Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.185/2003 /kil

Urteil vom 27. Januar 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Kurt Sieger,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen, Eigerstrasse 65, 3003 Bern.

Gegenstand
Internationale Amtshilfe,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. März 2003.

Sachverhalt:
A.
Am 20. Dezember 2002 ersuchte der Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika um Amtshilfe gemäss Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA; SR 0.672.933.61) betreffend X._____, A._____ Foundation (Fürstentum Liechtenstein), B._____ International Inc. (Taiwan) und C._____ Ltd. (British Virgin Islands).

X._____ ist taiwanischer Staatsangehöriger und besass in den hier massgebenden Jahren 1989 - 1992 die Bewilligung zum ständigen Aufenthalt in den Vereinigten Staaten. Er ist seit 1994 amerikanischer Staatsbürger. Gemäss den Ausführungen im Amtshilfegesuch haben X._____ und die B._____ International Inc. Y._____ beim Abschluss von sechs lukrativen Verträgen mit der Regierung von Taiwan beraten und unterstützt. Die Verträge erlaubten es dem schwedischen Unternehmen, in Taiwan Fuss zu fassen. Hierfür habe Y._____ namhafte Provisionen bezahlt. X._____ wird beschuldigt, in den US-Steuererklärungen der Jahre 1989 - 1992 diese Einkünfte verschwiegen zu haben. Er habe versucht, mit einem Komplex von Lügen und unwahren Urkunden die Steuerbehörde irrezuführen. Um für die fraglichen Jahre das gesamte Einkommen feststellen zu können, ersucht der Internal Revenue Service die Eidgenössische Steuerverwaltung um Sicherstellung und Herausgabe aller Unterlagen über die Bankkonten, die bei der UBS AG, Zürich, geführt werden und auf X._____, A._____ Foundation, B._____ International Inc., und C._____ Ltd. lauten. Im Einzelnen verlangt die amerikanische Behörde die Herausgabe folgender Dokumente:

1. Alle Dokumente (Eröffnungsblätter, Unterschriftenkarten, Kontoauszüge usw.) bezüglich des Kontos Nr. 111 lautend auf A._____ Foundation, und des Kontos Nr. 222, lautend auf C._____ Ltd., beide bei der

UBS AG in Zürich.

2. Alle Dokumente bezüglich der weiteren im Namen von X._____, B._____ International Inc., A._____ Foundation und/oder C._____ Ltd. bei der UBS AG in Zürich.

3. Alle in der Einverständniserklärung (Consent directive) von X._____ vom 23. Februar 2001 (Beilage E zum Amtshilfegesuch) erwähnten Dokumente.

4. Alle Dokumente in Bezug auf die Kundenbeziehungen zwischen der UBS AG und X._____ oder seinem Vertreter für die Zeit ab 1. Januar 1995 bis dato, soweit sie nicht bereits in Punkt 1 und 2 hiervor enthalten sein sollten.

B.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung informierte die UBS AG, Zürich am 8. Januar 2003 über den Eingang des Gesuchs und hielt die Bank an, die verlangten Dokumente herauszugeben, andernfalls eine vollstreckbare Zwischenverfügung erlassen würde. Zudem seien X._____ und die B._____ International Inc. aufzufordern, einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen. Die Bank kam in mehreren Eingaben den Aufforderungen nach. Am 10. Februar 2003 teilte Rechtsanwalt Dr. Kurt Sieger der Eidgenössischen Steuerverwaltung zudem mit, dass er von X._____ als Zustellungsbevollmächtigter bezeichnet worden sei.

C.

Mit Verfügung vom 25. März 2003 gab die Eidgenössische Steuerverwaltung dem Amtshilfegesuch statt. Sie sieht vor, alle eingereichten Dokumente an den Internal Revenue Service zu übermitteln. Zudem hielt sie fest, dass die amerikanische Behörde jederzeit Detailbelege zu den Kontoauszügen verlangen könne. Diese Dokumente würden unverzüglich beschafft und ohne weitere Verfügung dem Internal Revenue Service übergeben.

D.

Mit rechtzeitiger Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt X._____, die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei aufzuheben und das Amtshilfegesuch sei vollumfänglich abzuweisen; eventualiter sei die Amtshilfe in Bezug auf Informationen, welche den Zeitraum nach dem 31. Dezember 1992 beträfen, zu verweigern; subeventualiter sei die Sache zur Vervollständigung der Akten und Neubeurteilung an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückzuweisen. Der Beschwerdeführer beantragt ferner, das Verfahren zu sistieren, bis Klarheit herrsche, ob mit den beiden Urteilen des United States Tax Court vom 6./21. Februar 2003 das Amtshilfegesuch gegenstandslos geworden sei.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde kostenfällig abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Die Beschwerde wirft die Frage auf, ob das Amtshilfegesuch vom 20. Dezember 2002 infolge der beiden Entscheide des United States Tax Court vom 6./21. Februar 2003 gegenstandslos geworden sei und der Grundsatz der abgeurteilten Sache (”ne bis in idem”) der Amtshilfe entgegenstehe.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat diesbezüglich beim Internal Revenue Service Auskunft verlangt. Der Antwort der amerikanischen Einkommenssteuerbehörde vom 15. Mai 2003 ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau Vereinbarungen unterzeichnet hätten, welche Nachsteuern und Bussen der Steuerjahre 1989 - 1992 beträfen, dass jedoch damit der Fall nicht definitiv erledigt sei. Die Behörde könne nämlich gemäss Internal Revenue Code Section 6212(c) eine neue Verfügung erlassen, wenn sich ergeben sollte, dass auf betrügerische Weise weiteres Einkommen verheimlicht worden sei. - Es ist somit davon auszugehen, dass ein berechtigtes Interesse der amerikanischen Behörde an Information nach wie vor besteht. Das Prinzip ”ne bis in idem” verbietet zwar, dass eine Handlung, die bereits Gegenstand eines Urteils war, erneut untersucht oder beurteilt wird. Der Grundsatz schliesst aber eine Revision nicht aus, das heisst ein Nachfolgeverfahren auf der Grundlage neuer Beweise (BGE 127 III 496 E. 3a; 120 V 150 E. 2a). Das Prinzip steht auch einer neuen Verurteilung nicht entgegen, wenn sich ergeben sollte, dass weiteres Einkommen in betrügerischer Weise hinterzogen wurde.

2.

Es ist unbestritten, dass vorliegend das Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 2. Oktober 1996 und die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, VO DBA-USA; SR 672.933.61) Anwendung finden, auch wenn sich das Amtshilfegesuch auf frühere Steuerjahre bezieht. Bestimmungen über die Amtshilfe und die Pflicht von Privaten, von ihnen verlangte Informationen herauszugeben, sind Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur, die nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung mit ihrem Inkrafttreten sofort zu beachten sind (Urteil 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002, E. 3, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410; nicht publiziertes Urteil 2A.551/2001 vom 12. April 2002, E. 2). Auf das Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service und das Verfahren ist daher Art. 26 DBA-USA über den Informationsaustausch anwendbar.
3.
Zeigt sich im Vorprüfungsverfahren, dass ein Gesuch um Amtshilfe die Voraussetzungen des Art. 26 DBA-USA erfüllt, so informiert die Eidgenössische Steuerverwaltung den Informationsinhaber über den Eingang des Gesuchs und die darin verlangten Informationen (Art. 20c Abs. 3 VO DBA-USA). Gleichzeitig ersucht sie ihn, die Informationen zuzustellen und die betroffenen Personen aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen (Art. 20c Abs. 4 VO DBA-USA). "Betroffen" im Sinne dieser Vorschrift ist diejenige Person, die an den zu übermittelnden Informationen berechtigt ist (vgl. Art. 20a Abs. 2 VO DBA-USA).

Gemäss diesen Bestimmungen forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung richtigerweise die UBS AG, Zürich auf, X._____ und die B._____ International Inc. über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis zu setzen und zu veranlassen, dass diese in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnen. Sie unterliess es aber, eine entsprechende Aufforderung in Bezug auf die A._____ Foundation und die C._____ Ltd. zu erlassen. Diese beiden juristischen Personen sind vom Amtshilfegesuch ebenfalls "betroffen" und berechtigt am Verfahren teilzunehmen (vgl. BGE 118 Ib 436 E. 4c/bb; 111 Ib 132 E. 3; Robert Zimmermann, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Bern 1999, S. 113 f.). Die Eidgenössische Steuerverwaltung unterlag diesbezüglich einem Irrtum. Den Betroffenen ist aus dieser Unterlassung indessen kein Nachteil erwachsen. Mit der Mitteilung des Amtshilfegesuchs an den Beschwerdeführer haben auch sie vom Amtshilfeverfahren Kenntnis erhalten: Zwischen dem Beschwerdeführer und den beiden juristischen Personen bestehen wirtschaftliche Verbindungen: Gemäss den Unterschriftenkarten der Bank besitzt der Beschwerdeführer Einzelunterschrift für die beiden Konten der A._____ Foundation und der C._____ Ltd. bei der UBS AG, Zürich. Zudem wies die Anschrift der vom Beschwerdeführer in Kalifornien bewohnten Liegenschaft auf die C._____ Ltd. hin. Unter diesen Umständen durfte nach Treu und Glauben davon ausgegangen werden, dass die weiteren Betroffenen sich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung gemeldet hätten, wenn sie am Verfahren beteiligt sein wollten.
4.
Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen. In Fällen von Steuerbetrug ist (a) der Informationsaustausch nicht durch Artikel 1 (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt und wird (b) die zuständige Behörde eines Vertragsstaates auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten erteilen.

Es handelt sich bei dieser Bestimmung um eine gegenüber der sonstigen schweizerischen Abkommenspraxis erweiterte Auskunftsklausel, weil sie die Informationspflicht nicht auf die für die "richtige Anwendung des Abkommens" notwendigen Auskünfte begrenzt (vgl. BGE 96 I 733 E. 2), sondern den zuständigen Behörden erlaubt, unter sich diejenigen Auskünfte auszutauschen, die zur Verhütung von "Betrugsdelikten und dergleichen" im Zusammenhang mit einer unter das Abkommen fallenden Steuer notwendig sind. Dabei ist der Informationsaustausch nicht auf die abkommensberechtigten Personen (Art. 1 DBA-USA) beschränkt, so dass Auskünfte auch nicht ansässige Personen betreffen dürfen (ausführlich Urteil 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002, E. 5a, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410; nicht publiziertes Urteil 2A.551/2001 vom 12. April 2002, E. 3; s. auch H. Grüninger/A. H. Keller, Exchange of information in fiscal matters, ASA 65 S. 141 ff.).

Da das amerikanische Recht den im schweizerischen Recht massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird zudem in Ziffer 10 des Protokolls zum Staatsvertrag der Begriff Steuerbetrug im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (Botschaft vom 10. März 1997, BBl 1997 II 1099; vgl. Eric Hess, Die Möglichkeiten und Grenzen der Schweiz auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, ASA 71 S. 132). Danach muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Ein betrügerisches Verhalten wird bereits dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden sich schwer durchschaubarer Machenschaften bedient, um eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken. Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude erforderlich, damit eine arglistige Täuschung anzunehmen ist (BGE 125 II 250 E. 3b mit Hinweisen; ferner BGE 96 I 737 E. 3d; Urteil 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 6, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410; nicht publ. Urteil 2A.416/2001 vom 12. März 2002, E. 3.2).

5.

5.1 Der Internal Revenue Service wirft dem Beschwerdeführer vor, unwahre Angaben bezüglich des Umfangs seiner Tätigkeiten für Y._____ gemacht zu haben. Es gehe um Provisionszahlungen, die das schwedische Unternehmen für die Vermittlung der Verträge mit der Regierung Taiwans bezahlt habe. Nach den Informationen, welche der Internal Revenue Service von den schwedischen Behörden erhalten habe, habe Y._____ in den Jahren 1989 - 1992 Kommissionen im Betrag von US $ -.– auf das Konto Nr. 333 des Beschwerdeführers bei der UBS Hongkong überwiesen. Auf Vorhalt dieser Tatsache soll der Beschwerdeführer angegeben haben, dass es sich nicht um persönliches Einkommen, sondern um Einnahmen der B._____ International Inc. gehandelt habe; er habe das Konto Nr. 333 treuhänderisch für B._____ International Inc. geführt, weil diese nicht über die notwendige Geschäftsbewilligung in Hongkong verfügt habe. Als Beleg für seine Aussage habe der Beschwerdeführer einen Beratervertrag zwischen der Y._____ und B._____ International Inc. vorgelegt und behauptet, es handle sich um das einzige Abkommen. Aufgrund weiterer Informationen der schwedischen Behörden habe der Internal Revenue Service erfahren, dass es insgesamt vier Beraterverträge gegeben habe, zwei zwischen Y._____ und der B._____ International Inc. sowie zwei zwischen Y._____ und dem Beschwerdeführer. Die neuen Unterlagen hätten zudem gezeigt, dass Y._____ in den Jahren 1989 - 1992 auf das Konto Nr. 333 des Beschwerdeführers bei der UBS Hongkong insgesamt US $ -.– einbezahlt und der Beschwerdeführer davon an die B._____ International Inc. nur US $ 1'199'196.00 überwiesen habe. Der Beschwerdeführer habe damit über erhebliche persönliche Einnahmen verfügt, die er nicht deklariert habe.

5.2 Sodann soll der Beschwerdeführer gemäss den Ausführungen im Amtshilfegesuch auch unwahre oder irreführende Angaben bezüglich seiner Beziehungen zur B._____ International Inc. gemacht haben. Anfänglich habe er jegliche Beteiligung an dieser Gesellschaft bestritten. Auf Druck hin habe er behauptet, nur eine Minderheitsbeteiligung (10 %) zu besitzen, weshalb er nicht ermächtigt sei, Buchhaltungsunterlagen dieser Gesellschaft vorzulegen. Zum Beweis habe er Namenslisten der Angestellten und Aktionäre der B._____ International Inc. im Jahre 1997 vorgelegt und durch seinen Anwalt bestätigen lassen, dass diese Angaben auch den Besitzverhältnissen in den Jahren 1991 und 1992 entsprechen würden. Erst Recherchen, die der Internal Revenue Service durch eine Anwaltsfirma in Taiwan habe vornehmen lassen, hätten gezeigt, dass der Beschwerdeführer Gründer und in den fraglichen Jahren 1989 - 1992 Mehrheitsaktionär, Vorsitzender und Generaldirektor der B._____ International Inc. gewesen sei. Auf Aufforderung des Internal Revenue Service, Buchhaltungsunterlagen der B._____ International Inc. sowie Bankunterlagen vorzulegen, habe er die Erklärung eines Angestellten eingereicht, wonach Geschäftsunterlagen lediglich während fünf Jahren aufzubewahren seien. Gemäss den Auskünften der taiwanischen Anwälte seien Buchhaltungsunterlagen indessen während zehn Jahren aufzubewahren.

5.3 Schliesslich soll der Beschwerdeführer auch die Herkunft der Mittel für seine Investitionen systematisch verschleiert haben. Der Internal Revenue Service nennt verschiedene Beispiele:

So soll der Beschwerdeführer bezüglich seiner Beteiligung an der D._____ Partnership - eine Tankstelle mit Ladengeschäft in Kalifornien - angegeben haben, dass er diese aus dem Verkauf von Gold finanziert habe, das er von seinem Vater geschenkt erhalten habe. Sein Vater habe dieses Gold als General in der Armee von Tschiang Kai-schek erworben. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer die Beteiligung durch Überweisung von

US $ 100'000.00 ab dem Konto Nr. 444 der A._____ Foundation bei der UBS Hongkong finanziert, wie Untersuchungen ergeben hätten.

Sodann habe der Beschwerdeführer am 28. August 1990 ab seinem persönlichen Konto bei der UBS Hongkong zugunsten eines Bankkontos der C._____ Ltd. bei der UBS AG, Zürich (Konto Nr. 555) den Betrag von US $ 1'635'000.00 überweisen lassen. Am folgenden Tag sei für den Erwerb einer vom Beschwerdeführer bewohnten Liegenschaft in Kalifornien ein annähernd gleich hoher Betrag von US $ 1'625'000.00 ab einem unbekannten UBS-Konto überwiesen worden. Der Beschwerdeführer habe geltend gemacht, dass er die Liegenschaft treuhänderisch für Z._____ erworben habe. Der Internal Revenue Service vermutet jedoch, dass es sich beim unbekannten Konto um jenes der C._____ Ltd. bei der UBS AG, Zürich handelte und der Beschwerdeführer Mittel aus den Kommissionszahlungen der Y._____ benutzte, um den Erwerb der Liegenschaft zu finanzieren. Die Behörde sieht sich in ihrem Verdacht dadurch bestärkt, dass weitere Geldmittel, die der Beschwerdeführer treuhänderisch für Z._____ für den Unterhalt dieser Liegenschaft entgegengenommen haben will, nach den bisherigen Ermittlungen ursprünglich ebenfalls vom Konto des Beschwerdeführers bei der UBS Hongkong stammen würden.

Am 1. September 1992 sei ferner eine Betrag von US $ 650'000.00 als Teilzahlung an eine Liegenschaft in Kalifornien geleistet worden, welche von der Schwester des Beschwerdeführers und ihrem Ehemann gekauft worden sei. Der Beschwerdeführer habe dazu ausgeführt, es handle sich bei diesem Betrag um ein Geschenk des Vaters seines Schwagers. Die Unterlagen der UBS Hongkong zeigten jedoch auf, dass es sich um eine Überweisung ab dem persönlichen Konto Nr. 444 des Beschwerdeführers handle.
6.
Das sind deutliche Hinweise, dass der Beschwerdeführer mit unwahren Angaben und zum Teil auch falschen oder irreführenden Bescheinigungen die Kommissionszahlungen der Y._____ zu verheimlichen versuchte. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist für diese Vorgänge der strikte Beweis nicht erforderlich. Es entspricht einem feststehenden Grundsatz der internationalen Rechtshilfe, dass sich die schweizerischen Behörden beim Entscheid über die Frage, ob der Verdacht auf Steuerbetrug begründet erscheint, allein an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfegesuch zu halten haben, soweit dieser nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche enthält (BGE 118 Ib 111 E. 5b S. 121 f.; 117 Ib 64 E. 5c S. 88; 112 Ib 576 E. 3 S. 585; 110 Ib 173 E. 4d S. 180; Zimmermann, a.a.O., S. 123, mit weiteren Hinweisen). Was die internationale Rechtshilfe in Fällen von Abgabebetrug betrifft, verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Tatbestands, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 125 II 250 E. 5b; 116 Ib 96 E. 4c; 115 Ib 68 E. 3 b/bb S. 78; 114 Ib 56 E. 3b S. 59). Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Vorwand des
lediglich behaupteten Abgabebetruges Beweise beschafft, die zur Ahndung anderer Fiskaldelikte dienen sollen, für welche die Schweiz die Rechtshilfe nicht gewährt. Ein hinreichender Verdacht auf Steuerbetrug wurde seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (Urteil 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002, E. 6, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410; so bereits BGE 96 I 737 E. 3e zum Abkommen vom 24. Mai 1951).

Dieser Verdacht ist hier gegeben. Dabei geht es der amerikanischen Einkommenssteuerbehörde nicht nur um die ihr bereits bekannten Konten Nr. 111 der A._____ Foundation und Nr. 555 der C._____ Ltd., sondern sie will Auskunft über alle Konten bei der UBS in Zürich, welche vom Beschwerdeführer oder von diesen beiden Firmen oder von der B._____ International Inc. gehalten werden. Angesichts des Umstandes, dass nach den bisherigen Untersuchungen davon auszugehen ist, dass wesentliche Mittel von den Konten der UBS in Hongkong zur UBS AG in Zürich geflossen sind, ist der Verdacht begründet, dass A._____ Foundation oder C._____ Ltd. in die Sache involviert sein könnten. Das Auskunftsgesuch ist auch in Bezug auf diese Konten begründet.
7.
Der Beschwerdeführer betrachtet die Übermittlung von Akten, die über das Jahr 1992 hinausgehen, als unverhältnismässig. Er ist der Ansicht, es gehe nicht an, Bankdokumente herauszugeben, die in keinem Zusammenhang zu den hier fraglichen Steuerjahren 1989 - 1992 stünden.
7.1 Amtshilfe muss wie jedes staatliche Handeln verhältnismässig sein (BGE 128 II 407 E. 5.2.1 S. 417 mit

Hinweis). Aus diesem Grund müssen die Informationen, die im Rahmen der internationalen Amtshilfe übermittelt werden, geeignet sein, den im Gesuch dargestellten und vermuteten Sachverhalt zu beweisen. Im Rahmen der internationalen Rechtshilfe, deren Grundsätze auch beim Informationsaustausch gemäss Art. 26 DBA-USA herangezogen werden können, ist es grundsätzlich Sache der schweizerischen Behörde, diejenigen Akten auszuscheiden, die den ausländischen Behörden übermittelt werden. Daher ist es nicht zulässig, die Auswahl der für das Verfahren wesentlichen Akten vollständig den ausländischen Behörden zu überlassen. Die ersuchte Behörde hat zwar nicht zu prüfen, ob der im Amtshilfegesuch enthaltene mutmassliche Sachverhalt sich verwirklicht hat. Sie hat aber zu entscheiden, ob sich die Akten auf den im Amtshilfegesuch dargestellten Sachverhalt beziehen können. Da auch Indizien und Hilfstatsachen Beweis erbringen können, sind allerdings nur Dokumente zurückzubehalten, die für das ausländische Verfahren mit Sicherheit nicht erheblich sind (BGE 122 II 367 E. 2c S. 371; Peter Popp, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in
Strafsachen, Basel 2001, S. 273).
7.2 Gemäss Amtshilfegesuch ermittelt der Internal Revenue Service hinsichtlich der Steuerjahre 1989 - 1992. Die Eidgenössische Steuerverwaltung informierte die UBS AG, Zürich am 8. Januar 2003 gemäss Art. 20c Abs. 3 VO DBA-USA über den Eingang des Gesuchs und die herausverlangten Dokumente und hielt die Bank an, diese Dokumente herauszugeben, andernfalls eine vollstreckbare Zwischenverfügung gemäss Art. 20d Abs. 2 VO DBA-USA erlassen würde. Der übrige Inhalt des Gesuchs durfte der Bank gemäss Art. 20c Abs. 3 VO DBA-USA nicht mitgeteilt werden. Weil die Eidgenössische Steuerverwaltung die im Gesuch spezifizierten Steuerjahre (1989 - 1992) unerwähnt liess, reichte die Bank zunächst nur Dokumente ab 1995 ein, nämlich die Auszüge des Kontos Nr. 666, lautend auf den Beschwerdeführer für die Zeit ab Eröffnung des Kontos am 30. Oktober 1995 bis zum 31. Dezember 2002, sowie die Auszüge der auf A._____ Foundation und C._____ Ltd. lautenden Konten Nr. 111 und Nr. 555 vom 1. Januar 1995 bis zur Saldierung dieser Konten im März 1995. (Zur B._____ International Inc. unterhielt die UBS AG, Zürich keine Kundenbeziehungen, wie sie mit Schreiben vom 13. Februar 2003 bekannt gab.) Nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Schreiben
vom 3. März 2003 alle Auszüge dieser Konten seit ihrer Errichtung herausverlangt hatte, liess die UBS AG der Eidgenössischen Steuerverwaltung alle Konto- und Depotauszüge ab Eröffnung im Jahre 1990 bis 31. Dezember 1994 zukommen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat vorgesehen, alle eingereichten Dokumente an die amerikanische Einkommenssteuerbehörde zu übermitteln.
7.3 Das Amtshilfegesuch bezieht sich ausdrücklich auf die Steuerjahre 1989 - 1992. Die Begehren, Ziffern 1 und 2, spezifizieren den Zeitraum nicht, für welchen um Informationen ersucht wird. Ziffer 3 der Begehren verweist auf eine Erklärung des Beschwerdeführers vom 23. Februar 2001 (Consent directive, Beilage E zum Amtshilfegesuch), mit der er in die Herausgabe von Bankdokumenten an die amerikanische Einkommenssteuerbehörde zunächst eingewilligt hatte, die er aber später zurückzogen hat. Diese Einwilligungserklärung beschränkt sich ausdrücklich auf die Dokumente des Zeitraums 1988 - 1992.

Zusätzlich verlangt die amerikanische Einkommenssteuerbehörde in Ziffer 4 der Begehren die Übermittlung aller Dokumente für die Periode ab 1. Januar 1995 bis heute, welche die Kundenbeziehungen zwischen der UBS AG, Zürich und dem Beschwerdeführer oder seinem Vertreter betreffen. Eine Begründung, weshalb Informationen für diesen Zeitraum benötigt werden, erteilte die Behörde nicht. Nachdem aber der Beschwerdeführer gegenüber dem Internal Revenue Service behauptete, dass die Kommissionszahlungen ihm nicht zustünden und er das auf seinen Namen lautende Konto Nr. 333 bei der UBS Hongkong nur treuhänderisch - für die B._____ International Inc. - gehalten habe, muss die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers an den Kommissionszahlungen geklärt werden. Hierfür ist es notwendig, die Verwendungen der Zahlungseingänge und -ausgänge auf diesem Konto und den weiteren Konten über einen längeren Zeitraum zu überprüfen. Das gilt namentlich auch für die zur Übermittlung vorgesehenen Kontoauszüge für die Periode vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2002. Zwar schloss der Beschwerdeführer sein persönliches Konto bei der UBS Hongkong am 14. Februar 1995 und überwies die restlichen Mittel auf das Konto der A._____ Foundation bei der UBS AG in Zürich. Nachdem jedoch nicht deklarierte Einkünfte über Konten bei der UBS in Zürich transferiert wurden, kann nicht ausgeschlossen werden, dass auch nach dem 31. Dezember 1995 weitere Mittel zweifelhafter Herkunft über die UBS AG in Zürich flossen. Diese müssen nicht zwingend bei der UBS in Hongkong bezogen, sondern können über eine andere Bank einbezahlt worden sein. Es ist daher richtig, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die Kontoauszüge für den gesamten Zeitraum bis 31. Dezember 2002

übermittelt.
8.
Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, Amtshilfe dürfe auch deshalb nicht erteilt werden, weil die ihm vorgeworfenen Delikte nach dem Recht der direkten Bundessteuer, welches auf die Amtshilfe gemäss Art. 26 DBA-USA entsprechend Anwendung findet (vgl. BGE 96 I 737 E. 5; Urteil 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002, E. 9, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410), verjährt sei. Diese Auffassung trifft nicht zu. Die Verjährungsfrist bei vollendeter Steuerhinterziehung gemäss Art. 184 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) beträgt 10 Jahre, die absolute Verjährungsfrist 15 Jahre nach dem Ablauf der Steuerperiode, weshalb die Verjährung für die in den Vereinigten Staaten untersuchten Steuerjahre 1989 - 1990 nicht eingetreten ist. Sie wären auch dann nicht verjährt, wenn die Verwirkungsfrist gemäss Art. 134 des Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) angewendet würde, da jedenfalls die Befragung des Beschwerdeführers im Dezember 1994 der Einleitung des Hinterziehungsverfahrens, die an keine besondere Form gebunden ist (Art. 134 BdBSt), gleichgestellt werden kann (BGE 96 I 737 E. 5). Damit kann offen bleiben, ob - wie die Eidgenössische
Steuerverwaltung beantragt - die Praxis des Bundesgerichts in der Frage der Verjährung an die Rechtslage gemäss dem Staatsvertrag zwischen der Schweiz und den USA über die gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS; SR 0.351.933.6) anzupassen sei, wonach der Verjährungseintritt nicht zu prüfen ist (vgl. BGE 118 Ib 266; s. auch 117 Ib 53).
9.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in ihrer Verfügung vorgesehen, dass die amerikanische Einkommenssteuerbehörde berechtigt sei, jederzeit Detailbelege zu den aufgeführten Kontoauszügen zu verlangen; diese würden unverzüglich beschafft "und ohne Erlass einer weiteren Verfügung an den Internal Revenue Service übermittelt".

Soweit Bankakten in Frage stehen, verlangt die Eidgenössische Steuerverwaltung sie bei der Bank ein (Art. 20c Abs. 3 und 4 VO DBA-USA). Dazu gehören auch allfällige Detailbelege zu den einzelnen Transaktionen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung prüft, ob und welche Informationen für den Sachverhalt, wie er im Amtshilfegesuch dargestellt oder vermutet wird, erheblich sein können und übermittelt werden müssen (Art. 20d Abs. 1 VO DBA-USA). Es steht dann dem ersuchenden Staat frei, ein weiteres Gesuch zu stellen, wenn er bei Prüfung der erhaltenen Unterlagen zur Auffassung gelangt, dass für die Beweisführung weitere Akten benötigt werden. Das ist aber im Gesuch darzulegen, weshalb es nicht angehen kann, die weiteren Unterlagen ungeprüft herauszugeben. Das bedingt eine neue Verfügung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung. In diesem Punkt ist die angefochtene Verfügung zu korrigieren, auch wenn es in der Beschwerde nicht ausdrücklich gerügt ist (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG).
10.
Der Beschwerdeführer obsiegt nur in einem - von ihm nicht ausdrücklich gerügten - Nebenpunkt. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Das rechtfertigt es, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens vollumfänglich dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Art. 156 Abs. 3 OG zwingt zu keiner anderen Kostenverlegung. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
In teilweiser Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird in Dispositiv Ziffer 2 (letzter Absatz) der angefochtenen Verfügung der Passus: "und ohne Erlass einer weiteren Verfügung an den Internal Revenue Service übermittelt" gestrichen.

Im Übrigen wird die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgewiesen und die angefochtene Verfügung bestätigt.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 10'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 27. Januar 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: