Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6853/2010

Urteil vom 19. Juli 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Alexander Misic.

Parteien

A._____ und **B._____,** …,
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 mit Hilfe einer speziellen Projektorganisation sicherzustellen, dass innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen eine Schlussverfügung über die Herausgabe der verlangten Informationen erlassen werden könne.

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

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

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

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

E.
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.

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.
Die zwei Dossiers betreffend A._____ und B._____ als mutmasslich wirtschaftliche Berechtigte an der C._____ Limited (nachfolgend: Gesellschaft; [Verfahren Y]) sowie an der D._____ Stiftung (nachfolgend: Stiftung; [Verfahren X]) übermittelte die UBS AG der ESTV am 12. Dezember 2009 und am 5. Januar 2010. Mit Schreiben vom 26. Mai 2010 setzte die ESTV A._____ und B._____ Frist bis zum 30. Juni 2010, um die ESTV zu ermächtigen, beim IRS Kopien ihrer FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahre einzuholen. Eine solche Ermächtigung wurde der ESTV innert Frist nicht erteilt. In ihrer Schlussverfügung vom 23. August 2010 gelangte die ESTV (aus dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erfüllt. Es sei dem IRS Amtshilfe zu gewähren und ihm die von der UBS AG edierten Unterlagen zu übermitteln.

I.
Mit Eingabe vom 22. September 2010 erhoben A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) und B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin; zusammen mit Beschwerdeführer: Beschwerdeführende) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde und beantragten, es sei die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 aufzuheben und das

Ersuchen des IRS vom 31. August 2009 um Amtshilfe und Herausgabe von Dokumenten für den Fall der Beschwerdeführenden vollumfänglich abzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates.

J.
Mit Vernehmlassung vom 21. Dezember 2010 beantragte die ESTV, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VVG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben. Die Beschwerdeführenden sind nach Art. 48 VwVG zur Beschwerde legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist 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). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.5).

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 zum Tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (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. Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999, SR 101) verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Nach der Rechtsprechung ist dabei nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E 4.1; BVGE 2010/35 E. 4.1.2, je mit Hinweisen).

2.2. Die Beschwerdeführenden sind der Auffassung, die Vorinstanz habe sich mit ihren in der Stellungnahme vom 14. Juli 2010 vorgetragenen Argumenten betreffend die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers nicht genügend auseinandergesetzt und somit das rechtliche Gehör verletzt. Die Vorinstanz legte in Erwägung 4 der angefochtenen Verfügung jedoch dar, gestützt auf welche Bankunterlagen sie davon ausging, dass die Beschwerdeführenden die Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 erfüllen. In Erwägung 5 ging die Vorinstanz ausdrücklich auf die von den Beschwerdeführenden in ihrer Stellungnahme aufgeworfenen Fragen, namentlich auf das Kriterium der wirtschaftlichen Berechtigung ein. Dass sie sich dabei nicht mit jeder Behauptung der Beschwerdeführenden auseinandersetzte, sondern sich auf die entscheidrelevanten Gesichtspunkte beschränkte, ist nicht zu beanstanden. Den Beschwerdeführenden ist es ohne weiteres möglich, die Schlussverfügung der Vorinstanz sachgerecht anzufechten. Eine Verletzung der sich aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ableitenden Begründungspflicht ist nicht auszumachen.

3.

3.1. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts 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 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 BVGE 2010/40 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 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-3053/2009 vom 17. August 2009 E. 4.2 f., B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1).

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

3.3. Gemäss einem zur Publikation bestimmten Grundsatzurteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 gilt Analoges bezüglich der Feststellung der persönlichen Identifikationsmerkmale einer vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person. Es reicht aus, 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 offensichtlich 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.

4.

4.1. Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt Bst. G erwähnt – am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (A-4013/2010, teilweise publiziert in BVGE 2010/40) betreffend das Amtshilfegesuch der USA in Sachen UBS-Kunden. Darin entschied es, dass der Staatsvertrag 10 für die schweizerischen Behörden verbindlich ist. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis können ihm entgegengehalten werden (BVGE 2010/40 E. 3).

4.2. 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."

4.3. Gemäss vertragsautonomer Auslegung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK erfasst der Begriff "US persons" nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen, welche in den USA in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren. Gemäss dem amerikanischen "Internal Revenue Code" (IRC; Steuergesetz) sind neben "US citizens" (US-Staatsangehörige) auch "resident aliens" in den USA subjektiv

steuerpflichtig (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.1.1; vgl. auch grundlegend Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.2).

4.4. 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.1). Das Bundesverwaltungsgericht hat denn auch das UBS-Konto einer Foundation (mit Sitz in Liechtenstein) als "offshore company account" nach dem Anhang des Staatsvertrags 10 qualifiziert (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.2, A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 3).

4.5. 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.3.2).

4.6. Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 hat für die Kategorie 2/B/b zusätzlich der begründete Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte" zu bestehen, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann. Letzterer ergibt sich bereits daraus, dass es eine in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person – trotz (allfälliger) Aufforderung der ESTV – zu beweisen unterliess, ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der Stiftung erfüllt zu haben, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahre einzuholen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.3).

Bezüglich der Kontoeigenschaften wird im Staatsvertrag 10 verlangt, dass auf dem UBS-Konto innerhalb einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielt worden sind. Im Sinn des Staatsvertrags 10 werden für die Berechnung der Durchschnittseinkünfte das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und die Kapitalgewinne (die als 50 % der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden) herangezogen. Der Anhang zum Staatsvertrag 10 legt damit verbindlich fest, wie die Kapitalgewinne für den Zweck der Kontoanalyse berechnet werden. Es besteht deshalb kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 9.1 und A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3; zur ganzen Erwägung 4 vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 3).

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang schliesslich, dass die betragsmässigen Grenzen nicht an die Person des Kontoinhabers oder des wirtschaftlich Berechtigten anknüpfen, sondern einzig am Konto selbst. Daher spielt es keine Rolle, ob am Konto mehrere Personen wirtschaftlich berechtigt waren. Die vom Amtshilfegesuch betroffene Person kann somit eine von möglicherweise mehreren Personen sein, die Kontoinhaber oder am betreffenden Konto wirtschaftlich berechtigt waren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3; A-6972/2010 vom 27. Mai 2011 E. 5.3 betreffend die Kategorie 2/B/b).

4.7. Soweit die Beschwerdeführenden die Berechnungsmethode der Kapitalgewinne beanstanden, stösst die Beschwerde ins Leere. Gleiches gilt für ihr Vorbringen, an den streitbetroffenen UBS-Konten seien weitere Personen wirtschaftlich berechtigt, weshalb die Kriterien gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 nicht erfüllt sein könnten. Auch insoweit ist die Beschwerde unbegründet.

5.

5.1. Laut angefochtener Verfügung ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Gesellschaft und ihr UBS-Konto während mindestens drei Jahren zwischen 1999 und 2008 bestanden habe (vgl. Belegnummer …). Als US-Staatsbürger seien die Beschwerdeführenden "US persons" im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (vgl. Belegnummer ...). Sie seien an der Gesellschaft und folglich an deren UBS-Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen (vgl. Belegnummer …). Zudem hätten sie der ESTV keine Ermächtigung erteilt, beim IRS Kopien ihrer FBAR-Erklärungen einzuholen. In den Jahren 2003 bis 2005 seien Einkünfte von mindestens Fr. xxx'xxx.-- erzielt worden. Die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren hätten den Betrag von Fr. 100'000.-- pro Jahr überstiegen. Damit seien im Verfahren Y in Bezug auf das UBS-Konto alle im Anhang zum Staatsvertrag 10 massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/B/b erfüllt.

5.2. Die Beschwerdeführenden bestreiten die wirtschaftliche Berechtigung am UBS-Konto der Gesellschaft. Sie machen geltend, der Beschwerdeführer habe keinen Zugriff auf die dort liegenden Gelder gehabt. Die Gesellschaft habe als unterstützende Finanzgesellschaft fungiert. Das auf dem besagten Konto liegende Kapital habe als Sicherheit im Zusammenhang mit einer anderen gesellschaftlichen Tätigkeit gedient.

5.3. In der Vernehmlassung verweist die Vorinstanz auf ein Bankformular A, woraus sich ergebe, dass die Beschwerdeführenden als am fraglichen UBS-Konto wirtschaftlich Berechtigte ("beneficial owner") erfasst seien (Belegnummer …). Die Beschwerdeführenden hätten des Weitern über eine Vollmacht betreffend das Konto (Belegnummer …) sowie über ein Auskunftsrecht (Belegnummer …) verfügt. Hinzu komme, dass die Gesellschaft am 23. April 2007 die UBS AG beauftragt habe, die auf dem Konto liegenden "net assets" auf die Beschwerdeführenden zu transferieren (Belegnummer …). Auch die Aufzeichnungen der Bankberater hätten keinen Zweifel daran gelassen, dass das Konto bzw. die Gesellschaft ausschliesslich der privaten Vermögensverwaltung der Beschwerdeführenden gedient hätten (Belegnummer …).

5.4. Die Vorinstanz bezieht sich auf verschiedene Unterlagen, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, dass die Beschwerdeführenden am UBS-Konto der Gesellschaft im abkommensrelevanten Zeitraum wirtschaftlich berechtigt gewesen sein könnten. Dies betrifft insbesondere das Bankformular A, in dem die Beschwerdeführenden als am Konto wirtschaftlich Berechtigte aufgeführt wurden (vgl. ebenso Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 6.1 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführenden beschränken sich darauf, ihre wirtschaftliche Berechtigung am Konto zu bestreiten, ohne jedoch Urkunden zu benennen, welche die diesbezüglichen Annahmen der Vorinstanz klarerweise und entscheidend entkräften. Die Annahme der Vorinstanz, die Beschwerdeführenden seien möglicherweise am Konto der Gesellschaft wirtschaftlich berechtigt gewesen, erweist sich damit als begründet (vgl. E. 3 hiervor).

Auch die übrigen Voraussetzungen gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sind bezüglich des UBS-Kontos der Gesellschaft erfüllt. Gemäss den an die ESTV eingereichten Bankunterlagen haben die Gesellschaft und deren Konto während mindestens 3 Jahren zwischen 1999 und 2008 (und damit einschliesslich eines vom Ersuchen erfassten Jahres) bestanden. Gemäss der Dossieranalyse der Vorinstanz sind in den Jahren 2003 bis 2005 Erträge von mindestens Fr. xxx'xxx.-- erzielt worden. Die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren übersteigen damit den Betrag von Fr. 100'000.--. Wie dargelegt (vgl. E. 4.6 hiervor) ist irrelevant, ob möglicherweise weitere Personen am Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen sein könnten, da die betragsmässigen Grenzen gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 einzig am Konto anknüpfen. Hinzu kommt,

dass die Beschwerdeführenden bis heute nicht dargelegt haben, inwiefern sie ihren steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der Gesellschaft nachgekommen sind. Gemäss der einschlägigen Bestimmung im Anhang zum Staatsvertrag 10 besteht somit der begründete Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte". In Bezug auf das UBS-Konto der Gesellschaft (Verfahren Y) erweist sich die Beschwerde demnach als unbegründet und es ist Amtshilfe zu leisten.

6.

6.1. Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist es nicht zulässig, bezüglich einer Person, auf deren Namen mehrere UBS-Konten lauten bzw. die an mehreren UBS-Konten wirtschaftlich berechtigt ist, allein aufgrund des Umstandes, dass die Voraussetzungen zur Amtshilfeleistung für eines dieser Konten erfüllt sind, Amtshilfe für sämtliche UBS-Konten dieser Person zu gewähren. Vielmehr müssen die Voraussetzungen für jedes Konto gesondert erfüllt sein, damit die entsprechenden Daten übermittelt werden dürfen. Dies gilt sowohl für interkategorielle Konstellationen, d.h. für UBS-Konten, die verschiedenen Kategorien des Anhangs zum Staatsvertrag 10 zuzurechnen sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11), als auch für intrakategorielle Konstellationen, d.h. für UBS-Konten, die unter dieselbe Kategorie fallen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6). Das letztgenannte Urteil betraf zwei UBS-Konten derselben Person, welche unter die Kategorie 2/A/b fielen. Als massgeblich hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die betragsmässigen Grenzen im Anhang zum Staatsvertrag 10 nicht an die Person des Kontoinhabers oder des wirtschaftlich Berechtigten, sondern einzig an das Konto selbst anknüpfen. Der Staatsvertrag 10 spricht in Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii des Anhangs klar vom "UBS-Konto", welches die Einkünfte "erzielte".

Nichts anderes kann für UBS-Konten der Kategorie 2/B/b gelten. Auch hier spricht der Staatsvertrag 10 in Ziff. 2 Bst. B/b Ziff. i und ii klar vom "Konto der Offshore-Gesellschaft", welches die jährlichen Durchschnittseinkünfte "erzielte". Es besteht für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, dem diesbezüglichen Wortlaut von Ziff. 2 Bst. B/b Ziff. i und ii eine andere Bedeutung beizumessen als demjenigen in Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 9.1.2 und A-6939/2010 vom 27. Juni 2011 E. 7.2). Gestützt auf den Wortlaut in Ziff.

2 Bst. B/b darf in einer intrakategoriellen Konstellation, in der dieselbe in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person als wirtschaftlich Berechtigte an zwei oder mehreren "offshore company acccounts" genannt wird, demnach nur dann Amtshilfe geleistet werden, wenn für jedes einzelne "offshore company account" die quantitativen Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b erfüllt sind.

6.2. Gemäss angefochtener Schlussverfügung sind die Beschwerdeführenden am UBS-Konto der Stiftung (Verfahren X) wirtschaftlich berechtigt gewesen. Da die Kriterien für das UBS-Konto der Gesellschaft (Verfahren Y) jedoch bereits erfüllt seien, erübrige sich laut Vorinstanz die Prüfung, ob für das Konto der Stiftung (Verfahren X) die Voraussetzungen erfüllt seien. Bezüglich des Kontos der Stiftung dürfe ebenfalls Amtshilfe geleistet werden.

6.3. Wie dargelegt (E. 6.1 hiervor) ist die Schlussverfügung in diesem Punkt mit dem Staatsvertrag 10 nicht vereinbar. Die Auffassung der ESTV, Amtshilfe dürfe aufgrund des Umstandes, dass die Voraussetzungen der Amtshilfeleistung für das Konto der Gesellschaft (Verfahren Y) erfüllt sind, auch bezüglich des Kontos der Stiftung (Verfahren X) geleistet werden, ohne dass geprüft werden müsste, ob die kontorelevanten Voraussetzungen für dieses Konto tatsächlich erfüllt sind, erweist sich als völkerrechtswidrig. Die Sache ist demnach zur Prüfung der Frage, ob die Voraussetzungen der Amtshilfeleistung für das Konto der Stiftung (Verfahren X) erfüllt sind, an die Vorinstanz zurückzuweisen.

7.
Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde betreffend das Konto der Gesellschaft (Verfahren Y) als unbegründet und ist somit abzuweisen. Betreffend das Konto der Gesellschaft (Verfahren Y) ist Amtshilfe zu gewähren.

Dagegen ist die Beschwerde in Bezug auf das Konto der Stiftung (Verfahren X) gutzuheissen und zur Prüfung der Voraussetzungen der Amtshilfe an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Amtshilfeleistung wird im Verfahren X (vorerst) verweigert.

8.
Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführenden nach Art. 63 Abs. 1 VwVG reduzierte Verfahrenskosten zu tragen. Diese sind

in Anwendung von Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) angesichts des Umfangs des Verfahrens auf Fr. 20'000.-- festzusetzen. Davon sind den Beschwerdeführenden Fr. 15'000.-- aufzuerlegen und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- ist den Beschwerdeführenden zurückzuerstatten. Der ESTV als Vorinstanz sind nach Art. 63 Abs. 2 VwVG keine Kosten aufzuerlegen. Den Beschwerdeführenden ist ausserdem eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- zuzusprechen (Art. 7 ff. VGKE).

9.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Betreffend das Verfahren X wird die Streitsache im Sinn der Erwägungen und zum allfälligen Erlass eines neuen Entscheids an die Vorinstanz zurückgewiesen. Betreffend das Verfahren Y wird die Beschwerde abgewiesen und es kann in diesem Verfahren Amtshilfe geleistet werden.

2.
Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 20'000.-- werden den Beschwerdeführenden zu drei Vierteln auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet. Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'500.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Charlotte Schoder Alexander Misic

Versand: