Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6674/2010

Urteil vom 27. Oktober 2011

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

1. **A. X._____,** …,
2. **Erbengemeinschaft B. X._____,**
mutmasslich bestehend aus:
2.1 **A. X._____**, …,
2.2 **C. Y._____**, …,
2.3 **D. X._____**, …,
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 mit Hilfe einer speziellen Projektorganisation sicherzustellen, dass innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen eine Schlussverfügung über die Herausgabe der verlangten Informationen erlassen werden könne.

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

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

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

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

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

E.
Das oben genannte Abkommen 09 samt Protokoll 10 wurde 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 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.
Nachdem die UBS AG der ESTV am 12. Dezember 2009 das Dossier von A. X._____ und B. X._____ als wirtschaftlich Berechtigte an der Z._____ Foundation übermittelt hatte, setzte die ESTV A. und B. X._____ mit Schreiben vom 11. Mai 2010 Frist bis zum 15. Juni 2010, um sie zu ermächtigen, beim IRS Kopien ihrer FBAR-Erklärungen (Reports of Foreign Bank and Financial Accounts) für die relevanten Jahre einzuholen. Innert Frist wurde keine solche Ermächtigung erteilt. In ihrer Schlussverfügung vom 26. Juli 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/B/b) erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Diese Verfügung stellte die ESTV der Bill Isenegger Ackermann AG, der Zustellungsbevollmächtigten von A. und B. X._____ sowie der Z._____ Foundation, zu.

H.
Am […] 2010 ist B. X._____ in […] verstorben.

I.
Mit Eingabe vom 14. September 2010 liessen A. X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) sowie "die Erben des B. X._____" (nachfolgend: Beschwerdeführer 2; zusammen: Beschwerdeführende) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV vom 26. Juli 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben

und beantragen, die angefochtene Verfügung aufzuheben und das Amtshilfeverfahren einzustellen. Eventualiter sei das Verfahren einzustellen, bis die Erben des B. X._____ festgestellt und die Ausschlagungsfrist abgelaufen seien. Anschliessend sei den Erben (exklusive Beschwerdeführerin 1) nochmals Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV. Zur Begründung machten die Beschwerdeführenden im Wesentlichen geltend, die Beschwerdeführerin 1 sei keine "US person" und B. X._____ sei an der Z._____ Foundation nicht wirtschaftlich berechtigt gewesen.

J.
Mit Vernehmlassung vom 5. Januar 2011 stellte die ESTV den Antrag, die Beschwerde insofern gutzuheissen, als sich die angefochtene Verfügung gegen die Beschwerdeführerin 1 als wirtschaftlich Berechtigte richte, im Übrigen sei sie abzuweisen. Die Kriterien der Kategorie 2/B/b seien nur für B. X._____, nicht jedoch für dessen Ehefrau, die Beschwerdeführerin 1, erfüllt. Die Dispositiv-Ziffern 1 und 3a der Schlussverfügung vom 26. Juli 2010 müssten entsprechend abgeändert werden.

K.
Das Bundesverwaltungsgericht forderte die Beschwerdeführenden mit Verfügung vom 7. März 2011 auf, die Erbbescheinigungen sowie Vollmachten der Erbinnen und Erben des B. X._____ einzureichen.

Nach einer Fristerstreckung teilte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden mit Eingabe vom 15. April 2011 mit, dass die Ausstellung der Erbbescheinigungen laut Auskunft des Bezirksgerichts Zürich (BGZ) sechs bis acht Wochen benötige.

L.
Aufgrund telephonischer Nachfrage am 13. Juli 2011 erklärte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden, dass er die Erbscheine vom BGZ noch nicht erhalten habe, da die zuständige Richterin öffentlich beurkundete Erklärungen von zwei Verwandten des Verstorbenen verlange, die bestätigen würden, dass er keine ausser- oder vorehelichen Kinder habe. Allenfalls erfolge auch noch ein öffentlicher Erbenaufruf. Weitere Abklärungen bei der Fallverantwortlichen am BGZ ergaben, dass für amerikanische Staatsbürger keine staatlichen Bestätigungen existierten, auf denen sämtliche Nachkommen aufgeführt seien. Das nun

gewählte Vorgehen mit den öffentlich beurkundeten Erklärungen sei eine Möglichkeit, um das Verfahren weiterzubringen.

Auf eine erneute Nachfrage des Bundesverwaltungsgerichts per E-Mail über den Stand des Verfahrens zur Erbenermittlung beim Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden am 22. September 2011 ging keine Antwort ein.

Das Bundesverwaltungsgericht nahm am 30. September 2011 in die Akten des BGZ Einsicht.

Auf telephonische Anfrage erklärte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden, dass nun wohl vom BGZ ein Erbenaufruf durchgeführt werde, da die verlangten öffentlich beurkundeten Erklärungen von zwei Verwandten nicht beigebracht werden könnten.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

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 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach den Vorschriften des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2. Als Prozessvoraussetzungen – auch Sachurteilsvoraussetzungen genannt – werden die Vorbedingungen bezeichnet, die erfüllt sein müssen, damit die Behörde eine Beschwerde zu behandeln und darüber materiell zu befinden hat (vgl. THOMAS MERKLI/ARTHUR AESCHLIMANN/RUTH HERZOG, Kommentar zum bernischen VPRG, Bern

1997, N 6 zu Art. 51 Abs. 2; vgl. auch ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, N 410). Zu den Prozessvoraussetzungen gehören unter anderem die Beschwerdebefugnis der ein Rechtsmittel einlegenden Person (Art. 48 VwVG), ein form- und fristgerecht eingereichtes Rechtsmittel (Art. 50 und 51 ff. VwVG) und das Fehlen anderweitiger Rechtshängigkeit oder eines rechtskräftigen Entscheids in der gleichen Sache (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4166/2010 vom 17. Mai 2011 E. 1.2; vgl. auch KÖLZ/ HÄNER, a.a.O., N 414; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, a.a.O., N 10 zu Art. 51 Abs. 2).

Damit die Rechtsmittelinstanz auf eine Beschwerde eintritt und diese materiell behandelt, müssen die Prozessvoraussetzungen nachgewiesen sein. Die angerufene Behörde prüft sie von Amtes wegen. Die Untersuchungsmaxime gilt jedoch auch hier nicht unbeschränkt, vielmehr tragen die Beschwerdeführenden eine Substantiierungslast, indem sie das Vorliegen der Prozessvoraussetzungen darzulegen haben (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4166/2010 vom 17. Mai 2011 E. 1.2, A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 1.2.2; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., N 410, mit weiteren Hinweisen).

1.2.1. Nach Art. 6 VwVG gelten als Parteien Personen, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berühren soll, sowie andere Personen, Organisationen oder Behörden, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme hatte (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Diese Voraussetzungen zur Beschwerdebefugnis müssen kumulativ erfüllt sein (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 1.2.1, A-8687/2010 vom 21. Februar 2011 E. 1.2.1, A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 1.3.1; ISABELLE HÄNER, in: Christoph Auer/Markus Müller/ Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008 N 3 zu Art. 48). Als schutzwürdig gilt jedes rechtliche oder tatsächliche Interesse, das eine von einer Verfügung betroffene Person geltend machen kann. Materiell beschwert ist somit in erster Linie der Adressat – eine natürliche oder juristische Person des Privatrechts oder (gegebenenfalls) des öffentlichen Rechts – einer Verfügung, dessen Rechtsstellung durch die Verfügung direkt beeinträchtigt wird (Urteile des

Bundesverwaltungsgerichts A-6406/2010 vom 15. April 2011 E. 1.2.1, A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 1.2.1).

1.2.2. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.5).

1.2.3.

1.2.3.1 Die Beschwerdeführerin 1 ist als Verfügungsadressatin und angeblich wirtschaftlich Berechtigte der Z._____ Foundation, der Halterin des betroffenen Bankkontos, mehr als die Allgemeinheit von der Verfügung betroffen. Sie hat ein Interesse an der Aufhebung oder Änderung derselben und hat am Verfahren vor der Vorinstanz teilgenommen. Damit ist die Beschwerdeführerin 1 ohne weiteres beschwerdelegitimiert.

1.2.3.2 Der zweite Verfügungsadressat, B. X._____, ist nach Erlass der angefochtenen Verfügung verstorben. An seiner Stelle haben "seine Erben" Beschwerde erhoben. In ihrer ersten Eingabe liessen sie beantragen, das vorliegende Verfahren sei einzustellen, bis die Erben eruiert seien und die Ausschlagungsfrist gemäss Art. 566 [recte: Art. 567] des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) abgelaufen sei. Anschliessend sei den Erben, exklusive der Beschwerdeführerin 1, Gelegenheit einzuräumen, zum Verfahren Stellung zu nehmen.

Die Vorinstanz wies in ihrer Vernehmlassung lediglich daraufhin, dass nach dem Tod von B. X._____, die Folgen für die Vollmacht und Vertretungsbefugnis von Amtes wegen zu prüfen seien.

Nach weiteren Instruktionsmassnahmen machte der Rechtsvertreter geltend, die Erben seien gemäss vorliegender Unterlagen die Beschwerdeführerin 1 als Ehefrau des verstorbenen B. X._____ sowie die in […] lebenden gemeinsamen Kinder, die Tochter C. Y._____ und der Sohn D. X._____. Die Erben hätten ihm gegenüber bekräftigt, die Erbschaft nicht auszuschlagen. Er legte das (unvollständige) Testament von B. X._____ und Vollmachten der drei Erben ins Recht. Die Erbbescheinigungen wurden, obschon mehrfach in Aussicht gestellt, bis heute nicht eingereicht.

Aufgrund der Akteneinsicht des Bundesverwaltungsgerichts beim BGZ (vgl. Sachverhalt Bst. L) konnte das genannte Testament vollständig (inkl. Unterschriften der Zeugen sowie Testamentszusätze) zu den Akten genommen werden.

1.2.4. Vorliegend handelt es sich um einen Sachverhalt mit relevantem Auslandsbezug, weshalb sich die Wirkungen des Todes von B. X._____ nach dem Bundesgesetz vom 18. Dezember 1987 über das internationale Privatrecht (IPRG, SR 291) richten. Nach Art. 90 Abs. 1 IPRG untersteht der Nachlass einer Person mit letztem Wohnsitz in der Schweiz dem schweizerischen Recht. Ein Ausländer kann jedoch durch letztwillige Verfügung oder Erbvertrag den Nachlass einem seiner Heimatrechte unterstellen. Diese Unterstellung fällt dahin, wenn er im Zeitpunkt des Todes diesem Staat nicht mehr angehört hat oder wenn er Schweizer Bürger geworden ist (Art. 90 Abs. 2 IPRG). Das auf den Nachlass anwendbare Recht bestimmt, was zum Nachlass gehört, wer in welchem Umfang daran berechtigt ist, wer die Schulden des Nachlasses trägt, welche Rechtsbehelfe und Massnahmen zulässig sind und unter welchen Voraussetzungen sie angerufen werden können (Art. 92 Abs. 1 IPRG).
Gemäss Art. 93 Abs. 1 IPRG gilt für die Form der letztwilligen Verfügung das Haager Übereinkommen vom 5. Oktober 1961 über das auf die Form letztwilliger Verfügungen anwendbare Recht (nachfolgend: Haager Übereinkommen, SR 0.211.312.1). Nach Art. 1 Bst. a des Haager Übereinkommens ist eine letztwillige Verfügung hinsichtlich ihrer Form gültig, wenn diese dem innerstaatlichen Recht des Ortes entspricht, an dem der Erblasser letztwillig verfügt hat.

Die nächsten Erben eines Erblassers sind seine Nachkommen. Die Kinder erben zu gleichen Teilen (Art. 457 Abs. 1 und 2 ZGB). Laut Art. 462 Ziff. 1 ZGB erhalten überlebende Ehegatten, wenn sie mit Nachkommen zu teilen haben, die Hälfte der Erbschaft. Die Erben erwerben die Erbschaft als Ganzes mit dem Tode des Erblassers kraft Gesetzes. Mit Vorbehalt der gesetzlichen Ausnahmen gehen die Forderungen, das Eigentum, die beschränkten dinglichen Rechte und der Besitz des Erblassers ohne weiteres auf sie über, und die Schulden des Erblassers werden zu persönlichen Schulden der Erben (Art. 560 Abs. 1 und 2 ZGB). Beerben mehrere Erben den Erblasser, so besteht unter ihnen, bis die Erbschaft geteilt wird, infolge des Erbgangs eine Gemeinschaft aller Rechte und Pflichten der Erbschaft. Sie werden Gesamteigentümer der Erbschaftsgegenstände und verfügen unter Vorbehalt der vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- und Verwaltungsbefugnisse über die Rechte der Erbschaft gemeinsam (Art. 602 Abs. 1 und 2 ZGB). Die gesetzlichen und die eingesetzten Erben haben die Befugnis, die Erbschaft, die ihnen zugefallen ist, auszuschlagen. Ist die Zahlungsunfähigkeit des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes amtlich festgestellt oder offenkundig, so wird die Ausschlagung vermutet (Art. 566 Abs. 1 und 2 ZGB). Die Frist zur Ausschlagung beträgt drei Monate. Sie beginnt für die gesetzlichen Erben, soweit sie nicht nachweisbar erst später von dem Erbfall Kenntnis erhalten haben, mit dem Zeitpunkt, da ihnen der Tod des Erblassers bekannt geworden, und für die eingesetzten Erben mit dem Zeitpunkt, da ihnen die amtliche Mitteilung von der Verfügung des Erblassers zugekommen ist (Art. 567 Abs. 1 und 2 ZGB).
Der Erblasser kann eine letztwillige Verfügung entweder mit öffentlicher Beurkundung oder eigenhändig oder durch mündliche Erklärung errichten (Art. 498 ZGB). Die öffentliche letztwillige Verfügung erfolgt unter Mitwirkung von zwei Zeugen vor dem Beamten, Notar oder einer anderen Urkundsperson, die nach kantonalem Recht mit diesen Geschäften betraut sind (Art. 499 ZGB). Die weiteren Formvorschriften zu dieser Verfügungsart finden sich in Art. 500-504 ZGB.

1.2.5. Als Vorbemerkung ist festzuhalten, dass das Verfahren betreffend Testamentseröffnung weiterhin beim BGZ pendent ist. Das Bundesverwaltungsgericht kann nicht anstelle des BGZ abschliessend feststellen, wer die Erben sind. Es hat aber – soweit als möglich – von Amtes wegen zu untersuchen, wer vorliegend beschwerdelegitimiert ist.

Beschwerde erhoben haben als "Erben des B. X._____", seine Ehefrau, die Beschwerdeführerin 1, sowie die beiden Kinder, C. Y._____ und D. X._____.

B. X._____ ist in […] verstorben, hatte seinen letzten Wohnsitz jedoch in der Schweiz. Demnach untersteht sein Nachlass grundsätzlich dem schweizerischen Recht (vgl. Art. 90 Abs. 1 IPRG). Dies hat er in seinem bei den Akten liegenden Testament auch explizit festgehalten. Ob vorliegend eine Rechtswahl möglich gewesen wäre, ist also nicht weiter zu prüfen. Dementsprechend richtet sich das Erbstatut, d.h. insbesondere die Fragen, was zum Nachlass gehört und wer daran berechtigt ist, nach Schweizer Recht. Nach diesem sind die Nachkommen sowie die Ehefrau (nächste) gesetzliche Erben. Die Erben treten mit dem Tod des Erblassers nahtlos in dessen Rechtsposition ein. Die Erbeinsetzung erfolgt kraft Gesetzes ohne Dazutun der Erben selbst. Zudem geht das gesamte Vermögen samt Schulden auf die Erben über (sog. Universalsukzession; vgl. Art. 560 ZGB; JEAN NICOLAS DRUEY, Grundriss des Erbrechts, 4. Aufl., Bern 1997, § 4 N 1-7).

Die genannten gesetzlichen Erben sind vom Erblasser auch in seinem Testament als Erben eingesetzt worden. B. X._____ hat dieses Testament im Notariat Zürich-Riesbach verfassen und öffentlich beurkunden lassen. Damit untersteht es gemäss Haager Übereinkommen in Bezug auf die Formgültigkeit Schweizer Recht; soweit ersichtlich, dürften die relevanten Formvorschriften eingehalten sein. Das Testament enthält zudem eine (Ersatz-)Erbenregelung, falls die Ehefrau und die Kinder den Erbgang nicht erleben sollten, sowie eine Aufzählung mehrerer Personen, die einen Barbetrag als Legat erhalten sollen. Diese Bestimmungen interessieren hier jedoch nicht, weshalb nicht weiter darauf einzugehen ist.

Die dreimonatige Ausschlagungsfrist (Art. 567 Abs. 1 ZGB) dürfte vorliegend für die Beschwerdeführenden abgelaufen sein (vgl. Art. 567 Abs. 2 ZGB). Zudem hat der Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden dem Gericht schriftlich mitgeteilt, diese würden die Erbschaft nicht ausschlagen (act. 14 S. 1). Ausserdem besteht kein Fall für eine vermutete Ausschlagung gemäss Art. 566 Abs. 2 ZGB. Zusammengefasst ist den Akten nicht zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin 1 als Ehefrau sowie die beiden gemeinsamen Kinder, C. Y._____ und D. X._____, nicht Erben des verstorbenen B. X._____ sind; vielmehr erscheint dies wahrscheinlich.

Mit dem oben erwähnten Grundsatz der Universalsukzession ist auch verbunden, dass bei einer Mehrheit von Erben, der einzelne keine individuellen Titel an der Erbschaft besitzt. Nur alle zusammen können Berechtigte am Nachlass sein. Danach können über Erbschaftsobjekte nur alle Erben gemeinsam verfügen. Die Erben einer Erbengemeinschaft können nur zusammen Beschwerde führen, sie bilden eine notwendige Streitgenossenschaft (vgl. Art. 602 ZGB; DRUEY, a.a.O., § 4 N 8 f.; vgl. auch PETER RUGGLE in: Karl Spühler/Luca Tenchio/Dominik Infanger [Hrsg.], Basler Kommentar, Schweizerische Zivilprozessordnung, Basel 2010, N 4-6 zur Art. 70). Die vom Gericht als mutmassliche Erben bezeichneten Personen (Beschwerdeführerin 1, C. Y._____ und D. X._____) führen die Beschwerde als mutmassliche Mitglieder der Erbengemeinschaft zusammen, sind aber je einzeln im Rubrum aufzunehmen.

1.2.6. Wie nachfolgend (E. 5.2) zu zeigen sein wird, ändert sich die materielle Beurteilung des Falles nicht aufgrund der Anzahl oder persönlicher Eigenschaften der Erben. Da sich das Ergebnis zugunsten der Erben auswirkt (vgl. E. 6) und da den Amtshilfefällen generell, den Verfahren im Zusammenhang mit dem Staatsvertrag 10 im Speziellen, eine hohe zeitliche Dringlichkeit zukommt, rechtfertigt es sich, das Verfahren bereits jetzt zu einem Ende zu führen; dies, obschon die Erbenermittlung nicht abgeschlossen und damit die Beschwerdelegitimation nicht restlos geklärt ist. Hinzu kommt, dass die beschwerdeführenden Erben die nächsten gesetzlichen Erben von B. X._____ sind und keine konkreten Anzeichen bestehen, dass weitere Erben vorhanden sein könnten. Falls weitere Erben auftauchen sollten, würden diese die bisherigen, die ja pflichtteilsgeschützt sind (vgl. Art. 470 Abs. 1 ZGB und Art. 471 Ziff. 1 und 3 ZGB), nicht verdrängen, sondern zu diesen hinzutreten. In diesem Sinne ist auf die vorliegende Beschwerde einzutreten.

1.2.7. Aus den gleichen Gründen ist das vorliegende Verfahren auch nicht – wie von den Beschwerdeführenden eventualiter beantragt – zu sistieren. Ebenso ist es nicht erforderlich, die mutmasslichen Erben, die alle vom gleichen Anwalt vertreten werden, nochmals zur Stellungnahme einzuladen. Einerseits ist nicht davon auszugehen, dass sie noch gewichtige neue Argumente ins Feld führen würden, andererseits fällt das Ergebnis ohnehin zu ihren Gunsten aus (vgl. nachfolgend E. 6).

2.

2.1. Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f. und E. 6.2.2). Es wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein hinreichender Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilferichters, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1; 128 II 407 E. 5.2.1; 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1, BVGE 2010/64 E. 1.4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-3053/2009 vom 17. August 2009 E. 4.2 f.; B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1).

In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihm dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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, 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).

2.2. Das hier zur Diskussion stehende Amtshilfegesuch der US-amerikanischen Steuerbehörde weist die Besonderheit auf, dass es – anders als dies bei Amtshilfegesuchen üblicherweise zutrifft (vgl. STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: jusletter vom 15. Oktober 2009, www.jusletter.ch) – Name, Adresse und weitere Identifikationsmerkmale der verdächtigten Personen nicht nennt. Die Identifikation der betroffenen Personen und damit der Entscheid über die Frage, ob eine Person unter das Amtshilfegesuch fällt oder nicht, erfolgt anhand der im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien unmittelbar durch die Vorinstanz. Dabei reicht nach dem Vertragswortlaut nicht bloss der Verdacht, dass eine Person die Identifikationsmerkmale (wie beispielsweise das Erfordernis der "US person") aufweist, sondern es muss dies rechtsgenüglich feststehen (vgl. Anhang zum Staatsvertrag 10 Ziff. 1/B). Die Vorinstanz ist aber nicht in der Lage, allein gestützt auf die ihr von der UBS zugestellten Bankunterlagen den diesbezüglichen Sachverhalt vollständig festzustellen. Deshalb reicht es 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 sieht sich infolgedessen veranlasst, – gleich wie beim Tatverdacht (vgl. E. 2.1 hiervor) – nur zu prüfen, ob genügend Anhaltspunkte zur berechtigten Annahme dieser Identifikationsmerkmale vorliegen, und die Sachverhaltsfeststellungen zu diesen Identifikationsmerkmalen nur zu korrigieren, 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).

3.

3.1. Nach Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) gemäss der massgeblichen englischen Version (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1) 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.

Weiter sind in Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs folgende Voraussetzungen aufgeführt:

> B. For "offshore company accounts" (as described in paragraph 1.B of this Annex) where there is a reasonable suspicion that the US beneficial owners engaged in the following:
>
> a. […]
>
> b. Acts of continued and serious tax offense for which the Swiss Confederation may obtain information under its laws and practices, which based on the legal interpretation of the Contracting Parties includes cases where the US person failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that the person has met his or her statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e., by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). Absent such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration would grant information exchange where (i) the offshore company account has been in existence over a prolonged period of time (i.e., at least 3 years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100'000 on average per annum for any 3-year period that includes at least 1 year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50 % of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period).

3.2. Gemäss vertragsautonomer Auslegung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK erfasst der Begriff "US persons" nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen, welche in den USA in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren. Gemäss dem amerikanischen "Internal Revenue Code" sind neben "US citizens" (US-Staatsangehörigen) auch "resident aliens" in den USA subjektiv steuerpflichtig (BVGE 2010/64 E. 5.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.1.1, A-6242/2011 vom 11. Juli 2011 E. 8.2).

4.

4.1. Die Beschwerdeführerin 1 macht geltend, sie sei […] Bürgerin und verfüge zudem über die […] Staatsbürgerschaft. Die US-Staatsangehörigkeit habe sie aber nie besessen. Bis [… Datum vor dem abkommensrelevanten Zeitraum] habe sie mit ihrer Familie in den USA gewohnt und dementsprechend eine US-Green Card gehabt. Nach […Datum vor dem abkommensrelevanten Zeitraum] habe sie jedoch

ausserhalb der Vereinigten Staaten gelebt, und sie habe über keine Green Card mehr verfügt. Seither gelte sie nicht mehr als "US person" im Sinne des Staatsvertrags 10.

4.2. Die ESTV erklärt in ihrer Vernehmlassung, es sei in der angefochtenen Schlussverfügung nur für B. X._____ ausgeführt worden, dass die Voraussetzungen für die Amtshilfe nach den Kriterien der Kategorie 2/B/b erfüllt seien. Aus den Akten ergebe sich jedoch nicht, dass die erwähnten Kriterien auch auf dessen Ehefrau, die Beschwerdeführerin 1, zutreffen würden. Deshalb hätte die Amtshilfe richtigerweise nur bezüglich B. X._____, nicht aber in Bezug auf die Beschwerdeführerin 1 gewährt werden sollen. Die Dispositivziffern 1 und 3a der angefochtenen Verfügung müssten dementsprechend abgeändert werden.

In der Schlussverfügung vom 26. Juli 2011 hatte die ESTV ausgeführt, der Ehemann (Gesuchsgegner) sei eine "US person" im Sinne des Anhangs des Staatsvertrags 10, wobei sie sich auf die "Staatsbürgerschaft aufgrund des Passes" bezog.

4.3. Die Beschwerdeführerin 1 bestreitet also, das geforderte Kriterium der "US person" zu erfüllen. Die ESTV widerspricht dieser Darstellung nicht, sondern bestätigt vielmehr, dass das Vorliegen dieser Voraussetzung in Bezug auf die Beschwerdeführerin 1 nicht geprüft und die Verfügung entsprechend zu berichtigen sei. Da auch aus den Akten nicht ersichtlich ist, dass es sich bei der Beschwerdeführerin 1 um eine "US person" handeln könnte, ist den übereinstimmenden Anträgen der Prozessparteien ohne weiteres stattzugeben und die Beschwerde in Bezug auf die Beschwerdeführerin 1 gutzuheissen.

5.

5.1. Was den zweiten Verfügungsadressaten, B. X._____ betrifft, ist festzuhalten, dass das vorliegende Amtshilfegesuch – wie unter E. 2.2 ausgeführt – den Namen der Person, für welche Amtshilfe verlangt wird, nicht nennt. Stattdessen erfolgt die Identifikation anhand der im Anhang zum Staatsvertrag 10 festgelegten Kriterien. Laut Schlussverfügung der ESTV soll B. X._____ die für die Kategorie 2/B/b geforderten Kriterien (vgl. vorstehend E. 3.1) erfüllen. Er sei eine "US person" und an der Z._____ Foundation und damit auch an deren Bankkonto (die während des relevanten Zeitraums bestanden hätten) wirtschaftlich berechtigt gewesen. Er habe der ESTV keine Ermächtigung gegeben, beim IRS

Kopien seiner FBAR-Erklärungen einzuholen und die erforderlichen Gewinne seien auch erzielt worden.

5.2. B. X._____ ist, wie bereits festgehalten (vgl. Sachverhalt Bst. H), gestorben. Dies belegen die eingereichte Todesurkunde (Beschwerdebeilage 2) und der beim BGZ hängige Prozess beim Einzelgericht für Erbschaftssachen. Damit ist die angebliche "US person", welche die erforderlichen Kriterien erfüllt haben sollte, nicht mehr vorhanden. Es fehlt mit anderen Worten die anhand der Kriterien des Anhangs zum Staatsvertrag 10 definierte Person, für die Amtshilfe hätte geleistet werden sollen, also das Subjekt des mit dem Amtshilfegesuch vom 31. August 2009 eingeleiteten Amtshilfeverfahrens. Das Amtshilfeersuchen ist damit in Bezug auf diese Person gegenstandslos geworden. Dementsprechend ist die Beschwerde auch in Bezug auf B. X._____ gutzuheissen.

6.
Nach dem Gesagten ist Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen. Damit ist die Verfügung der Vorinstanz vom 26. Juli 2010 aufzuheben und keine Amtshilfe zu leisten.

7.

7.1. Bei diesem Verfahrensausgang sind weder den obsiegenden Beschwerdeführenden noch der Vorinstanz Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- ist den Beschwerdeführenden zurückzuerstatten.

7.2. Die Beschwerdeinstanz hat der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Beschwerdeführenden sind vorliegend anwaltlich vertreten. Die Beschwerdeschrift war nur sehr kurz (gut vier Seiten) und weitere notwendige Unterlagen wurden erst aufgrund mehrmaliger Nachinstruktion eingereicht. In Würdigung der gesamten Umstände ist die Vorinstanz zu verpflichten, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.-- zu bezahlen (Art. 8 ff. VGKE).

8.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 26. Juli 2010 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe geleistet.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet.

Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekanntzugeben.

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

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführenden (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Einschreiben; Beilagen: Eingaben der Beschwerdeführenden vom 15. April 2011, 20. April 2011 und 6. Oktober 2011, Telephonnotizen vom 18. April 2011 und vom 13. Juli 2011)

Die vorsitzende Richterin: Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann Ursula Spörri

Versand: