Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6807/2010, A-6682/2010

Urteil vom 12. September 2011

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiberin Piera Lazzara.

Parteien

X._____, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin 1,

A._____, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführer 2,

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/Lache-nal/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.
Das vorliegend betroffene Dossier von A._____, als wirtschaftlich Berechtigtem an der X._____, übermittelte die UBS AG der ESTV am 8. Dezember 2009.

E.
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 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 IRS 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.

F.
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.

G.
Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

H.
In ihrer Schlussverfügung vom 16. August 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten.

Die ESTV sei auf die Ausführungen der X._____ in ihrer Eingabe vom 4. August 2010 nicht näher eingegangen, da sich diese zur Hauptsache auf das Argument beschränkten, es seien keine wirtschaftlich berechtigten Personen vorhanden, weshalb auch keine Ausschüttungen erfolgt seien. Die X._____ würde damit eigentlich Argumente für A._____ geltend machen, wozu sie mangels Bevollmächtigung nicht berechtigt sei.

I.
Mit Eingabe vom 17. September 2010 liess die X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) vertreten durch Rechtsanwalt […] ([…]) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und das sie betreffende Amtshilfeverfahren einzustellen. Es seien die im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente zu vernichten oder an die

Beschwerdeführerin 1 bzw. die UBS AG zurückzugeben. Prozessual wurde beantragt, es seien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen die Akten der ESTV beizuziehen (Verfahrensnummer: A-6807/2010).

J.
Mit Eingabe vom 15. September 2010 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 2; zusammen: Beschwerdeführende) vertreten durch Rechtsanwältin […] ([…]) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben und das ihn betreffende Amtshilfeverfahren einzustellen. Es seien die im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente zu vernichten oder an die Beschwerdeführerin 1 bzw. die UBS zurückzugeben. Prozessual wurde beantragt, es seien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen die Akten der ESTV beizuziehen sowie die Beschwerdeführerin 1 zu verpflichten, ihre Statuten, Beistatuten und sonstigen Reglemente zu edieren (Verfahrensnummer: A-6682/2010).

K.
Mit ihrer Vernehmlassung vom 22. November 2010 verzichtete die ESTV darauf, in Bezug auf die Verfahren A-6682/2010 und A-6807/2010 einen konkreten Antrag zu stellen. Es sei dem Bundesverwaltungsgericht überlassen zu entscheiden, ob aufgrund der vorliegenden Beweismittel die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 2 an der Beschwerdeführerin 1 tatsächlich zu verneinen sei.

Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

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

Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

1.2. Gemäss Art. 48 VwVG ist zur Beschwerde legitimiert, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme hatte (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und zudem ein schutzwürdiges – also rechtliches oder tatsächliches – Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung hat (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG).

Zur Legitimation der Beschwerdeführerin 1 ist anzumerken, dass sowohl sie als auch der Beschwerdeführer 2 im Rubrum der Schlussverfügung erwähnt sind. Als Halterin des in der Schlussverfügung der Vorinstanz vom 16. August 2010 genannten Kontos und Vertragspartnerin der UBS AG ist sie besonders von der Verfügung betroffen. Die Beschwerdeführerin 1 findet sich damit in einer besonderen Beziehung zur angefochtenen Verfügung. Sie hat im Übrigen ein Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung und nahm am Verfahren vor der Vorinstanz teil. Des Weiteren werden die Daten der Beschwerdeführerin 1 nur dann (aber eben dann) geliefert, wenn der Beschwerdeführer 2 «beneficial owner» ist, weshalb die Beschwerdeführerin 1 alle Rügen vorbringen können muss, welche darauf abzielen, zwecks Verteidigung ihrer eigenen Interessen die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 2 zu widerlegen (Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-6660/2010 vom 12. August 2011 E. 1.1.4 und A-6872/2010 vom 1. September 2011 E. 1.1.1).

Demzufolge ist sowohl die Beschwerdeführerin 1 als auch der Beschwerdeführer 2 zur Beschwerde legitimiert (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7710/2010 vom 11. Februar 2010 E. 1.3, A-6556/2010 vom 7. Januar 2011 E. 1.3.1). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist demnach einzutreten.

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

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

1.5. Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Einspracheentscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden (vgl. statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6055/2007 und A-6056/2007 vom 3. Juni 2010 E. 1.6 mit weiteren Hinweisen). Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.17). Die Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, ist doch in beiden Fällen dasselbe Beschwerdeobjekt und der gleiche Sachverhalt betroffen. Zudem stellen sich in beiden Verfahren dieselben Rechtsfragen. Die beiden Beschwerdeverfahren A-6682/2010 und A-6807/2010 sind deshalb in einem Verfahren zu behandeln.

2.

2.1. Der Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs ist in Art. 29 Abs. 2 BV festgehalten und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisiert. Danach haben Parteien ein Recht, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren sich vor Erlass eines belastenden Entscheids zur Sache zu äussern, Begehren zu stellen, Einblick in die Akten zu erhalten, erhebliche Beweise beizubringen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden (BGE 135 II 286 E. 5.1, 132 II 485 E. 3.2, 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2009/36 E. 7.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 4.2, A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010, je mit Hinweisen). Des Weiteren leitet sich aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs die Pflicht der Behörden ab, alle vorgebrachten rechtserheblichen Anträge zu prüfen (Urteil des Bundesgerichts 5A.15/2002 vom 27. September 2002 E. 3.2) und ihre Entscheide zu begründen (BGE 123 I 31 E. 2c; BVGE 2007/21 E. 10.2; vgl. ferner Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (Urteil des Bundesgerichts 1C_436/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.2; BGE 133 III 439 E. 3.3, 129 I 232 E. 3.2, 126 I 97 E. 2b; BVGE 2009/60 E. 2.2.2; vgl. auch LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern 1998, S. 22 ff.). Die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör stellt eine formelle Rechtsverweigerung dar (BGE 135 I 6 E. 2.1, 132 I 249 E. 5).

2.2. Die Beschwerdeführenden machen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend. Die ESTV habe in ihrer Schlussverfügung ihre Begründungspflicht verletzt, indem diese im Sinn einer Massenabfertigung vorwiegend aus Textbausteinen bestehe, und indes keine Angaben zu entnehmen seien, wie der Begriff «wirtschaftlich Berechtigter» zu definieren sei. Insbesondere lege die ESTV nicht dar, auf welche Tatsachen und Rechtsgrundlagen sie sich im konkreten Fall abstütze. Angesichts der Tatsache, dass die ESTV nicht zuletzt die rechtliche Existenz der Beschwerdeführerin 1 negiere und ihr Vermögen

losgelöst von jeglicher Rechtswirklichkeit einfach einem Dritten zuordne, wäre eine einlässlichere Begründung unter Bezeichnung der entsprechenden Rechtsgrundlagen zwingend erforderlich gewesen. Zumindest hätte die ESTV Tatsachen nennen müssen, welche aus ihrer Sicht eine Missachtung der rechtlichen Strukturen zu rechtfertigen vermögen würden. Zudem habe sich die ESTV auch nicht mit den von der Beschwerdeführerin 1 in ihrer Eingabe vom 4. August 2010 vorgebrachten Argumenten auseinandergesetzt. Indem die ESTV auf die genannte Stellungnahme schlichtweg nicht eingetreten sei, habe sie ihre Begründungspflicht in schwerwiegender Weise verletzt, weshalb die angefochtene Verfügung aufzuheben sei.

2.3. In der Schlussverfügung vom 16. August 2010 führt die ESTV aus, der Beschwerdeführer 2 sei gemäss den Angaben auf dem sich in den Bankunterlagen befindlichen Formular A (Paginiernummer […]) der effektive Gründer der Beschwerdeführerin 1 und werde, solange keine anderen Berechtigten bestimmt seien, als der wirtschaftlich Berechtigte sowohl an der Beschwerdeführerin 1 als auch an deren Konto mit der Stammnummer […] betrachtet. Nicht entscheidend sei hingegen, dass der Beschwerdeführer 2 formell nicht als wirtschaftlich Berechtigter eingesetzt worden sei. Basierend auf diesen Ausführungen waren die Beschwerdeführenden in der Lage, sachgerecht abzuwägen sowie zu entscheiden, ob sie gegen die Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben wollen oder nicht (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7017/2010 vom 16. Juni 2011 E. 3.2.3.1).

3.

3.1. Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f. und E. 6.2.2). Es wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn 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 Sinn 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 Amtshilferichters, 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-3053/2009 vom 17. August 2009 E. 4.2 f.; B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1).

In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihm dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6455/2010 vom 31. März 2011 E. 2.4). Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (BVGE 2010/64 E. 1.4.2).

3.2. Die Identifikation der betroffenen Personen und damit der Entscheid über die Frage, ob eine Person unter das zur Diskussion stehende Amtshilfegesuch fällt oder nicht, erfolgt anhand der im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien unmittelbar durch die Vorinstanz. Bezüglich der Feststellung der persönlichen Identifikationsmerkmale einer vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person (in casu des Erfordernisses der wirtschaftlichen Berechtigung am streitbetroffenen Konto) ist es ausreichend, wenn die Vorinstanz genügend konkrete Anhaltspunkte zu nennen vermag, die zur Annahme berechtigen, der vom Amtshilfeverfahren Betroffene erfülle die persönlichen Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Das Bundesverwaltungsgericht beschränkt sich darauf zu prüfen, ob

diesbezüglich genügend Anhaltspunkte vorliegen, und korrigiert die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen nur, wenn darin offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder aber wenn der vom Amtshilfegesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, dass die Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben seien, klarerweise und entscheidend entkräftet (Urteil des Bundesverwaltungsgericht BVGE 2010/64 E. 1.4.3 und statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6677/2010 vom 6. Juni 2011 E. 2.2).

3.3. Das Bundesverwaltungsgericht würdigt die Beweise frei (Art. 19 VwVG in Verbindung mit Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [SR 273]). Dieser Grundsatz kommt auch bei der Würdigung von Beweisurkunden (vgl. Art. 12 Bst. a VwVG) zur Anwendung. Öffentliche Urkunden geniessen von Gesetzes wegen erhöhte Beweiskraft. Sie erbringen für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist (Art. 9 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Diese für die Urkunden des Bundesprivatrechts geltende Regel kommt auch im Verwaltungsverfahren zum Tragen (AUER, a.a.O., N 27 zu Art. 12 vgl. auch [anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6609/2010 vom 23. August 2011 E. 3.3).

4.

Umstritten ist die Frage, ob der Beschwerdeführer 2 das im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführte Erfordernis der wirtschaftlichen Berechtigung für die Amtshilfe der Schweiz an die USA erfüllt. Die Vorinstanz geht davon aus, dass der Beschwerdeführer 2 in seiner Position als (angeblich) effektiver Gründer der Beschwerdeführerin 1 als wirtschaftlich Berechtigter an deren UBS-Konto zu gelten habe, was die Beschwerdeführenden verneinen. Vorab ist deshalb zu prüfen, ob sich die vorgetragene Rüge als berechtigt erweist, bevor allenfalls auf weitere Vorbringen der Beschwerdeführenden einzugehen ist.

4.1. Nach Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) 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.

Die deutsche (nicht massgebliche [vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7]) Übersetzung lautet:

> US-Staatsangehörige (ungeachtet ihres Wohnsitzes), welche an «offshore company accounts», die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder geführt wurden, wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» dargelegt werden kann.

4.2. Im Grundsatzurteil A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2011/6) entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass der Begriff «US Person» alle Personen erfasst, welche in den USA in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren (E. 7.1.1). Des Weiteren müssen die «US persons» an sog. «offshore company accounts» wirtschaftlich berechtigt gewesen sein, die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet und geführt wurden. Die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 sollen mithin auch dazu dienen, u.a. diejenigen US-Steuerpflichtigen einzubeziehen, die Konten auf den Namen von Offshore-Gesellschaften eröffnen liessen, welche ermöglicht haben, die steuerlichen Offenlegungspflichten gegenüber den USA zu umgehen. Vor diesem Hintergrund sind in Anbetracht des nach Art. 31 Abs. 1 VRK einzubeziehenden Ziels und Zwecks des Staatsvertrags 10 unter dem Begriff «offshore company accounts» Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinn zu verstehen, d.h. auch «offshore»-Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten bzw. Einrichtungen müssen lediglich dafür geeignet und in der Lage sein, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution wie einer Bank zu führen bzw. «Eigentum zu halten». Als «company» zu gelten haben daher auch die nach ausländischem Recht errichteten Stiftungen und Trusts, da beide dieser Rechtseinheiten in der Lage sind, «Eigentum zu halten» und eine Kundenbeziehung mit einer Bank zu führen (BVGE 2011/6 E. 7.2.1).

4.3. Zur Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Berechtigung («beneficially owned») an einem «offshore company account» vorliegt, ist entscheidend, inwiefern die «US person» das sich auf dem UBS-Konto der «offshore company« befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte. Hatte

die fragliche «US person» die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem UBS-Konto verwaltet wurde und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden sind, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL, «On Double Taxation Conventions», 3. Aufl., London/The Hague/Boston 1997, S. 562). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS-Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode von 2001 bis 2008 vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die «offshore company» gewählt wurde (BVGE 2011/6 E. 7.3.2).

4.4. Im Fall einer (liechtensteinischen) Stiftung können nachfolgende Indizien/Kriterien auf die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle bzw. die wirtschaftliche Berechtigung der «US Person» hinweisen (Aufzählung nicht abschliessend):

- Es besteht ein Mandatsvertrag zwischen der «US Person» und dem Stiftungsrat.
- Die «US Person» kann die Stiftungsstatuten jederzeit abändern.
- Die «US Person» ist in einem Beistatut als einzige Begünstigte zu Lebzeiten bezeichnet mit einer Nachfolgeregelung bei deren Ableben.
- Die «US Person» ist in den Stiftungsstatuten als Letztbegünstigte vorgesehen.
- Es besteht Personenidentität zwischen der «US Person» und dem Stiftungsrat sowie der begünstigten Person.
- Die «US Person» hat ein Zeichnungsrecht für die Bankkonten der Stiftung (zum Ganzen MAJA BAUER-BALMELLI/NILS OLAF HARBEKE, Die Liechtensteinische Stiftung im Schweizer Steuerrecht, zsis) 2009 Monatsflash 5/2009, Ziff. 6; RAINER HEPBERGER/WOLFGANG MAUTE, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, Steuerrevue 2004, S. 592 ff.).

Die «US Person» kann also mit anderen Worten auch in der Funktion der von der «offshore company» Begünstigten als wirtschaftlich Berechtigte am UBS Konto angesehen werden, wenn die «US Person» auf Zeitpunkt und Umfang von Zuwendungen an sie selbst im massgeblichen Sinne Einfluss nehmen konnte. Auch in diesem Fall ist unter Beurteilung des

rein Faktischen festzustellen, ob die wirtschaftliche Kontrolle und Verfügungsmacht über das sich auf dem «offshore company account» befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte vorgelegen haben.

5.

5.1. In der Schlussverfügung vom 16. August 2010 macht die ESTV geltend, der Beschwerdeführer 2 sei gemäss den Angaben auf dem sich in den Bankunterlagen befindlichen Formular A (Paginiernummer […]) der effektive Gründer der Beschwerdeführerin 1 und werde, solange keine anderen Berechtigten bestimmt seien, als der wirtschaftlich Berechtigte sowohl an der Beschwerdeführerin 1 als auch an deren Konto mit der Stammnummer […] betrachtet. Nicht entscheidend sei hingegen, dass der Beschwerdeführer 2 formell nicht als wirtschaftlich Berechtigter eingesetzt worden sei.

5.2.

5.2.1. Die Beschwerdeführenden wenden gegen diese Argumentation folgendes ein: Im Jahre 1988 habe der Beschwerdeführer 2 eine Stiftung nach liechtensteinischem Recht errichtet, welche keine festen Begünstigten vorgesehen hätte und Ausschüttungen allein im Ermessen des entsprechenden Stiftungsrates gelegen seien (nachfolgend: «ursprüngliche Stiftung»). In Folge habe der Beschwerdeführer 2 nicht mehr über das gewidmete Vermögen verfügen können. Im Jahre 1998 sei die Beschwerdeführerin 1 gegründet worden, wobei Vermögen aus der ursprünglichen Stiftung auf die Beschwerdeführerin 1 übertragen worden sei. Wirtschaftliche Gründerin der Beschwerdeführerin 1 sei somit die ursprüngliche Stiftung gewesen. Die Statuten vom 16. September 1998 (A-6807/2010: Beschwerdebeilage 6; nachfolgend: «Statuten») und die Beistatuten vom 25. Februar 1999 (A-6807/2010: Beschwerdebeilage 7; nachfolgend: «Beistatuten») der Beschwerdeführerin 1 seien von der Y._____, einer liechtensteinischen Treuhandgesellschaft mit Sitz in Vaduz (heutige Z._____), in Vertretung der Stiftung erlassen worden. Die Beschwerdeführerin 1 sei damit treuhänderisch von der Y._____ für eine diskretionäre Stiftung gegründet worden. Vereinbarungen oder

andere Anordnungen, welche Dritten gegenüber der Beschwerdeführerin 1 oder ihren Organen Bestimmungsmöglichkeiten einräumten, würden nicht existieren. Da der Beschwerdeführer 2 infolge der Vermögenswidmung im Jahre 1988 an die ursprüngliche Stiftung keine Berechtigung mehr an diesem Stiftungsvermögen gehabt hätte, sei er auch gar nicht über die Gründung der Beschwerdeführerin 1 informiert worden.

Bei der Beschwerdeführerin 1 handle es sich um eine liechtensteinische Stiftung gemäss Art. 552 § 1 ff. des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts vom 20. Januar 1926 (LGBl. 1926 Nr. 4, in der geltenden Fassung, [LR 216.0]; nachfolgend: «PGR»). Grundsätzlich gelte eine Stiftung als rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen (Art. 552 § 1 Abs. 1 PGR). In Bezug auf die Begünstigten der Stiftung sei sodann zwischen Begünstigungsberechtigten (Begünstigte mit klagbarem Anspruch), Ermessensbegünstigten (ohne klagbaren Anspruch) und Letztbegünstigten zu unterscheiden (Art. 552 § 5 PGR). Die Mitglieder eines sog. Begünstigtenkreises würden als Ermessensbegünstigte gelten, wobei deren Begünstigung im Ermessen des Stiftungsrates stehen würde (Art. 552 § 7 PGR). Gemäss Art. 552 § 1 Abs. 1 PGR habe der Stifter anlässlich der Stiftungsgründung Vermögen zu widmen, den Zweck festzulegen und Begünstigte zu bestellen. Der von der Vorinstanz behauptete Fall, dass keine Berechtigten bestellt seien, könne somit schon per Gesetz gar nicht eintreten. Denn gemäss Art. 552 § 5 PGR würden auch Mitglieder eines Begünstigtenkreises («Ermessensbegünstigte») als «Begünstigte» im Sinne von Art. 552 § 1 Abs. 1 PGR gelten.

Gestützt auf § 7 lit. a der Statuten habe die Stifterin anlässlich der Errichtung der Beschwerdeführerin 1 den Begünstigtenkreis definiert, wobei Ausschüttungen an deren Mitglieder allein im Ermessen des Stiftungsrates stehen würden. Die Mitglieder des Begünstigtenkreises hätten weder einen Rechtsanspruch auf Ausrichtung von Erträgen und Vermögensteilen noch auf Auflösung der Beschwerdeführerin 1 (§ 7 lit. b der Statuten). Erst mit gültiger Beschlussfassung des Stiftungsrates würde den Ermessensbegünstigten ein rechtlicher Anspruch auf eine Zuwendung aus dem Stiftungsvermögen entstehen (Art. 552 § 7 Abs. 2 PGR). Die Statuten und Beistatuten der Beschwerdeführerin 1 würden nach ihrer Errichtung nur mittels Beschluss des Gesamtstiftungsrates geändert werden können (§ 7 lit. b und § 15 der Statuten). Ein Widerruf

der Stiftung sei statutarisch ausgeschlossen und die Auflösung der Beschwerdeführerin 1 sei nur bei Zustimmung des Gesamtstiftungsrates möglich, sofern der Stiftungszweck nicht mehr sinnvoll erreicht werden könne (§ 18 lit. a und b der Statuten). Sollten diese Voraussetzungen dereinst erfüllt sein, wäre das verbleibende Vermögen der Beschwerdeführerin 1 an Mitglieder des in den Beistatuten definierten Begünstigtenkreises nach freiem Ermessen des Stiftungsrates zur Auszahlung zu bringen (§ 18 lit. c der Statuten). Des Weiteren würden keine anderen Stiftungsurkunden, Zusatzurkunden oder sonstige Anordnungen existieren, welche einen Widerrufsvorbehalt, einen Letztbegünstigten oder sonstige Kontrollrechte Dritter vorsehen würden. Der Stiftungsrat sei völlig unabhängig und würde frei von jeglicher Einflussnahme Dritter über Zuwendungen aus dem Stiftungsvermögen entscheiden.

Vorliegend sei der Beschwerdeführer 2 nicht der Gründer der Beschwerdeführerin 1 und er sei auch sonst bei ihrer Errichtung in keiner Weise involviert gewesen, weshalb er keinen Einfluss auf deren Ausgestaltung gehabt haben konnte. Von Gesetzes wegen sei der Stiftungsrat in seinen Entscheiden völlig unabhängig und unterstehe keiner Kontrolle durch einen Dritten, insbesondere nicht durch den Beschwerdeführer 2.

In den am 25. Februar 1999 von der treuhänderischen Gründerin erlassenen Beistatuten (die auch heute noch gelten würden), sei der Begünstigtenkreis definiert worden: Begünstigte der Beschwerdeführerin 1 seien alle Nachkommen und Ehegatten verstorbener Nachkommen von Frau B._____, geb. […], verstorben am […] in […] (Kanada). Das Konto bei der UBS sei im Juni 1999 eröffnet worden. Zeichnungsberechtigt seien allein der Stiftungsrat C._____ und D._____ gewesen (vgl. A-6807/2010: Beilage 8). Letzterer sei von der Beschwerdeführerin 1 mit der Überwachung der Vermögensverwaltung beauftragt worden. Tatsache sei, dass seit der Gründung der Beschwerdeführerin 1 keine Ausschüttungsbegehren gestellt und auch keine Zuwendungen erbracht worden seien. Diese Darstellung werde durch die von der UBS edierten Akten belegt, wo sich keine Hinweise für eine Ausschüttung finden lassen würden. Insbesondere seien keine Vermögensabflüsse in die USA ersichtlich. Die einzigen Vermögensabflüsse dienten allein der Deckung von administrativem Aufwand. Das Formular A vom 1. März 2002 sei in Übereinstimmung mit den Beistatuten von der Beschwerdeführerin 1 ausgefüllt worden. Als

Begünstigte der Beschwerdeführerin 1 seien die Nachkommen und die Ehegatten verstorbener Nachkommen von B._____ mit letztem Wohnsitz in […] (Kanada) bezeichnet worden. Der Beschwerdeführer 2 sei als indirekter (nicht treuhänderischer) Gründer vorgemerkt worden. Sodann bestätige die Beschwerdeführerin 1 unterschriftlich, dass an ihrem Vermögen keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehen würde. Diese Angaben seien in Nachachtung der damals geltenden Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken vom 18. Januar 1998 («VSB 98») erfolgt. Dass der Beschwerdeführer 2 und nicht die von ihm errichtete Stiftung als effektiver (nicht treuhänderischer) Gründer genannt wurde, liege einzig daran, dass die UBS die ursprüngliche Stiftung als Sitzgesellschaft nicht als effektive Gründerin akzeptiert habe (vgl. Ausführungsbestimmung 39 zu Art. 4 VSB 98). Da die Beschwerdeführerin 1 zudem eine völlig diskretionäre Stiftung sei, sei auch wahrheitsgetreu bestätigt worden, dass auch sonst keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehe.

Nach den geltend gemachten Ausführungen könne, ausser der Beschwerdeführerin 1 selbst, weder die Gründerstiftung noch der Beschwerdeführer 2 noch sonst jemand als wirtschaftlich berechtigt am Stiftungsvermögen betrachtet werden.

5.2.2. In ihrer Vernehmlassung vom 22. November 2010 verzichtete die ESTV auf die Stellung eines konkreten Antrags. Sie überlasse es dem Bundesverwaltungsgericht zu entscheiden, ob aufgrund der vorliegenden Beweismittel die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 2 an der Beschwerdeführerin 1 tatsächlich zu verneinen sei. Es sei zwar nicht zu bestreiten, dass die Beschwerdeführerin 1 laut ihren Statuten nicht vom Beschwerdeführer 2, sondern von der Y._____ Establishment (treuhänderisch) errichtet worden sei. Allerdings werde aber nur behauptet, dass es sich bei dieser wirtschaftlichen (nicht treuhänderischen) Gründerstiftung um eine vom Beschwerdeführer 2 errichtete diskretionäre Stiftung ohne feste Begünstigte handle. Wer Stiftungsrat dieser wirtschaftlichen Gründerstiftung gewesen sei, werde in den Beschwerdeschriften nicht angegeben. Auch würden Angaben und Beweismittel über die Begünstigungsordnung dieser wirtschaftlichen Gründerstiftung fehlen. Im Weiteren werde in Bezug auf die Beschwerdeführerin 1 unter Hinweis auf die Statuten und Beistatuten ausgeführt, bei dieser handle es sich ebenfalls um eine diskretionäre Stiftung ohne feste Begünstigte. Der Stiftungsrat würde aber nach § 15 der Statuten nicht nur den Stiftungszweck beliebig abändern, sondern

auch die Beistatuten ergänzen, abändern und sogar ganz oder teilweise widerrufen können. Damit wäre es ein Leichtes, den Beschwerdeführer 2 in einem späteren Schritt wieder zum wirtschaftlich Berechtigten am Stiftungsvermögen einzusetzen.

5.3.

5.3.1. Für ihre Annahme, dass der Beschwerdeführer 2 am UBS-Konto der Beschwerdeführerin 1 wirtschaftlich berechtigt sei, stützt sich die ESTV einzig auf die Angaben auf dem sich in den Kontounterlagen befindlichen Formular A (Paginiernummer […]). Darin werde der Beschwerdeführer 2 als der effektive (nicht treuhänderische) Gründer der Beschwerdeführerin 1 genannt und er sei nach den Ausführungen der Vorinstanz, solange keine anderen Berechtigten bestimmt seien, als der wirtschaftlich Berechtigte sowohl an der Beschwerdeführerin 1 als auch an deren Konto zu betrachten. Das Bundesverwaltungsgericht hat somit im folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz richtigerweise davon ausgeht, mit dieser Feststellung sei die Schwelle erreicht, dass die Annahme, der Beschwerdeführer 2 sei wirtschaftlich Berechtigter, eine berechtigte im Sinne der in E. 3.1 dargelegten Rechtsprechung ist; erst wenn dies zu bejahen ist, müsste in einem weiteren Schritt geprüft werden, ob es den Beschwerdeführenden mit den von ihnen eingereichten Dokumenten gelingen würde, eine solche Annahme klar und entscheidend zu entkräften.

5.3.2. Bei dem Formular A vom 1. März 2002, auf welches sich die ESTV in ihrer Schlussverfügung bezieht, handelt es sich um ein spezielles Formular A, nämlich jenes gemäss Ziff. 39 VSB 98 zur «Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten bei Personenverbindungen oder Vermögenseinheiten, an denen keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen besteht» (vgl. Paginiernummer […]). In Ziff. 39 VSB 98 wird festgehalten, dass bei Personenverbindungen oder Vermögenseinheiten, an denen keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehe, anstelle der Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten vom Vertragspartner eine schriftliche Erklärung zu verlangen sei, welche diesen Sachverhalt bestätige. Gemäss Ziff. 1 des genannten Formulars erklärt der/die Unterzeichnete, dass aufgrund der bestehenden rechtlichen Struktur zur Zeit keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen für die auf oben genannten Konten/Depots eingebrachten Vermögenswerte bestehe. In Ziff. 2 hat der/die Unterzeichnete den Namen, Vorname, Wohnadresse und Staat des effektiven (nicht treuhänderischen) Gründers zu nennen. Personen,

die als Begünstigte in Frage kommen (namentlich, soweit bestimmt, oder kategorieweise), sind unter Ziff. 4 anzugeben. In casu wurde der Beschwerdeführer 2 unter Ziff. 2 als effektiver (nicht treuhänderischer) Gründer mit Name, Vorname und Adresse genannt. Als Begünstigte, die in Frage kommen, wurden unter Ziff. 4 «alle Nachkommen und die Ehegatten verstorbener Nachkommen von Frau B._____ geb. […], verstorben am […] in […], Canada» eingetragen. Das Formular A wurde von der Beschwerdeführerin 1 bzw. von den für sie zeichnungsberechtigten Personen unterschrieben. Damit hat die Beschwerdeführerin 1 in Übereinstimmung mit der VSB 98 bestätigt, dass an ihr keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen – im Sinn der VSB 98 – bestehe bzw. der Beschwerdeführer 2 nicht wirtschaftlich Berechtigter der Beschwerdeführerin 1 – ebenfalls im Sinn der VSB 98 – , sondern (lediglich) deren effektiver Gründer – auch im Sinn der VSB 98 – sei. Entgegen den zahlreichen Verfahren, in denen das Bundesverwaltungsgericht entschieden hat, dass die Annahme berechtigt sei, ein Beschwerdeführer sei wirtschaftlich Berechtigter im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10, wenn er auf dem – gewöhnlichen – Formular A als solcher aufgeführt sei, kann Gleiches nicht von vornherein dann gelten, wenn ein Beschwerdeführer auf einem Formular A nach Ziff. 39 VSB 98 als effektiver Gründer eingetragen ist. Im Formular wird nämlich ausdrücklich festgehalten, dass keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehe. Die Frage stellt sich jedoch, ob die ESTV ihre Annahme, ein Beschwerdeführer sei wirtschaftlich Berechtigter, auch darauf stützen kann, dass dieser als «effektiver (nicht treuhänderischer) Gründer» auf dem Formular A nach Ziff. 39 VSB 98 aufgeführt ist. Die Frage kann jedoch offen gelassen werden, da, wie noch zu zeigen sein wird, mittels der eingereichten Dokumente und unter Beizug der Akten die Annahme der Vorinstanz, der Beschwerdeführer 2 sei wirtschaftlich Berechtigter, klarerweise und entscheidend entkräftet wird.

5.4. Im Sinne des Anhangs des Staatsvertrags 10 ist für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Berechtigung («beneficially owned») am fraglichen UBS-Konto entscheidend, ob die «US person» die Entscheidungsbefugnis darüber hatte, wie das sich auf dem UBS-Konto befindliche Vermögen verwaltet wurde/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden sind (E.4.3). Im Fall einer (liechtensteinischen) Stiftung kann die Ausgestaltung der Statuten und Beistatuten, mit welcher der «US Person» Verfügungs- und Kontrollrechte über das sich in die Stiftung

eingebrachte Vermögen zugestanden werden können, als Indiz/Kriterium für die wirtschaftliche Verfügungsmacht bzw. die wirtschaftliche Berechtigung der «US Person» herangezogen werden (vgl. E. 4.4). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass nicht von einer wirtschaftlichen Berechtigung der «US Person» auszugehen ist, wenn diese basierend auf den Statuten und Beistatuten der Stiftung keine Verfügungs- und Kontrollrechte über das sich auf dem UBS-Konto befindliche Vermögen innehatte und auch anderweitig (faktisch) auf Zeitpunkt und Umfang von Zuwendungen an sie selbst keinen Einfluss nehmen konnte und auch nicht tatsächlich – unter Missachtung entsprechender Bestimmungen von Statuten und Beistatuten – einen Einfluss nahm.

5.4.1. Vorliegend legen die Beschwerdeführenden gegen die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 2 am fraglichen UBS-Konto die Statuten vom 16. September 1998 und Beistatuten der Beschwerdeführerin 1 vom 25. Februar 1999 ins Recht. Gemäss diesen ist der Stifter der Beschwerdeführerin 1 die Y._____. Anlässlich der Errichtung der Beschwerdeführerin 1 hat der Stifter den Begünstigtenkreis (§ 7 lit. a der Statuten) bestimmt, welcher gemäss den Beistatuten alle Nachkommen und Ehegatten verstorbener Nachkommen von B._____, geb. […] (verstorben am […] in […]) umfasst. An welche Personen aus dem Kreis dieser Begünstigten und in welcher Höhe Zuwendungen gemacht werden, bleibt gemäss den Beistatuten dem Stiftungsrat überlassen. Oberstes Organ der Stiftung ist gemäss § 8 der Statuten der Stiftungsrat, welchem in casu einzig C._____ angehört (vgl. Paginiernummer […]; Amtsbestätigung). Dem Stiftungsrat ist es nach § 15 lit. a der Statuten vorbehalten – unter Beachtung der gesetzlichen Voraussetzungen – die Statuten zu ergänzen und zu ändern. Ferner hat der Stiftungsrat das Recht, die Beistatuten zu ergänzen, abzuändern oder ganz oder teilweise zu widerrufen (§ 15 lit. b der Statuten). Ein Widerruf der Stiftung ist nicht zulässig (§ 18 lit. a der Statuten). Aus den Bankakten ergibt sich, dass für das UBS-Konto der Beschwerdeführerin 1 C._____ sowie D._____ einzeln zeichnungsberechtigt sind (vgl. Paginiernummer […]); der Beschwerdeführer 2 ist nicht zeichnungsberechtigt. Gemäss den von der UBS edierten Bankunterlagen besteht auch kein Anlass daran zu zweifeln, dass die in den Statuten und Beistatuten vorgesehenen Regelungen faktisch nicht eingehalten worden wären; es sind keine Überweisungen an den Beschwerdeführer 2 oder an diesem nahe stehende Personen ersichtlich.

Damit ist anhand von Urkunden d.h. aufgrund von Bestimmungen der Statuten oder der Beistatuten erstellt, dass der Beschwerdeführer 2, während den Jahren 2001 bis 2008 zu keinem Zeitpunkt durch den formellen Rahmen der Beschwerdeführerin 1 hindurch das auf dem Konto der Beschwerdeführerin 1 befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte kontrollieren und darüber verfügen konnte. Die Entscheidungskompetenz über Anlage und Verwendung des sich auf dem fraglichen UBS-Konto befindlichen Vermögens und der daraus erzielten Einkünfte lag gemäss Statuten und Beistatuten einzig beim Stiftungsrat.

5.4.2. Auch lässt sich den Bankakten nicht entnehmen, dass der Beschwerdeführer 2 das «Spiel der Stiftung» nicht mitgespielt und ohne formelle Berechtigung Anlageentscheide gefällt oder Bezüge getätigt hätte. Aus den Akten ergeben sich einzig Überweisungen an die O._____ sowie die Z._____, wobei es sich gemäss den Angaben der Beschwerdeführenden allein um die Deckung des administrativen Aufwands gehandelt haben solle (vgl. u.a. Paginiernummer […] ff.). Das Bundesverwaltungsgericht sieht anhand der vorgefundenen Aktenlage keinen Anlass, den Charakter dieser Zahlungen anzuzweifeln. In seiner bisherigen Rechtsprechung hat es festgehalten, dass mit Blick auf das Steuerstrafrecht und insbesondere auf die Amtshilfe die dogmatische Trennung zwischen einer juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren ist, wenn deren rechtliche Organisation beachtet wird und die notwendigen Formalakte eingehalten werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5 mit weiteren Hinweisen). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass dann, wenn das «Spiel der Stiftung» im vorgenannten Sinn «gespielt wird», die in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person im Sinne der Kategorie 2/B/b gemäss Anhang des Staatsvertrags 10 nicht als am fraglichen UBS-Konto wirtschaftlich Berechtigte («beneficial owner») anzusehen ist (vgl. dazu E. 4 oben).

5.4.3. Festzuhalten bleibt, dass sich bei den Ausführungen der Beschwerdeführenden, die Beschwerdeführerin 1 sei von der Y._____ im Auftrag der ursprünglichen Stiftung – einer diskretionären Stiftung – gegründet worden, um nicht belegte Parteibehauptungen handelt, worauf die ESTV zu Recht hinweist. Diese wären nicht geeignet gewesen, eine allfällige berechtigte Annahme der Vorinstanz, der Beschwerdeführer 2 sei wirtschaftlich Berechtigter an der Beschwerdeführerin 1 – die jedoch,

wie gezeigt, nicht gegeben ist –, klarerweise und entscheidend zu entkräften. Ebenso spielt das Argument der Beschwerdeführenden keine Rolle, der Beschwerdeführer 2 sei nur als effektiver Gründer eingetragen worden, weil die Bank die wirtschaftliche Gründerstiftung nicht als effektive Gründerin akzeptiert habe (vgl. E. 5.2.3). Was die Argumentation der ESTV anbelangt, ist unbeachtlich, dass es dem Stiftungsrat jederzeit möglich wäre, die Begünstigungsordnung so abzuändern, dass der Beschwerdeführer zum Kreis der Begünstigten gehören würde; das Bundesverwaltungsgericht hat auf den effektiven Sachverhalt abzustellen und nicht auf denjenigen, der sich zutragen könnte.

5.5. Zusammenfassend kann damit offen bleiben, ob die Annahme der Vorinstanz berechtigt war bzw. ob genügend konkrete Anhaltspunkte dafür vorgelegen haben, um den Beschwerdeführer 2 als den am UBS-Konto der Beschwerdeführerin 1 wirtschaftlich Berechtigten zu qualifizieren und in das Amtshilfeverfahren einzubeziehen. So oder so ist es nämlich den Beschwerdeführenden gelungen, eine solche Annahme klar und entscheidend zu entkräften.

6.
Nach dem Gesagten fehlt es am Kriterium der wirtschaftlichen Berechtigung, weshalb die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und die Amtshilfe zu verweigern ist.

Bei diesem Verfahrensausgang können weitere Ausführungen zu den übrigen Vorbringen der Beschwerdeführenden unterbleiben. Gleiches gilt auch mit Blick auf die Abnahme der angebotenen Beweise mit Einschluss der Befragung von Zeugen.

7.
Ausgangsgemäss wird auf die Erhebung von Gerichtskosten verzichtet (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG) und der je von den Beschwerdeführenden geleistete Kostenvorschuss diesen zurückerstattet. Den Beschwerdeführenden ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Aus den vom Vertreter der Beschwerdeführerin 1 eingereichten Honorarrechnungen im Betrag von insgesamt Fr. 10'244.10 ergibt sich zwar, dass für dessen persönliche Tätigkeit ein Stundenansatz zwischen Fr. 550.-- und Fr. 650.-- verrechnet wurde, ein Ansatz, der das gemäss Art. 10 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem

Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Zulässige klar überschreitet. Hingegen erscheint der im Gesamten geltend gemachte Betrag als gerechtfertigt. Die Vertreterin des Beschwerdeführers 2 hat keine Kostennote eingereicht. Angesichts des Umstandes, dass in den Rechtsschriften der beiden Beschwerdeführenden weitgehend analog argumentiert wird, ist dem Beschwerdeführer 2 eine Parteientschädigung in der gleichen Höhe zuzusprechen.

8.

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 [SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerden werden gutgeheissen. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. August 2010 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe geleistet.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von den Beschwerdeführenden einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von je Fr. 20'000.-- wird diesen zurückerstattet.

Die Beschwerdeführenden werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht je eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung in der Höhe von je Fr. 10'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführenden (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Einschreiben)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Piera Lazzara

Versand: