Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5390/2013

Urteil vom 6. Januar 2014

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI, Amtshilfe,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.
Am 17. April 2013 richtete die Steuerbehörde (Internal Revenue Service in Washington [IRS]) der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Der IRS stützte sich dabei auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; DBA-USA 96) sowie das dazugehörige Protokoll (ebenfalls in SR 0.672.933.61 veröffentlicht; Protokoll 96). Das Gesuch betrifft in den USA steuerpflichtige Personen (und mit diesen allenfalls verbundene Domizilgesellschaften), die bei der "Julius Baer Group Ltd." und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: die Julius Bär) Konten eröffnet oder gehalten hatten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2012 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der Julius Bär hatten bzw. wirtschaftlich an bei der Julius Bär gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden.

B.
Dabei umschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

B.a Die Julius Bär habe ein Geschäftsmodell entwickelt, welches in den USA steuerpflichtigen Kunden (nachfolgend auch: US-Kunden) ermöglicht habe, nicht deklarierte (also dem IRS gegenüber nicht offengelegte) Konten bei der Julius Bär und ihren Nicht-US-Niederlassungen und Tochtergesellschaften zu halten und darauf Gelder ("funds") zu deponieren. IRS-Untersuchungen hätten ergeben, dass es zwischen 2002 und 2009 jeweils notwendig gewesen sei, sich als Kunde bei der Julius Bär mittels Dokumenten bezüglich Staatsangehörigkeit und aktuellem Wohnort auszuweisen. Die Julius Bär sei dementsprechend über Staatsangehörigkeit und Wohnort ihrer Kunden informiert gewesen.

B.b Im März 2009 habe der IRS die Möglichkeit einer freiwilligen Offenlegung ("voluntary disclosure") für US-Steuerzahler mit nicht deklarierten Konten ("undisclosed offshore accounts") geschaffen. Mindestens 400 US-Steuerzahler mit Konten bei der Julius Bär hätten von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, wobei sich die meisten dieser Konten in der Schweiz befunden hätten.

B.c Am 11. Oktober 2011 seien zwei Kundenberater der Julius Bär angeklagt worden, US-Kunden dabei geholfen zu haben, gemeinsam mit andren Kundenberatern der Julius Bär Vermögen von mindestens USD 600'000'000.-- vor dem IRS zu verstecken (Anklageschrift ist das sog. "Casadei Indictment"). Im "Casadei Indictment" sei beschrieben, wie US-Bankkunden von Julius Bär in den Kontoeröffnungsunterlagen angaben, dass sie Wohnsitz in den USA hätten und US-Bürger seien und dass sie zugestimmt hätten, dass die Julius Bär die Post banklagernd halte und ihnen entsprechende Mitteilungen nicht mit internationaler Post zusende.

B.d Aufgrund der Erkenntnisse aus dem "Casadei Indictment" sowie von Befragungen und Selbstanzeigen ("voluntary disclosures") von US-Bankkunden sei vom IRS festgestellt worden, dass die Julius Bär gewusst habe, dass die Bankkonten ihrer US-Kunden nicht deklariert gewesen seien. So habe die Bank keine Formulare "W-9" für die entsprechenden Konten erhalten. Weiter hätten die Kundenberater der Julius Bär zur Verheimlichung der Bankkonten zu Decknamen und Nummern ("code names and numbers") sowie zu Reisekontoauszügen ("'travelling' account statements"), die keine Rückschlüsse auf die Berechtigten ermöglichten, geraten. Die Kundenberater hätten zudem den US-Kunden mitgeteilt, dass die Julius Bär den Untersuchungen des IRS zu nicht deklarierten Konten nicht ausgesetzt sei, da sie – anders als die UBS – keine Bankpräsenz in den USA mehr habe.

B.e Bis ungefähr 2008 habe die Julius Bär in New York eine Niederlassung unterhalten, die ebenfalls dazu gedient habe, Transaktionen der US-Kunden, die ihre nicht deklarierten Konten betrafen, zu erleichtern. Kundenberater der Julius Bär hätten US-Kunden bei der Nutzung von nicht deklarierten Bankkonten unter Verwendung von Domizilgesellschaften, Decknamen, Nummern und anderer ausserhalb der US-amerikanischen Jurisdiktion bestehenden Vorkehrungen ("arrangements") beraten, um die wirtschaftliche Berechtigung an solchen Konten zu verheimlichen. Diese "schemes" hätten Folgendes beinhaltet: Eröffnen von nicht deklarierten Bankkonten unter Verwendung von Decknamen, Namen von Angehörigen ohne US-Staatsbürgerschaft oder Namen von Scheingesellschaften ("sham corporate entities"); Sicherstellen, dass Kontokorrespondenz nicht an Kunden in den USA gesendet werde; Veranlassen, dass Kunden in die Schweiz reisen, um Angelegenheiten zu regeln, die diese Bankkonten betreffen; Reisen von Kundenberatern in die USA, um Bankkunden zu treffen; sowie Herstellen von Kontoauszügen durch die Kundenberater,

auf denen absichtlich die Kundennamen fehlten, weil die Kundenberater nicht wollten, dass die Kunden identifiziert werden könnten. Aufgrund dieser "schemes" hätten in der Folge verschiedene Bankkunden falsche US-Steuererklärungen eingereicht, die weder das aufgrund der Julius-Bär-Konten erworbene Einkommen noch deren Existenz ausgewiesen hätten.

B.f Unter Mithilfe der Julius Bär hätten US-Kunden, als Teil eines Lügengebäudes ("scheme of lies"), um die US-Steuerbehörden zu täuschen, Dokumente erstellt und besessen, die wahrheitswidrig und betrügerisch die an den Konten Berechtigten falsch wiedergegeben hätten, in der Absicht, Steuerstraf- und Einkommenssteuervorschriften der USA zu verletzen ("criminal and civil income tax laws"). Diese betrügerischen Machenschaften hätten eine widerrechtliche und wesentliche Reduktion im Steuerbetrag bewirkt, welcher von US-Kunden der Julius Bär betreffend Einkommen und Erträge aus US- oder ausländischen Anlagen bezahlt worden sei.

B.g Kundenberater der Julius Bär seien in die USA gereist, um Kunden zu treffen und deren Konten inkl. die Performance zu besprechen. Solche Treffen hätten noch in den Jahren 2006 und 2007 in der New Yorker Niederlassung und an anderen Orten in den USA stattgefunden. Einige US-Kunden seien von den Kundenberatern jährlich, andere halbjährlich oder alle zwei Jahre besucht worden. In mehreren Fällen habe die Julius Bär verlangt oder vorgeschlagen, dass die US-Kunden Stiftungen im Fürstentum Liechtenstein oder Gesellschaften in Drittstaaten gründen und dass sie Vermögen auf Konten bei der Julius Bär transferieren, die von diesen Stiftungen bzw. Gesellschaften gehalten werden. Die Kundenberater hätten zudem die US-Kunden an Rechtsanwälte verwiesen, welche die nötigen Kenntnisse für die Gründung einer solchen Stiftung oder Gesellschaft gehabt hätten.

B.h In anderen Fällen hätten Kundenberater der Julius Bär ihren Kunden geraten, Dritt-Kundenberater beizuziehen und sie hätten Empfehlungen abgegeben, wie die Konten zu strukturieren seien, um sie vor einer Entdeckung durch den IRS zu schützen. Ein US-Kunde hätte jährliche Treffen mit einem Dritt-Kundenberater – einem ehemaligen Angestellten der UBS – in New York beschrieben. Dieser Berater sei in einem separaten Verfahren angeklagt. Aufgrund der Auswertung freiwilliger Selbstanzeigen ("voluntary disclosures") habe sich im Übrigen ergeben, dass eine Anzahl ehemaliger UBS-Kunden in den Jahren 2008 bis 2009 Konten bei der Ju-

lius Bär eröffnet und Vermögenswerte in der Schweiz von der UBS zur Julius Bär überwiesen hätten.

B.i Im Weiteren merkt der IRS an, die Julius Bär und ihre US-Kunden hätten auch in Verletzung des für die Julius Bär am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen "Qualified Intermediary Withholding Agreement" (nachfolgend: QI-Agreement) gehandelt. Die Julius Bär sei gemäss diesem Agreement verpflichtet, Einkünfte aus US-Quellen sowie gewisse weitere Beträge, die an (vermutete) US-Personen bezahlt werden, mittels Formular "1099" dem IRS zu melden und/oder von diesen Einkünften die "backup withholding tax" einzubehalten. Als "Qualified Intermediary" (QI) – sowie unter US-Recht – sei die Julius Bär verpflichtet gewesen, die Identität, die Nationalität sowie den Wohnsitz der Kontoinhaber zu verifizieren. Dies hätte entweder mittels eines IRS-Formulars "W-8BEN" ("Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding") bzw. eines zugelassenen Ersatzformulars oder mittels eines IRS-Formulars "W-9" ("Request for Taxpayer Identification Number and Certification") oder mittels der in den Anhängen zum QI-Agreement umschriebenen Dokumentation erfolgen müssen.

B.j Zur Untermauerung ihres Standpunktes führt der IRS im Gesuch ein Beispiel an. Demnach habe ein US-Kunde der Julius Bär, der am Offenlegungsprogramm der IRS teilgenommen habe, folgenden Sachverhalt geschildert: Ein US-Bürger und seine Frau, welche beide in einem Drittstaat geboren seien, hätten Wohnsitz in den USA gehabt. Der US-Bürger habe für sich und seine Frau im Jahr 1994 ein Konto eröffnet. Beide Ehegatten hätten Debitkarten erhalten und die Frau habe mit ihrer Karte während ihrer Europareisen Geldbezüge für persönliche Auslagen getätigt. Im Jahr 2005 sei das Konto, um die Anwendung von erbrechtlichen Bestimmungen des Herkunftslandes des Ehemanns zu vermeiden, auf die Gesellschaft "[ ] Investments Ltd." übertragen worden, bei welcher es sich offenbar um eine Domizilgesellschaft handle. Beide Ehegatten hätten auch nach der Übertragung weiterhin Debitkarten für das Konto gehabt und diese auch bis unmittelbar vor der Offenlegung benutzt. Auf dem Konto hätten sich mehrere Millionen US-Dollar befunden; die Erträge daraus seien nicht deklariert worden. Der IRS ist der Ansicht, die Verwendung dieses Kontos sei nicht nur als Steuerhinterziehung, sondern auch als Steuerbetrugsdelikt oder dergleichen ("tax fraud or the like") zu bewerten, da die wirtschaftlich Berechtigten in Missachtung der Gesellschaftsstrukturen weiterhin die Kontrolle über das Konto ausübten und Bargeldbezüge tätigten, ohne eine entsprechende Berechtigung zu besitzen.

C.

C.a In rechtlicher Hinsicht beruft sich der IRS auf Art. 26 DBA-USA 96 sowie Ziff. 10 des Protokolls 96. Der Begriff "Steuerbetrug" ("tax fraud") bezeichne betrügerisches Verhalten, das eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung des Betrags der einem Vertragsstaat geschuldeten Steuer bewirke oder bezwecke. Zudem sei betrügerisches Verhalten anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige Konstrukte gebrauche oder zu gebrauchen beabsichtige, die üblicherweise die Erstellung von falschen oder verfälschten Dokumenten mit sich bringen oder sich eines Lügengebäudes bediene oder zu bedienen beabsichtige, um damit die Steuerbehörden zu täuschen. Gemäss US-Recht seien US-Bürger und dort wohnhafte Personen verpflichtet, ihr weltweites Einkommen in ihren jährlichen Einkommenssteuererklärungen anzugeben. Um den IRS zu täuschen, hätten Angestellte der Julius Bär und die US-Kunden der Julius Bär verschiedene "schemes" geschmiedet. Sie hätten dazu wissentlich und vorsätzlich Schritte unternommen, um betrügerisch und fortgesetzt wesentliche Summen an US-Steuern zu hinterziehen. Dabei seien u.a. Domizilgesellschaften benutzt worden, um falsche Dokumente zu erstellen, und falsche Steuerformulare erstellt und eingereicht oder Steuerformulare überhaupt nicht eingereicht worden.

C.b Der IRS hält fest, er habe in seinem Amtshilfegesuch und den dazugehörenden Beilagen genügend Anhaltspunkte dargelegt, die einen hinreichenden Verdacht auf ein Verhalten von US-Steuerpflichtigen begründen, welches die US-Gesetzgebung verletzt und die Schwelle von "Betrugsdelikten und dergleichen" im Sinne von Art. 26 DBA-USA 96 erreicht. Das Amtshilfegesuch sei damit im Einklang mit den Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 und 5. April 2012. Die Schweizer Gerichte hätten in konstanter Rechtsprechung festgehalten, die Verwendung von Domizilgesellschaften würde ein Lügengebäude darstellen, wenn erstens diese gegründet worden seien, um steuerbares Einkommen vor den US-Steuerbehörden zu verstecken und um eine rechtswidrige und wesentliche Herabsetzung der vom wirtschaftlich Berechtigten geschuldeten Einkommenssteuer zu erreichen. Zweite Voraussetzung bilde die Tatsache, dass der wirtschaftlich Berechtigte die getrennte rechtliche Existenz der Domizilgesellschaft nicht respektiert und das sog. "Spiel der Gesellschaft" nicht korrekt gespielt habe. Dies sei vorliegend der Fall.

C.c Zusammengefasst ist der IRS der Auffassung, dass jedes Konto bei der Julius Bär, welches den "selection criteria" (dazu Sachverhalt C.g) entspricht, den Standard von "Betrugsdelikten und dergleichen" aufweise.

C.d Das Amtshilfeersuchen listet schliesslich auch die betroffenen Tatbestände nach US-Recht auf.

C.e Schliesslich nimmt der IRS Bezug auf Art. 6 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 672.5) und erklärt, das Ersuchen entspreche den gesetzlichen Anforderungen.

C.f Die US-Behörden ersuchten im Amtshilfegesuch um Herausgabe von Kontoinformationen über US-Kunden von Julius Bär und allenfalls mit diesen verbundenen Domizilgesellschaften sowie von sämtlichen sich im Besitz der Julius Bär befindenden massgeblichen Kontounterlagen, Korrespondenzen, Daten des internen Managementsystems, internen Aufzeichnungen und anderen Belegen, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht richte, im Zusammenhang stünden. Des Weiteren wurde um die Auflistung sämtlicher US-Personen ersucht, die mit dem Konto in Verbindung stünden, dies über die wirtschaftliche Berechtigung am Konto oder die Eigentümerschaft am Konto hinaus.

C.g Im Amtshilfegesuch wurde zudem näher umschrieben, welche Eigenschaften die Konten erfüllen müssten, bei denen ein Verdacht bestehe, die an ihnen berechtigten Personen hätten "Betrugsdelikte und dergleichen" begangen (sog. "search criteria").

D.

Am 30. April 2013 forderte die ESTV die Julius Bär schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen samt unterzeichneten "Certifications of Business Records" in verschiedenen Teillieferungen bis spätestens am 31. Mai 2013 einzureichen. Die Julius Bär kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

Zugleich forderte die ESTV die Julius Bär auf, die betroffenen Personen zu informieren.

E.

Am 2. Juli 2013 erschien im Bundesblatt eine Mitteilung der ESTV über das Amtshilfeverfahren (Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] über das Amtshilfeverfahren des Internal Revenue Service [IRS] der Vereinigten Staaten von Amerika vom 17. April 2013 betreffend Bank Julius Bär & Co. Ltd Kundenverhältnisse, BBl 2013 4850 ff.).

F.
In ihrer Schlussverfügung vom 16. August 2013 gelangte die ESTV zum Ergebnis, A._____, wohnhaft in [ausländischer Wohnsitz], sei an der B._____ S.A. mit Sitz in [ausländischer Sitz] wirtschaftlich berechtigt und in seinem Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

G.
Da A._____ innert Frist keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hatte, wurde die Schlussverfügung der ESTV vom 16. August 2013 am 19. August 2013 an die von der ESTV bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten zugestellt.

H.
Mit Eingabe vom 16. September 2013 liess A._____ (nachfolgend: der Beschwerdeführer) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 16. August 2013 sei aufzuheben und die Erteilung von Amtshilfe zu verweigern. Prozessual sei das Beschwerdeverfahren zu sistieren, bis die ESTV über ein von ihm am 17. September 2013 eingereichtes Wiedererwägungsgesuch entschieden habe. Zudem beantragt der Beschwerdeführer, es sei ihm Frist anzusetzen, um die Begründung der Beschwerde zu ergänzen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

I.
Mit Schreiben vom 17. September 2013 bestätigt die ESTV dem Beschwerdeführer, dass auf das Wiedererwägungsgesuch nicht eingetreten werde.

J.
Mit Vernehmlassung vom 21. Oktober 2013 beantragt die ESTV, Sistierungsgesuch und Beschwerde seien kostenpflichtig abzuweisen.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG, welches am 1. Februar 2013 in Kraft getreten ist (Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG im Umkehrschluss).

1.2 Das StAhiG hält fest, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Der Beschwerdeführer erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG (vgl. in diesem Sinn letztlich auch BGE 139 II 404 E. 2.1 und 2.3 sowie Urteil des Bundesgerichts 2C_511/2013 vom 27. August 2013 in BGE 139 II 451 nicht publizierte E. 1.4). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Ein Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amtes wegen bei Vorliegen besonderer Gründe bis auf Weiteres bzw. bis zu einem bestimmten Termin oder Ereignis sistiert werden. Die Sistierung eines Verfahrens muss jedoch durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein. Eine Verfahrenssistierung kommt namentlich aus prozessökonomischen Gründen in Betracht, so z. B. bei Hängigkeit eines anderen (gerichtlichen) Verfahrens, dessen Ausgang für das hängige und zu sistierende Verfahren von präjudizieller Bedeutung ist (BGE 130 V 90 E. 5; statt vieler: Urteile

des Bundesverwaltungsgerichts A-8104/2007 vom 13. Februar 2008 E. 2.5 und A-3924/2012 vom 18. Februar 2013 E. 3.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 3.14 ff.).

2.2 Der Beschwerdeführer begründet seinen Sistierungsantrag damit, dass er bis zur Einreichung der Beschwerde und des Sistierungsantrags weder im Besitze des Widererwägungsentscheids der ESTV noch der Verfahrensakten gewesen sei und damit zu wenig Zeit gehabt habe, eine mit voller Kenntnis des Sachverhalts erfolgte Beschwerde einzureichen. Mit Schreiben vom 17. September 2013 hat die ESTV das Widererwägungsgesuch des Beschwerdeführers abgewiesen und ihm die Verfahrensakten auf einem USB-Datenträger zugestellt. Spätestens seit dieser Zustellung war es dem Beschwerdeführer möglich, seine Beschwerdeschrift vom 16. September 2013 an das Bundesverwaltungsgericht zu verbessern und zu ergänzen und diesem weitere Eingaben zu machen. Diese Möglichkeit hat er aber nicht wahrgenommen.

2.3 Der Beschwerdeführer war auch nicht wegen Art. 19 Abs. 4 StAhiG an der Verbesserung seiner Beschwerde gehindert. Diese Bestimmung sieht vor, dass grundsätzlich nur ein Schriftenwechsel im Beschwerdeverfahren stattfindet. Diese Regelung ist in ihrer Bedeutung insofern relativiert, als gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Gerichtsverfahren die Parteien die Möglichkeit haben, zu jeder Eingabe von Vorinstanz und Gegenpartei Stellung zu nehmen, dies unabhängig davon, ob ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet, eine Frist zur Stellungnahme angesetzt oder die Eingabe lediglich zur Kenntnisnahme oder zur Orientierung zugestellt worden ist (BGE 139 I 189 E. 3.2; BGE 138 I 154 E. 2.2.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.47 m.w.H.). Gemäss Art. 5 Abs. 1 StAhiG findet zudem Art. 32 Abs. 2 VwVG Anwendung. Gemäss dieser Bestimmung können verspätete Parteivorbringen, die ausschlaggebend erscheinen, trotz der Verspätung noch berücksichtigt werden.

2.4 Im Übrigen ist vorliegend kein anderes gerichtliches Verfahren hängig, das eine Sistierung rechtfertigen würde. Die ESTV hat das Widererwägungsgesuch bereits am 17. September 2013 abschlägig beantwortet (vgl. Sachverhalt I).

2.5 Das Sistierungsbegehren mit dem Begehren um Nachfristsetzung für die Ergänzung der Beschwerdeschrift ist nach dem Ausgeführten abzuweisen.

3.

3.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder "für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben" (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (vgl. dazu ausführlich unten E. 6.1 bis 6.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_269/2013 vom 5. Juli 2013 E. 9.3 mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997, BBl 1997 II 1099; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 4.1, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 3.1.1, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 3.1.1, A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3).

3.2 Bei den Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 unter das Abkommen fallenden Steuern handelt es sich um Einkommenssteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die sog. "backup withholding tax", eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird (dazu unten insb. E. 6.5.2.3). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 dieses Abkommens (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96; ausführlich dazu: Urteile des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a und 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3).

Dass der Informationsaustausch nicht auf abkommensberechtigte Personen beschränkt ist, bedeutet, dass die zu übermittelnden Auskünfte auch nicht ansässige Personen betreffen können (Urteil des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2). Eine unbeschränkte Steu-

erpflicht der vom Amtshilfegesuch betroffenen Person in den USA ist keine Voraussetzung für die Leistung von Amtshilfe.

4.

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

Nach wie vor hat sich damit die ESTV erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 17 StAhiG zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten (so bereits schon: Art. 20*j* Abs. 1 der Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 [Vo DBA-USA; SR 672.933.61]). Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2). Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 5 m.w.H.).

Auf das Ersuchen wird gemäss Art. 7 StAhiG aber nicht eingetreten, wenn (1) es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist (E. 5.1), (2) Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind, oder (3) das Ersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, z. B. wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind.

5.

5.1

5.1.1 Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 139 II 404 E. 7.1 ff., insb. 7.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7 m.w.H.). Das verfassungsmässige Gebot der Verhältnismässigkeit gemäss Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) verlangt, dass staatliche Hoheitsakte für das Erreichen eines im übergeordneten öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sein müssen. Eine Zwangsmassnahme ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn eine ebenso geeignete mildere Anordnung für den angestrebten Erfolg ausreicht. Der Eingriff darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als notwendig (BGE 126 I 112 E. 5b mit Hinweisen).

5.1.2 Das auch bei der Amtshilfe gemäss Art. 7 Bst. a StAhiG geltende Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsprinzips, dem bei einem Eingriff in die verfassungsmässigen Rechte Rechnung getragen werden muss (vgl. DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative en matière fiscale – une vue d'ensemble, ASA 81 [2012/13], 181 ff., 190). Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, welcher den hier interessierenden Themenbereich beschlägt, benutzt den Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit der Information ("*information as is foreseeably relevant/renseignements vraisemblablement pertinents"*), gemeint ist aber auch hier die Verhältnismässigkeit der Informationsübermittlung und das Verbot der Beweisausforschung ("fishing expedition"). Verschiedene Angaben können die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen belegen. So enthält Art. 26 DBA-USA 96 keine Bestimmungen über die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch des IRS zu genügen hat. Doch regelt zumindest Art. 6 Abs. 2 StAhiG die Mindestanforderungen, welche das Gesuch erfüllen muss (vgl. unten E. 5.1.4).

5.1.3 Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung können die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (BGE 139 II 404 E. 7.2.2). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vor steuerstrafrechtlichem Hintergrund vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht. Bisher wurde daher

insbesondere auf die Grundsätze in Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG; SR 351.1) abgestellt. Demnach müssen die Stelle, von der das Gesuch ausgeht, und die für das Verfahren zuständige Behörde ebenso genannt werden, wie der Gegenstand und der Grund des Ersuchens. Des Weiteren sind möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person zu machen, gegen die sich das Verfahren richtet. Zudem muss die ersuchende Behörde die gesetzlichen Grundlagen der Untersuchung und den relevanten Sachverhalt darstellen und die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen. Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann zwar von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. Aufl., Bern 2009, Rz. 295). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun. Gegenüber Rechtshilfegesuchen in anderen Fällen werden an Rechtshilfegesuche betreffend Abgabebetrug aber erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt. Ein begründeter Verdacht auf Steuer- bzw. Abgabebetrug wurde seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (zum Ganzen: BGE 139 II 404 E. 7.2.2 und BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1; statt vieler weiterer: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.1 m.w.H.).

An dieser Rechtslage bezüglich der Notwendigkeit der Sachverhaltsdarstellung hat sich auch durch das Inkrafttreten des StAhiG grundsätzlich nichts geändert. Zwar äussert sich das Gesetz in Art. 6 Abs. 2 StAhiG – welcher den notwendigen Inhalt eines Ersuchens bestimmt, falls das anwendbare Abkommen keine Bestimmungen enthält bzw. falls aus dem Abkommen nichts abgeleitet werden kann – nicht ausdrücklich zur Notwendigkeit einer ausreichenden Sachverhaltsdarstellung. Zur Beurteilung, ob ein begründeter Verdacht vorliegt, ist eine solche Darstellung des massgeblichen Sachverhalts aber unerlässlich. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass dieser auch nach Inkrafttreten des StAhiG

weiterhin erforderlich ist. Anders liesse sich auch nicht beurteilen, ob eine nach Art. 7 Bst. a StAhiG verbotene Beweisausforschung ("fishing expedition") vorliegt.

5.1.4 Art. 6 Abs. 2 Bst. a StAhiG sieht vor, dass die Identität der betroffenen Person im Ersuchen genannt werden muss, wobei die Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann. Das Gesuch muss, um dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit (E. 5.1.1) und Art. 6 Abs. 2 Bst. a StAhiG zu entsprechen, möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet. Nichts anderes ergab sich bisher aus der analogen Anwendung von Art. 28 Abs. 2 IRSG (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2).

Das vorliegende Amtshilfegesuch ist ein Gruppenersuchen, das die Namen der betroffenen Personen nicht nennt. Diese dürften den US-Behörden zurzeit auch nicht bekannt sein. Nennt das Ersuchen keine Namen, sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die übrigen Umstände umso detaillierter zu beschreiben, damit die Notwendigkeit bzw. die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationsübermittlung beurteilt werden kann und unzulässige Beweisausforschungen verhindert werden. Das gilt insbesondere, falls ein Gesuch eine grosse Anzahl von Bankkunden betrifft. An den Detaillierungsgrad der Darstellung des Sachverhalts sind somit hohe Anforderungen zu stellen, denn nur wenn der Sachverhalt genügend klar dargestellt wurde, kann das zulässige Ersuchen von einer verbotenen Beweisausforschung ("fishing expedition") abgegrenzt werden. Darüber hinausgehende Anforderungen an das Gesuch können allerdings nicht gestellt werden, denn wie bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen ist zu berücksichtigen, dass die Informationen, um deren Übermittlung ersucht wird, dazu dienen sollen, die noch offenen Fragen zu klären (BGE 139 II 404 E. 7.2.3 und BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2, B-934/2011 vom 3. Mai 2011 E. 5.2.2).

5.1.5 Soweit ein auf das DBA-USA 96 gestütztes Amtshilfegesuch die weiteren erforderlichen Voraussetzungen erfüllt, macht das blosse Fehlen von Namens- und Personenangaben das Gesuch somit nicht zu einer unzulässigen Beweisausforschung ("fishing expedition"). Auch mit fehlenden Namens- und Personenangaben kann ein solches Gesuch das Ziel verfolgen, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten oder bereits verübte Betrugsdelikte oder dergleichen zu bekämpfen oder zu ahnden. Das

DBA-USA 96 lässt nur – aber immerhin – keine verdachtslosen Gruppenanfragen zu. Ergibt sich aus der Darstellung im Gesuch ein Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen, ist somit auf das Gesuch einzutreten, auch wenn es die Namen- und Personenangaben der betroffenen Steuerpflichtigen nicht enthält. Wie bei der Rechtshilfe in Strafsachen und der Amtshilfe in Börsenangelegenheiten ist jedoch auch bei der Steueramtshilfe im Falle eines Verfahrens gegen Unbekannt zu verlangen, dass die Anforderungen an die Sachverhaltsdarstellung umso konkreter sein müssen (zuvor: E. 5.1.4; BGE 139 II 404 E. 7.2.3).

5.1.6 Im internen schweizerischen Recht genügt als Anfangsverdacht für die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens der Verdacht des Vorliegens einer Straftat. Dabei reicht ein einfacher Verdacht, welcher in der Annahme einer gewissen Wahrscheinlichkeit strafbaren Verhaltens besteht, wobei zu Beginn der Untersuchung durchaus Zweifel bestehen können, ob überhaupt ein Delikt begangen wurde, ist doch gerade die Klärung dieser Frage Zweck des Verfahrens. Der Verdacht einer Straftat ergibt sich aus bestimmten Tatsachen, welche zusammen mit kriminalistischen, kriminologischen oder anderen allgemeinen Erkenntnissen und im Hinblick auf einen gesetzlichen Straftatbestand den Wahrscheinlichkeitsschluss erlauben, es sei eine Straftat verübt worden. Rechtsstaatlich bedeutsam ist der Bezug auf bestimmte Tatsachen. Die Ermittlungs- und Untersuchungsorgane sollen nicht ohne konkreten, verdachtserweckenden Anlass, welcher unter anderem auf bestimmten Tatsachen beruht, irgendwelche Vorgänge überprüfen. Dies heisst, dass nicht, um Verdacht schöpfen zu können, zuerst ermittelt werden darf; vielmehr muss ein Anfangsverdacht aufgrund bestimmter Tatsachen schon feststehen. In diesem Sinn enthält eine allgemeine Erkenntnis keine bestimmten Tatsachen, die einen konkreten Verdachtsfall begründen, sondern es handelt sich dabei allenfalls um einen kriminologischen Erfahrungssatz, der erst, wenn bestimmte Tatsachen vorliegen, den Wahrscheinlichkeitsschluss auf eine bestimmte Handlung erlaubt. Zur Entstehung eines individuellen Anfangsverdachts sind mit anderen Worten die bestimmten Tatsachen ausschlaggebend, und die allgemeinen Erkenntnisse dürfen lediglich der hypothetischen Wahrscheinlichkeitsüberprüfung dienen. Dabei ist allerdings festzustellen, dass als Anfangsverdacht der Verdacht einer Straftat genügt und der Verdacht gegenüber einer bestimmten Person als Täter nicht erforderlich ist. Die Wahrscheinlichkeit, ein Unbekannter habe ein Verbrechen oder Vergehen begangen, reicht völlig aus. Daher dürfen auch Prozesshandlungen vorgenommen werden, die der Klärung eines noch nicht personenbezogenen Verdachts dienen. Dies ergibt sich als

Selbstverständlichkeit aufgrund des Umstands, dass es zur Ermittlungstätigkeit gehört, nach Personen und Sachen zu fahnden (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.1 mit zahlreichen Hinweisen und B-934/2011 vom 3. Mai 2011 E. 2.2.2.2).

5.2

5.2.1 Die ESTV hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Sie hat weder Tat- noch irgendwelche Schuldfragen zu prüfen noch ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Sie ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2 m.w.H.).

5.2.2 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – grundsätzlich kein Anlass besteht, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, BGE 126 II 409 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-1258/2013 vom 24 Juli 2013 E. 4.1, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2 m.w.H., A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.1.1; Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2010.295 vom 15. Dezember 2011 E. 5.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren.

5.2.3 Die ESTV hat demnach kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen hinreichend begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Deckmantel eines von ihr ohne Vorhandensein von Verdachtsmomenten lediglich behaupteten Abgabebetrugs Beweise verschafft, die zur Ahndung anderer – unter der Herrschaft des vorliegend einzig massgebenden DBA-USA 96 nicht amtshilfefähiger Fiskaldelikte dienen sollen. Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden

Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen. Ob die vom Amtshilfegesuch betroffene Person die ihr vorgeworfenen Handlungen tatsächlich begangen hat, bildet nicht Gegenstand des Amtshilfeverfahrens. Die weiteren, eigentlichen Abklärungen obliegen der zuständigen Behörde im ersuchenden Staat; erst sie hat die ihr amtshilfeweise gelieferten Informationen im Zusammenhang mit allfälligen eigenen weiteren Abklärungen umfassend zu würdigen (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.3 m.w.H., A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.4.2).

6.

6.1 Weitere Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist ein begründeter Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Dieser Begriff ist nach ständiger Rechtsprechung vertragsautonom auszulegen und umfasst im Amtshilfebereich auch den Abgabebetrug, nicht aber die blosse Steuerhinterziehung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.1).

6.2 Das schweizerische Recht unterscheidet bei den direkten Steuern – soweit im vorliegenden Kontext relevant – zwischen Steuerhinterziehung (Art. 175 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] bzw. Art. 56 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) und Steuerbetrug (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG). Die Steuerhinterziehung ist das Verhalten, durch welches vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt wird, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Der objektive Tatbestand besteht darin, dass der Täter in Verletzung von Verfahrenspflichten – sei es mittels Tun oder mittels Unterlassen – bewirkt, dass eine Veranlagung ausbleibt oder unrichtig erfolgt und ihm daraus ein ungerechtfertigter Steuervorteil respektive dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entsteht. Erforderlich ist, dass zwischen dem Steuerausfall des Gemeinwesens und dem Verhalten des Täters ein Kausalzusammenhang besteht (vgl. PIETRO SANSONETTI, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008, Art. 175 DBG, N. 12 ff.; ROMAN SIEBER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83 bis 222, 2. Aufl., Basel 2008 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 175 DBG, N. 23 ff.). Steuerbetrug begeht,

wer zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung Dritter gebraucht (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG). Der objektive Tatbestand ist erfüllt, wenn der Täter von unwahren oder unechten Urkunden Gebrauch macht. Ein Erfolg, z.B. die Täuschung der Steuerbehörde, die Hinterziehung von Steuern, die konkrete Gefährdung oder der Ausfall des Steueranspruchs des Gemeinwesens ist nicht vorausgesetzt. Der subjektive Tatbestand umfasst neben dem vorsätzlichen Handeln die Absicht, die Steuerbehörde zu täuschen und Steuern zu hinterziehen (vgl. SANSONETTI, a.a.O., Art. 186 DBG, N. 12 ff. und N. 37 ff.; ANDREAS DONATSCH, in: Kommentar DBG, a.a.O., Art. 186 DBG, N. 9 ff. und N. 37 ff.). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht die Formulare des IRS, insbesondere das Formular W-8BEN, als Urkunde im Sinn von Art. 110 Abs. 5 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0) qualifiziert (BGE 139 II 404 E. 9.9.2).

Im Kontext des DBA-USA 96 ist neben diesen beiden Delikten bezüglich der direkten Steuern auch die Definition des Abgabebetrugs im Sinn von Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) relevant, welcher sich auf die vom Bund erhobenen Steuern bezieht (vgl. Art. 1 VStrR zum Geltungsbereich des Gesetzes). Nach dieser Bestimmung begeht einen Abgabebetrug, wer durch arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen Leistungen in erheblichem Umfang unrechtmässig vorenthalten werden. Der subjektive Tatbestand des Abgabebetrugs setzt einen Vorsatz des Täters auf die arglistige Täuschung der Steuerbehörde zum Zweck der Steuerverkürzung voraus (Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 12 Abs. 1 StGB). Als qualifizierendes Tatbestandselement tritt das arglistige Verhalten des Täters in den Vordergrund. Die im Verwaltungsstrafrecht verwendete Umschreibung des Begriffs der Arglist deckt sich dabei grundsätzlich mit derjenigen, welche Rechtsprechung und Lehre zu Art. 146 StGB entwickelt haben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.2).

6.3 Arglistig handelt, wer sich zur Täuschung eines anderen besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient oder ein ganzes Lügengebäude errichtet, aber auch jener, der bloss falsche Angaben macht, wenn deren Überprüfung besondere Mühe erfordert, unmöglich oder nicht zumutbar ist. Danach muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Ein betrügerisches Verhalten wird bereits dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden sich schwer

durchschaubarer Machenschaften bedient, um eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken. Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude erforderlich. Eine einfache Lüge erfüllt für sich allein das Arglistelement demnach nicht (statt vieler: BGE 125 II 250 E. 3b m.w.H.). Arglist ist ferner gegeben, wenn der Täter den Getäuschten von der Überprüfung der falschen Angaben abhält oder wenn er voraussieht, dass der andere die Überprüfung unterlassen wird, sofern sich diese Voraussicht aus einem besonderen Vertrauensverhältnis ergibt, auf klaren Regelungen oder Zusicherungen beruht und nicht nur eine auf gewissen Beobachtungen beruhende Erwartung darstellt (vgl. ANDREAS EICKER/FRIEDRICH FRANK/JONAS ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Bern 2012, S. 108 f.). Eine blosse falsche Angabe, welche die Gegenpartei – im vorliegenden Kontext die Steuerbehörde – ohne besondere Mühe auf ihre Richtigkeit hin überprüfen könnte, gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dagegen nicht als arglistig (vgl. BGE 135 IV 76 E. 5.2, BGE 122 IV 197 E. 3d m.w.H.). Im Verhältnis mit den USA werden die in Art. 14 Abs. 2 VStrR umschriebenen Handlungsweisen auch dann als "Betrugsdelikte und dergleichen" betrachtet, wenn es sich bei der beeinträchtigten ausländischen Steuer nach schweizerischer Rechtsauffassung um eine nicht vom Bund erhobene Steuer handeln würde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.3).

6.4 Der Begriff "Betrugsdelikte und dergleichen" wird in Ziff. 10 des Protokolls 96 umfassend umschrieben. Auch das Bundesgericht geht bei der Auslegung des Begriffs nach wie vor vom – gegenüber der Regelung des Steuerbetrugs von Art. 186 DBG – tatbestandlich weiteren Betrugsbegriff von Art. 14 Abs. 2 VStrR aus (Urteil des Bundesgerichts 2C_269/2013 vom 5. Juli 2013 E. 9.4).

6.5

6.5.1 Vorliegend ist noch auf den spezifischen Kontext des sog. Qualified Intermediary (QI) Systems (QI-System) einzugehen.

6.5.2

6.5.2.1 Die Vereinigten Staaten änderten mit Wirkung ab dem 1. Januar 2001 ihre Quellensteuervorschriften, indem sie unter anderem das sog. QI-System schufen. Die neuen US-Vorschriften änderten das Entlastungsverfahren bei Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen für ausländische Investoren grundlegend (MARC RIHS, EU-Zinsbesteuerung,

Auswirkungen auf die Schweiz, Zürich 2001, S. 34 ff., auch zum Folgenden). Sie ermöglich(t)en ausländischen Banken, für ihre nichtamerikanischen Kunden die Entlastung bzw. Befreiung von der US-Quellensteuer ohne Angaben von Kundendaten direkt zu bewirken, sei es unter dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen, sei es unter der "portfolio interest exemption".

6.5.2.2 Bis Ende 2000 war die Regelung wie folgt: Die USA erhoben auf den an ausländische Empfänger gezahlten Dividenden und Zinsen aus US-Wertschriften eine Quellensteuer von 30%. Allerdings waren die Zinsen auf den meisten Obligationen US-Emittenten gemäss US-Recht ("portfolio interest exemption") von der Quellensteuer befreit, sofern sie an ausländische Investoren ausgerichtet wurden. Die Inanspruchnahme der "portfolio interest exemption" setzte voraus, dass der wirtschaftlich Berechtigte seinen Status als ausländischer Empfänger auf dem offiziellen Formular "W-8" bestätigte und somit seinen Namen gegenüber den US-Steuerbehörden offenlegte. Für die verbleibenden Zinsen und Dividenden konnten Investoren aus einem Land, das mit den USA ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hatte, grundsätzlich eine volle oder teilweise Entlastung von dieser Steuer verlangen.

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

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

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

6.5.2.5 Ist der Investor in US-Werte ein US-Steuerzahler, ist von diesem das Formular "W-9" zu verlangen, welches das Formular für Empfänger von sog. FDAP-Income ("fixed or determinable annual or periodical income") von US-Steuerzahlern darstellt. Dieses Formular zusammen mit der Auflistung der vereinnahmten Einkommen und der genauen Identität des Kunden ist mit dem Formular "1099" dem IRS zu übermitteln. Ein solches Reporting verlangt jedoch den Verzicht des Depotinhabers auf die Wahrung des Bankgeheimnisses. Verzichtet er, werden die Daten übermittelt, was zugleich sicherstellt, dass die entsprechenden Einkommen auch in den USA deklariert werden. Verzichtet er nicht, muss der QI die "backup withholding tax" insbesondere auf den Verkäufen der Werte erheben und dem IRS abliefern. Zudem ist der QI verpflichtet, Investments in US-Werte zu blocken (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.4 mit zahlreichen Hinweisen).

6.5.2.6 Das Formular "W-9" muss jedoch in der Regel nur ausgefüllt werden, wenn US-Wertschriften im entsprechenden Depot gehalten werden. Ohne solche sieht das QI-System keine Mitteilungspflicht vor. Diese Lücke im QI-System war den USA bekannt. Ausnahmen bestehen etwa, wenn Verkäufe in den USA erwirkt werden, sich also z.B. die Händler der Wertschriften in den USA aufhalten oder bei Telefonaten oder E-Mails aus den USA. Die Vorschrift erklärt sich aus der Tatsache, dass das QI-System sich auf das Einkommen aus US-Quellen konzentriert, also auf

Einkommen, das seinen Ursprung in den USA hat (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.5 mit zahlreichen Hinweisen).

6.5.3 Gemäss Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96 gilt das Abkommen für Steuern vom Einkommen, die für Rechnung eines Vertragsstaates erhoben werden. Nach Art. 2 Ziff. 3 DBA-USA 96 gilt das Abkommen auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Der US-Fiskus hat mit dem QI-System organisatorische Vorkehren getroffen, welche die korrekte Einkommensbesteuerung der in den Vereinigten Staaten Steuerpflichtigen sicherstellen sollen. Die Feststellung des Bundesverwaltungsgerichts, das QI-System stelle im Ergebnis nichts anderes als eine verfahrenstechnische Seite der Einkommensbesteuerung dar und werde dementsprechend vom Abkommen ohne weiteres mitumfasst, ist freilich nicht dahingehend zu verstehen, dass das QI-Abkommen als Vereinbarung zwischen den QI und dem IRS vom Bundesverwaltungsgericht als solches durchgesetzt würde. Da die in ihm enthaltenen Regeln aber nicht etwa eine Steuerpflicht neu begründen, sondern einzig der Durchsetzung der schon bestehenden Steuerpflicht dienen – und also insofern verfahrenstechnischer Natur sind –, kann es durchaus – eben als Vertrag zwischen QI und IRS – in die Beurteilung miteinbezogen werden. Dass das System erst nach der Abkommensratifizierung in Kraft getreten ist, spielt aufgrund der sinngemäss anzuwendenden Bestimmung von Art. 2 Ziff. 3 DBA-USA 96 keine Rolle. Nach Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ist zudem "in Fällen von Steuerbetrug" der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 des Abkommens (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Das heisst, es spielt keine Rolle, wem gegenüber die "backup withholding tax" zur Anwendung kommt und ob vom Amtshilfegesuch auch Offshore-Gesellschaften betroffen sind. Massgebend ist einzig, dass im einen der Vertragsstaaten Informationen zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen benötigt werden und dass der andere Vertragsstaat über solche Informationen verfügt bzw. diese beschaffen kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.2).

6.5.4 Bei Vorliegen eines besonderen Vertrauensverhältnisses kann – wie zuvor festgehalten wurde (E. 6.3) – unter Umständen bereits ein blosses Schweigen einen Abgabebetrug darstellen, nämlich dann, wenn der Täuschende voraussieht, dass der Getäuschte mit Rücksicht auf dieses be-

sondere Vertrauensverhältnis von einer Überprüfung absehen wird (vgl. dazu auch ERIC HESS, Die Möglichkeiten und Grenzen der Schweiz auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, in: ASA 71 S. 125 ff., S. 128).

Es ergibt sich gemäss dem vorstehend Dargestellten deutlich, dass das gesamte QI-Verfahren auf besonderen Regelungen des Verhältnisses zwischen dem IRS, den QI und den Steuerpflichtigen beruht. Dabei spielt es keine Rolle, dass das QI-System nicht Teil des schweizerischen Rechtssystems ist. Es geht – wie erwähnt (E. 6.5.2) – nicht darum, das QI-System als solches durchzusetzen, sondern um das besondere Verhältnis, das dieses System tatsächlich zwischen den Beteiligten schafft. Dieses Verhältnis zeichnet sich dadurch aus, dass der IRS faktisch einen wesentlichen Teil seiner Aufgaben bezüglich der Kontrolle der Deklaration der Erträge aus US-Wertschriften von "US persons" auf die QI ausgelagert hat und der IRS selbst keine Möglichkeiten hat, die Einhaltung der vom QI aufgrund des mit dem IRS abgeschlossenen QI-Agreements eingegangenen Verpflichtungen selbst zu überprüfen. Zwar wurde aufgrund dieser eingeschränkten Möglichkeiten des IRS bestimmt, dass eine besondere, unabhängige Revisionsstelle einzusetzen sei, welche die Kontrolle über die richtige Anwendung des QI-Agreements durch den QI wahrzunehmen habe. Die Revisionsstelle darf nun aber auf die Angaben in den einschlägigen Formularen abstellen, wenn sie nicht konkrete Kenntnisse darüber hat, dass diese Angaben falsch sind. Diese Folgerung ergibt sich aufgrund der Regelung der "External Audit Procedures" in Section 10 des QI-Model-Vertrages (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.3.1). Die Revisionsstelle muss nämlich unter anderem die Einhaltung der Gültigkeitsstandards gemäss Section 5.10 durch den QI und die Einhaltung der "Know-Your-Costumer-Standards" prüfen. Diese halten fest, dass der QI grundsätzlich auf die Angaben in den einschlägigen Formularen abstellen darf. Gleiches muss demzufolge auch für die Revisionsstelle gelten, da sie nur prüft, ob sich der QI an diese Standards hält. Aufgabe der Revisionsstelle ist danach eine insbesondere formelle Überprüfung der Einhaltung der Regelungen durch den QI, wobei ersichtlich ist, dass die Revisionsstelle dabei die Unterlagen überprüfen muss, welche der QI im Zusammenhang mit dem fraglichen Kontoinhaber, auf den das QI-System zur Anwendung kommt, erstellt hat. Das heisst, die Überprüfungsaufgabe der Revisionsstelle beschlägt vor allem die Kontrolle, ob die QI die notwendigen Prozesse richtig handhaben. Aufgrund der Umschreibung der Aufgaben der Revisionsstelle ist dagegen nicht ersichtlich, dass weitergehende Prüfungen oder

Abklärungen der Revisionsstelle zur Frage vorgesehen sind, ob die Angaben auf den Kundenunterlagen, welche der QI führt bzw. verwaltet, auch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, so zum Beispiel ob die Angabe des tatsächlich Nutzungsberechtigten der Wahrheit entspricht. Überdies sind diese Revisionsstellen nicht Teile des IRS, sondern Dritte, welche in das QI-System eingebunden sind. Der Zweck, der mit den Revisionsstellen verfolgt wird, besteht denn auch nicht darin, die richtige steuerliche Behandlung der Kontoinhaber sicherzustellen, sondern die externe Revisionsstelle soll sicherstellen, dass der QI sich gemäss den Verpflichtungen der QI-Vereinbarung verhält. Damit stimmt überein, dass die Revisionsstelle dem IRS Kundennamen nicht offenlegen muss (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.3.1 mit zahlreichen Hinweisen).

Das bedeutet zusammenfassend nichts anderes, als dass das QI-System das Ziel hat, die US-Steuerpflichtigen ohne weitere Kontrollen des US-Fiskus, das heisst gestützt auf dessen Vertrauen in die korrekte Anwendung des QI-Systems, zur korrekten Erfüllung ihrer Steuerpflicht zu bringen. Der US-Fiskus verfügt auch nicht über Kontrollmöglichkeiten über die korrekte Erfüllung der Steuerpflicht der einzelnen Steuerpflichtigen (vgl. auch BGE 139 II 404 E. 9.7; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.3.1).

6.5.5 Im Weiteren hat das Bundesverwaltungsgericht bereits in früheren Entscheiden darauf hingewiesen, dass sich aus dem Vorschieben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit der Angabe, diese Gesellschaft sei gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklichkeit direkt durch "US persons" verwalteten Vermögenswerten, ein begründeter Verdacht auf Abgabebetrug im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 zu ergeben vermag (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.5, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass – wie erwähnt – im Rahmen des Amtshilfeverfahrens das Bestehen eines Betrugsdelikts oder dergleichen nicht nachgewiesen sein muss, sondern dass es genügt, wenn die feststehenden Tatsachen eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür begründen (E. 5.1).

6.5.6 Für eine korrekt errichtete selbstständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits

grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren. Von dieser Trennung kann allenfalls dann abgesehen werden, wenn das anwendbare Steuerrecht trotz (zivilrechtlicher) Selbständigkeit festlegt, es sei von einer transparenten Struktur auszugehen und es sei steuerlich nicht die juristische Person, sondern jemand Drittes als "Beneficial Owner" zu qualifizieren. Soweit nicht derartige steuerrechtliche Spezialbestimmungen bestehen, ist auch steuerrechtlich von zwei getrennten Steuersubjekten auszugehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5 m.w.H.).

Umgekehrt ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach bei Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person "das Spiel der juristischen Person zu spielen" ist, dass bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären durch den wirtschaftlich Berechtigten im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Fall eine Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit als rechtsmissbräuchlich, entgegen Treu und Glauben (vgl. BGE 108 II 213 E. 6 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5). Dass Gesellschaften aus QI-Sicht grundsätzlich als wirtschaftlich Berechtigte gelten und damit auch die Vermögensverwaltung über eine solche Gesellschaft nicht per se eine amtshilfefähige Handlung darstellt, ändert nach dem Gesagten nichts daran, dass Amtshilfe geleistet werden kann, wenn die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet wurde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5 m.w.H.).

Im schweizerischen Bankverkehr wird das sog. "Formular A" zur Feststellung der an einem Konto wirtschaftlich berechtigten bzw. letztbegünstigten Person verwendet. Dieses dient nicht steuerlichen, sondern anderen Zwecken (wirtschaftliche Hintergründe, Hinweise bei Strafuntersuchungen, Geldwäscherei etc; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 15. März 2009 E. 5.5.2.4). Damit ist es möglich, dass auf dem "Formular A" eine andere Person als wirtschaftlich berechtigte angegeben wird als auf dem Formular "W-8BEN" und dennoch beide Formulare korrekt ausgefüllt wurden. Allein der Umstand, dass jeweils andere Personen als wirtschaftlich Berechtigte auf den Formularen angegeben werden, führt noch nicht zum begründeten Verdacht, dass falsche Angaben gemacht wurden. Jedoch genügt die Tatsache, dass bezüglich identischer Vermögenswerte einmal eine, ein anderes Mal eine andere Person als wirtschaftlich berechtigte aufgeführt wird, um weitere amtshilferelevante Abklärungen auszulösen. Treten alsdann weitere

einschlägige Hinweise hinzu, kann sich ein begründeter Verdacht ergeben.

6.5.7 Da das Formular "W-8BEN" nicht dem IRS, sondern der Bank einzureichen ist, ist hier festzuhalten, dass dem Strafrecht die Begriffe des sog. "mittelbaren Täters" und des "Tatmittlers" bekannt sind (vgl. dazu: GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, Die Straftat, 4. Aufl., Bern 2011, § 13 N. 20 ff.). Eine Täuschung ist also auch dann möglich, wenn der Täter (mittelbarer Täter) eine Person (Tatmittler) täuscht, die dann ihrerseits wieder – ohne sich dessen selbst bewusst zu sein, da sonst Mittäterschaft, allenfalls Gehilfenschaft in Frage kommen – eine weitere Person täuscht. Übertragen bedeutet dies nun, dass zunächst der QI durch Vorlage eines falschen Formulars "W-8BEN" getäuscht wird. Da der wirtschaftlich Berechtigte – wie soeben gesehen – nicht mit jenem im "Formular A" korrespondieren muss, besteht für die Bank kein Anlass, in einem solchen Fall vertiefte Nachforschungen anzustellen. Immerhin wird die Person, welche das Formular "W-8BEN" ausfüllt, angehalten, "[u]nder penalties of perjury" die Informationen korrekt anzugeben. Der dermassen getäuschte QI wird nun seinerseits den IRS täuschen, indem er seinen Verpflichtungen gemäss dem QI-Vertrag (unwissentlich) nicht nachkommt. Die jeweiligen Vertrauensverhältnisse zwischen mittelbarem Täter und Tatmittler einerseits sowie Tatmittler und IRS andererseits genügen für das Bestehen eines Vertrauensverhältnisses (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7 m.w.H.).

6.6

6.6.1 Die Auffassung, dass betrügerisches Verhalten stets einer über das blosse Verschweigen hinausgehenden Täuschung bedarf, findet ihre Stütze auch in den vorbereitenden Arbeiten und den Umständen des Vertragsabschlusses, welche in Anwendung von Art. 32 VRK bestätigend herangezogen werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 6.6 auch zum Folgenden).

6.6.2 Davon ausgehend, dass Doppelbesteuerungsabkommen traditionellerweise der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, basierte die schweizerische Abkommenspolitik bis zum Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009 (nämlich in zukünftig abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen auch bei Steuerhinterziehung Amtshilfe zu leisten) darauf, lediglich die sog. "kleine" Amtshilfe zu gewähren (statt vieler: PE-

TER LOCHER, Die schweizerische Haltung zur internationalen Amtshilfe bei den direkten Steuern in einem veränderten Umfeld, in: Peter Locher/Bernhard Rolli/Peter Spori [Hrsg.], Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Aktuelle Situation und Perspektiven, Festschrift für Walter Ryser, Bern 2005, S. 269 ff., S. 270 f). Vor diesem Hintergrund stellt bereits eine erweiterte Amtshilfe in Betrugsfällen eine Ausweitung dar. Eine solche bestand im DBA-USA zwar bereits seit jeher (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 4.1.3). Stets war aber auch im Verhältnis zu den USA klar, dass Amtshilfe lediglich für Betrugsdelikte und nicht bloss für Steuerhinterziehung geleistet würde (vgl. etwa Botschaft des Bundesrats zum DBA-USA vom 10. März 1997 BBl 1997 II 1085 ff., 1099: "Das amerikanische Recht kennt den für die Anwendung von Artikel 26 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht; ..."). Eine derartige Ausweitung auf die Steuerhinterziehung war im Übrigen mit Bezug auf die USA auch später nicht geplant. Schliesslich kann in diesem Zusammenhang auch noch auf den von der Schweiz im Juni 2004 modifizierten Vorbehalt zu Art. 26 des OECD-MA hingewiesen werden, wonach sich der Informationsaustausch auf "...acts of fraud subject to imprisonement according to the laws of both Contracting States" beschränken soll (Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen zu Handen des Chefs des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom Oktober 2004, S. 35). Die US-Behörden waren dieser schweizerischen Differenzierung zwischen Betrug und Hinterziehung zwar nicht zugetan (HESS, a.a.O., 132). Die Bedeutung der Unterscheidung war ihnen indessen durchaus klar.

6.7 Damit ist – wie das Bundesverwaltungsgericht bereits in früheren Entscheiden festgestellt hat (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.7 m.w.H.) – unter dem DBA-USA 96 für vermutete reine Steuerhinterziehung, selbst wenn es um hohe Beträge gehen sollte, keine Amtshilfe zu leisten.

7.

7.1 Das Amtshilfegesuch des IRS vom 17. April 2013 nennt die zuständigen Behörden sowie Gegenstand und Grund des Ersuchens. Der massgebliche Sachverhalt wird dargelegt (vgl. oben Sachverhalt B). Wie bereits zuvor festgehalten, nennt das Amtshilfegesuch des IRS vom 17. April 2013 keine Namen. Es ist daher zunächst zu prüfen, ob überhaupt genügend Hinweise vorliegen, aus denen sich der begründete Verdacht er-

gibt, es seien amtshilfefähige Straftaten begangen worden (E. 7.2). Nur falls der begründete Verdacht auf das Vorliegen einer solchen Straftat bestehen sollte, wäre zu fragen, ob betreffend die im Amtshilfegesuch aufgeführten Personengruppen ein begründeter Verdacht besteht, sie seien an einer solchen Straftat beteiligt gewesen, mit anderen Worten, ob die im Amtshilfegesuch genannten Kriterien geeignet sind, diejenigen Personen zu finden, die möglicherweise die vorgeworfene(n) Straftat(en) begangen haben. Auch dabei wäre insbesondere der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten (E. 5.1.1).

7.2

7.2.1 Der IRS wirft der Julius Bär im Amtshilfegesuch vom 17. April 2013 zusammengefasst vor, Mitarbeiter derselben hätten nach US-Recht steuerpflichtigen Kunden aktiv dabei geholfen, Einkommen und Vermögen vor dem US-Fiskus zu verbergen. Damit verhindert werden kann, dass ein entsprechender Verdacht bloss vorgeschoben ist, ist zunächst zu prüfen, auf welche Quellen sich der IRS stützt.

7.2.2 Der IRS führt in seinem Amtshilfegesuch vom 17. April 2013 aus, er stütze sich auf Informationen, die von der Julius Bär selbst an das US-Department of Justice oder den IRS übermittelt worden waren, auf Auskünfte von Kunden der Julius Bär, die sich im Rahmen eines "voluntary disclosure programs" beim IRS selbst angezeigt hatten, sowie auf eine Anklageschrift gegen zwei gegenwärtige oder ehemalige Angestellte der Julius Bär ("Casadei Indictment") und auf Untersuchungen von öffentlich zugänglichen Informationen verschiedener Einheiten der Julius Bär (vgl. oben Sachverhalt B.c). Der IRS schildert in seinem Amtshilfegesuch das Bild, welches sich seiner Meinung nach aus den zusammengetragenen Quellen ergibt. Dazu ist Folgendes festzustellen: Auf der einen Seite sind an den in einem Amtshilfegesuch umschriebenen Sachverhalt hohe Anforderungen zu stellen, wenn es – wie dies vorliegend der Fall ist – die betroffenen Personen nicht namentlich nennt. Nur so kann sichergestellt werden, dass der ersuchende Staat keine verbotene Beweisausforschung aufs Geratewohl betreibt, welche dem Verhältnismässigkeitsprinzip widersprechen würde (E. 5.1). Auf der anderen Seite ist aber auch hier nach dem im Völkerrecht üblichen Vertrauensprinzip grundsätzlich vom Sachverhalt auszugehen, wie er im Amtshilfeverfahren geschildert ist, solange sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass er nur vorgeschoben ist (völkerrechtliches Vertrauensprinzip; E. 5.2.2).

7.2.3 Zwar ergibt sich aus dem dem Amtshilfegesuch beigelegten "Casadei Indictment" nicht, dass es sich bei der dort genannten Bank um die Julius Bär handelt. Dies lässt sich aber anhand der in der Anklageschrift genannten Namen eruieren. Zum "Casadei Indictment" ist zu bemerken, dass es sich um eine (wenn auch bereits zugelassene) Anklageschrift handelt. Über die Taten, die den Angeklagten vorgeworfen werden, hat – zumindest soweit sich das den dem Gericht vorliegenden Akten entnehmen lässt – noch kein Gericht geurteilt. Zudem werden die Vorwürfe nicht weiter durch Unterlagen belegt. Es wird so nicht klar, ob sich die Vorwürfe aus Aussagen der in der Anklageschrift genannten Kunden ergeben oder ob sie anderen Quellen entstammen. Überdies sind in der Anklageschrift – soweit aufgrund der Angaben nachvollziehbar – ausschliesslich Handlungen umschrieben, die nach schweizerischem Verständnis allenfalls als nicht amtshilfefähige Steuerhinterziehung zu würdigen wären. Dies gilt insbesondere für die (unvollständigen) Steuererklärungen, auf denen die nicht deklarierten Konten nicht aufgeführt wurden.

7.2.4 Soweit der IRS der Julius Bär lediglich vorwirft, sie habe ihren Kunden geholfen, Konten zu verbergen, handelt es sich nach schweizerischem Recht ebenfalls (höchstens) um eine Steuerhinterziehung, die unter dem vorliegend einzig relevanten DBA-USA 96 nicht amtshilfefähig ist. Dies gilt insbesondere für die vom IRS dargestellten Handlungen betreffend die Verwendung von Decknamen und Nummern für Konten, das Ausstellen von Reisekontoauszügen, welche keinen Rückschluss auf den Kontoinhaber zulassen und Reisen der Kundenberater in die USA.

Problematisch erweist sich auch der Hinweis im Amtshilfegesuch, Kunden seien von der Julius Bär gefragt worden, ob sie ein Formular "W-9" ausfüllen und damit die Konten angeben wollten. Auch dieses Verhalten bewertet der IRS als Hinweis auf ein amtshilfefähiges Delikt. Wie bereits mehrfach festgehalten, stellt unter der Herrschaft des vorliegend einzig massgebenden DBA-USA 96 das reine Nichtangeben eines Kontos aber kein amtshilfefähiges Verhalten dar. Soweit das Amtshilfegesuch nur von verschleierten bzw. nicht offengelegten Konten spricht, kann darauf nicht eingetreten werden. Wie zuvor dargelegt (E. 6.5.2.6), weist das QI-System zudem eine den USA durchaus bekannte Lücke auf, indem unter Umständen kein Formular "W-9" ausgefüllt werden muss, wenn Konten – in der schweizerischen Terminologie "Depots" – betroffen sind, in denen keine US-Wertschriften gehalten werden. Damit kann in solchen Fällen nicht die Rede davon sein, es liege arglistiges Verhalten vor, weil das Vertrauen ausgenutzt worden sei (oben E. 6.3). Ein entsprechendes Vertrau-

en bestand hier gerade nicht. Wurde also die – bekannte – Lücke im QI-System gezielt ausgenutzt, führt dies nicht dazu, dass arglistiges Verhalten vorliegt, welches ein amtshilfefähiges Delikt darstellen kann. Es liegt höchstens eine nicht amtshilfefähige Steuerhinterziehung vor (oben E. 6.7).

Verfehlungen einzelner Mitarbeiter einer Bank können sodann nicht dazu führen, dass bezüglich aller Kunden, die ein bestimmtes Verhaltensmuster aufweisen, Amtshilfe zu leisten ist. Dies würde dem Verhältnismässigkeitsprinzip widersprechen (E. 5.1.1). Im "Casadei Indictment" werden die Namen von immerhin zwei Mitarbeitern genannt, wobei diesen (nach schweizerischer Auffassung) wohl "nur" Beihilfe zur Steuerhinterziehung vorgeworfen werden kann. Zudem zeigten sich in der "voluntary disclosure practice" gemäss Amtshilfegesuch mindestens 400 Personen selbst an, die nicht gemeldete Konten bei der Julius Bär hatten (vgl. Sachverhalt B.b). Nun würde es sich beim blossen Nichtangeben eines Kontos um nicht amtshilfefähige Fälle von Steuerhinterziehung handeln.

7.2.5 Grundsätzlich sind zwar die Behörden des ersuchenden Staates nicht verpflichtet, den massgebenden Sachverhalt im Amtshilfegesuch bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei darzulegen (E. 5.1.3). Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts stellt aber der Umstand, dass hinreichende Anhaltspunkte für ein Delikt gegeben sind, die notwendige (und gleichzeitig ausreichende) Voraussetzung für die Gewährung der Amtshilfe dar. Bei Gruppenersuchen – wie dem vorliegend zu beurteilenden – sind gemäss Bundesgericht an den Detaillierungsgrad der Darstellung des Sachverhalts hohe Anforderungen zu stellen, denn nur wenn der Sachverhalt genügend klar dargestellt wurde, kann das zulässige Ersuchen von einer verpönten Beweisausforschung ("fishing expedition") abgegrenzt werden (E. 4 und 5.1.4).

7.2.6 Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts genügt die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfegesuch vom 17. April 2013 diesen Anforderungen an den Detaillierungsgrad aber nicht:

Im vom IRS beschriebenen Sachverhalt findet sich lediglich ein einziges Beispiel, das allenfalls und erst noch nur, falls zusätzliche Informationen vorhanden wären, gegebenenfalls den Vorwurf der Erfüllung des Tatbestands des Abgabebetrugs begründen könnte. So beschreibt der IRS ein in den USA steuerpflichtiges, ursprünglich aus einem Drittstaat stammendes Ehepaar, das offenbar – um erbrechtliche Folgen zu vermeiden – ein

Konto bzw. die dazugehörenden Vermögenswerte bei der Julius Bär auf eine Domizilgesellschaft übertragen hat (vgl. oben Sachverhalt B.j). Zwar lässt sich dem geschilderten Sachverhalt entnehmen, dass das Ehepaar nach Übertragung weiterhin Gelder bezogen haben soll. Doch wird im Amtshilfegesuch nicht beschrieben, inwieweit dadurch tatsächlich das "Spiel der Gesellschaft" (E. 6.5.6) nicht gespielt worden wäre. Es lässt sich insbesondere mangels weitergehender Beschreibung nicht ansatzweise entnehmen, welche Position die Ehegatten innerhalb der Gesellschaft innehatten und inwieweit Gelder für den persönlichen Gebrauch bezogen wurden. Auch dass Bankformulare falsch ausgefüllt worden seien, was gemäss den vom IRS im Gesuch selbst aufgestellten Kriterium zur Identifikation der betroffenen Personen (Nr. 6 der "search criteria") ausdrücklich für die Amtshilfe erforderlich wäre, wird nicht behauptet. Im "Casadei Indictment" findet sich der im Amtshilfegesuch beschriebene Sachverhalt im Übrigen nicht.

7.2.7 Zusammengefasst lässt sich somit festhalten, dass einerseits die vom IRS angeführten Sachverhalte im "Casadei Indictment" den Tatbestand des Steuer- bzw. Abgabebetrugs nicht erfüllen (E. 7.2.6). Für vermutete reine Steuerhinterziehung darf unter dem DBA-USA 96 aber keine Amtshilfe geleistet werden (E. 6.7). Andererseits weist der im Amtshilfegesuch vom 17. April 2013 selber dargestellte Sachverhalt nicht denjenigen Detaillierungsgrad auf, der bei Gruppenersuchen, welche "Betrugsdelikten und dergleichen" betreffen, erforderlich ist, um diese von der verbotenen Beweisausforschung ("fishing expedition") abzugrenzen (E. 7.2.5). Damit bestehen keine hinreichenden Anhaltspunkte, die ein Eintreten auf das Amtshilfegesuch vom 17. April 2013 erlauben würden.

8.

8.1 Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen, die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern. Aufgrund des Ausgangs des Verfahrens erübrigt sich die Beantwortung der Frage, ob die Kriterien, die im Gesuch zur Identifikation der betroffenen Personen führen sollen ("search criteria"), den Anforderungen genügen.

8.2 Ausgangsgemäss sind dem obsiegenden Beschwerdeführer und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Dem Beschwerdeführer ist eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.-- zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 8 ff. sowie Art. 13 f. des Reglements

vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht; SR 173.320.2).

9.
Gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. August 2013 wird aufgehoben.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 10'000.-- wird jenem nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 10'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Ralf Imstepf

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: