Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5974/2010

Urteil vom 14. Februar 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

1. **X._____,** …,

2. **A._____,** …,

beide vertreten durch …,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

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

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

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

C.
Am 1. September 2009 erliess die ESTV gegenüber der UBS AG eine Editionsverfügung im Sinne von Art. 20d Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA). Darin verfügte sie die Einleitung des Amtshilfeverfahrens und forderte die UBS AG auf, innerhalb der in Art. 4 des Abkommens 09 festgesetzten Fristen insbesondere die vollständigen Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben.

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

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

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

F.
Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2 entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass der Staatsvertrag 10 nicht wie noch das Abkommen 09 eine Verständigungsvereinbarung darstelle, sondern mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe stehe. Er sei gültig und für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Das DBA-USA 96 als früherer Vertrag finde nur insoweit Anwendung, wie er mit dem Staatsvertrag 10 als späteren Vertrag vereinbar sei.

G.
Das vorliegend betroffene Dossier von A._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigter an der X._____ übermittelte die UBS AG der ESTV am 11. Dezember 2009. Diese setzte A._____ mit Schreiben vom 11. Mai 2010 Frist bis zum 15. Juni 2010, um die ESTV zu ermächtigen, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahre einzuholen. Nachdem sich der Vertreter von A._____ und der X._____ mittels Vollmacht ausgewiesen hatte, sandte ihm die ESTV am 7. Juni 2010 die Akten zu und setzte eine Frist zur Stellungnahme bis zum 26. Juli 2010 an. Eine solche erfolgte am 23. Juli 2010. In ihrer Schlussverfügung vom 23. August 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, dass der Fall von A._____ und der X._____ der Kategorie in Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/B/b)

zuzuordnen sei und sämtliche Voraussetzungen erfüllt seien, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

H.
Mit Eingabe vom 22. September 2010 lassen die X._____ (Beschwerdeführerin 1) und A._____ (Beschwerdeführer 2; zusammen: Beschwerdeführende) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern; die ESTV sei anzuweisen, die im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente vollständig an die Beschwerdeführerin 1 herauszugeben. Eventualiter verlangen die Beschwerdeführenden die Abdeckung verschiedener, einzeln bezeichneter Stellen in den im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumenten. Die Beschwerdeführenden machen insbesondere geltend, der Beschwerdeführer 2 sei nicht an der Beschwerdeführerin 1 wirtschaftlich berechtigt; damit seien die Kriterien der Kategorie 2/B/b gemäss dem Anhang zum Staatsvertrag 10 nicht erfüllt. Deshalb dürfe in ihrem Fall keine Amtshilfe geleistet werden.

I.
Mit Vernehmlassung vom 17. November 2010 beantragt die ESTV, die Beschwerde im Hauptantrag abzuweisen, den Eventualantrag jedoch gutzuheissen.

J.
Mit Verfügung vom 23. November 2010 setzte das Bundesverwaltungsgericht den Beschwerdeführenden keine Frist zur Stellungnahme an – wie diese dies in ihrer Beschwerde vom 22. September 2010 beantragt hatten –, wies sie jedoch darauf hin, dass es ihnen unbenommen bleibe, von sich aus weitere Eingaben zu machen.

K.
Die Beschwerdeführenden nahmen mit Eingabe vom 2. Dezember 2010 zur Vernehmlassung der ESTV Stellung. Die Stellungnahme wurde der ESTV am 6. Dezember 2010 zur Kenntnisnahme zugestellt.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

1.1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). 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 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 [Vo DBA-USA, SR 672.933.61]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

1.1.2. 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).

Im vorliegenden Fall sind sowohl die Beschwerdeführerin 1 als auch der Beschwerdeführer 2 im Rubrum der Schlussverfügung genannt. Sie sind besonders von ihr betroffen, die erste als Halterin des in der Schlussverfügung der Vorinstanz vom 23. August 2010 genannten Kontos und Vertragspartnerin der UBS AG, der zweite als angeblich wirtschaftlich Berechtigter am betroffenen Bankkonto. Beide Beschwerdeführenden finden sich damit in einer besonderen Beziehung zur angefochtenen Verfügung. Sie haben im Übrigen ein Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung und nahmen am Verfahren vor der Vorinstanz teil. Demzufolge sind sie 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).

Demnach ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.2. 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).

1.3. 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 entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

2.

2.1. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA

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

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

Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

3.
Umstritten ist vorliegend einzig die Frage, ob der Beschwerdeführer 2 als am Konto der Beschwerdeführerin 1 wirtschaftlich berechtigt («beneficially owned») im Sinne des Staatsvertrags zu gelten hat. Das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (insbesondere, dass der Beschwerdeführer 2 eine «US Person» sei, dass es sich beim von der Beschwerdeführerin 1 gehaltenen Konto aus Sicht der USA um einen «offshore company account» handle, sowie dass die im Staatsvertrag 10 genannten Einkommens- und Vermögensgrenzen im fraglichen Zeitraum überschritten wurden) wird nicht bestritten und es ergeben sich aus den Akten auch keine Hinweise auf ein Fehlen dieser Voraussetzungen.

3.1. Das Bundesverwaltungsgericht fällte am 10. Januar 2011 ein weiteres Piloturteil (A-6053/2010), in welchem es sich unter anderem zum Begriff des wirtschaftlich Berechtigten («beneficially owned») äusserte (insb. E. 7.3). Es lehnte sich an das massgebliche Kriterium «Entscheidungsbefugnisse» beim Konzept des «beneficial owner» des DBA-USA 96 bzw. des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung an. Demgemäss sei für eine mögliche wirtschaftliche Berechtigung («beneficially owned») an einem «offshore company account» im Sinne des Staatsvertrags 10 entscheidend, inwiefern die «US Person» durch den formellen Rahmen hindurch weiterhin die sich auf dem UBS Konto der «offshore company» befindlichen Vermögenswerte und die daraus erzielten Einkünfte wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen könne (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.3.2 auch zum Folgenden). Demgemäss sei dann von einer wirtschaftlichen Berechtigung auszugehen, wenn die fragliche «US Person» die Entscheidungsbefugnis darüber habe, wie das Vermögen auf dem UBS Konto verwaltet werde und/oder, ob und bejahendenfalls wie diese oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden seien. 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 hätten, sei im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere seien die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die «offshore company» gewählt worden sei.

3.2. 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 Sinn 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 den daraus erzielten Einkünften vorgelegen haben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.3.3).

4.

4.1.

4.1.1. In ihrer Schlussverfügung vom 23. August 2010 begründet die ESTV die Annahme, der Beschwerdeführer 2 sei am UBS Konto der Beschwerdeführerin 1 wirtschaftlich berechtigt damit, Ersterer werde in

den Bankunterlagen durchgehend als wirtschaftlich Berechtigter an Letzterer genannt. Die ESTV bezieht sich auf die Belegstellen […]. Mit Bezug auf die Belegstelle […] erklärt die ESTV, der Beschwerdeführer 2 habe vom Stiftungsrat der Beschwerdeführerin 1 (nachfolgend: Stiftungsrat) genehmigte Bezüge tätigen dürfen und somit faktisch über die Vermögenswerte bestimmen können. Folglich sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer 2 an der Beschwerdeführerin 1 und damit auch an deren Bankkonto mit der Stammnummer […] wirtschaftlich berechtigt gewesen sei.

4.1.2. Dagegen bringen die Beschwerdeführenden in ihrer Beschwerdeschrift vom 22. September 2010 insbesondere vor, der Hauptzweck der Beschwerdeführerin 1 sei die Unterstützung einer wohltätigen Organisation, nämlich der Z._____. Die Beschwerdeführerin 1 unterstehe Art. 552 § 52 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts vom 20. Januar 1926 (PGR, LR-Nr. 216.0), wobei eine solche Aufsicht nur bei Stiftungen mit gemeinnützigem Charakter bestehe. Gemäss den Statuten der Beschwerdeführerin 1 (nachfolgend: Statuten) werde der Stiftungsgenuss durch den Stiftungsrat nach freiem Ermessen an die im Beistatut der Beschwerdeführerin 1 (nachfolgend: Beistatut) bezeichneten Begünstigen zugewendet. Die inzwischen verstorbene Stifterin sowie der Beschwerdeführer 2 hätten weder als Stiftungsräte fungiert noch Einfluss auf die Führung und Vertretung der Beschwerdeführerin 1 im Innen- oder Aussenverhältnis gehabt. Es habe keine Interventionsrechte der inzwischen verstorbenen Stifterin gegeben und schon gar nicht eine solche des Beschwerdeführers 2. Dieser sei als Ermessensbegünstigter (Begünstigter ohne Rechtsanspruch) zu sehen. Der Beschwerdeführer 2 sei zu 5 % pro Jahr Begünstigter am Stiftungsvermögen. Nach seinem Tod gehe das Stiftungsvermögen an die als Drittbegünstigte eingesetzte Z._____. Der Beschwerdeführer 2 habe mit der Errichtung der Beschwerdeführerin 1 nichts zu tun gehabt und bis kurz vor dem Tod der Stifterin nicht von der Existenz der Beschwerdeführerin 1 gewusst. Der Beschwerdeführer 2 erscheine nur deshalb auf dem sogenannten Formular A als wirtschaftlich Berechtigter, weil man nach dem Tod der erstbegünstigten Stifterin die Beschwerdeführerin 1 selbst nicht als wirtschaftlich Berechtigte habe angeben können oder wollen. Damit werde er aber nicht zum wirtschaftlich Berechtigten im Sinne des Staatsvertrags 10. Um gegenüber der UBS AG keine Zweifel an der fehlenden Berechtigung des Beschwerdeführers 2 am Stiftungskonto zu lassen, habe der Stiftungsrat in einem Begleitschreiben zum neuen

Formular ausdrücklich erklärt, dass dem Beschwerdeführer 2 keine Auskünfte über die Höhe der Vermögenswerte gegeben werden dürften, er keine Anlageinstruktionen und dergleichen erteilen und keine Bezüge tätigen dürfe, ohne dass der Stiftungsrat vorher über die Höhe des beabsichtigten Bezuges informiert worden sei und den Bezug auch ausdrücklich genehmigt habe. Die Beschwerdeführenden verweisen hier auf die Belegstelle […]. In diesem Schreiben stehe genau das Gegenteil von dem, was die Vorinstanz behaupte (vgl. E. 4.1.1 zuvor). Der Stiftungsrat habe darin der UBS AG verboten, dem Beschwerdeführer 2 Auskunft zum Stiftungskonto zu erteilen oder Instruktionen des Beschwerdeführers 2 Folge zu leisten. Aus dem Schreiben abzuleiten, der Beschwerdeführer 2 dürfe vom Stiftungsrat genehmigte Bezüge tätigen, womit dieser faktisch über das Konto verfügen könne, sei abwegig und verdrehe den Sinn dieser Aussage ins Gegenteil. Der Beschwerdeführer 2 habe auch nie versucht, über das Konto zu verfügen. Seit dem Jahr 2005 erhalte der Beschwerdeführer in Übereinstimmung mit den Statuten und dem Beistatut und auf der Grundlage entsprechender Stiftungsratsbeschlüsse jährlich 5 % des Stiftungsvermögens ausgeschüttet. Die Beschwerdeführenden machen geltend, dass das Stiftungsvermögen weder wirtschaftlich noch steuerlich dem Beschwerdeführer 2 zugerechnet werden könne, da er weder Eigentum am Stiftungsvermögen noch Zugriff auf dieses habe. Er habe die Beschwerdeführerin 1 weder beherrscht noch habe er sie dazwischen geschaltet oder indirekt deren Konto bei der UBS AG gehalten.

4.1.3. In ihrer Vernehmlassung vom 17. November 2010 hält die ESTV an ihrer Interpretation des Schreibens des Stiftungsrates (Belegstelle […]) fest. Des Weiteren bringt sie vor, gemäss Art. 2 des Beistatuts werde der Beschwerdeführer 2 nach dem Tod der erstbegünstigten Person zum einzigen Begünstigten der Beschwerdeführerin 1, wobei er während seines ganzen Lebens pro Jahr eine Vergütung von 5 % des Kapitals und des Einkommens der Beschwerdeführerin 1 erhalte. Erst danach werde die Z._____ als Drittbegünstigte genannt. Bis dahin könne und dürfe der Beschwerdeführer 2 über die Vermögenswerte und Einkünfte der Beschwerdeführerin 1 tatsächlich verfügen. Vor seinem Ableben sei die Beschwerdeführerin 1 nicht gemeinnützig. Es liege in keiner Weise im Ermessen des Stiftungsrates, dem Beschwerdeführer 2 Leistungen auszurichten oder nicht. Art. 3 der Statuten verweise bezüglich der Begünstigtenordnung ausdrücklich auf das Beistatut, wobei der Zweckartikel gemäss Art. 10 Abs. 1 der Statuten nicht geändert werden dürfe.

4.1.4. In ihrer Replik vom 2. Dezember 2010 hielten die Beschwerdeführenden im Wesentlichen an ihren Argumenten fest und bekräftigten diese. Bezüglich der Wohltätigkeit der Beschwerdeführerin 1 zu Lebzeiten des Beschwerdeführers 2 weisen sie auf Art. 3 Abs. 3 der Statuten hin, welche Zuwendungen für wohltätige Zwecke vorsehe.

4.2.

4.2.1. Die ESTV stützt ihre Annahme, der Beschwerdeführer 2 sei am Konto der Beschwerdeführerin 1 wirtschaftlich berechtigt, zunächst auf das Formular A ([Belegstelle]) – auf welchem die Banken unter gewissen Voraussetzungen den an einem bestimmten Konto wirtschaftlich Berechtigten festzuhalten haben, wobei das Formular nicht steuerlichen Zwecken dient (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4) – sowie verschiedene (zwei konkret genannte: [Belegstellen]) Belege in den Akten, in denen die UBS AG den Beschwerdeführer 2 als am fraglichen Konto wirtschaftlich Berechtigten nennt. Dies wird von den Beschwerdeführenden auch nicht bestritten. Insbesondere aufgrund der beiden erstgenannten Belege, durfte die ESTV von der wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers 2 ausgehen. Ihr stand mit dem Formular A ein starkes Indiz für die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 2 am von der Beschwerdeführerin 1 gehaltenen Konto zur Verfügung. Überdies wird der Beschwerdeführer 2 in der Belegstelle […] als wirtschaftlich Berechtigter genannt. Aufgrund dieser Belege durfte die ESTV davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer 2 tatsächlich der wirtschaftlich Berechtigte am von der Beschwerdeführerin 1 gehaltenen Konto war.

4.2.2. Wie unter E. 2.1 festgehalten, sieht sich das Bundesverwaltungsgericht veranlasst, an den Sachverhaltsannahmen zu den persönlichen Identifikationsmerkmalen in der angefochtenen Schlussverfügung der Vorinstanz festzuhalten und diese nur zu korrigieren, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder wenn die Beschwerdeführenden die Sachverhaltsannahmen der Vorinstanz mittels Urkunden klarerweise und entscheidend entkräften.

Dementsprechend ist für die vorliegende Entscheidfindung nicht von Bedeutung, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer 2 von der UBS AG als wirtschaftlich Berechtigter am Konto der Beschwerdeführerin 1 genannt wird. Vielmehr handelt es sich dabei um eine Sachverhaltsannahme, welche von den Beschwerdeführenden klarerweise und entscheidend zu entkräften ist. Gelingt es ihnen nicht, dem Bundesverwaltungsgericht im erwähnten Sinn aufzuzeigen, dass der Beschwerdeführer 2 zu Unrecht von der UBS AG auf den

entsprechenden Formularen als wirtschaftlich Berechtigter am Konto der Beschwerdeführerin 1 genannt wird bzw. er in den Jahren 2001 bis 2008 zu keinem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS Konto der Beschwerdeführerin 1 befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte hatte, ist an der diesbezüglichen Annahme der Vorinstanz festzuhalten.

4.3.

4.3.1. Vorab ist auf die unterschiedliche Interpretation der Verfahrensbeteiligten bezüglich der Belegstelle […] (Schreiben des Stiftungsrats an die UBS AG vom [Datum] 2004) einzugehen. An der fraglichen Belegstelle macht der Stiftungsrat das Formular A betreffend folgende Aussage:

> «• Dem wirtschaftlich Berechtigten dürfen keine Auskünfte über die Höhe der Vermögenswerte der Stiftung gegeben werden;
>
> • Der wirtschaftlich Berechtigte darf keine Anlageinstruktionen und dergleichen erteilen;
>
> • Der wirtschaftlich Berechtigte darf keine Bezüge tätigen, ohne dass der Stiftungsrat vorher über die Höhe des beabsichtigten Bezuges informiert wurde und den Bezug auch ausdrücklich genehmigt hat.»

Die ESTV liest aus dem dritten Absatz des besagten Schreibens, dass der Beschwerdeführer 2 vom Stiftungsrat genehmigte Bezüge tätigen durfte, womit er faktisch über die Vermögenswerte bestimmen konnte (vgl. E. 4.1.1 und 4.1.3).

Mit Bezug auf den gesamten Inhalt des Schreibens führen die Beschwerdeführenden dagegen aus, der Stiftungsrat habe der UBS AG verboten, dem Beschwerdeführer 2 Auskunft zum Stiftungskonto zu erteilen oder Instruktionen des Beschwerdeführers 2 Folge zu leisten. Aus dem letzten Abschnitt abzuleiten, der Beschwerdeführer 2 dürfe vom Stiftungsrat genehmigte Bezüge tätigen und damit faktisch über das Konto verfügen, sei abwegig und verdrehe den Sinn dieser Aussage ins Gegenteil. Der Stiftungsrat habe gerade verhindern wollen, dass der Beschwerdeführer 2 über das Konto verfügen könne (vgl. E. 4.1.2 und 4.1.4).

Tatsächlich bezeichnet der Stiftungsrat in diesem Schreiben den Beschwerdeführer 2 als «wirtschaftlich Berechtigten». Diese Bezeichnung ist aber nicht Selbstzweck, sondern ihr liegt die entsprechende

Bezeichnung im Formular A, auf welches sich die Ausführungen des Stiftungsrats beziehen, zugrunde. Mit anderen Worten wählt der Stiftungsrat den Begriff «wirtschaftlich Berechtigter» nicht, weil er die wirtschaftliche Berechtigung bestätigen möchte, sondern weil er klar stellen möchte, dass er von der im Formular A als wirtschaftlich berechtigt bezeichneten Person spricht. Überhaupt ist bei Betrachtung des gesamten Schreibens des Stiftungsrats tatsächlich fraglich, ob der Beschwerdeführer 2 nach dem darin Ausgeführten noch als wirtschaftlich Berechtigter im Sinne des Staatsvertrags 10 gelten kann, erhält er doch keine Auskünfte über die Höhe der Vermögenswerte der Beschwerdeführerin 1 und darf er der Bank keine Anlageinstruktionen erteilen.

Angemerkt sei, dass im Beleg […], welcher von der ESTV ebenfalls genannt wird, nur der Inhalt des soeben genannten Schreibens wiederholt wird.

4.3.2. Die Beschwerdeführenden weisen darauf hin, die Beschwerdeführerin 1 unterstehe Art. 552 § 29 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR, vgl. E. 4.1.2). Die Stiftungsaufsicht wacht demgemäss darüber, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwaltet und verwendet wird (Art. 552 § 29 Abs. 3 PGR). Damit ist aber noch nicht gesagt, welcher Teil des Stiftungsvermögens gemeinnützigen Zwecken gewidmet ist. Ob die Unterstellung unter die Stiftungsaufsicht einen Hinweis auf oder gar Beweis für die fehlende wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführenden 2 am von der Beschwerdeführenden 1 gehaltenen UBS-Konto geben kann, kann mit Blick auf den Verfahrensausgang jedoch offen bleiben.

4.3.3. Die Beschwerdeführenden weisen des Weiteren darauf hin, dass der Hauptzweck der Beschwerdeführerin 1 die Unterstützung einer wohltätigen Organisation, der Z._____, sei. Aus den Statuten der Beschwerdeführerin 1 ergibt sich, dass das Stiftungsvermögen dieser Organisation nach dem Tod des Beschwerdeführers 2 zukommen soll. Zuvor können gemäss Art. 3 Abs. 3 der Statuten Zuwendungen für wohltätige Zwecke vorgenommen werden. In den Akten lassen sich jedoch keine derartigen Zuwendungen finden. Solche werden auch nicht geltend gemacht. Wenn die ESTV in ihrer Vernehmlassung ausführt, die behauptete karitative Zweckbestimmung könne erst nach dem Ableben des Beschwerdeführers 2 Platz greifen, ist dem zwar – mit den

Beschwerdeführenden – entgegenzuhalten, dass gemäss den Statuten Zuwendungen zu wohltätigen Zwecken bereits zu Lebzeiten des Beschwerdeführers 2 möglich sind, die Akten aber dafür sprechen, dass die Auffassung der ESTV – dass nämlich der wohltätige Charakter der Beschwerdeführerin 1 erst nach dem Tod des Beschwerdeführers 2 zum Tragen kommt – nicht von der Hand zu weisen ist.

4.3.4. Schliesslich erklären die Beschwerdeführenden, den Statuten und dem Beistatut sei zu entnehmen, dass nach dem Tod der ursprünglichen Begünstigten dem Beschwerdeführer 2 jährlich 5 % des Vermögens (das Beistatut spricht in Art. 2 allerdings von Vermögen und Einkommen [«capital and income»]) der Beschwerdeführerin 1 zu erhalten habe. Sofern dem Beschwerdeführenden 2 keine Befugnisse das Stiftungsvermögen betreffend zuständen, wäre er nicht als wirtschaftlich Berechtigter anzusehen.

Aus den Statuten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin 1 unter anderem «[d]ie Unterstützung, Fürsorge und Förderung der im Beistatut bezeichneten Begünstigten; die Bestreitung von Kosten der Ausbildung und der Förderung besonderer Begabungen sowie allgemein die materielle Sicherung und Förderung der Begünstigten wie auch deren Unterstützung im Falle der Verheiratung, Ergreifung eines Berufes oder der Gründung eines Unternehmens» bezweckt (Art. 3 Abs. 2 der Statuten). Diese Unterstützung geht möglicherweise über die im Beistatut bezeichneten 5 % des Stiftungsvermögens hinaus. Es ergibt sich nämlich nirgends, dass diese gemäss dem Beistatut auszurichtende Zuwendung den Zweck gemäss Art. 3 Abs. 2 der Statuten gleichsam abgelten würde. Dass der Beschwerdeführer 2 allenfalls weitere Zuwendungen erhalten kann – ob dies der Fall ist, wäre eine Frage der Interpretation –, führt jedoch nicht automatisch dazu, dass er als am fraglichen Konto wirtschaftlich Berechtigter zu gelten hat. Immer noch ist es nämlich der Stiftungsrat, der über die Zuwendung zu befinden hat. Gegen die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 2 am von der Beschwerdeführerin 1 gehaltenen Konto spricht daher Art. 4 der Statuten. In Abs. 1 wird nämlich – zusammengefasst – festgelegt, dass der Stiftungsrat – innerhalb der vom Zweckartikel gesetzten Schranken – nach freiem Ermessen den Stiftungsgenuss an die im Beistatut bezeichneten Begünstigten zuwendet. Ausserdem sind die Stiftungsbegünstigung sowie die zugesprochenen, noch nicht ausgerichteten Zuwendungen gemäss Abs. 2 dieses Artikels höchstpersönlich, unveräusserlich, nicht vererblich und nicht belastbar.

Schliesslich geht aus Art. 5 der Statuten hervor, dass der Beschwerdeführer 2 auf die Zusammensetzung des Stiftungsrates keinerlei Einfluss hat.

Dies wird durch die Aktenlage untermauert: Den Akten lassen sich bezüglich des Beschwerdeführers 2 nur die jährlichen Überweisungen in den Jahren 2005 bis 2008 an denselben entnehmen. Weitere Zahlungen an den Beschwerdeführer 2 sind nicht ersichtlich. Im Übrigen findet sich nirgends ein Hinweis darauf, dass der Beschwerdeführer 2 die UBS AG kontaktiert hätte.

4.4. Bezüglich der oben genannten (E. 3.2), nicht abschliessend aufgezählten Kriterien, welche jedoch lediglich Indizien für die wirtschaftliche Berechtigung sind, kann hier festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer 2 keines erfüllt. Er ist zwar zurzeit der einzige im Beistatut bezeichnete Begünstigte, doch kann der Stiftungsrat gemäss den Statuten daneben Zuwendungen zu wohltätigen Zwecken machen, was die Rolle des Beschwerdeführers 2 als einzigem Begünstigten relativiert. Zudem besteht die Nachfolgeregelung in der Zuwendung an eine Organisation, wobei der Beschwerdeführer 2 diese weder selbst getroffen hat noch sie ändern kann. Er kann die Stiftungsbegünstigung sowie die zugesprochenen, noch nicht ausgerichteten Zuwendungen weder veräussern noch vererben noch belasten. Sie sind höchstpersönlich (Art. 4 Abs. 2 der Statuten, vgl. auch Art. 5 des Beistatuts; vgl. E. 4.3.3 zuvor). Damit entzieht sich dem Beschwerdeführer 2 auch die Befugnis, die Nachfolge zu regeln. Er hat also weder Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem UBS Konto verwaltet werden soll, noch kann er über die Verwendung der daraus erzielten Einkünfte bestimmen (vgl. E. 3.1).

4.5. Zusammengefasst ergibt sich damit aus den Statuten und dem Beistatut, dass der Beschwerdeführer 2 nicht berechtigt ist, Einfluss – sei es direkt, sei es indirekt über den Stiftungsrat – auf das Konto der Beschwerdeführerin 1 zu nehmen. Dies wird durch die Aktenlage, aus der sich kein Hinweis auf eine irgendwie geartete Einflussnahme des Beschwerdeführers 2 auf die Geschäfte der Beschwerdeführerin 1 ergibt, erhärtet. Die von den Beschwerdeführenden ins Recht gelegten Urkunden (Statuten und das Beistatut) sind somit – unterstützt durch die Aktenlage – geeignet, die Sachverhaltsannahme der Vorinstanz zu entkräften. Der Beschwerdeführer 2 kann somit nicht als am von der Beschwerdeführerin 1 gehaltenen Konto wirtschaftlich berechtigt gelten.

Damit ist zumindest eines der im Staatsvertrag 10 genannten Kriterien gemäss Kategorie 2/B/b nicht erfüllt. Die Beschwerde ist damit begründet.

4.6. Was schliesslich den Antrag der Beschwerdeführenden betrifft, es sei die ESTV anzuweisen, die im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente vollständig an die Beschwerdeführerin 1 herauszugeben, so ist es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, darüber zu befinden, wie die Vorinstanz das Urteil umsetzen wird. Deshalb kann das Bundesverwaltungsgericht die Herausgabe der im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente nicht anordnen. Selbstredend hat sich die Vorinstanz aber bei der Umsetzung des vorliegenden Urteils an die einschlägigen rechtlichen Vorschriften zu halten. Auf das entsprechende Rechtsbegehren der Beschwerdeführenden ist nicht einzutreten.

4.7. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern.

Bei diesem Verfahrensausgang können weitere Ausführungen zu den Vorbringen der Beschwerdeführenden unterbleiben.

5.
Das Nichteintreten auf einen untergeordneten Punkt wirkt sich wegen Geringfügigkeit nicht auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen aus. Ausgangsgemäss wird somit auf die Erhebung von Gerichtskosten verzichtet (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG) und der bereits geleistete Kostenvorschuss den Beschwerdeführenden zurückerstattet. Den Beschwerdeführenden ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

6.
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 Beschwerde wird gutgeheissen. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. 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 Fr. 25'000.-- wird diesen zurückerstattet.

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

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 20'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Die Gerichtsschreiberin:

Charlotte Schoder Susanne Raas

Versand: