Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-7976/2010, A-7978/2010, A-7979/2010,
A-7980/2010, A-7982/2010, A-7983/2010

Urteil vom 20. Oktober 2011

Besetzung

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

Parteien

1. **A._____** und **B._____,** …,

2. **V._____ Foundation,** …,

3. **W._____ Ltd.,** …,

4. **X._____ Limited,** …,

5. **Y._____ Ltd.,** …,

6. **Z._____ Ltd.,** …,

alle 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 [IRS] in Washington) 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 [Hrsg.] [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 2/A/b 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 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 (auszugsweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.
Die vorliegend betroffenen Dossiers wurden der ESTV von der UBS AG zwischen dem 19. Oktober 2009 und dem 12. Mai 2010 übermittelt.

H.
H.a In vier Dossiers (Dossiers 1 – 4), die beide von A._____ und/oder B._____ direkt gehaltene Konten betreffen, stellte die ESTV am 9. Juni 2010 dem Vertreter von A._____ und B._____ die Akten zu und setzte am 29. Juni 2010 eine Frist bis zum 4. August 2010 für eine allfällige Stellungnahme an. Entsprechende Stellungnahmen gingen mit Datum vom 4. und 13. August 2010 ein.

H.b Im Dossier 5 betreffend A._____ und B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der V._____ Foundation war bereits am 1. Dezember 2009 Frist bis zum 15. Januar 2010 eingeräumt worden, um die ESTV zu ermächtigen, Kopien der FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahre einzureichen. Im Übrigen ergab sich der gleiche zeitliche Ablauf, wie in den Dossiers 1 – 4.

H.c Was das Dossier 6 (A._____ und B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der W._____ Ltd.) anbelangt, war dort am 17. Mai 2010 Frist bis zum 30. Juni 2010 eingeräumt worden, um die ESTV zu ermächtigen, Kopien der FBAR-Erklärungen für die relevanten

Jahre einzuholen. Auch hier entsprach der zeitliche Ablauf im Weiteren demjenigen der Dossiers 1 – 4.

H.d Der zeitliche Ablauf im Dossier 7 (A._____ und B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der X._____ Ltd.) entsprach vollumfänglich demjenigen im Dossier 6.

H.e Im Dossier 8 (A._____ und B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der Y._____ Ltd.) war eine Frist zur Ermächtigung bezüglich FBAR-Erklärungen vom 4. Mai 2010 bis zum 8. Juni 2010 eingeräumt worden. Wiederum verhielt es sich im Übrigen wie mit den vorhergehenden Dossiers.

H.f In den Dossiers 9 und 10 schliesslich (A._____ und B._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der Z._____ Ltd.) war der zeitliche Ablauf gleich wie im Dossier 8.

I.

In ihren Schlussverfügungen vom 12. Oktober 2010 (eine betreffend die Dossiers 1-4 [nachfolgend: Schlussverfügung 1], eine betreffend das Dossier 5 [Schlussverfügung 2], eine betreffend das Dossier 6 [Schlussverfügung 3], eine betreffend das Dossier 7 [Schlussverfügung 4] eine betreffend das Dossier 8 [Schlussverfügung 5], und eine betreffend die Dossiers 9 und 10 [Schlussverfügung 6]) gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, dass die Dossiers 1 – 4 der Kategorie gemäss Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) zuzuordnen seien und sämtliche Voraussetzungen erfüllt seien, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Die Dossiers 5 – 10 subsummierte die ESTV unter Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend Kategorie 2/B/b). Auch hier kam sie zum Schluss, sämtliche Voraussetzungen seien erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten, wobei sie als wirtschaftlich Berechtigte an den verschiedenen Konten jeweils A._____ und B._____ nannte.

J.

Mit Eingabe vom 12. November 2010 liessen A._____ (Beschwerdeführer 1.1) und B._____ (Beschwerdeführerin 1.2; zusammen: Beschwerdeführende 1), die V._____ Foundation (Beschwerdeführerin 2), die W._____ Ltd. (Beschwerdeführerin 3), die X._____ Ltd. (Beschwerdeführerin 4), die Y._____ Ltd.

(Beschwerdeführerin 5) und die Z._____ Ltd. (Beschwerdeführerin 6; alle zusammen: die Beschwerdeführenden) gegen die erwähnten Schlussverfügungen der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und in materieller Hinsicht beantragen, die angefochtenen Schlussverfügungen unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern, wobei US-amerikanischen Behörden keinerlei Informationen weiterzugeben seien. In formeller Hinsicht beantragten sie die Vereinigung der Verfahren, deren Sistierung, eine mündliche und öffentliche Verhandlung sowie die Ansetzung einer Nachfrist zur Beschwerdeergänzung betreffend die Beschwerdeführerin 6.

K.

K.a Mit Zwischenverfügung vom 18. November 2010 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht die Verfahren betreffend die Beschwerdeführenden 1 – 5, wies den Antrag auf Sistierung sowie jenen auf Durchführung einer mündlichen und öffentlichen Verhandlung ab, trat auf den Antrag zur Nachfristansetzung bezüglich der vereinigten Verfahren nicht ein, teilte die Besetzung des Spruchkörpers mit, forderte die Beschwerdeführenden zur Leistung eines Kostenvorschusses auf und verlangte vom Rechtsvertreter die Einreichung genügender Vollmachten.

K.b Im Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin 6 wurde geltend gemacht, die Verfügung sei nicht gehörig zugestellt worden, weshalb eine Nachfrist zur Beschwerdeergänzung beantragt wurde.

K.b.a Mit Verfügung vom 16. November 2010 wurde die Vorinstanz aufgefordert, zu diesem Punkt Stellung zu nehmen. Mit Stellungnahme vom 18. November 2010 machte diese geltend, die fragliche Schlussverfügung sei an den damaligen ausgewiesenen Vertreter der Beschwerdeführerin 6 ordentlich zugestellt worden. Jedoch sei die Zustellung an die angeblich wirtschaftlich Berechtigten versehentlich unterblieben, was inzwischen nachgeholt worden sei.

K.b.b Dazu nahm der nunmehr im Rubrum aufgeführte neue Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin 6 am 3. Dezember 2010 in deren Namen Stellung. Aus der Eingabe geht hervor, dass das Mandat des Rechtsanwalts, an den die Schlussverfügung für die Beschwerdeführerin 6 versandt worden war, nie beendet worden war.

K.c Mit Zwischenverfügung vom 14. Dezember 2010 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht auch das Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin 6 mit den weiteren, bereits vereinigten Verfahren, wies auch hier die Anträge auf Verfahrenssistierung und Durchführung einer mündlichen und öffentlichen Verhandlung ab, hiess jedoch den Antrag auf Ansetzung einer Nachfrist betreffend die Beschwerdeführenden 1 als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der Beschwerdeführerin 6 gut, teilte ebenfalls die Besetzung des Spruchkörpers mit und erhöhte den Kostenvorschuss.

L.
Die Beschwerdeführenden 1 und 6 reichten innert Frist am 16. Dezember 2010 eine Beschwerdeergänzung ein. Die materiellen Anträge deckten sich mit jenen der Beschwerde vom 12. November 2010 (vgl. zuvor Bst. J.). In formeller Hinsicht wurde die Vereinigung der Verfahren sowie die Sistierung des Verfahrens beantragt.

M.
Nachdem der Rechtsvertreter vom Bundesverwaltungsgericht telefonisch darauf hingewiesen worden war, dass sich die Verfügung vom 14. Dezember 2010 und die Eingabe vom 16. Dezember 2010 vermutlich gekreuzt hätten, reichte er mit Datum vom 6. Januar 2011 (Poststempel 4. Januar 2011) eine weitere Eingabe ein, in welcher die materiellen Anträge wiederholt wurden, der Antrag auf Vereinigung der Verfahren, da ihm bereits stattgegeben worden war, sinngemäss zurückgezogen, an demjenigen auf Verfahrenssistierung jedoch festgehalten wurde.

N.
Mit Zwischenverfügung vom 18. Januar 2011 wurde unter anderem der Antrag auf Verfahrenssistierung ein weiteres Mal abgewiesen. Die Vorinstanz wurde zur Einreichung einer Vernehmlassung zum gesamten Verfahren eingeladen. In der innert einmal erstreckter Frist eingereichten Vernehmlassung beantragte die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

O.
Nachdem die Beschwerdeführenden Gelegenheit erhalten hatten, eine Replik einzureichen, ging eine solche am 18. April 2011 ein.

P.
Auf die Einholung einer Duplik wurde verzichtet.

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

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 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.

1.2. Die Beschwerdeführenden 1 – 6 erfüllen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Sowohl in der Schlussverfügung der ESTV als auch in der Beschwerdeschrift wird als Sitz der Beschwerdeführerin 2 L._____ auf O._____ ([…]) angegeben. Am 21. Februar 2011 wiesen die Beschwerdeführenden darauf hin, dass sich der Sitz der Beschwerdeführerin 2 tatsächlich auf M._____ befinde. Nachdem aus der Gründungsurkunde hervorgeht, dass die Beschwerdeführerin 2 ihren Sitz auf M._____, […], hat, ist das Rubrum entsprechend zu ändern. Jedoch ist hier auch festzuhalten, dass in den Unterlagen der UBS AG konsequent [Adresse], L._____, als Adresse angegeben ist.

1.4. 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). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). 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 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, Art. 12 N. 9 und 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 (BVGE 2010/64 E. 1.4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2010 E. 1.5 [auszugsweise veröffentlicht in BVGE 2011/6], 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 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; BVGE 2010/64 E. 1.4.2).

2.2. In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihm dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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 (BVGE 2010/64 E. 1.4.2; statt zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6660/2010 vom 12. August 2011 E. 2.2).

2.3. Gemäss einem Grundsatzurteil des Bundesverwaltungsgerichts (A-4911/2010 vom 30. November 2010, teilweise veröffentlich in BVGE 2010/64) 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 (BVGE 2010/64 E. 1.4.3). Diese Rechtsprechung wurde mittlerweile regelmässig bestätigt (statt zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6722/2010 vom 11. August 2011 E. 2.2, A-6853/2010 vom 19. Juli 2011 E. 3.3).

Gegen diese Rechtsauffassung bringen die Beschwerdeführenden vor, gemäss Staatsvertrag 10 müsse das Vorliegen der Identifikationsmerkmale von der ESTV nachgewiesen werden. Entgegen der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts genügten Anhaltspunkte für deren Vorliegen nicht.

Das Bundesverwaltungsgericht sieht sich jedoch nicht veranlasst, von seiner diesbezüglichen Rechtsprechung abzuweichen. Insbesondere bleibt es dabei, dass die Vorinstanz nicht in der Lage ist, allein gestützt auf die ihr von der UBS zugestellten Bankunterlagen den Sachverhalt vollständig festzustellen. Es rechtfertigt sich deshalb, der Verwaltung nur die Pflicht aufzuerlegen, genügend Anhaltspunkte für die Sachverhaltsannahme zu nennen. Die Beschwerdeführenden, die genaue Kenntnis des Sachverhalts haben, sind jedoch in der Lage, solche Anhaltspunkte umfassend zu widerlegen. Im vorliegenden Verfahren wird zudem einzig über die Leistung von Amtshilfe entschieden (zum Begriff der Amtshilfe im Staatsvertrag 10 vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6962/2010 vom 18. Juli 2011 E. 4), nicht jedoch darüber, ob effektiv dem amerikanischen Fiskus geschuldete Steuern nicht bezahlt wurden. Dies wird erst Gegenstand eines allfälligen Verfahrens in den USA sein.

3.

3.1. Die ESTV hat in den Schlussverfügungen 1 und 3 – 6 ausgeführt, dass sich eine weitere Überprüfung der Kriterien für das bzw. die Konten, welche die jeweilige Verfügung betreffe, erübrige, weil in der Schlussverfügung 2 die Kriterien zur Gewährung von Amtshilfe bereits geprüft und für gegeben befunden worden seien.

3.2. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in verschiedenen Entscheiden fest, dass die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 für jedes einzelne Konto, dessen Daten dem IRS ausgeliefert werden sollen, separat geprüft und vollständig erfüllt sein müssen. Der Umstand, dass

bezüglich eines Kontos sämtliche Voraussetzungen gemäss Staatsvertrag 10 – sowohl was die Eigenschaften des Kontos als auch was die Voraussetzungen bezüglich der daran beteiligten Person oder Personen betrifft – erfüllt sind, reicht nicht aus, um auch bezüglich weiterer Konten, bei denen diese Person(en) Kontoinhaber bzw. wirtschaftlich Berechtigte ist oder sind, Amtshilfe zu leisten (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.3 [bezüglich Konten unterschiedlicher Kategorien], A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6.4 [bezüglich mehrerer Konten der Kategorie 2/A/b], A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 9.1.2 [bezüglich mehrerer Konten der Kategorie 2/B/b], A-8261/2010 vom 15. August 2011 E. 4 [bezüglich mehrerer Konten der Kategorie 2/B/a]). Das Bundesverwaltungsgericht hat in diesen Entscheiden festgehalten, dass, wenn die Beschwerdeführenden an mehreren Konten der gleichen oder unterschiedlicher Kategorien beteiligt sind, sämtliche Voraussetzungen der jeweiligen Kategorie für jedes Konto erfüllt sein müssen, dass die betragsmässigen Grenzen nicht an die Person des Kontoinhabers bzw. des wirtschaftliche Berechtigen anknüpfen, sondern einzig am Konto selbst und dass die Zusammenrechnung der Laufzeiten verschiedener Konten nicht möglich ist (letzteres im Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6939/2010 vom 27. Juni 2011 E. 6.2). Auf die von der ESTV in der Vernehmlassung ausführlich dargelegten Gegenargumente wurde in den zitierten Entscheiden bereits eingegangen und es kann darauf verwiesen werden. So hat sich das Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6.4 mit dem Argument auseinandergesetzt, dass es dem Sinn des Staatsvertrages 10 widersprechen würde, wenn ein wirtschaftlich Berechtigter einzig deshalb besser fahren würde, weil er sein Geld nicht auf einem einzigen Konto angelegt, sondern auf mehrere Konten aufgeteilt habe, und im Urteil A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 9.1 ist es auch auf die von der ESTV angesprochene Verwendung von «comptes» im Plural in E. 11.3 des Urteils A-6258/2011 vom 14. Februar 2011 eingegangen. Das Bundesverwaltungsgericht sieht keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung abzurücken.

3.3. Die ESTV hat sich jedoch in ihrer Vernehmlassung vom 4. März 2011 eingehend mit der Frage befasst, ob die Kriterien des Anhangs bezüglich der einzelnen vorliegend zur Diskussion stehenden Konten erfüllt seien und erklärt, mit Ausnahme des Dossiers 5 (Beschwerdeführende 1 als angeblich wirtschaftlich Berechtigte an der Beschwerdeführerin 2) erfüllten sämtliche Konten für sich allein betrachtet die entsprechenden

Kriterien gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 nicht. Die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz lassen sich anhand der Akten nachvollziehen. Aufgrund des in E. 3.2 Ausgeführten ist die Beschwerde daher bezüglich der Dossiers 1 – 4 und 6 – 10 gutzuheissen. Die Schlussverfügungen 1 sowie 3 – 6 vom 12. Oktober 2010 sind somit aufzuheben und es ist in diesen Dossiers keine Amtshilfe zu leisten.

3.4. Damit kann auch offengelassen werden, ob Daten über das Konto im Dossier 1, welches offenbar bereits im Februar 2009 auf Geheiss der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) den US-Behörden übergeben worden war, (nochmals) auszuliefern gewesen wären.

4.

4.1. Die Beschwerdeführenden rügen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs und implizit eine formelle Rechtsverweigerung durch die ESTV, weil diese nicht auf alle ihre Vorbringen eingegangen sei. Sie habe in den Schlussverfügungen von einem Gesamtbild und der Übersicht der Konten und deren Entwicklung abstrahiert und sei nicht darauf eingegangen. Zudem habe sie sich nicht mit der Hauptbegründung auseinandergesetzt, weshalb die Beschwerdeführenden 1 nicht die wirtschaftlich Berechtigten seien. Die ESTV habe ihre ausführliche Sachverhaltsdarstellung ausser Acht gelassen.

4.2. Die Beschwerdeführenden bringen bezüglich der Schlussverfügungen 1 sowie 3 – 6 vor, die ESTV habe das rechtliche Gehör dadurch verletzt, dass sie in diesen Schlussverfügungen lediglich auf die Erwägungen betreffend die Schlussverfügung 2 verwiesen habe. Weil die Beschwerde bezüglich dieser Schlussverfügungen gutzuheissen ist, spielt es von Vornherein keine Rolle, ob dies zutrifft. Der Entscheid fällt zu Gunsten dieser Beschwerdeführenden aus und ist letztinstanzlich, so dass der Instanzenverlust – mangels Rückweisung an die Vorinstanz und Neuentscheidung durch diese – keine Auswirkungen für sie zeitigt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 30. November 2010 E. 7).

4.3. Was die Rüge bezüglich der Schlussverfügung 2 anbelangt, stellt das Vorgehen der ESTV weder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs noch eine Rechtsverweigerung dar. Eine Behörde braucht sich im Rahmen der Begründungspflicht nicht ausdrücklich mit jedem rechtlichen Einwand auseinander zu setzen und kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: BGE 126 I 97 E.

2b mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2014/2011 vom 4. August 2011 E. 5.2.1 und 5.3.1). Die ESTV hat sich im Übrigen in der Schlussverfügung 2 durchaus mit den Argumenten der Beschwerdeführenden auseinandergesetzt und insbesondere aufgezeigt, weshalb sie – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden – von einer wirtschaftlichen Berechtigung der Beschwerdeführenden 1 an der Beschwerdeführerin 2 ausgegangen ist. Dabei ging sie auf die Ausführungen der Beschwerdeführenden ein. Eine Gesamtbetrachtung der Konten war gemäss dieser Begründung nicht notwendig. Ohnehin wird von den Beschwerdeführenden nicht dargetan, mit welchen Argumenten sich die ESTV nicht auseinandergesetzt haben und inwiefern sie nicht von einem Gesamtbild ausgegangen sein soll.

5.
Nunmehr ist auf das Dossier 5 (Schlussverfügung 2) einzugehen.

5.1. Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (dazu nachfolgend E. 6. ff.) 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 eine in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person – trotz (allfälliger) Aufforderung der ESTV – zu beweisen unterliess, dass sie ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der «offshore company» erfüllt hat, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen (Reports of Foreign Bank and Financial Accounts) für die relevanten Jahre einzuholen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.3 [auszugsweise veröffentlicht in BVGE 2011/6]). Ob der Staatsvertrag 10 an das so genannte QI-Verfahren anknüpft oder nicht, ist dabei irrelevant; von Bedeutung ist einzig der Inhalt des Staatsvertrages 10. Aus dem gleichen Grund ist auch auf Vorbringen betreffend das US-amerikanische Steuerrecht nicht einzugehen.

5.2. Die Kontoeigenschaften betreffend 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. Es besteht damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3).

6.
Bezüglich der Identifikationsmerkmale wird einerseits geltend gemacht, bei der Beschwerdeführerin 2 handle es sich gerade nicht um eine «offshore company», sondern um eine «onshore company» (dazu nachfolgend E. 6.1.), bei der es sich zudem nicht um eine Sitzgesellschaft handle, da sie operativ tätig sei. Andererseits wird die wirtschaftliche Berechtigung der Beschwerdeführenden 1 am genannten UBS-Konto der Beschwerdeführerin 2 bestritten (dazu E. 6.2).

6.1. Nach Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) folgende Personen unter das Amtshilfeersuchen:

> «US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned ‹offshore company accounts› that have been established or maintained during the period of years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of ‹tax fraud or the like› can be demonstrated.»

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

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

6.1.1. Die Kriterien zu «offshore company accounts» im Anhang zum Staatsvertrag 10 sollen 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 unter dem Begriff «offshore company accounts» Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinn zu verstehen, d.h. auch «offshore»-Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten bzw. Einrichtungen müssen lediglich dafür geeignet und

in der Lage sein, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution wie einer Bank zu führen bzw. «Eigentum zu halten». Als «company» zu gelten haben daher auch die nach ausländischem Recht errichteten Stiftungen und Trusts, da beide dieser Rechtseinheiten in der Lage sind, «Eigentum zu halten» und eine Kundenbeziehung mit einer Bank zu führen (BVGE 2011/6 E. 7.2.1; unter vielen zuletzt Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7018/2010 vom 22. August 2011 E. 3.3). 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 (BVGE 2011/6 E. 7.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 3), ebenso jenes einer Anstalt nach liechtensteinischem Recht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6680/2010 und A-6756/2010 vom 27. September 2011 E. 4.2 i.V.m. E. 4.4).

Bei der Beschwerdeführerin 2 handelt es sich um eine auf den O._____ errichtete Stiftung. Sie kann offensichtlich Verträge abschliessen (Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin 2 und M._____, vertreten durch […], in Beilage 8 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz), eine Kundenbeziehung mit finanziellen Institutionen führen und Eigentum halten (Liste von Bankbeziehungen [unter anderem der Beschwerdeführerin 2] in Beilage 58 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz und Formular T in den Beilagen zur Beschwerde). Im Übrigen erklären auch die Beschwerdeführenden, die Beschwerdeführerin 2 hätte als wirtschaftlich Berechtigte sämtlicher Konten aufgeführt werden müssen. Sie entspricht somit den vom Bundesverwaltungsgericht für «companies» im Sinn des Staatsvertrages 10 entwickelten Kriterien.

6.1.2. Die Präzisierung «offshore» im Ausdruck «offshore company account» bedeutet, dass die Gesellschaft in einem Staat niedergelassen ist, bzw. gemäss den Gesetzen eine Staates gegründet wurde, in dem die staatliche Kontrolle (respektive Reglementierung) schwach ist oder in dem die genannten Gesellschaft von einer tiefen Steuer profitiert, beziehungsweise gar nicht besteuert wird. Ausserdem führt die «Offshore»-Gesellschaft in der Regel (den Hauptteil) ihre Geschäftstätigkeiten nicht in jenem Staat aus, in dem sie offiziell ihren Sitz hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7017/2010 vom 16. Juni 2011 E. 4.2.1.2, A-7242/2010 vom 10. Juni 2011 E. 7.2.1.2; vgl. MAX BOEMLE/MAX GSELL/ JEAN-PAUL JETZER/PAUL NYFFELER/CHRISTIAN

THALMANN, Geld- Bank- und Finanzmarkt-Lexikon der Schweiz, Zürich 2002, S. 809 f.).

Die O._____ wurden im Jahr 2000 von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) als Steuerparadies bezeichnet (OECD: Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, […]; http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf, letztmals besucht am 20. Oktober 2011). Im Jahr 2004 wurde zwar festgehalten, dass sie sich den Prinzipien für einen wirkungsvollen Austausch von Informationen und Transparenz unterworfen hätten (The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, […]; http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf, letztmals besucht am 20. Oktober 2011). Das ändert aber nichts daran, dass sie zumindest während eines Teils des gemäss Staatsvertrag 10 relevanten Zeitraums eine klassische Offshore-Destination waren. Im Übrigen – und das ist letztlich relevant (BVGE 2011/6 E. 7.2.1) – haben sie selbstredend als ausserhalb der USA und der Schweiz gelegen zu gelten.

6.1.3. Im Kriterienkatalog des Anhangs zum Staatsvertrag 10 steht nicht, dass eine «offshore company» nicht operativ tätig sein dürfe. Das Bundesverwaltungsgericht gelangte daher in mehreren Entscheiden zum Schluss, dass das Fehlen einer operativen Tätigkeit keines der Kriterien gemäss Staatsvertrag 10 ist. Zur Begründung fügte es an, dieser begriffliche Zusatz werde nur in der Einleitung in Ziff. 1 des Anhangs zum Staatsvertrag 10 verwendet. Darin wird dargelegt, weshalb beim Amtshilfegesuch auf die klare Identifikation der betroffenen Personen verzichtet wird. Im Kriterienkatalog für die Kategorie 2/B/b wird der Zusatz, dass die Offshore-Gesellschaft «nicht operativ» sein müsste, aber nicht mehr genannt, sondern es gilt die Voraussetzung zur Identifikation der unter das Amtshilfegesuch fallenden Personen (neben weiteren zu beachtenden Kriterien) als erfüllt, wenn diese an «offshore company accounts» wirtschaftlich berechtigt waren (vgl. Ziff. 1 Abs. 2 des Anhangs zum Staatsvertrag 10; dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7018/2010 vom 18. August 2011 E. 3.4, A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 3.8, A-7017/2010 vom 16. Juni 2010 E. 6.2.3, A-7242/2010 vom 10. Juni 2011 E. 7.4.2.1). Auch hier besteht keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung abzuweichen.

Demzufolge kann die Beschwerdeführerin selbst dann eine «offshore company» im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sein, wenn sie eine aktive Geschäftstätigkeit ausgeübt hat bzw. ausübt. Ob dies der Fall ist, muss somit nicht entschieden werden, und es erübrigt sich deshalb, auf die in diesem Zusammenhang vorgebrachten Einwendungen und eingereichten Beweismittel der Beschwerdeführenden einzugehen. Dies gilt insbesondere für sämtliche Vorbringen, die Beschwerdeführerin 2 habe auf M._____ und N._____ [Schulen] geführt.

6.1.4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV zu Recht davon ausgegangen ist, bei der Beschwerdeführerin 2 handle es sich um eine «offshore company» im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10.

6.2. Somit gilt es abzuklären, ob die Beschwerdeführenden 1 im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10 an der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt sind.

6.2.1. Das Bundesverwaltungsgericht fällte am 10. Januar 2011 ein Piloturteil (A-6053/2010, auszugsweise veröffentlicht in BVGE 2011/6), 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 OECD an. Demgemäss ist für eine mögliche wirtschaftliche Berechtigung («beneficially owned») an einem «offshore company account» im Sinn 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 kann (BVGE 2011/6 E. 7.3.2 auch zum Folgenden). Danach ist dann von einer wirtschaftlichen Berechtigung auszugehen, wenn die fragliche «US person» die Entscheidungsbefugnis darüber hat, wie das Vermögen auf dem UBS Konto verwaltet wird und/oder, ob und bejahendenfalls wie diese oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden sind. 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 worden ist.

Nicht weiter einzugehen ist auf das Argument der Beschwerdeführenden, der Ausdruck «beneficial owner» müsse eigentlich mit «Nutzungsberechtigter» und nicht mit «wirtschaftlich Berechtigter» übersetzt werden. Wie sich aus dem zuvor Gesagten ergibt, geht auch das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass der «beneficial owner» tatsächlich über die Werte auf dem fraglichen Konto verfügen konnte. Ob der deutsche Begriff «Nutzungsberechtigter» passender gewesen wäre, ist nicht relevant.

6.2.2. Das Bundesverwaltungsgericht hat mehrfach entschieden, dass im Fall einer (liechtensteinischen) Stiftung nachfolgende Indizien/Kriterien auf die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle bzw. die wirtschaftliche Berechtigung der «US person» hinweisen können (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 (BVGE 2011/6 E. 7.3.3).

Das Bundesverwaltungsgericht hat sich noch nicht mit der wirtschaftlichen Berechtigung an einer nach dem Recht der O._____ gegründeten Stiftung befasst. Die zuvor genannten Kriterien und Erwägungen können jedoch auch bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Berechtigung an einer solchen Stiftung herangezogen werden. Davon gehen auch die Beschwerdeführenden aus (vgl. auch das von den Beschwerdeführenden vor der Vorinstanz eingereichte Memorandum einer amerikanischen Anwaltskanzlei, in dem festgehalten wird, dass die Bestimmungen über Stiftungen der O._____ jenen von Liechtenstein ähneln; Beilage 16 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz).

7.

7.1. Im Folgenden ist zunächst zu prüfen, ob die ESTV hinreichende Anhaltspunkte für die Annahme hat, dass die Beschwerdeführenden 1 am von der Beschwerdeführerin 2 (nachfolgend auch: Stiftung) gehaltenen Konto wirtschaftlich berechtigt sind (oben E. 2.1. und 2.3.). Sofern dies der Fall ist, ist daran anschliessend festzustellen, ob es den Beschwerdeführenden allenfalls gelingt, diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (oben E. 2.2. f.). Zu diesem Zweck wird auf die Vorbringen der Beschwerdeführenden einzelnen einzugehen sein. Diese Vorgehensweise darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass letztlich der Gesamteindruck, wie er sich aufgrund der Akten ergibt, für die Frage entscheidend ist, ob vorliegend dem IRS Amtshilfe zu leisten ist oder nicht.

Die Beweisanträge der Beschwerdeführenden auf Zeugenbefragung und persönliche Befragung sind abzuweisen, da im Amtshilfeverfahren kein Raum für ein ausführliches Beweisverfahren besteht (oben E. 2.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 6.2).

7.2. Die ESTV stützt sich in ihrer Schlussverfügung vom 12. Oktober 2010 für ihre Annahme, die Beschwerdeführenden 1 seien die wirtschaftlich Berechtigten, zunächst auf das Formular A (Belegstelle […]), auf welchem diese als am streitbetroffenen Konto der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt aufgeführt sind. Das Formular wurde von beiden Beschwerdeführenden 1 eigenhändig unterschrieben. Zudem hatten die Beschwerdeführenden 1 unbestrittenermassen die Unterschriftsberechtigung über das Konto und waren (zumindest zeitweise) Mitglieder des Stiftungsrats (Board of Directors). Des Weiteren – auch dies ist unbestritten – hat der Stiftungsrat beschlossen, dem Beschwerdeführer 1.1 Beiträge zur späteren

Auszahlung zuzusprechen, obwohl – so die ESTV – die Mitarbeit im Stiftungsrat ehrenamtlich sei. Damit hat die ESTV hinreichende Anhaltspunkte für die Annahme, die Beschwerdeführenden 1 seien am fraglichen Konto wirtschaftlich berechtigt gewesen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2010 vom 11. Juli 2011 E. 9.3.1 mit Hinweisen).

Nunmehr ist es an den Beschwerdeführenden, diese Sachverhaltsannahme der ESTV mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften. Dazu wird zunächst auf Argumente im Zusammenhang mit dem Formular A eingegangen (E. 7.3.). Daran anschliessend werden die Unterschriftsberechtigung der Beschwerdeführenden 1 über das streitbetroffene Konto sowie deren Mitgliedschaft im Stiftungsrat betrachtet (E. 7.4.). Des Weiteren soll der so genannte «Deferred Compensation Plan» des Beschwerdeführers 1.1 beurteilt werden (E. 7.5.). Es folgt eine Auseinandersetzung mit dem Argument der Beschwerdeführenden, die vom Bundesverwaltungsgericht entwickelten Kriterien, welche auf eine wirtschaftliche Berechtigung hindeuteten, seien nicht erfüllt (E. 7.6). Darauf wird kurz auf Liegenschaftenkäufe, die Gewährung von Darlehen und den Kauf eines Flugzeugs einzugehen sein (E. 7.7.). Anschliessend wird der Verkauf der Schulen betrachtet (E. 7.8.). Dann folgt die Würdigung der Kontenanalyse der Beschwerdeführenden (E. 7.9.). Schliesslich ist auf die weiteren von den Beschwerdeführenden eingereichten Unterlagen (E. 7.10. – 7.11.) und deren weitere Argumente (E. 7.12.) einzugehen.

7.3.

7.3.1. Wie gesehen, stützt die ESTV die Annahme, die Beschwerdeführenden 1 seien an der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt, zunächst auf das Formular A.

7.3.2. Dazu bringen die Beschwerdeführenden vor, dieses sei falsch ausgefüllt worden. Eigentlich hätte die Beschwerdeführerin 2 als wirtschaftlich Berechtigte am streitbetroffenen Konto aufgeführt werden müssen. Dies sei inzwischen – bei der Eröffnung eines Bankkontos bei einer anderen Bank – auch geschehen. Zudem sei auf allen Formularen betreffend die US-amerikanische Steuerpflicht die Beschwerdeführerin 2 als wirtschaftlich Berechtigte eingetragen. Mit Verweis auf das Memorandum einer amerikanischen Anwaltskanzlei (Beilage 17 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz) erklären die Beschwerdeführenden, die Stiftung sei in den USA nicht steuerpflichtig.

7.3.3. Aus welchen Gründen die Beschwerdeführenden 1 auf dem Formular A als wirtschaftlich Berechtigte aufgeführt wurden, spielt keine Rolle, sofern sie nicht mit Urkunden belegen können, dass sie dort fälschlicherweise aufgeführt wurden. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts stellt es im Übrigen keine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips dar, wenn sich die ESTV auf Hinweise abstützt (vgl. dazu oben E. 2.).

Das genannte Memorandum der Kanzlei vom **.**. 2004 befasst sich mit der möglichen Steuerpflicht der Stiftung, nicht aber mit einer solchen der Beschwerdeführenden 1. Diese können somit daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten.

7.4.

7.4.1. Die ESTV stützt ihre Annahme auch darauf, dass die Beschwerdeführenden 1 unbestrittenermassen die Zeichnungsberechtigung für das Konto der Beschwerdeführerin 2 hatten (vgl. [Belegstelle]). Zudem waren beide unbestrittenermassen zumindest zeitweise Mitglieder des Stiftungsrats der Beschwerdeführerin 2, der Beschwerdeführer 1.1 von 1989 bis heute (vgl. Replikbeilagen 4 und 24), die Beschwerdeführerin 1.2 von 1996 bis 1998 (Replikbeilage 4), bzw. ab dem **.**. 1995 (Replikbeilage 24/7).

Die ESTV präzisiert, obwohl formell ein Stiftungsrat und ein Board of Trustees eingesetzt worden seien, habe der Beschwerdeführer 1.1 nach Belieben über die in Frage stehenden Konten verfügt. Sie verweist auf die Belegstellen […] bis […], insbesondere auf […], wo der Beschwerdeführer 1.1 der UBS AG den Auftrag erteilt: «Please close my account #[…] and take whatever debit amount is due from the [V._____] Foundation account to pay the balance». Die von den Beschwerdeführenden [vor Bundesverwaltungsgericht] eingereichten Vollmachten [die alle von den Beschwerdeführenden 1 einzeln oder gemeinsam unterzeichnet sind] würden ebenfalls auf die wirtschaftliche Berechtigung hinweisen. Zudem sei dem Beschwerdeführer 1.1 am **.**. 1996 vom Stiftungsrat das Recht eingeräumt worden, «to act in all matters on our behalf» sowie «the authority to establish secondary corporations outside of the [O._____] through and on behalf of the [V._____] Foundation, and to distribute the funds and proceeds in any way he sees fit, at his discretion». Es falle auf, dass zwei der vier Unterschriften auf dem Dokument, mit dem diese Berechtigungen erteilt wurden, diejenigen der Beschwerdeführenden 1 seien (Beilage 13 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz). In einem weiteren Schreiben vom **.**. 2008 habe der Chairman des Board of Trustees der Beschwerdeführerin 2 dem Beschwerdeführer 1.1 «the power of attorney to conduct all banking and business transactions on behalf of [V._____] Foundation» eingeräumt (Beilage 14 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz). Offensichtlich hätten die Beschwerdeführenden 1 den Stiftungsrat weitestgehend beherrscht.

7.4.2. Diese weitreichenden Befugnisse erklärt der Beschwerdeführer 1.1 damit, er habe als CFO bzw. Finanzminister der Beschwerdeführerin 2 geamtet und in dieser Funktion alleine für die Stiftung handeln können. Das treffe aber auch auf CFOs anderer operativer Unternehmen zu. Weiter hält er dafür, dass die Mittel nicht im Interesse der

Beschwerdeführenden 1, sondern in Übereinstimmung mit dem Stiftungszweck eingesetzt worden seien, die Mittelverwendung vom unabhängigen Stiftungsrat überwacht worden sei und es sich um eine irreversible Widmung des Stiftungsvermögens handle. Das Bundesverwaltungsgericht habe bezüglich «Discretionary Irrevocable Trusts» entschieden, dass die Beneficiaries nicht als «beneficial owner» des Trustvermögens gelten könnten, weil sie keinen festen Anspruch auf das Trustvermögen hätten. Für die Stifter einer unwiderruflichen Stiftung gelte dies noch viel mehr, denn sie hätten überhaupt keinen Anspruch. Sie könnten gar nicht über das Stiftungsvermögen einer operativ tätigen Unternehmensträgerstiftung verfügen. Die Beschwerdeführenden unterlegen ihre Ausführungen mit dem «opinion letter» einer Anwaltskanzlei (Replikbeilage 30).

Die Wahl des Beschwerdeführers 1.1 sowie die Umsetzung der jeweiligen Finanzziele hätten der Quorumsbestimmung gemäss Statuten der Beschwerdeführerin 2 (nachfolgend: Statuten) unterstanden. Gemäss den Statuten könne der Finanzchef Dispositionen ohne andauernde Abstimmungen im Stiftungsrat treffen, sofern Tagesgeschäfte vorlägen. Die Machtkonzentration sei in den Statuten selbst angelegt, werde durch diese aber auch begrenzt. So müssten – mindestens – vierteljährlich Sitzungen stattfinden. Zwar hätten die Zeichnungsberechtigten auf den Konten Alltagsgeschäfte als Bevollmächtigte der Stiftung ausführen können, ihre Handlungen seien jedoch jederzeit der Kontrolle der Stiftung und ihrer Organe unterlegen. Die alleinige Entscheidbefugnis des Stiftungsrates ergebe sich nicht zuletzt aus den Protokollen der letzten fast 23 Jahre. Was die Bildung von Mehrheiten betreffe, so sei die Beschwerdeführerin 1.2 nur kurze Zeit – nämlich übergangsweise nach dem Tod eines anderen Mitglieds – Mitglied des Stiftungsrats gewesen.

Gegen das Argument der ESTV, aus den Belegen […] bis […] gehe die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführenden 1.1 hervor, führen die Beschwerdeführenden aus, das explizit genannte Dokument […] sei in einem grösseren Zusammenhang zu sehen. Dort erteile der Beschwerdeführer 1.1 der UBS AG unter anderem folgende Anweisung:

> «Please close my account no. […] and take whatever debit amount is due from the [V._____] Foundation account to pay the balance.»

Dass jemand, der für die Finanzen zuständig ist, einer Bank im Namen seiner Firma Aufträge erteile, sei üblich und nicht nur unbedenklich, sondern Bestandteil seines Pflichtenheftes als Finanzverantwortlicher.

Sinngemäss machen die Beschwerdeführenden geltend, am [im Zitat an erster Stelle] genannten Konto […] sei ebenfalls die Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt gewesen. Der Transfer auf das Konto habe just jenen Betrag betroffen, der notwendig gewesen sei, um die Bankspesen dieses Kontos, das nie aktiv gewesen sei, zu decken. Der Beschwerdeführer 1.1 habe im Einklang mit seiner Finanzcheffunktion gehandelt. Es liege die ausdrückliche Bestätigung des Stiftungsrates der Beschwerdeführerin 2 bei (Replikbeilage 23), wonach diese die einzige wirtschaftlich Berechtigte am fraglichen Konto gewesen sei.

Es werde nicht bestritten, dass die Beschwerdeführenden 1 über weitgehende Vollmachten verfügt hätten. Dies zeige jedoch gerade, dass sie ohne diese nicht hätten agieren können. Sie hätten nie ohne Zustimmung des Stiftungsrats gehandelt. Aus den Stiftungsratsprotokollen gehe klar hervor, dass der Beschwerdeführer 1.1 an den Stiftungsrat habe berichten müssen und nicht habe frei schalten und walten können. Wie dargelegt und aus den Protokollen ersichtlich, könne nicht von einer Beherrschung der Beschwerdeführerin 2 durch die Beschwerdeführenden 1 gesprochen werden.

Die Beschwerdeführenden verweisen auf ihre Stellungnahme vor der Vorinstanz, in der für die fraglichen Konten dargelegt worden sei, woher die Mittel stammten, welche Mittel während der Dauer der Kontobeziehung zu- oder abgeflossen seien und wohin im Fall einer Saldierung die Saldi überwiesen worden seien. Die umfassende Analyse der Transaktionen zeige klar, dass die Mittel im Interesse der Beschwerdeführerin 2 verwendet worden seien. Dass die Beschwerdeführenden 1 an der Beschwerdeführerin 2 und deren Konto nicht wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, lasse sich anhand der Transfers und der Mittelverwendung belegen. Hätten die Beschwerdeführenden 1 das Vermögen der Beschwerdeführerin 2 tatsächlich als ihr eigenes betrachtet, «hätten sie sich in viel grösserem Umfang daran bedienen können.»

7.4.3. Die Beschwerdeführenden erklären, die Machtkumulation beim Beschwerdeführer 1.1 sei in den Statuten (Beilage 3 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz) so vorgesehen, werde durch diese aber auch begrenzt.

Tatsächlich halten die Statuten in Art. 6 Bst. b Folgendes fest:

> «The board may under its responsibility entrust the daily management of the foundation to one or more board members or even to third parties, private persons or bodies.»

Jedoch steht in den Statuten auch, dass die Stiftung von zwei Stiftungsratsmitgliedern vertreten wird, von denen das eine der Präsident oder der Vizepräsident ist (Art. 6 Bst. a der Statuten).

Der Stiftungsrat der Beschwerdeführerin 2 übertrug am **.**. 1996 sämtliche Befugnisse auf den Beschwerdeführer 1.1 (Beilage 13 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz):

> «We, the undersigned, acting as the sole authority for the [V._____] Foundation, do herby grant [A._____] the right to act in all matters on our behalf.»

Das Dokument ist von der Beschwerdeführerin 1.2 als Präsidentin und dem Beschwerdeführer 1.1 als Finanzchef sowie dem Vizepräsidenten und der Sekretärin unterzeichnet.

Zwar sehen die Statuten – wie gesehen – vor, dass der Stiftungsrat die täglichen Geschäfte der Stiftung einem oder mehreren Stiftungsratsmitgliedern oder sogar Drittpersonen übertragen kann, doch wird nirgends von einer Generalvollmacht, wie sie dem Beschwerdeführer 1.1 am **.**. 1996 erteilt worden ist, gesprochen. Die Vollmacht geht deutlich über die Führung des Tagesgeschäfts, wie dies in den Statuten (Art. 6 Bst. b) vorgesehen ist, hinaus. Eine Konsultation der in den Akten liegenden Protokolle der Board Meetings von 1989 bis 1996 (Replikbeilagen 24/1-33) ergab keine diesbezügliche Änderung der Statuten. Damit kann festgehalten werden, dass die sehr weitreichende Befugnis des Beschwerdeführers 1.1 nicht in den Statuten vorgesehen war. Dass das Dokument, mit dem diese Bevollmächtigung erfolgte, zumindest von einem Teil des Stiftungsrats unterschrieben wurde, ändert daran nichts. Der Beschwerdeführer 1.1 hatte somit über das Konto eine grössere Verfügungsmacht als dies nach den Statuten zulässig gewesen wäre.

Auch die im gleichen Dokument erteilte Vollmacht an den Beschwerdeführer 1.1, ausserhalb der O._____ Gesellschaften zu errichten, geht ebenfalls klar über die Führung von Tagesgeschäften hinaus. Dabei spielt es für die Frage, ob im vorliegenden Fall – genauer betreffend das Dossier 5 – Amtshilfe zu leisten sei, keine Rolle, ob die

Gründung von weiteren Gesellschaften sinnvoll war. Auf die diesbezüglich eingereichten Dokumente ist daher nicht einzugehen.

Im Übrigen war der Beschwerdeführer 1.1 zumindest teilweise nicht nur Finanzminister der Stiftung, sondern auch deren Präsident. So sind zumindest zwei von ihm unterzeichnete Briefe an die UBS AG mit dem Hinweis versehen, er sei Präsident bzw. Präsident und Direktor der Beschwerdeführerin 2 (Belegstellen […] und […] [entspricht: …]). Diese Aufgabenkumulation widerspricht Art. 5 Bst. a der Statuten, gemäss welchem im Stiftungsrat zumindest die Funktionen von Präsident, Sekretär und Finanzminister bestehen müssen, wobei die letzten beiden Positionen von einer einzigen Person besetzt werden können. Die Funktionen von Präsident und Finanzminister dürfen demnach nicht von der gleichen Person wahrgenommen werden. Noch im Rahmen der Saldierung hielt zudem ein Mitarbeiter der Bank fest, der wirtschaftlich berechtigte Beschwerdeführer 1.1 hätte mehr Kontrolle über das Konto als der Stiftungsrat (Beleg […]).

Was die Belegstelle […] anbelangt (Anweisung an die UBS «Please close my account …»), ist festzustellen, dass bezüglich des Kontos, welches der Beschwerdeführer 1.1 als «my account» bezeichnet, keine Amtshilfe zu leisten ist. Festzuhalten ist jedoch, dass der Beschwerdeführer 1.1 einen Negativsaldo eines Kontos, das er als «my account», also als «eigenes» Konto bezeichnet, aus einem Konto deckt, an dem er nach seinen Ausführungen nicht wirtschaftlich Berechtigter ist, sondern welches auch wirtschaftlich gesehen angeblich der Beschwerdeführerin 2 gehöre. Damit wären Gelder des streitbetroffenen Kontos für persönliche Zwecke des Beschwerdeführers 1.1 verwendet worden. Auch dies dient nicht dazu, die Annahme der Vorinstanz, der Beschwerdeführer 1.1 sei wirtschaftlich Berechtigter des streitbetroffenen Kontos, zu entkräften, ebenso wenig der Hinweis der Beschwerdeführenden, es habe sich um einen unbedeutenden Betrag gehandelt.

7.4.4. Die Beschwerdeführerin 1.2 war für das Konto der Beschwerdeführerin 2 bei der UBS AG ebenfalls einzelzeichnungsberechtigt (Formular Unterschriftsberechtigungen vom 1. November 2004; Beleg […]). Weder wird dies behauptet, noch ergibt sich aus den Akten, dass ihr der Stiftungsrat ein solches Zeichnungsrecht erteilt hätte, abgesehen davon, dass dies aus demselben Grund, wie beim Beschwerdeführer 1.1 erläutert, keine Rolle spielen würde. Auch das genannte Unterschriftenformular der UBS AG selbst kann nicht als im

Sinn der Statuten genügende Autorisation gelten: Es ist zwar von den beiden Beschwerdeführenden 1 unterschrieben, doch die Beschwerdeführerin 1.2 konnte zu diesem Zeitpunkt nicht für die Stiftung handeln, da sie damals nicht Mitglied des Stiftungsrats war.

7.4.5. Die diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführenden vermögen somit nicht, die Sachverhaltsannahme der ESTV, die weitgehende Verfügungsmacht der Beschwerdeführenden 1 zeige, dass es sich bei diesen um die wirtschaftlich Berechtigten handle, klarerweise und entscheidend zu entkräften. Im Gegenteil bestärken sie diese Annahme.

7.5.

7.5.1. Die ESTV hält weiter dafür, obwohl die Tätigkeit im Stiftungsrat angeblich eine ehrenamtliche gewesen sei, sei im Rahmen von Stiftungsratssitzungen vorgesehen und beschlossen worden, dass Aufwendungen zur Rückzahlung sowie Gehaltsbeträge zur späteren Auszahlung an den Beschwerdeführer 1.1 vorgesehen würden («Deferred Compensation Plan»). Offenbar werde dabei – im Sinn einer so genannten «off-balance-sheet»-Lösung [da der Anspruch nicht in den Geschäftsbüchern erscheint] – von einem rechtlich durchsetzbaren Anspruch von USD *,* Mio. ausgegangen, wenn auch der Beschwerdeführer 1.1 diesen Betrag nie beansprucht hätte. Der Beschwerdeführer 1.1 habe darüber nach Belieben verfügen können.

7.5.2. Die Beschwerdeführenden bestätigen, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers 1.1 im Stiftungsrat ehrenamtlich gewesen sei. Aus den Protokollen zu den Board Meetings von 1989 bis 1996 gehe hervor, dass dem Beschwerdeführer 1.1 eine Rente oder Kapitalauszahlung («Deferred Compensation Plan») zustehe, die sich aus seiner Tätigkeit als Vorsitzender der von der Beschwerdeführerin 2 [auf M._____] geführten [Schule] sowie einem Beratungsmandat zusammensetze. Im Rahmen von Stiftungsratssitzungen sei dazu vorgesehen und beschlossen worden, dass näher bezeichnete Aufwendungen des Beschwerdeführers 1.1 zur Rückzahlung, aber auch Gehaltsbeträge zur späteren Auszahlung vorgesehen würden. In den Büchern seien keine Verbindlichkeiten verbucht worden. Es handle sich um eine im angloamerikanischen Raum nicht unübliche «off-balance-sheet»-Lösung, die sich auch quantifizieren lasse. Sie führe zu einem Kapitalanspruch von rund USD *.* Mio. Dieser Betrag, oder ein Gehalt, sei vom Beschwerdeführer 1.1 – im Einklang mit der statutarisch gebotenen

Unentgeltlichkeit der Stiftungsratstätigkeit – bis heute jedoch nie beansprucht worden.

Im Übrigen gingen die entsprechenden Angaben nicht aus den Unterlagen der UBS AG zu den zehn vorliegend betroffenen Konten hervor, sondern seien vom Beschwerdeführer 1.1 offengelegt worden, um vorweg alle Fragen im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin 2 zu beantworten. Auf die diesbezüglichen Stiftungsratsprotokolle sei die Vorinstanz hingewiesen worden (Beilagen 52 und 53 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz). Der Stiftungsrat habe gemäss Protokoll trotz des wohltätigen Zwecks der Stiftung «a compensation and remuneration to [A._____] for the years of the startup of the Foundation and of the two [Schulen] […]» gewährt. Mit dem Beschluss sei die Transaktion unbedenklich. Schliesslich würden auch Angestellte von karitativen Organisationen für ihre Tätigkeit bezahlt wie andere auch. Die Stiftung sei zwar wohltätig, in den Statuten stehe aber nichts von Ehrenamtlichkeit. Diese sei zudem nirgendwo definiert und es müsse dem Stiftungsrat überlassen werden, welche Beschlüsse er fassen wolle.

7.5.3. Die ESTV sieht in der Rückzahlung von Aufwendungen und der Zusprechung von Gehaltsansprüchen zur weiteren Auszahlung weitere Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdeführenden 1 an der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt sind. Implizite macht sie damit geltend, der Beschwerdeführer 1.1 habe faktisch über Zuwendungen an sich selber im massgeblichen Sinn Einfluss nehmen können.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Statuten zwar nicht ausdrücklich von «Ehrenamtlichkeit» sprechen, doch bestimmt Art. 5 Bst. f der Statuten:

> «Members of the board will not receive any wages or compensation apart from the reimbursement of expenses incurred by them for the exercise of their function(s).»

Damit ist klargestellt, dass den Mitgliedern des Boards nach den Statuten nur Auslagen zurückerstattet werden, die ihnen in Ausübung ihrer Funktion entstanden sind. Löhne oder sonstige Entschädigungen werden explizit ausgeschlossen. Die Beschwerdeführenden können damit die Annahme der ESTV nicht mit dem Argument widerlegen, die Statuten sähen entsprechende Zahlungen vor.

Im Protokoll zur Sitzung vom **.**. 1989 (Replikbeilage 24/1 [= Teil 1 der Beilage 54 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz]) wird festgehalten, dass bisher alle Arbeitskraft und finanzielle Unterstützung, die für die Führung der Stiftung und die Entwicklung der Schulen benötigt worden waren, von den Stiftungsratsmitgliedern selbst eingebracht worden seien. Es wurde festgehalten, dass die aktuellen vom Beschwerdeführer 1.1 bezahlten und diesem nicht zurückerstatteten Ausgaben von 1986 bis 1988 USD 1*'***.-- und die «deferred compensation» für den Beschwerdeführer 1.1 USD 8*'***.-- betrügen. Der Beschwerdeführer 1.1 schlug vor

> «to allow future funds from the [V._____] Foundation (or [der auf M._____ geführten Schule]), ‹to reimburse investors for the cost incurred in the development of the [Schulen] for the years 1986 to present.›»

Dieser Antrag wurde zwar von allen anwesenden Stiftungsratsmitgliedern (neben dem Beschwerdeführenden 1.1 als Sekretär und Finanzminister waren der Präsident sowie zwei weitere Mitglieder anwesend) angenommen, womit die Beschwerdeführenden die Rechtmässigkeit dieser Ansprüche des Beschwerdeführers 1.1 belegen wollen. Solches geht aber nicht klar und eindeutig aus diesem Beschluss hervor. Vielmehr kann er genauso gut beigezogen werden, um zu belegen, dass der Beschwerdeführer 1.1 faktisch so viel Einfluss hatte, dass er den Stiftungsrat dazu bewegen konnte, selbst statutenwidrige Beschlüsse zu seinen Gunsten zu treffen. Im Protokoll wird – im Gegensatz zu den im Protokoll davor aufgeführten Anträgen – nicht erwähnt, dass die Statuten entsprechend ergänzt worden wären.

Die Behauptung der Beschwerdeführenden, es handle sich um eine Rente oder Kapitalauszahlung, die sich aus der Tätigkeit des Beschwerdeführers 1.1 als Vorsitzender der [auf M._____ geführten Schule] sowie einem Beratungsmandat zusammensetze, findet im Übrigen in den Akten keine weitere Stütze. Ob der Beschwerdeführer 1.1 das Geld bisher beanspruchte oder nicht, ist nicht von Belang.

Im Übrigen spielt es keine Rolle, ob die ESTV erst mit der Stellungnahme der Beschwerdeführenden Kenntnis von diesem «Deferred Compensation Plan» erhielt. Informationen, die die Beschwerdeführenden ins Verfahren einbringen, darf sie würdigen, auch wenn sich dies zu Lasten der Beschwerdeführenden auswirkt.

7.5.4. Auch hier gelingt es den Beschwerdeführenden somit nicht, die Sachverhaltsannahme der Vorinstanz klarerweise und entscheidend zu entkräften.

7.6.

7.6.1. Weiter bringen die Beschwerdeführenden zu den Kriterien, welche das Bundesverwaltungsgericht für das Vorliegen der wirtschaftliche Berechtigung an einer Stiftung entwickelt hat (E. 6.2.2.), vor, die Beschwerdeführenden 1 hätten keinen Mandatsvertrag mit dem Stiftungsrat. Nur der Beschwerdeführer 1.1 könne eine Stimme bei der Wahl eines neuen Mitglieds abgeben, die jedoch keinesfalls ausschlaggebend sei. Das Kriterium, dass der Stiftungsrat von der US-Person beherrscht werde, sei nicht erfüllt. Nur der ganze Stiftungsrat könne die Statuten abändern. Auch diese Voraussetzung sei nicht erfüllt. Eine Stiftung in der Form der Beschwerdeführerin 2 kenne keine Begünstigten (die Beschwerdeführenden verweisen auf den zuvor genannten «Opinion Letter»). Entsprechend seien die dritte und vierte Voraussetzung [vgl. die Voraussetzungen in E. 6.2.2.] nicht erfüllt. Die Stifter könnten bei dieser Stiftungsform auch nicht wirtschaftlich Berechtigte sein. Eine spezielle Vereinbarung zur Begünstigung der Beschwerdeführenden 1 bestehe nicht. Es bestehe keine Identität zwischen der US-Person, dem Begünstigten und dem Stiftungsrat. Erfüllt sei lediglich das Kriterium, dass dem Beschwerdeführer 1.1 und teilweise der Beschwerdeführerin 1.2 Zeichnungsberechtigung auf den Konten der Beschwerdeführenden 2 zugekommen sei. Die Beschwerdeführenden 1 hätten keine Befugnis, die Nachfolge zu regeln und könnten über die Verwaltung des Vermögens und die Verwendung der Einkünfte nur als Vertreter des Stiftungsrates handeln. Entsprechend könnten die Beschwerdeführenden 1 nicht als an den Vermögenswerten der Beschwerdeführerin 2 berechtigt gelten. Es werde nicht bestritten, dass die Beschwerdeführenden 1 über weitgehende Vollmachten verfügt hätten. Dies zeige jedoch gerade, dass sie ohne diese nicht hätten agieren können. Sie hätten nie ohne Zustimmung des Stiftungsrats gehandelt. Wie dargelegt und aus den Protokollen ersichtlich, könne nicht von einer Beherrschung gesprochen werden. Die Beschwerdeführenden 1 hätten zu keinem Zeitpunkt Mittel für sich verwendet. Sie hätten lediglich die Beschwerdeführerin 2 und deren Organe als Bevollmächtigte vertreten und hätten Bericht erstatten müssen.

7.6.2. Zu dieser Argumentation ist einleitend festzuhalten, dass die in E. 6.2.2 genannten Kriterien lediglich zum Ziel haben, Hinweise auf eine mögliche wirtschaftliche Berechtigung zu geben. Weder müssen sie gesamthaft vorliegen, noch ist die Aufzählung abschliessend. So können auch andere Konstellationen vom Bundesverwaltungsgericht als entsprechende Hinweise gewertet werden. Entscheidend ist – wie bereits betont – der Gesamteindruck der konkreten tatsächlichen Situation (E. 6.2.1. f. und E. 7.1.).

Am zuvor dargelegten Eindruck, dass die Beschwerdeführenden 1 über das fragliche Konto der Beschwerdeführerin 2 verfügen konnten und dass sie Anträge in den Stiftungsrat einbrachten, denen dieser zustimmte, obwohl dies nicht den Statuten entsprach, ändern diese Argumente der Beschwerdeführenden nichts. Das zuletzt genannte Vorgehen macht ohnehin eine Statutenänderung überflüssig, weshalb nicht mehr relevant sein kann, ob die Beschwerdeführenden 1 eine solche selbständig hätten an die Hand nehmen können. Aus dem gleichen Grund spielt es auch keine Rolle, ob die Erteilung weitreichender Vollmachen an die Beschwerdeführenden 1 tatsächlich dafür spricht, dass sie ohne diese gerade nicht hätten handeln können: Die entsprechenden Vollmachten erhielten sie nämlich, obwohl die Statuten solche Vollmachten gar nicht vorsehen (oben E. 7.4.4.). Dies macht auch einen Mandatsvertrag zwischen dem Stiftungsrat und den Beschwerdeführenden 1 überflüssig. Es bleibt somit festzuhalten, dass zwar einzelne Elemente der in E. 6.2.2. genannten Hinweise hier nicht vorliegen, dies aber nichts am Gesamteindruck ändert, demgemäss die Beschwerdeführenden die Sachverhaltsannahme der ESTV, die Beschwerdeführenden 1 seien an der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt, nicht klarerweise und entscheidend entkräften können.

7.7.

7.7.1. Die ESTV wirft den Beschwerdeführenden des Weitern vor, die Beschwerdeführerin 2 habe den Beschwerdeführenden 1 Liegenschaften finanziert. Zudem habe sie Darlehen an den Beschwerdeführenden 1 nahe stehende Personen gewährt, welche von einer Bank nicht gewährt worden wären, weil die Darlehensnehmer sich in einer schlechten wirtschaftlichen Lage befunden hätten, weshalb diese Geschäfte einem Drittvergleich nicht standhalten würden. Schliesslich habe die Beschwerdeführerin 2 dem Beschwerdeführer 1.1 ein Flugzeug gekauft, wobei die Beschwerdeführenden in keiner Weise dargetan hätten, dass

und inwiefern die Nutzung dieses Flugzeugs ausschliesslich im Interesse der Stiftung sichergestellt worden wäre.

7.7.2. Bezüglich all dieser Geschäfte machen die Beschwerdeführenden geltend, sie seien über andere Gesellschaften als die Beschwerdeführerin 2 getätigt worden. Betreffend die Liegenschaftenkäufe gebe es Stiftungsratsbeschlüsse bzw. habe es sich um Kapitalanlagen gehandelt. Die von der Vorinstanz angeführten Darlehen seien zurückgezahlt worden. Die Darlehensverträge würden einem Drittvergleich standhalten und seien vom Stiftungsrat in der Sitzung vom **.**. 2007 gutgeheissen worden. Für die Beschwerdeführerin 2 seien die Darlehen eine Investition gewesen. Zudem habe kein Risiko bestanden, weil die Stiftung den Beschwerdeführenden 1 mehr geschuldet habe als die kumulierten Darlehensbeträge. Was das Flugzeug anbelange, so könnten die [Schulen] am schnellsten und besten per Flugzeug erreicht werden. Die Beschwerdeführerin 2 habe mit dem Kauf des Flugzeugs die günstigste Variante gewählt.

7.7.3. Auf die genannten Vorgänge ist hier nicht im Detail einzugehen. Selbst wenn es nämlich den Beschwerdeführenden gelänge, die vorinstanzliche Annahme, dass diese Vorgänge auf die wirtschaftliche Berechtigung insbesondere des Beschwerdeführers 1.1 hinweisen, zu widerlegen, gibt es mit den zuvor genannten (insb. E. 7.3. – 7.5.) genügend nicht entkräftete Hinweise, auf die sich die Annahme, die Beschwerdeführenden 1 seien am Konto der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt gewesen, stützt. Jedenfalls sind diese Vorgänge nicht geeignet, die vorinstanzliche Sachverhaltsannahme klarerweise und entscheidend zu entkräften. Damit kann auch offen bleiben, ob diese Transaktionen (Liegenschaftenkäufe, Darlehensvergaben, Kauf des Flugzeugs) überhaupt mit in die Beurteilung einbezogen werden können, weil sie nicht über das Konto der Beschwerdeführerin 2, sondern über Konten, für die keine Amtshilfe zu leisten ist (oben E. 3. insb. 3.3.), abgewickelt wurden. Anzumerken bleibt jedoch, dass die Beschwerdeführenden in ihren Eingaben auf diese Transaktionen eingingen, ohne eine entsprechende Differenzierung zu verlangen.

7.8.

7.8.1. Die ESTV beruft sich als weiteren Anhaltspunkt für die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 1.1 darauf, der Verkauf der Schulen [die gemäss Vorbringen der Beschwerdeführenden von der Beschwerdeführerin 2 geführt wurden] für USD ** Mio. zeige,

dass der von den Beschwerdeführenden behauptete gemeinnützige Zweck der Beschwerdeführerin 2 und die positiven Auswirkungen auf die Volkswirtschaft von M._____ höchstens Nebeneffekte gewesen seien. Zudem werde ausdrücklich eingeräumt, dass der Beschwerdeführer 1.1 persönlich am Verkaufserlös partizipiert habe.

7.8.2. Dem halten die Beschwerdeführenden entgegen, der Verkauf der Schulen für USD ** Mio. zeuge nicht davon, dass die Beschwerdeführerin 2 gewinnorientiert arbeite, sondern dass sie an einer Mehrung ihres Stiftungsvermögens interessiert gewesen sei. Der Beschwerdeführer 1.1 habe am Verkauf einer der Schulen im Rahmen seiner Beteiligung von 2 % partizipiert. Sofern die Transaktion, was hier der Fall sei, einem Drittvergleich standhalte, sei dies völlig irrelevant. Die Transaktion sei der Vorinstanz aufgrund der Erwägung in der Stellungnahme an diese zur Kenntnis gekommen. Sie sei nicht Gegenstand der UBS-Konten, die zur Überweisung an den IRS vorgesehen seien.

7.8.3. Es kann offen gelassen werden, ob die Tatsache, dass die Schulen zu einem offenbar hohen Preis verkauft wurden, zeige, dass der wiederholt beschworene gemeinnützige Zweck und die positiven Auswirkungen des hier in Frage stehenden Konstrukts auf die Volkswirtschaft [von M._____] höchstens Nebeneffekte gewesen seien, wie die Vorinstanz dies in der Vernehmlassung ausführt. Hingegen ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer 1.1 am Erlös aus dem Verkauf der Schulen persönlich partizipierte. Damit wird die Annahme der Vorinstanz, er sei wirtschaftlich Berechtigter an der Beschwerdeführerin 2, nicht – schon gar nicht klar und entscheidend – entkräftet.

An dieser Würdigung ändert auch der Umstand nichts, dass der Beschwerdeführer 1.1 vorbringt, seinen Anteil am Verkauf der Schulen ordnungsgemäss deklariert zu haben. Abgesehen davon, dass es sich um eine reine Behauptung handelt, die durch nichts belegt ist, ist dies nicht im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu entscheiden, sondern von den amerikanischen Steuerbehörden zu beurteilen.

7.9.

7.9.1. Die Beschwerdeführenden verweisen weiter auf ihre Stellungnahme vor der Vorinstanz, in der für die fraglichen Konten dargelegt worden sei, woher die Mittel stammten, welche Mittel während

der Dauer der Kontobeziehung zu- oder abgeflossen seien und wohin im Fall einer Saldierung die Saldi überwiesen worden seien. Die umfassende Analyse der Transaktionen zeige klar, dass die Mittel im Interesse der Beschwerdeführerin 2 verwendet worden seien. Dass die Beschwerdeführenden 1 an der Beschwerdeführerin 2 und deren Konto nicht wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, lasse sich anhand der Transfers und der Mittelverwendung belegen.

7.9.2. Bei den meisten Transaktionen handelt es sich um solche zwischen verschiedenen Konten einer mit der Beschwerdeführerin 2 verbundenen Gesellschaft bzw. dieser selbst oder auch Konten der verschiedenen verbundenen Gesellschaften (sowohl solche, die Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind als auch andere). Diese können ausser Acht gelassen werden, weil sich ihnen nicht entnehmen lässt, wofür die Gelder schliesslich verwendet wurden. Legt man die von den Beschwerdeführenden verlangte Gesamtansicht aller Kontobeziehungen zugrunde, finden sich bei anderen, vorliegend nicht relevanten Konten Gelder, über deren Verbleib keine Auskunft erteilt werden kann (Beilagen 75 und 89 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz). Daher lässt sich bei einer solchen Gesamtbetrachtung nichts zugunsten der Beschwerdeführenden ableiten.

Weiter führen die Beschwerdeführenden selbst aus, dass über einen Betrag von USD 1*'***.--, welcher das von der Beschwerdeführerin 2 gehaltene Konto betrifft, keine Auskunft erteilt werden könne (Stellungnahme vor der Vorinstanz S. 38, vgl. dazu auch Beilage 71 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz). Zwar mag es sich in Anbetracht der Gesamtsummen um einen geringen Betrag handeln. Es bleibt aber dabei, dass die Beschwerdeführenden gerade nicht lückenlos Auskunft über den Verbleib der Gelder geben können, womit sie die Sachverhaltsannahme der Vorinstanz nicht klarerweise und entscheidend zu entkräften vermögen.

7.10. Soweit die Beschwerdeführenden vorbringen, auf den Income Statements sei die Beschwerdeführerin 2 als wirtschaftlich Berechtigte aufgeführt und nicht die Beschwerdeführenden 1, ist dem entgegenzuhalten, dass die Income Statements an die Kontoinhaberin und nicht an die wirtschaftlich berechtigten Personen adressiert waren. Kontoinhaberin war unbestrittenermassen die Beschwerdeführerin 2. Die Beschwerdeführenden können somit aus den Income Statements nichts zu ihren Gunsten ableiten.

7.11. Am Ergebnis vermögen auch die eingereichten persönlichen Stellungnahmen und Memoranden nichts zu ändern: Bei den persönlichen Stellungnahmen (insbesondere Replikbeilagen 1, 10 [Hier kann insbesondere auf behauptete Aussagen von Mitarbeitern der UBS AG oder den behaupteten Kenntnisstand der die Steuererklärung ausfüllenden Person nicht eingegangen werden] und 25) handelt es sich um Parteibehauptungen, die die Akten nicht widerlegen können. Das Memorandum einer amerikanischen Anwaltskanzlei […] vom **.**. 2009 (Beilage 16 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz) hält ausdrücklich fest, dass die Prüfung der Tatsachen noch nicht abgeschlossen sei. Auch ist von einer vorläufigen Analyse die Rede. In einem weiteren Memorandum dieser Kanzlei vom **.**. 2010 (Beilage 18 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz) geht es nicht um das Konto im Dossier 5. Zudem handelt es sich auch hier um einen […] Parteistandpunkt. Auch ist es erst nach Einleitung des vorliegenden Verfahrens erstellt worden. Eine «opinion» eines Notariatsbüros vom **.**. 2011 (Replikbeilage 2) äussert sich nur über die Gründung der Beschwerdeführerin 1, Statutenänderungen im Jahr 2007, ihrer Eintragung im Handelsregister, ihrer Adresse und die «Board Members». Der «Opinion letter» einer weiteren Kanzlei vom **.**. 2011, welcher an das Bundesverwaltungsgericht gerichtet ist, befasst sich mit den auf die Beschwerdeführerin 2 anwendbaren gesetzlichen Grundlagen des auf M._____ anwendbaren Rechts (Replikbeilage 30). Weiterführende Hinweise ergeben sich auch nicht aus den Handelsregisterauszügen (Replikbeilage 3). Nichts zur Sache tun schliesslich die Lebensläufe der Beschwerdeführenden 1.

7.12. Auch die nachfolgenden weiteren Argumente der Beschwerdeführenden führen nicht zur Entkräftung der Annahme der Vorinstanz, die Beschwerdeführenden 1 seien die wirtschaftlich Berechtigten an der Beschwerdeführerin 2:

– Die Beschwerdeführerin 2 sei nicht zur Umgehung der steuerlichen Meldepflichten gegründet worden: Im vorliegenden Amtshilfeverfahren gilt es nur zu prüfen, ob genügend Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen die Kriterien gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 erfüllen. Allfällige Motive der betroffenen Person oder ein Irrtum ihrerseits über die Steuerpflicht spielen im Amtshilfeverfahren keine Rolle (vgl. in Bezug auf allerdings anders gelagerte Motive: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 8.5.1 [Gründe für die Steuerhinterziehung], A-6869/2010 vom 17. Januar 2011 E. 3.2.2 f.

[Gründe für das Nichteinreichen des Formulars W-9]). Die zuständigen US-Behörden werden in einem allfälligen Verfahren zu prüfen haben, ob Motive zu beachten sind und was für einen Einfluss diese auf das Verfahren haben werden.

– Das Bundesverwaltungsgericht habe bezüglich «Discretionary Irrevocable Trusts» entschieden, dass die Beneficiaries nicht als «beneficial owner» des Trustvermögens gelten könnten, weil sie keinen festen Anspruch auf das Trustvermögen hätten: In der vorliegenden Konstellation ist nicht über die wirtschaftliche Berechtigung an einem Trust zu entscheiden, sondern an einer Stiftung.

7.13. Den Beschwerdeführenden gelingt es damit nicht, die Sachverhaltsannahme der ESTV, die Beschwerdeführenden 1 seien am Konto der Beschwerdeführerin 2 wirtschaftlich berechtigt gewesen, klarerweise und entscheidend zu entkräften. Die Beschwerdeführenden werden ihre Argumente in einem allfälligen Verfahren in den USA vor den dort zuständigen Behörden geltend zu machen haben. Es ist darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Verfahren einzig entschieden wird, ob Amtshilfe zu leisten ist. Über die tatsächliche Steuerpflicht der Beschwerdeführenden in den USA und insbesondere darüber, ob den USA zustehende Steuern nicht entrichtet wurden und was dies für Folgen hat, haben einzig die zuständigen Behörden in den USA zu entscheiden.

7.14. Anzufügen bleibt noch, dass die Beschwerdeführenden 1.1 und 1.2 mit Wohnsitz in den USA und US-amerikanischer Staatsbürgerschaft unbestrittenermassen «US persons» im Sinn des Staatsvertrags 10 sind (Belegstellen […], […] und […] sowie Beilagen 2a und 2b zur Stellungnahme vor der Vorinstanz und insbesondere S. 10 der Beschwerdeschrift vom 12. November 2010). Das streitbetroffene Konto bestand während mehr als drei Jahren (Belegstellen […] f. und […] sowie insbesondere S. 38 der Stellungnahme vor der Vorinstanz und Beilagen 58 und 71 dazu). Auch wurden in den Jahren 2005 – 2007 deutlich höhere Erträge als durchschnittlich Fr. 100'000.-- während eines Zeitraums von drei Jahren erzielt (Belegstelle […], […] und […] sowie Beilage 71 zur Stellungnahme vor der Vorinstanz). Für die relevanten Jahre wurde die ESTV nicht ermächtigt, FBAR-Erklärungen einzuholen. Dies wird jedenfalls nicht bestritten und ergibt sich überdies aus einer Stellungnahme des Beschwerdeführers 1.1 (Replikbeilage 10 Blatt 3

[unpaginiert]). Damit sind betreffend das Dossier 5 sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten.

8.

8.1. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in Bezug auf die Dossiers Nr. 1-4 sowie 6-10 gutzuheissen (vgl. E. 3.2. f.), in Bezug auf das Dossier Nr. 5 jedoch abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführenden 1 und 2 nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die entsprechenden reduzierten 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, in dem Verfahrensanträge mit Zwischenverfügungen vom 18. November 2010 und 14. Dezember 2010 sowie 18. Januar 2011 abgewiesen wurden, auf Fr. 25'000.-- festzusetzen, den Beschwerdeführenden 1.1, 1.2 und 2 unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen und im entsprechenden Umfang mit dem von den Beschwerdeführenden insgesamt geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 45'000.-- zu verrechnen. Der Differenzbetrag von Fr. 20'000.-- ist anteilsmässig wie folgt zurückzuerstatten: den Beschwerdeführenden 1.1 und 1.2 je 1/10, d.h. Fr. 2'000.-- sowie den Beschwerdeführenden 3 – 6 je 1/5, d.h. Fr. 4'000.--. Der ESTV als Vorinstanz sind nach Art. 63 Abs. 2 VwVG keine Kosten aufzuerlegen.

8.2. Gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG kann die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige oder verhältnismässig hohe Kosten zusprechen.

8.2.1. Am 10. Mai 2011 reichten die Beschwerdeführenden eine Kostennote über insgesamt Fr. 289'835.-- (828.1 Stunden à Fr. 350.--, davon 378,6 Stunden für das vorinstanzliche Verfahren und 447 Stunden für das Beschwerdeverfahren) ein. Im Begleitbrief machten sie (neben weiteren Argumenten, auf die weiter unten einzugehen sein wird) sinngemäss geltend, der Streitwert habe Fr. 65 Mio. betragen.

Nachdem die ESTV in einer Stellungnahme vom 29. August 2011 unter anderem angemerkt hatte, die Kostennote sei zu wenig detailliert, reichten die Beschwerdeführenden mit Stellungnahme vom 14. September 2011 ausführliche Unterlagen ein. Sie hielten fest, ihr tatsächlicher Aufwand sei wesentlich höher als in der Kostennote

ausgewiesen. Die Vergleichbarkeit mit anderen Beschwerden wurde bezweifelt. Zur Aufarbeitung der zur Übergabe an den IRS vorgesehenen Unterlagen sei mit amerikanischen Anwälten zusammengearbeitet worden. Diese Kosten seien jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Prozessentschädigung. Die Übersetzungskosten für die US-amerikanischen Anwälte seien Bestandteil der Detailauflistung. In der Schweiz sei mit Anwälten in einem Team gearbeitet worden. Zu den Kosten vor der ESTV führten die Beschwerdeführenden aus, auch diese seien notwendige Kosten im Sinn von Art. 7 Abs. 1 VGKE gewesen. Es handle sich um einen absoluten Ausnahmefall, bei dem Raum für eine Entschädigung für Kosten vor der Vorinstanz gegeben sei (BGE 132 II 62 E. 5.2 ff.). Schliesslich korrigierten sie die Rechnung dahingehend, dass im erstinstanzlichen Verfahren 378.2 Stunden und im Beschwerdeverfahren 446.9 Stunden aufgelaufen seien, also insgesamt drei Stunden weniger, als ursprünglich aufgelistet. Nach Anzeige der Kostennote seien zudem zwei weitere Honorarrechnungen angefallen. Die Beschwerdeführenden beantragen die Zusprechung von einer Prozessentschädigung von Fr. 288'943.--.

8.2.2. Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern eine solche eingereicht wurde, sowie der Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Auch bei der Festsetzung der Parteientschädigung auf der Basis einer Kostennote ist es Aufgabe des Gerichts, zu überprüfen, in welchem Umfang die geltend gemachten Kosten als notwendig für die Vertretung anerkannt werden können (Art. 10 ff. VGKE).

8.2.3. Art. 64 VwVG bezieht sich ausdrücklich nur auf das Beschwerdeverfahren. Eine analoge Anwendung dieses Artikels auf das Verfahren vor der ESTV ist damit ausgeschlossen. Für Amtshilfeverfahren wie das vorliegende besteht auch keine spezialgesetzliche Regelung, die eine Parteientschädigung im vorinstanzlichen Verfahren ermöglichen würde. Damit ist für das vorinstanzliche Verfahren von Vornherein keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.87). Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem von den Beschwerdeführenden zitierten BGE 132 II 65 E. 2.5 f. Im Gegenteil erkennt dort das Bundesgericht, dass keine Lücke im Gesetz vorliegt, weshalb auch dann keine Parteientschädigung zuzusprechen ist, wenn dies im Ergebnis stossend ist.

Damit ist im Folgenden nur noch auf den für das Beschwerdeverfahren geltend gemachten Betrag von Fr. 156'398.-- einzugehen (gemäss Beilage 3 zur Stellungnahme vom 14. September 2011; bzw. 446,9 Stunden à Fr. 350.-- gemäss Stellungnahme vom 14. September 2011 S. 7, was nach Berechnung des Bundesverwaltungsgerichts Fr. 156'415.-- ausmachen würde).

8.2.4. Der Vertreter der Beschwerdeführenden ist nicht Rechtsanwalt, weshalb gemäss VGKE grundsätzlich ein Stundenansatz zwischen Fr. 100.-- und Fr. 300.-- massgebend ist (Art. 10 Abs. 2 VGKE), welcher bei Streitigkeiten mit Vermögensinteresse – wie der vorliegenden – angemessen erhöht werden kann (Art. 10 Abs. 3 VGKE). Die Beschwerdeführenden beantragen, einen Stundenansatz von Fr. 350.-- zugrundezulegen. Eine solche Erhöhung ist grundsätzlich gerechtfertigt.

8.2.4.1 Aus der am 14. September 2011 eingereichten Stellungnahme und den Unterlagen geht nunmehr hervor, dass neben dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden mehrere Rechtsanwälte in der Schweiz und den USA mit den Dossiers beschäftigt waren. Eingegeben wurden die Kostennoten des Vertreters selbst und der schweizerischen Anwaltskanzlei. Dabei wurde rund die Hälfte der für das Beschwerdeverfahren geltend gemachten Zeit vom Rechtsvertreter (225.85 Stunden), die andere Hälfte von der Kanzlei aufgewendet (221 Stunden). Unter Berücksichtigung der Tatsachen, dass der Beizug von Anwälten aufgrund des Aktenumfangs grundsätzlich angemessen war, der höchste Stundenansatz für Anwältinnen und Anwälte Fr. 400.-- beträgt, sowie unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, kann vorliegend, wie von den Beschwerdeführenden beantragt, ein (durchschnittlicher) Stundenansatz von Fr. 350.-- zugrunde gelegt werden.

8.2.4.2 Die verlangte Prozessentschädigung ist dennoch deutlich zu reduzieren. Dies aus folgenden Gründen:

Zunächst ist die Beschwerde in Bezug auf jenes Dossier abzuweisen, welches für die Argumentation der ESTV zentral war und auch in den Beschwerdeschriften eine prominente Stellung einnimmt. Ebenfalls abgewiesen wurden diverse Verfahrensanträge der Beschwerdeführenden (Zwischenverfügungen vom 18. November 2010, 14. Dezember 2010 und 18. Januar 2011).

Was die Rechtsschriften anbelangt, ist der Betrag für die Ausarbeitung der Beschwerdeergänzung vom 16. Dezember 2010 zu kürzen. Diese entspricht nämlich in weiten Teilen der ursprünglichen Beschwerdeschrift vom 12. November 2010. Dazu enthalten Beschwerdeschrift sowie -ergänzung Wiederholungen und die darin aufgelisteten Lebensläufe der Beschwerdeführenden 1 sind für das vorliegende Verfahren nicht relevant. Insbesondere Letzteres musste dem Rechtsvertreter bewusst sein.

Die Dossiers, bezüglich deren die Beschwerde gutzuheissen ist, weisen einen geringeren Aktenumfang auf als das Dossier Nr. 5, in Bezug auf welches die Beschwerde abzuweisen ist: Die Dossiers mit den ESTV-Dossier Nummern ***3, ***6, ***7, ***9 und ***10 sind schmal. Auch in den Dossiers ***1, ***2 und ***4 hält sich der Umfang in Grenzen. Daraus ergibt sich vor allem in den erstgenannten Dossiers ein mässiger Analyseaufwand. Umfangreicher ist nur das Dossier mit der Nummer ***8.

Durch den Beizug mehrerer Anwältinnen und Anwälte entstand zumindest teilweise zusätzlicher Koordinationsaufwand. Folglich sind insbesondere Aufwendungen für Besprechungen zu kürzen.

8.2.4.3 Hingegen ist zu berücksichtigen, dass das Bundesverwaltungsgericht ausdrücklich Gelegenheit zur Einreichung einer Replik einräumte, so dass die Parteientschädigung höher anzusetzen ist als in Fällen ohne zweiten Schriftenwechsel.

Ebenfalls zu bedenken ist, dass das vorliegende Beschwerdeverfahren zehn Konten betrifft. Im Übrigen ist es durchaus mit anderen Verfahren vergleichbar. Zudem ergab sich dadurch, dass alle zehn Konten miteinander in Zusammenhang stehen – weshalb die ursprünglichen sechs Dossiers antragsgemäss vereinigt wurden –, ein gewisser Synergieeffekt.

8.3. Nach dem zuvor Gesagten, muss sich die Prozessentschädigung im vorliegenden Verfahren im vom Bundesverwaltungsgericht gesteckten Rahmen bewegen. Aus den genannten Gründen erweist sich eine (reduzierte) Parteientschädigung für die Beschwerdeführenden 1 und 3 – 6 von Fr. 42'500.-- als angemessen (Art. 7 ff. VGKE).

8.4. Die Verteilung auf die Beschwerdeführenden 1.1, 1.2 sowie 3 – 6 erfolgt mit den gleichen Anteilen wie in E. 8.1 dargelegt.

9.
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 [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird in Bezug auf die Dossiers Nr. 1 – 4 sowie 6 – 10 (ESTV-Dossiers Nr. ***1, ***2, ***3, ***4, ***6, ***7, ***8, ***9 und ***10 gutgeheissen. Die Schlussverfügungen in diesen Verfahren (Schlussverfügungen 1 sowie 3 – 6 vom 12. Oktober 2010) werden aufgehoben. Es wird diesbezüglich keine Amtshilfe geleistet.

In Bezug auf das Dossier Nr. 5 (ESTV-Dossier Nr. ***5; Schlussverfügung 2) wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die reduzierten Verfahrenskosten von Fr. 25'000.-- werden den Beschwerdeführenden 1.1, 1.2 und 2 unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt und in diesem Umfang mit dem von den Beschwerdeführenden geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 45'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 20'000.-- wird den Beschwerdeführenden 1.1 und 1.2 je im Umfang von Fr. 2'000.-- sowie den Beschwerdeführenden 3 – 6 je im Umfang von Fr. 4'000.-- zurückerstattet.

Die Beschwerdeführenden 1 sowie 3 – 6 werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht ihre Auszahlungsstellen bekannt zu geben.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden 1 sowie 3 – 6 Parteientschädigungen in der Höhe von insgesamt Fr. 42'500.-- zu bezahlen, nämlich den Beschwerdeführenden 1.1 und 1.2 je Fr. 4'250.-- und den Beschwerdeführenden 3 – 6 je Fr. 8'500.--.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführenden (Einschreiben)

– die Vorinstanz (Ref-Nr. ***1, ***2, ***3, ***4, ****5, ***6, ***7, ***8, ***9 und ***10; Einschreiben)

Die vorsitzende Richterin: Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann Susanne Raas

Versand: