Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6478/2012

Urteil vom 17. April 2013

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.
Am 26. September 2011 richtete die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (USA; Internal Revenue Service in Washington [IRS]) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Der IRS stützte sich dabei insbesondere auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; DBA-USA 96) und das dazugehörige Protokoll (ebenfalls in SR 0.672.933.61 veröffentlicht; Protokoll 96). Das Gesuch betraf in den USA steuerpflichtige Personen (und mit diesen allenfalls verbundene Domizilgesellschaften), die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: CS) Konten eröffnet oder gehalten hatten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden.

B.
B.a Am 5. April 2012 hiess das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde gut, die gegen eine gestützt auf dieses Amtshilfegesuch erlassene Schlussverfügung der ESTV gerichtet war (Verfahren A-737/2012). Die Begründung lautete im Wesentlichen, dass das Amtshilfegesuch vom 26. September 2011 zu offen formuliert gewesen sei und davon vor allem Personen betroffen gewesen wären, die sich höchstens – nach schweizerischer Terminologie – einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hätten. Für eine solche werde jedoch unter dem einschlägigen DBA-USA 96 keine Amtshilfe geleistet.

B.b Darauf zog die ESTV die bereits erlassenen Schlussverfügungen, gegen die eine Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht hängig war, in Wiedererwägung. In der Folge schrieb das Bundesverwaltungsgericht diese Verfahren ab. Darunter befand sich auch das am 11. Mai 2012 abgeschriebene Verfahren A-777/2012, in welchem A._____ beschwerdeführende Partei war.

C.
Am 3. Juli 2012 reichte der IRS erneut ein Amtshilfegesuch bei der ESTV ein. Die Informationen, um die darin ersucht wird, betreffen bestimmte in den USA steuerpflichtige Personen, welche Domizilgesellschaften gegründet haben, die bei der CS bestimmte Konten bzw. (nach schweizerischer Terminologie) Depots hielten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Die Eigenschaften, die ein Konto aufweisen muss, um vom Amtshilfegesuch betroffen zu sein, werden anschliessend aufgezählt.

C.a Gestützt auf a) Informationen, die die CS dem US Department of Justice (nachfolgend: DOJ) und dem IRS zukommen liess, aus denen sich ergab, dass während der relevanten Zeitperiode Konten bei der CS bestanden, welche die Auswahlkriterien erfüllten, b) Informationen von bekannten US-Kunden der CS, die sich freiwillig beim IRS anzeigten, c) Informationen aus einer Anklageschrift betreffend derzeitige und frühere CS-Angestellte, d) Informationen, die in Interviews von anderen bekannten Kunden der CS erhältlich gemacht worden waren, und e) Informationen, die mittels Untersuchung veröffentlichter Informationen verschiedener CS-Einheiten erhältlich gemacht worden waren, umschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

C.b Die CS habe ein Geschäftsmodell betrieben, welches in den USA steuerpflichtigen Kunden (nachfolgend auch: US-Kunden) ermöglicht habe, undeklarierte (also dem IRS gegenüber nicht offengelegte) Konten bei der CS und ihren nicht-US-Niederlassungen und Tochtergesellschaften zu halten und darauf Gelder («funds») zu deponieren. Die CS habe ihre Büros in den USA dazu benutzt, Transaktionen von US-Kunden über deren nicht deklarierte, ausländische Konten zu ermöglichen. In der Schweiz tätige Angestellte der CS hätten US-Kunden dabei geholfen, Geld in die und aus der Schweiz zu bewegen. US-Kunden seien von Angestellten der CS instruiert worden, wie sie Domizilgesellschaften und andere Einrichtungen («arrangements») auf der ganzen Welt zu benutzen hätten, um die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten der CS zu verschleiern. Mit Hilfe und Unterstützung der Angestellten der CS hätten die Kunden – als Teil eines Lügengebäudes, um die US-Steuerbehörden zu betrügen – Dokumente erstellt und besessen, die wahrheitswidrig und betrügerisch

die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten falsch angegeben hätten, um Steuerstraf- und Einkommenssteuervorschriften der USA zu verletzen («criminal and civil income tax laws»). Diese betrügerischen Machenschaften hätten eine illegale und substanzielle Reduktion im Steuervolumen bewirkt, welches von US-Kunden der CS betreffend Einkommen und Ertrag aus US- oder ausländischen Investitionen bezahlt worden sei. US-Doppelbürger seien von Kundenberatern der CS ermutigt worden, nicht ihre US-Pässe für die Kontoeröffnung zu verwenden. Auch seien mehrere von den US-Behörden befragte Kunden der CS von Vertretern dieser Bank gefragt worden, ob sie ein Formular W-9 ausfüllen wollten und hätten dies verneint. Andere Kunden hätten gesagt, aus dem Kontext der Gespräche sei klar geworden, dass die Konten gegenüber dem IRS nicht offengelegt würden. Was die Depots, die die Auswahlkriterien erfüllten, beträfe, hätten die CS und ihre US-Kunden entgegen dem QI-Abkommen (einer Vereinbarung zwischen dem IRS und so genannten «Qualified Intermediaries», z.B. gewissen Banken) gehandelt.

Weiter führt der IRS aus, seine Untersuchungsteams hätten CS-Kunden befragt, denen – nachdem die CS das QI-Abkommen unterzeichnet hätte – von Angestellten der CS mitgeteilt worden sei, sie müssten ihre Konten bei dieser Bank schliessen und könnten ihr Geld zu anderen schweizerischen Banken überweisen statt in die USA. In einigen Fällen sei der Rat ausdrücklich dadurch gerechtfertigt worden, dass dies ein Weg sei, um die Entdeckung der Konten durch die Steuerbehörden zu verhindern. Vielen US-Kunden sei empfohlen worden, die Inhaberschaft am Konto einer Domizilgesellschaft zu übertragen, die deshalb gegründet werden sollte, um das Konto vor der Entdeckung abzuschirmen. Der IRS ist der Auffassung, dass der Gebrauch solcher Domizilgesellschaften, CS-Konten unter den in den Auswahlkriterien beschriebenen Umständen zu halten, darauf hindeuten würde («indicate»), dass die US-Kunden der CS sich Verhaltensweisen bedienten, die «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellten.

Um seine Darstellung zu stützen, führt der IRS ein Beispiel an.

C.c In rechtlicher Hinsicht beruft sich der IRS auf Art. 26 DBA-USA 96 und auf Ziff. 10 des Protokolls 96. Er hält unter anderem fest, dass auch der Aufbau eines Lügengebäudes als betrügerisches Verhalten gälte.

Gemäss US-Recht seien US-Bürger und in den USA wohnhafte Personen verpflichtet, ihr weltweites Einkommen in ihren jährlichen Einkommenssteuererklärungen anzugeben. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankan-

gestellte der CS und die US-Kunden der CS verschiedene Pläne («schemes») geschmiedet, um den IRS zu betrügen. Sie hätten dazu wissentlich und vorsätzlich Schritte unternommen, um betrügerisch und fortgesetzt grosse Summen an US-Steuern zu hinterziehen. Dazu hätten die in den USA steuerpflichtigen Personen u.a. Domizilgesellschaften benutzt, um falsche Dokumente und einschlägige Steuerformulare zu erstellen und einzureichen, oder sie hätten überhaupt keine Steuerformulare eingereicht. Dadurch hätten diese US-Kunden den IRS absichtlich getäuscht, indem sie Vermögen («Assets»), an welchem sie wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, verborgen und dieses Vermögen und das darauf generierte Einkommen dem IRS nicht gemeldet hätten.

Schliesslich nennt das Amtshilfegesuch die Tatbestände nach US-Recht.

C.d Die US-Behörden ersuchen um Herausgabe von Informationen über in den USA steuerpflichtige Kunden der CS und mit diesen verbundene Domizilgesellschaften sowie von sämtlichen sich im Besitz der CS befindenden massgeblichen Kontounterlagen, Korrespondenzen, Daten des internen Managementsystems, internen Aufzeichnungen und anderen Belegen, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht richtet, im Zusammenhang stehen.

D.
Am 20. Juli 2012 forderte die ESTV die CS schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen samt unterzeichneten «Certifications of Business Records» einzureichen. Die CS kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

Zugleich forderte die ESTV die CS auf, die betroffenen Personen zu identifizieren, über das Amtshilfeverfahren zu informieren und sie aufzufordern, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen.

E.
Am 18. September 2012 erschien im Bundesblatt eine Mitteilung der ESTV über das Amtshilfeverfahren («Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] über das Amtshilfeverfahren des Internal Revenue Service [IRS] der Vereinigten Staaten von Amerika vom 3. Juli 2012 betreffend Credit Suisse Group Kundenverhältnisse», BBl 2012 8032 ff.).

F.
In ihrer am 9. November 2012 erlassenen Schlussverfügung gelangte die ESTV zum Ergebnis, A._____ sei an der B._____ S.A. wirtschaftlich

berechtigt und in seinem Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

G.
Mit Eingabe vom 12. Dezember 2012 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), vom 9. November 2012 sei aufzuheben und die Erteilung von Amtshilfe sei zu verweigern, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

H.
Mit Vernehmlassung vom 10. Januar 2013 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenfällig abzuweisen.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 1.1 mit Hinweisen). Diese gilt vorliegend weiterhin, obwohl auf den 1. Februar 2013 das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) in Kraft getreten ist (vgl. Art. 24 StAhiG).

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

Art. 20*k* Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Der Beschwerdeführer erfüllt als Verfügungsadressat die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht, weshalb auf sie einzutreten ist.

2.

2.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (Urteile des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1, 2A.430/2005 vom 12 April 2006 E. 4.1, 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 1, 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 3.1.1; A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3 je mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, BBl 1997 II 1085, S. 1099; vgl. dies aufnehmend auch die Überschrift vor Art. 20*c* Vo DBA-USA: «Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug»).

2.2 Unter das Abkommen fallen Einkommensteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die so genannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird (dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.2 und 7.5.1.4). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-USA 96 (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Ver-

tragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96; ausführlich dazu: Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a, in: Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2002 Nr. 52 S. 283 ff., S. 288 f., zusammengefasst in: Steuer Revue [StR] 57/2002 S. 410 f.; Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II S. 303 ff., S. 308 f.).

3.

3.1 Gemäss Art. 20*c* Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 in Verbindung mit Ziff. 10 des Protokolls 96 glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der prima-facie Vorprüfung hat die ESTV noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht. Erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20*j* Abs. 1 Vo DBA-USA hat sich die ESTV zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2). Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 5.2, A-6674/2010 vom 27. Oktober 2011 E. 2.1).

3.2 Nach dem Gesagten hat die ESTV kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss allenfalls) eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen hinreichend begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im

Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Deckmantel eines von ihr ohne Vorhandensein von Verdachtsmomenten lediglich behaupteten Abgabebetrugs (dazu nachfolgend E. 4) Beweise verschafft, die zur Ahndung anderer nicht amtshilfefähiger Fiskaldelikte dienen sollen (vgl. BGE 125 II 250 E. 5b; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 483 S. 330). Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten (BGE 96 I 737 E. 3e; Urteile des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 5, zusammengefasst in: StR 59/2004 S. 475 f., 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 4.2 mit Hinweisen). Ob die vom Amtshilfegesuch betroffene Person die ihr vorgeworfenen Handlungen tatsächlich begangen hat, bildet nicht Gegenstand des Amtshilfeverfahrens, sondern ist im Rahmen der Steuerstrafuntersuchung im ersuchenden Staat zu prüfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.1.2 mit Hinweisen).

4.

4.1 Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist – wie bereits erwähnt (E. 2.1 und 3) – ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in ständiger Rechtsprechung gestützt auf eine Auslegung von Art. 26 DBA-USA 96 gemäss Art. 31 und 32 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK, SR 0.111; vgl. dazu ausführlich BVGE 2010/7 E. 3.5; OLIVER DÖRR, in: Dörr/Schmalenbach [Hrsg.], Vienna Convention on the Law of Treaties, A Commentary, Berlin Heidelberg 2012, Art. 31 N. 6 f. und N. 8 ff., Art. 32 N. 2 f. und N. 9 ff.) und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts fest, dass unter den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» Handlungen fallen, die entweder – nach schweizerischer Terminologie – einen Steuerbetrug nach Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) darstellen oder das Element der Arglist, wie es beim Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) verwendet wird, enthalten (ausführlich dazu: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.1 bis 7.4 und 7.6).

4.2 Des Weiteren kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, im spezifischen Kontext des so genannten Qualified Intermediary (QI) Systems (QI-System), in welchem Banken mit dem IRS ein entsprechendes Abkommen geschlossen haben und damit als QI gelten, werde ein Vertrauensverhältnis zwischen den Banken und dem IRS geschaffen. Dieses basiere vereinfacht gesagt darauf, dass die Banken dem IRS gewisse Informationen über in den USA steuerpflichtige Personen mitzuteilen hätten oder auf den von diesen Personen erzielten Kapitalgewinnen eine Quellensteuer zurückbehalten müssten (ausführlich zum QI-System: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2). In gewissen Konstellationen sei es somit möglich, dass der Bankkunde – zusammen mit der Bank oder diese als Tatmittlerin ausnutzend (zur mittelbaren Täterschaft: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7) – das Vertrauen des IRS in das korrekte Verhalten der Bank ausnutze, um diesen zu täuschen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn falsche Formulare vorlägen, wobei hier ein falsch ausgefülltes Formular W-8BEN im Vordergrund stehe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hat in konstanter Rechtsprechung solche Handlungsweisen als relevant für die Frage erachtet, ob ein Tatverdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen gegeben ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.1.2, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 10.5.1, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.1, 5.5.2.4, 5.5.3.4, 5.5.4).

5.

5.1 In Bezug auf die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch zu genügen hat, enthalten weder Art. 26 DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA Vorgaben. Das Bundesverwaltungsgericht hat diesbezüglich eine analoge Anwendung der Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 als sachgerecht erachtet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.1.1, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.1, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 [auszugsweise publiziert in BVGE 2010/40] E. 7.2.1). Demgemäss hat ein Amtshilfegesuch in sinngemässer Anwendung von Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1), die Gesuchstellerin und die für das Verfahren zuständige Behörde ebenso zu bezeichnen, wie den Gegenstand und den

Grund des Ersuchens. Des Weiteren hat das Gesuch möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person zu enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet. Zudem muss die ersuchende Behörde die gesetzlichen Grundlagen der Untersuchung und den relevanten Sachverhalt darstellen und die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen. Hingegen würde es Sinn und Zweck der Rechts- wie der Amtshilfe zuwider laufen, wenn verlangt würde, dass der massgebliche Sachverhalt im Amtshilfegesuch bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei darzulegen ist. Denn erst die Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, sollen bisher im Dunkeln gebliebene Punkte klären (BGE 117 Ib 64 E. 5c mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.1.1 mit Hinweis). Gegenüber Rechtshilfegesuchen in anderen Fällen werden an Rechtshilfegesuche betreffend Abgabebetrug erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt (CARLO LOMBARDINI, Droit bancaire suisse, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, S. 1072 Rz. 34 mit Hinweisen). Die erhöhten Anforderungen betreffen namentlich die Frage, ob ein begründeter Verdacht auf die Tatbestandsmerkmale von «Betrugsdelikte[n] und dergleichen» gegeben ist. Die ESTV ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 128 II 407 E. 5.2.1 [zur Amtshilfe in Börsensachen]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2 mit weiteren Hinweisen).

5.2

5.2.1 Gemäss dem analog heranzuziehenden Art. 28 Abs. 2 Bst. d IRSG muss das Amtshilfegesuch möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet. Diesbezüglich hat das Bundesverwaltungsgericht bereits mehrfach festgehalten, dass es nicht erforderlich ist, dass die untersuchende Steuerbehörde die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, im Amtshilfegesuch bereits nennen kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.2.1 mit Hinweisen). Vielmehr genügen auch im Rahmen des Informationsaustausches gemäss Art. 26 DBA-USA 96 Verdachtsmomente auf das Vorliegen einer amtshilfefähigen Straftat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.3.4, je mit Hinweisen). Demgemäss erachtete das Bundesverwaltungsgericht auch Gruppenersuchen gestützt auf die vorliegend anwendbare, ursprüngliche Fassung des DBA-USA 96 als mög-

lich (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2011 vom 13. März 2013 E. 7.3, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.1 f. mit Hinweisen). Solche Ersuchen dürfen jedoch nicht gegen das Verbot der sog. «fishing expeditions» verstossen.

5.2.2 Das Verbot der «fishing expeditions» ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsprinzips (GIOVANNI MOLO, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen, Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 80, S. 143 ff., 152), das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns zwingend zu berücksichtigen ist (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 583 und 585; DOMINIQUE CHRISTIN/FABRICE KUHN, Entraide fiscale internationale – tour d'horizon de la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, in: Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 2012, S. 241 ff., 244).

5.2.2.1 Die OECD umschreibt den Begriff «fishing expeditions» als Anfragen aufs Geratewohl ohne konkrete Verdachtsmomente (ausführlich dazu: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4.1 auch zum Folgenden). Dabei dient das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit («foreseeable relevence», «pertinence vraisemblable») einer verlangten Information bzw. Unterlage der Balance zwischen dem angestrebten möglichst weitgehenden Austausch von Informationen und einer unerlaubten «fishing expedition». Mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip nicht vereinbar wäre es, ein Ersuchen gutzuheissen, wenn die verlangten Handlungen in keiner Beziehung zur verfolgten Straftat stehen und/oder offensichtlich ungeeignet sind, die Untersuchung vorankommen zu lassen.

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt eine doppelte Bedeutung zu, indem es sich zum Einen darauf bezieht, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfegesuch geltend machen muss, und zum Andern nur solche Unterlagen zu übermitteln sind, die voraussichtlich erheblich sind. Der ersuchte Staat darf hier allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht er-

heblich sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128 II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3).

5.2.2.2 In Bezug auf Gruppenanfragen bedeutet das Verbot der «fishing expeditions», dass der ersuchende Staat die Hinweise auf die betroffene Person so genau und vollständig wie möglich zu formulieren hat, um die Leistung von Amtshilfe zu erleichtern (vgl. CURZIO TOFFOLI, Adeguamento dei criteri per l'identificazione della «persona interessata» e del «detentore delle informazioni» nel quadro della [nuova] assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale adottata dalla Svizzera. Sintesi di un percorso di fatica e dolore, in: Rivista ticinese di diritto [RtiD] I-2011, S. 603 ff., 624). Nennt ein Ersuchen keine Namen, sind die übrigen Umstände umso konkreter zu beschreiben (vgl. PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts- und Rechtshilfe: 10 Aktuelle Fragen, in: ASA 77, S. 789 ff., 799 f.). An den Detaillierungsgrad der Sachverhaltsumschreibung sind somit bei einem Gruppenersuchen höhere Anforderungen zu stellen als wenn die Namen genannt sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4.3).

In diesem Zusammenhang ist auch Art. 1 Abs. 2 des Bundesbeschlusses vom 16. März 2012 über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika (in: BBl 2012 3511; noch nicht in Kraft; zu dessen Relevanz für die Beurteilung des vorliegenden Amtshilfegesuchs: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.3) von Bedeutung, der wie folgt lautet: «Die Identifikation gemäss Absatz 1 Buchstabe a kann auch durch die Umschreibung eines Verhaltensmusters geschehen, aufgrund dessen davon auszugehen ist, dass die steuerpflichtigen Personen, die sich nach diesem Muster verhalten haben, ihren gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind. Steuerpflichtige Personen dürfen jedoch nur dann auf diese Weise identifiziert werden, wenn der Informationsinhaber oder seine Mitarbeitenden zu solchem Verhalten in erheblicher Weise beigetragen haben.» Das Verhalten des Informationsinhabers ist bei Gruppenanfragen deshalb relevant, weil nachvollziehbar sein muss, weshalb die ersuchende Behörde der Ansicht ist, voraussichtlich erhebliche Unterlagen befänden sich beim genannten (und nicht bei einem anderen) Informationsinhaber (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4; SAMUELE VORPE/GIORDANO MACCHI/GIOVANNI MOLO, Il nuovo standard OCSE in materia di assistenza

amministrativa ammette le domande raggruppate, in: RtiD II-2012, S. 727 ff., 739 f.).

5.2.3 Schliesslich dient das Erfordernis einer detaillierten Sachverhaltsdarstellung bei Gruppenanfragen nicht nur der Abgrenzung zur verbotenen «fishing expedition». Erhöhte Anforderungen an den Detaillierungsgrad des im Amtshilfeersuchen umschriebenen Sachverhaltes ergeben sich auch aus dem Umstand, dass der Informationsinhaber aufgrund des Ersuchens bzw. der darauf basierenden Editionsverfügung der ESTV in die Lage versetzt werden muss, die vom Gesuch betroffenen Personen zu ermitteln (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.5; vgl. auch ROBERT WALDBURGER, Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, Verzicht auf das unbedingte Erfordernis der Nennung des Namens der Informationsinhaberin im Zusatzabkommen zum DBA-F und zur Umschreibung der Identität der betroffenen Person im Zusatzprotokoll zum DBA-US – Probleme mit sog. fishing expeditions?, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 275 ff., S. 281 [allerdings nicht zu Gruppenanfragen, sondern allgemein zur Identifizierung]).

5.3 In Art. 26 DBA-USA 96 wird die Angabe des Namens des Informationsinhabers nicht verlangt. Auch das mit dem Abkommen zusammen abgeschlossene Protokoll schweigt sich darüber aus. Da ein Amtshilfegesuch dem Verhältnismässigkeitsprinzip entsprechen und zudem praktikabel sein muss, muss der Informationsinhaber – wie die betroffene Person – mit einem für den ersuchten Staat zumutbaren Aufwand identifiziert werden können. Ein Amtshilfegesuch kann sich zudem auf mehrere Informationsinhaber beziehen. Es muss demnach als zulässig erachtet werden, wenn in einem Gesuch Informationen verlangt werden, die bei mehreren namentlich genannten oder identifizierbaren Informationsinhabern liegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 9.1).

6.

Das Bundesverwaltungsgericht hat unlängst das Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 in formeller und materieller Hinsicht als den rechtlichen Anforderungen genügend erachtet und kam zum Schluss, dass gestützt auf dieses Gesuch Amtshilfe zu leisten ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 11). Insbesondere beurteilte das Gericht die im Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 genannten

Auswahlkriterien als geeignet, um Personen zu identifizieren, bei denen der Verdacht besteht, sie hätten ein amtshilfefähiges Delikt begangen.

6.1 Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf zwei Haupt-Kritikpunkte des Beschwerdeführers am Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012. Im Übrigen, namentlich für die Frage der sog. «fishing expeditions», wird auf die Erwägungen im genannten Urteil A-6011/2012 vom 13. März 2012 verwiesen.

6.1.1 Der Beschwerdeführer argumentiert, dass vorliegend kein Verdacht auf Steuerbetrug oder dergleichen gegeben sei. Das Verhalten von Kunden, die im Formular W-8BEN und im Formular A unterschiedliche wirtschaftlich Berechtigte genannt hätten, könne nicht als arglistig oder täuschend taxiert werden. Nach dem massgebenden amerikanischen Steuerrecht sei anerkannt, dass sog. 'per-se-Gesellschaften' selbst als wirtschaftlich Berechtigte ihrer Vermögenswerte betrachtet würden und dies auch im Formular W-8BEN so deklarieren dürften.

Mit diesem Argument hat sich das Bundesverwaltungsgericht bereits in seinem Urteil A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5 ff. umfassend auseinander gesetzt. Es kam zum Schluss, dass die dogmatische Trennung zwischen einer korrekt errichteten selbständigen juristischen Person und den an ihr Berechtigten grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren sei. Insofern vermöge ein Widerspruch zwischen dem Formular W-8BEN und dem Formular A betreffend die wirtschaftliche Berechtigung für sich allein keinen hinreichenden Verdacht auf «tax fraud or the like» zu begründen. Immerhin könne aber ein solcher Widerspruch dann den Verdacht auf ein amtshilfefähiges Delikt begründen, wenn weitere Elemente hinzutreten. Dies sei namentlich dann der Fall, wenn sich zusätzliche Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die eigenständige Struktur der Gesellschaft durch die mutmasslich wirtschaftlich berechtigte natürliche Person missachtet wurde. Im Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 erschöpft sich der Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» jedoch nicht im Widerspruch zwischen den beiden genannten Formularen, sondern es werden weitere Kriterien aufgezählt, die zusammen mit den abweichenden Angaben in den Formularen einen Tatverdacht bilden (siehe nachfolgend E. 6.2). Das Argument des Beschwerdeführers, das sich lediglich mit dem Widerspruch zwischen den Formularen auseinander setzt, stösst damit ins Leere.

6.1.2 Was die Frage der Bezeichnung des Informationsinhabers betrifft (E. 5.3), ist nicht zu beanstanden, dass der IRS sein Gesuch nicht nur betreffend Kunden der Credit Suisse stellt, sondern alle Kunden der Credit Suisse Gruppe einbezieht. Dies gilt umso mehr, als im hier relevanten Kontext des QI-Systems konsolidierte Revisionen («Audits») für Firmengruppen möglich sind (vgl. Zirkular Nr. 7216 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Mitgliedbanken vom 29. November 2002, 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 68, S. 5 f. sowie die «Audit Guidance for External Auditors of Qualified Intermediaries», ebd., Kennziffer I B h 68 Beilage S. 7 f. und 16; siehe auch Zirkular 7132 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Mitgliedbanken vom 24. Oktober 2005, ebd., Kennziffer I B h 77 S. 5 f.), diese also zusammen betrachtet werden. Im vorliegenden Fall lagen die Informationen überdies ohnehin bei der CS selbst, als das Gesuch am 3. Juli 2012 an die Schweiz gerichtet wurde. Als Informationsinhaberin hat sie auch sämtliche verlangten Unterlagen zu edieren. Auch ist es zunächst ihr Verhalten als Informationsinhaberin, das relevant ist. Vorliegend ist zudem zu beachten, dass sowohl die Clariden Leu AG als auch – davor – die Clariden Bank (nahezu hundertprozentige) Tochtergesellschaften der Credit Suisse AG waren. Sie standen demnach unter einheitlicher Leitung. Schliesslich macht der IRS im Amtshilfegesuch geltend, dass er über Informationen zu verschiedenen CS-Einheiten verfügt (vgl. Sachverhalt Bst. C.a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A–6011/2012 vom 13. März 2013 E. 9.2). Nach dem Gesagten erweist sich das Amtshilfegesuch auch in Bezug auf die Bezeichnung des Informationsinhabers als den Anforderungen genügend und es können namentlich auch Informationen betreffend Konten, die bei der Clariden Bank bzw. der Clariden Leu AG gehalten wurden, Gegenstand des Amtshilfeverfahrens sein. Insofern erweist sich die Kritik des Beschwerdeführers, wonach das ihn betreffende bei der Clariden Bank bzw. der Clariden Leu AG (und nicht bei der CS) geführte Konto, nicht offen zu legen sei, als unbegründet.

6.2 Nach dem Gesagten ist die Amtshilfe gestützt auf das Ersuchen des IRS vom 3. Juli 2012 zu gewähren, wenn die dort genannten Kriterien, die einen Anfangsverdacht für das Vorliegen eines «Betrugsdelikts und dergleichen» begründen, gegeben sind, nämlich:

– Das Konto wird von einer Domizilgesellschaft gehalten, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist;

– Im Depot werden US-Wertschriften gehalten;
– Zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 lagen im Depot mehr als USD 50'000.--;
– Bei der CS besteht keine Aufzeichnung über die rechtzeitige Einreichung eines richtigen Formulars 1099, das den US-wirtschaftlich Berechtigten am Depot nennt und auf welchem dem IRS alle Zahlungen an den US wirtschaftlich Berechtigten gemeldet werden;
– Es besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) oder für das Depot wurde kein Formular W-8 und kein Formular W-9 ausgefüllt;
– Es gibt Hinweise («evidence»), dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot ausübte in Verletzung der «corporate governance», indem er zum Beispiel der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person («authorized officer»), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog.

7.
Es bleibt zu prüfen, ob im Fall des Beschwerdeführers diese Voraussetzungen erfüllt sind.

7.1 Unbestritten ist, dass das hier relevante Konto, welches am (…) 2006 bei der Clariden Bank eröffnet wurde, von einer Domizilgesellschaft gehalten wurde und dass der Saldo am (…) 2007 den Betrag von USD 50'000.-- überstieg. Ebenfalls steht fest, dass das Konto im relevanten Zeitraum US-Wertschriften enthielt. Weiter ist nicht bestritten, dass der Beschwerdeführer in den USA Wohnsitz hat und deshalb eine US-Person ist. Ebenfalls nicht bestritten ist, dass weder ein Formular W-9 noch ein Formular 1099 ausgefüllt wurde. Dies deckt sich mit der Aktenlage.

Hingegen bestreitet der Beschwerdeführer, dass er am fraglichen Konto massgeblich wirtschaftlich berechtigt gewesen sei und die faktische Kontrolle darüber ausgeübt habe. Er bestreitet damit auch, dass in den Formularen A und W-8BEN bzw. dem entsprechenden Ersatzformular (Bankakten Paginiernummern … und …) unrichtige Angaben gemacht worden sind.

7.2 Wer an einem Konto in Bezug auf Amtshilfeverfahren als wirtschaftlich berechtigte Person gilt, bestimmt sich nach einer «substance over form»-Betrachtung (grundlegend: BVGE 2011/6 E. 7.3.2 auch zum Folgenden). Dabei ist massgebend, inwiefern eine Person durch den formellen Rahmen hindurch die formell von der Gesellschaft gehaltenen Konten bzw. Depots wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte.

In Bezug auf den Umfang der wirtschaftlichen Berechtigung erachtet das Bundesverwaltungsgericht auch eine anteilmässige wirtschaftliche Berechtigung an einem Konto als ausreichend um Amtshilfe zu leisten (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6853/2010 vom 19. Juli 2011 E. 4.6 mit Hinweisen, A-7027/2010 vom 28. April 2011 E. 5.4.2.2, A-3545/2010 vom 17. Januar 2011 E. 5.1 ff.).

Nachfolgend wird nun geprüft, ob ein Widerspruch zwischen dem Formular W-8BEN und dem Formular A besteht (E. 7.2.1). Weiter ist zu prüfen, ob es Hinweise gibt, dass der Beschwerdeführer die Kontrolle über das Depot ausübte in Verletzung der «corporate governance» (nachfolgend E. 7.2.2). Schliesslich ist der Einwand des Beschwerdeführers zu behandeln, er sei nur zu 12,5 % am Konto berechtigt (nachfolgend E. 7.2.3).

7.2.1 Im vorliegenden Fall wird der Beschwerdeführer als einziger wirtschaftlicher Berechtigter im Formular A genannt (Bankakten Paginiernummer …), während auf dem Ersatzformular zum Formular W-8BEN die B._____ S.A. als «beneficiario final» bezeichnet und angekreuzt ist, es handle sich um eine steuerlich nicht transparente Gesellschaft (Bankakten Paginiernummer …). Es besteht also objektiv ein Widerspruch zwischen den beiden Formularen.

7.2.2 Aus den Bankakten ergibt sich weiter, dass der Beschwerdeführer am (…) 2006 eine umfassende Unterschriftsberechtigung (Einzelunterschrift) für das Konto der B._____ S.A. erhielt (Bankakten Paginiernummer …). In der Folge war es in erster Linie der Beschwerdeführer, der die Bankkontakte pflegte. Namentlich erteilte er bis auf wenige Ausnahmen alle Aufträge für Zahlungen vom Konto der Gesellschaft (Bankakten Sektion «Client Correspondence», Paginiernummern …). Aus der Formulierung einiger Aufträge (so insbesondere Bankakten Paginiernummer … "…") muss man vermuten, dass die Zahlungen für persönliche Bedürfnisse erfolgten. Zudem verfügte nur der Beschwerdeführer über einen Internetzugang auf das Konto (Bankakten Paginiernummer …). Und bei der Eröffnung eines weiteren Kontos am (…) 2008 wurde fest-

gehalten, dass Korrespondenz nur gesendet werden durfte, wenn das Empfangsdatum vorher mit dem Beschwerdeführer abgesprochen wurde (Bankakten Paginiernummer …). Schliesslich war es der Beschwerdeführer, der am (…) 2009 die Saldierung des Kontos in Auftrag gab (Bankakten Paginiernummer …).

Hingegen ergeben sich aus den Akten keinerlei Hinweise, dass diese Unterschriftsberechtigung aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung als Verwaltungsrat oder als Angestellter dieser Gesellschaft erteilt worden wäre. In den Gründungspapieren der B._____ S.A. vom (…) 2006 wird der Beschwerdeführer weder als «Director» noch als «Initial Officer» genannt (Bankakten Paginiernummer …).

Damit ergeben sich genügend Hinweise, dass der Beschwerdeführer die Struktur der Gesellschaft missachtete, indem er gegenüber der Bank über Vollmachten verfügte, die nicht gesellschaftsrechtlich begründet waren, und indem er der Bank Aufträge betreffend das Konto erteilte. Er hat deshalb für das vorliegende Amtshilfeverfahren als an dem von der B._____ S.A. gehaltenen Konto wirtschaftlich berechtigt zu gelten. Demzufolge besteht auch der Verdacht, dass das Ersatzformular zum Formular W-8BEN falsch ausgefüllt wurde, indem dort die B._____ S.A. und nicht der Beschwerdeführer als tatsächlich wirtschaftlich Berechtigter aufgeführt wurde.

7.2.3 Der Beschwerdeführer bringt vor, die Vermögenswerte der B._____S.A. hätten ursprünglich seinem Vater, einem [nicht US-] Staatsangehörigen mit Wohnsitz [ausserhalb der USA], gehört. Nach dem Tod des Vaters im Jahr 2006 seien die Vermögenswerte an die Erben übergegangen. Dabei habe die Erbquote für die Ehefrau 50% betragen, für die vier Kinder, darunter der Beschwerdeführer, je 12.5%. Ausser ihm selbst sei keiner der Miterben eine US-Person. Der Beschwerdeführer habe im Namen und im Auftrag der Miterben die Verwaltung der geerbten Vermögenswerte bei der Clariden Leu AG überwacht, weil er sich mit Finanzanlagen auskenne. Dem Beschwerdeführer würden nur 12.5% der Vermögenswerte der B._____ S.A. zustehen. Die Gesellschaft werde daher nicht von einem amerikanischen Steuerpflichtigen beherrscht. Dies ergebe sich auch aus der Kundenidentifikation der Clariden Leu AG.

Den Ausführungen des Beschwerdeführers ist entgegen zu halten, dass sich in den Bankakten keine Beweise für diese Behauptung finden lassen. Zwar wird im Rahmen der Kontoeröffnung bezüglich Herkunft der

Vermögenswerte neben Einkünften aus selbständiger Tätigkeit im Finanzdienstleistungssektor eine Erbschaft des Vaters erwähnt (Bankakten Paginiernummern …). Hingegen fehlen jegliche Hinweise darauf, dass der Beschwerdeführer an den in die B._____ S.A. eingebrachten bzw. den auf dem fraglichen Bankkonto gehaltenen Vermögenswerten tatsächlich nur zu einem bestimmten Prozentsatz berechtigt gewesen ist. Im Gegenteil, der Beschwerdeführer wird nicht nur auf dem Formular A, sondern auch im Bankblatt «Background Information (Client Profile)» als (einziger) wirtschaftlich Berechtigter genannt (Bankakten Paginiernummer …). Ebenso wird er auf S. 3 der Informationen für die Kontoeröffnung als einziger wirtschaftlicher Berechtigter aufgeführt; die anderen drei Zeilen sind nicht ausgefüllt (Bankakten Paginiernummer …). Anhaltspunkte, wonach der Beschwerdeführer das Vermögen auf dem Konto der B._____ S.A. im Namen und Auftrag seiner Geschwister bzw. seiner Mutter verwaltete, lassen sich den Akten dagegen nicht entnehmen. Im Übrigen reicht der Beschwerdeführer keinerlei Unterlagen ein, um die von ihm aufgestellte Behauptung zu untermauern.

Aber selbst wenn der Beschwerdeführer am fraglichen Konto nur zusammen mit anderen Familienmitgliedern wirtschaftlich berechtigt gewesen wäre, spielt dies für den Entscheid, ob dem IRS Amtshilfe zu leisten ist, keine Rolle, denn auch eine anteilmässige wirtschaftliche Berechtigung genügt, um Amtshilfe zu leisten (E. 7.2). Letztlich ist es Sache der amerikanischen Steuerbehörden abzuklären, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmass der Beschwerdeführer für die fraglichen Einkünfte in den USA steuerpflichtig ist.

7.3 Wie erwähnt (E. 6), ergibt sich aus dem Zusammenspiel der im Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 genannten Auswahlkriterien ein genügender Verdacht darauf, dass die betroffene Person «Betrugsdelikte und dergleichen» beging. Betreffend den Beschwerdeführer sind sämtliche Kriterien erfüllt, weshalb ein solcher Verdacht gegeben ist. Der Beschwerdeführer hat keine Beweise beigebracht, die diesen Tatverdacht klarerweise und entscheidend entkräften (E. 3.1). Folglich ist dem IRS vorliegend Amtshilfe zu leisten.

8.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen. Diese sind auf Fr. 15'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kos-

ten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

9.
Verfahrensvorschriften sind grundsätzlich mit dem Tag ihres Inkrafttretens anwendbar (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 327). Damit ist betreffend Rechtsmittel Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) in der am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Fassung anwendbar. Demnach kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 83 Bst. h, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 15'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Kathrin Abegglen Zogg

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: