 13 Bst. b VGKE). Der Beschwerdeführer hat keinen Vertreter beigezogen, so dass ihm hieraus keine Kosten entstanden sind. Die weiteren, sich aus den Akten ergebenden Kosten liegen unter Fr. 100.--, weshalb dem Beschwerdeführer schon aus diesem Grund keine und damit auch keine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen ist.

11.
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 teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Betreffend das Verfahren ***2 (Dossier 2) wird die Streitsache im Sinn der Erwägungen und zum allfälligen Erlass eines neuen Entscheids an die Vorinstanz zurückgewiesen. Betreffend das Verfahren ***1 (Dossier 1) wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird, und es kann in diesem Verfahren Amtshilfe geleistet werden.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 25'000.-- werden dem Beschwerdeführer zu $^3/_5$ auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 30'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 15'000.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

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

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. ***2 und ***1; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Susanne Raas

Versand: