Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6505/2012

Urteil vom 29. Mai 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

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

B.

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

B.b Darauf zog die ESTV die bereits erlassenen Schlussverfügungen, gegen die eine Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht hängig war, in Wiedererwägung, worauf das Bundesverwaltungsgericht diese Verfahren abschrieb.

C.

C.a Am 3. Juli 2012 reichte der IRS erneut ein Amtshilfegesuch bei der ESTV ein. Die Informationen, um die darin ersucht wird, betreffen bestimmte in den USA steuerpflichtige Personen ("U.S. taxpayers"), welche Domizilgesellschaften gegründet haben, die bei der CS bestimmte Kon-

ten bzw. (nach schweizerischer Terminologie) Depots hielten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Die Eigenschaften, die ein Konto aufweisen muss, um vom Amtshilfegesuch betroffen zu sein, werden anschliessend aufgezählt.

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

Die CS habe ein Geschäftsmodell betrieben, welches in den USA steuerpflichtigen Kunden (nachfolgend auch: US-Kunden) ermöglicht habe, undeklarierte (also dem IRS gegenüber nicht offengelegte) Konten bei der CS und ihren nicht-US-Niederlassungen und Tochtergesellschaften zu halten und darauf Gelder ("funds") zu deponieren. Die CS habe ihre Büros in den USA dazu benutzt, Transaktionen von US-Kunden über deren nicht deklarierte, ausländische Konten zu ermöglichen. In der Schweiz tätige Angestellte der CS hätten US-Kunden dabei geholfen, Geld in die und aus der Schweiz zu bewegen. US-Kunden seien von Angestellten der CS instruiert worden, wie sie Domizilgesellschaften und andere Einrichtungen ("arrangements") auf der ganzen Welt zu benutzen hätten, um die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten der CS zu verschleiern. Mit Hilfe und Unterstützung der Angestellten der CS hätten die Kunden – als Teil eines Lügengebäudes, um die US-Steuerbehörden zu betrügen – Dokumente erstellt und besessen, die wahrheitswidrig und betrügerisch die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten falsch angegeben hätten, um Steuerstraf- und Einkommenssteuervorschriften der USA zu verletzen ("criminal and civil income tax laws"). Diese betrügerischen Machenschaften hätten eine illegale und substanzielle Reduktion im Steuervolumen

bewirkt, welches von US-Kunden der CS betreffend Einkommen und Ertrag aus US- oder ausländischen Investitionen bezahlt worden sei. US-Doppelbürger seien von Kundenberatern der CS ermutigt worden, nicht ihre US-Pässe für die Kontoeröffnung zu verwenden. Auch seien mehrere von den US-Behörden befragte Kunden der CS von Vertretern dieser Bank gefragt worden, ob sie ein Formular W-9 ausfüllen wollten und hätten dies verneint. Andere Kunden hätten gesagt, aus dem Kontext der Gespräche sei klar geworden, dass die Konten gegenüber dem IRS nicht offengelegt würden. Was die Depots, die die Auswahlkriterien erfüllten, beträfe, hätten die CS und ihre US-Kunden entgegen dem QI-Abkommen (einer Vereinbarung zwischen dem IRS und so genannten "Qualified Intermediaries", z.B. gewissen Banken) gehandelt.

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

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

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

Gemäss US-Recht seien US-Bürger und in den USA wohnhafte Personen verpflichtet, ihr weltweites Einkommen in ihren jährlichen Einkommenssteuererklärungen anzugeben. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankangestellte der CS und die US-Kunden der CS verschiedene Pläne ("schemes") geschmiedet, um den IRS zu betrügen. Sie hätten dazu wissentlich und vorsätzlich Schritte unternommen, um betrügerisch und fortgesetzt grosse Summen an US-Steuern zu hinterziehen. Dazu hätten die in den

USA steuerpflichtigen Personen u.a. Domizilgesellschaften benutzt, um falsche Dokumente und einschlägige Steuerformulare zu erstellen und einzureichen, oder sie hätten überhaupt keine Steuerformulare eingereicht. Dadurch hätten diese US-Kunden den IRS absichtlich getäuscht, indem sie Vermögen ("Assets"), an welchem sie wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, verborgen und dieses Vermögen und das darauf generierte Einkommen dem IRS nicht gemeldet hätten.

Schliesslich nennt das Amtshilfegesuch die Tatbestände nach US-Recht.

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

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

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

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

F.
Mit Schreiben vom 16. August 2012 gab die ESTV dem an der B._____ S.A. (Staat C._____) wirtschaftlich Berechtigten, Herrn A._____, Gelegenheit, im Vorgang zum Erlass einer Schlussverfügung im ihn betreffenden Amtshilfeverfahren Stellung zu beziehen, was A._____ mit Schreiben vom 17. September 2012 an die ESTV dann auch tat. Er stellte den Antrag, dem Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012, soweit die

ehemals von der Clariden Leu AG unter der CIF-Nr. (…) für die B._____ S.A. geführte Bankbeziehung betroffen ist, keine Folge zu leisten und das diesbezügliche Amtshilfeverfahren unverzüglich einzustellen. Die an die ESTV übermittelten Daten seien zu vernichten. Eventualiter seien die Namen diverser Zeichnungsberechtigter durch geeignete Massnahmen unkenntlich zu machen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV. Zur Begründung brachte er im Wesentlichen vor, dass das Ersuchen keinen genügenden Anfangsverdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen begründe. Ein solcher liege zudem nur dann vor, falls die rechtliche Selbstständigkeit des Rechtssubjekts, das mit der Bank in Verbindung steht, missachtet werde. Diese Voraussetzung sei vorliegend nicht erfüllt. Zum Eventualantrag führte er aus, dass sich die Abdeckung der Namen der Zeichnungsberechtigten zum Schutz dieser Personen vor Strafverfolgung in den USA rechtfertige.

G. In ihrer am 13. November 2012 erlassenen Schlussverfügung gelangte die ESTV zum Ergebnis, A._____ sei an der B._____ S.A. wirtschaftlich berechtigt und in ihrem Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die betreffenden Unterlagen zu edieren.

H.
Mit Eingabe vom 14. Dezember 2012 liess A._____ (nachfolgend: der Beschwerdeführer) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 13. November 2012 aufzuheben und das Amtshilfeersuchen des IRS vom 3. Juli 2012 definitiv und vollumfänglich abzuweisen. Eventualiter seien die Namen gewisser Zeichnungsberechtigter durch geeignete Massnahmen unkenntlich zu machen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV. Im Wesentlichen bringt der Beschwerdeführer vor, Gruppenanfragen seien mangels Grundlage in einem formellen Gesetz unzulässig. Das Ersuchen des IRS sei eine unzulässige "Fishing Expedition". Zudem sei die Editionsverfügung der ESTV vom 20. Juli 2012 an die CS nichtig, weil damit Ermessensentscheidungen an den Informationsinhaber übertragen worden seien. Darüberhinaus sei das Amtshilfegesuch mit dem Ersuchen vom 26. September 2011 weitgehend identisch. Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit eines neuen Gesuchs seien vorliegend nicht gegeben. Im Übrigen habe der Beschwerdeführer das "Spiel der AG" gespielt. Es liege keine Verletzung der Corporate Governance vor.

I.
Mit Vernehmlassung vom 10. Januar 2013 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

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

1.2 Keine Anwendung findet das noch nicht in Kraft stehende, am 23. September 2009 unterzeichnete Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet am 2. Oktober 1996 in Washington (BBl 2010 247 ff.).

1.3 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20*k* Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Der Beschwerdeführer erfüllt als Verfügungsadressat die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG.

Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht, weshalb auf sie einzutreten ist.

2.

2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, das Amtshilfeverfahren sei aufgrund des Amtshilfegesuchs vom 26. September 2011 materiell rechtskräftig abgeschlossen. Das Gesuch vom 3. Juli 2012 enthalte gegenüber demjenigen vom 26. September 2011 keine neuen Erkenntnisse und basiere auch nicht auf veränderten Verhältnissen, weshalb das Bundesverwaltungsgericht dieselbe Frage zu beantworten habe, wie im Entscheid A-737/2012 vom 5. April 2012 (vgl. oben B.a). Das Bundesverwaltungsgericht habe bereits entschieden, dass das vorliegende Ersuchen unzulässig und die Amtshilfe zu verweigern sei. Das Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 sei daher als Wiedererwägungsgesuch zu verstehen. Da der Sachverhalt im zweiten Amtshilfegesuch des IRS derselbe sei und keine Änderungen der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse vorliegen würden, seien die Anforderungen an eine erneutes Amtshilfeersuchen in der gleichen Angelegenheit nicht erfüllt.

2.2

2.2.1 Allgemein wird zwischen formeller und materieller Rechtskraft unterschieden. Eine Verfügung (bzw. ein Beschwerdeentscheid) wird formell rechtskräftig, wenn sie endgültig ist, wenn die Frist für die Einlegung eines ordentlichen Rechtsmittels unbenutzt abgelaufen ist, wenn die Parteien rechtsgültig darauf verzichtet haben, ein solches einzulegen, oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen haben (BVGE 2009/11 E. 2.1.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.1.1 mit Hinweisen).

2.2.2 Materielle Rechtskraft bedeutet, dass ein Entscheid nicht erneut zum Gegenstand eines Justizverfahrens gemacht werden kann, ausser er werde zuvor durch das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision umgestossen. Im Verwaltungsrecht ist die materielle Rechtskraft lediglich auf Erkenntnisse der Beschwerdebehörden anwendbar (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 9). Sie setzt voraus, dass der Entscheid in formelle Rechtskraft erwachsen ist. Im Übrigen sind jedoch formelle und materielle Rechtskraft streng auseinanderzuhalten. Die materielle Rechtskraft beschlägt die Frage der Bindung der Behörden an eine Verfügung, das heisst die Frage der Widerrufbarkeit einer Verfügung; bei der formellen Rechtskraft hingegen geht es um die Anfechtbarkeit der Verfü-

gung seitens der Betroffenen (BVGE 2009/11 E. 2.1.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2302/2011 vom 15. Juni 2011 E. 4.1.2).

2.2.3 Die Frage der Rechtskraft hängt mit der Frage des Streitgegenstands zusammen. In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege (vgl. zum Begriff Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 1.1 mit Hinweisen) ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet – in dieser also geregelt wurde oder hätte geregelt werden sollen –, soweit es im Streit liegt (RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2. Aufl., Basel 2010, S. 283 Rz. 987).

2.3

2.3.1 Im Amtshilfeverfahren wird nicht materiell über die Sache entschieden. Der ersuchende Staat kann einen neuen Entscheid erwirken, indem er sich auf neu in Kraft getretenes Recht oder neue Erkenntnisse stützt. Die Neuerungen können marginal sein, sofern sie relevant sind. Die Ablehnung einer Amtshilfeleistung ist daher nicht definitiv. Sie steht der Einreichung eines neuen Gesuchs oder – je nach Konstellation – auch eines Ergänzungsgesuchs nicht entgegen. Insofern besteht kein Rechtsschutzinteresse an der definitiven Verweigerung der Amtshilfe an sich (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.2.1 mit Hinweisen).

2.3.2 Der Schlussverfügung der ESTV liegt regelmässig ein bestimmtes Amtshilfegesuch zu Grunde. Die auf dieses Gesuch gestützte Schlussverfügung ist – wenn sie vollständig angefochten wird – Streitgegenstand. Mit anderen Worten ist Streitgegenstand die Frage, ob gestützt auf ein bestimmtes Amtshilfegesuch in Bezug auf eine bestimmte Person Amtshilfe zu leisten oder zu verweigern ist. In Rechtskraft erwächst somit nur die konkrete Schlussverfügung, die sich auf ein bestimmtes Amtshilfegesuch stützt. Trifft ein neues Amtshilfegesuch ein und wird gestützt auf dieses neue Gesuch eine neue Schlussverfügung erlassen, liegt ein neues Streitobjekt vor.

Gründet sich das neue Gesuch auf neue Erkenntnisse, sind Fälle, die bereits unter dem alten Gesuch entschieden wurden, erneut zu behandeln. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich bei den neuen Erkenntnissen der ersuchenden Behörde um neue materielle Erkenntnisse (beispielsweise neue Untersuchungsergebnisse in Straf- oder Verwaltungsverfahren)

oder neue formelle Erkenntnisse (Korrektur formeller Unzulänglichkeiten im "alten" Gesuch) handelt.

2.4 Mit Urteil A-737/2012 vom 5. April 2012 entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass die Identifikationskriterien im Amtshilfegesuch des IRS vom 26. September 2011 betreffend Kunden der CS zu weit formuliert sei, weil darunter (insbesondere) Personen fallen würden, die sich unter der Herrschaft des massgebenden DBA-USA 96 höchstens einer nicht amtshilfefähigen Hinterziehung von Steuern schuldig gemacht hätten (E. 8.4.4 des genannten Urteils). Mit anderen Worten genügte das Gesuch den Anforderungen, die an ein solches zu stellen sind, nicht. Es steht der ersuchenden Behörde nach dem oben Gesagten jedoch frei, ein neues, verbessertes Gesuch zu stellen, das die Anforderungen erfüllt (zuvor E. 2.3.2).

2.5 Das neue Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 ist unter den relevanten Gesichtspunkten präziser formuliert als das alte. Mögen die Änderungen auf den ersten Blick auch marginal erscheinen, so sind die nunmehr als Auswahlkriterien ("selection criteria") bezeichneten Umschreibungen von Verhaltensmustern doch enger formuliert als noch im Gesuch vom 26. September 2011 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 3.5). Eine "res iudicata" liegt hier jedenfalls nicht vor. Damit handelt es sich beim Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 – entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers – nicht um ein "Wiedererwägungsgesuch". Ob die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Wiedererwägung vorliegen, braucht dementsprechend nicht geprüft werden.

3.

3.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder "für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben" (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtli-

chen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6430/2012 vom 10. Mai 2013 E. 4.1; A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 4.1 mit Hinweisen, auch zum Folgenden).

3.2 Unter das Abkommen fallen Einkommensteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die so genannte "backup withholding tax", eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird (dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.2 und 7.5.1.4). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-USA 96 (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96).

4.

4.1 Gemäss Art. 20*c* Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 in Verbindung mit Ziff. 10 des Protokolls 96 glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der prima-facie-Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht. Erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20*j* Abs. 1 Vo DBA-USA hat sich die ESTV zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, (letztlich) eine unter das Abkommen fallende Person betreffen und reichen, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. BVGE 2010/64 E. 1.4.2 f. mit weiteren Hinweisen). Nicht darüber auszusprechen hat sich die ESTV dagegen darüber, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Sie hat weder Tat- noch ir-

gendwelche Schuldfragen zu prüfen noch ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Sie ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann. Die ESTV hat demnach kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) – zur Wahrung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes – eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen hinreichend begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Deckmantel eines von ihr ohne Vorhandensein von Verdachtsmomenten lediglich behaupteten Abgabebetrugs Beweise verschafft, die zur Ahndung anderer nicht amtshilfefähiger Fiskaldelikte dienen sollen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 6.1 mit Hinweisen, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.1.2 mit Hinweisen und A-6478/2012 vom 17. April 2013 E. 3.2).

4.2 Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass durch eine unter das Abkommen fallende Person der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht (als Amtshilfegericht) 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. Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem dergestalt vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt bei alledem weder zugunsten noch zulasten des Beschwerdeführers Untersuchungshandlungen vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6430/2012 vom 10. Mai 2013 E. 5.2 und A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 5.2 mit weiteren Hinweisen).

5.

5.1 Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist ein begründeter Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in ständiger Rechtspre-

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

5.2 Des Weiteren kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, im spezifischen Kontext des so genannten Qualified Intermediary (QI) Systems (QI-System), in welchem Banken mit dem IRS ein entsprechendes Abkommen geschlossen haben und damit als QI gelten, werde ein Vertrauensverhältnis zwischen den Banken und dem IRS geschaffen. Dieses basiere vereinfacht gesagt darauf, dass die Banken dem IRS gewisse Informationen über in den USA steuerpflichtige Personen mitzuteilen hätten oder auf den von diesen Personen erzielten Kapitalgewinnen eine Quellensteuer zurückbehalten müssten (ausführlich zum QI-System: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5; A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5; A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2). In gewissen Konstellationen sei es somit möglich, dass der Bankkunde – zusammen mit der Bank oder diese als Tatmittlerin ausnutzend – das Vertrauen des IRS in das korrekte Verhalten der Bank ausnutze, um diesen zu täuschen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn falsche Formulare vorlägen, wobei hier ein falsch ausgefülltes Formular W-8BEN im Vordergrund stehe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hat in konstanter Rechtsprechung solche Handlungsweisen als relevant für die Frage erachtet, ob ein Tatverdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen gegeben ist (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6478/2012 vom 17. April 2013 E. 4.2).

6.

6.1 In Bezug auf die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch zu genügen hat, enthalten weder Art. 26 DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA Vorgaben. Das Bundesverwaltungsgericht hat diesbezüglich eine analoge Anwendung der Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 als sachgerecht erachtet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.1.1, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.1, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 [auszugsweise publiziert in BVGE 2010/40] E. 7.2.1). Demgemäss hat ein Amtshilfegesuch in sinngemässer Anwendung von Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG; SR 351.1), die Gesuchstellerin und die für das Verfahren zuständige Behörde ebenso zu bezeichnen, wie den Gegenstand und den Grund des Ersuchens. Des Weiteren hat das Gesuch möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person zu enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet. Zudem muss die ersuchende Behörde die gesetzlichen Grundlagen der Untersuchung und den relevanten Sachverhalt darstellen und die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen. Hingegen würde es Sinn und Zweck der Rechts- wie der Amtshilfe zuwiderlaufen, wenn verlangt würde, dass der massgebliche Sachverhalt im Amtshilfegesuch bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei darzulegen ist. Denn erst die Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, sollen bisher im Dunkeln gebliebene Punkte klären (BGE 117 Ib 64 E. 5c mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.1.1 mit Hinweis). Gegenüber Rechtshilfegesuchen in anderen Fällen werden an Rechtshilfegesuche betreffend Abgabebetrug erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt (CARLO LOMBARDINI, Droit bancaire suisse, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, S. 1072 Rz. 34 mit Hinweisen). Die erhöhten Anforderungen betreffen namentlich die Frage, ob ein begründeter Verdacht auf die Tatbestandsmerkmale von "Betrugsdelikte[n] und dergleichen" gegeben ist. Die ESTV ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 128 II 407 E. 5.2.1 [zur Amtshilfe in Börsensachen]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2 mit weiteren Hinweisen).

6.2

6.2.1 Gemäss dem analog heranzuziehenden Art. 28 Abs. 2 Bst. d IRSG muss das Amtshilfegesuch möglichst genaue und vollständige Angaben

über die Person enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet. Diesbezüglich hat das Bundesverwaltungsgericht bereits mehrfach festgehalten, dass es nicht erforderlich ist, dass die untersuchende Steuerbehörde die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, im Amtshilfegesuch bereits nennen kann. Vielmehr genügen auch im Rahmen des Informationsaustausches gemäss Art. 26 DBA-USA 96 Verdachtsmomente auf das Vorliegen einer amtshilfefähigen Straftat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.2.1 mit Hinweisen; A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.2; A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.3.4, je mit Hinweisen). Demgemäss erachtete das Bundesverwaltungsgericht auch Gruppenersuchen gestützt auf die vorliegend anwendbare, ursprüngliche Fassung des DBA-USA 96 als möglich. Solche Ersuchen dürfen jedoch nicht gegen das Verbot der sog. "fishing expeditions" verstossen.

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

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

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem "voraussichtlich" kommt eine doppelte Bedeutung zu, indem es sich zum Einen darauf bezieht, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfegesuch geltend machen muss, und zum Andern nur solche Unterlagen zu übermitteln sind, die voraussichtlich erheblich sind. Der ersuchte Staat darf hier allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128 II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3).

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

In diesem Zusammenhang ist auch Art. 1 Abs. 2 des Bundesbeschlusses vom 16. März 2012 über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika (in: BBl 2012 3511; noch nicht in Kraft; zu dessen Relevanz für die Beurteilung des vorliegenden Amtshilfegesuchs: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.3) von Bedeutung, der wie folgt lautet: "Die Identifikation gemäss Absatz 1 Buchstabe a kann auch durch die Umschreibung eines Verhaltensmusters geschehen, aufgrund dessen davon auszugehen ist, dass die steuerpflichtigen Perso-

nen, die sich nach diesem Muster verhalten haben, ihren gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind. Steuerpflichtige Personen dürfen jedoch nur dann auf diese Weise identifiziert werden, wenn der Informationsinhaber oder seine Mitarbeitenden zu solchem Verhalten in erheblicher Weise beigetragen haben." Das Verhalten des Informationsinhabers ist bei Gruppenanfragen deshalb relevant, weil nachvollziehbar sein muss, weshalb die ersuchende Behörde der Ansicht ist, voraussichtlich erhebliche Unterlagen befänden sich beim genannten (und nicht bei einem anderen) Informationsinhaber (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4; SAMUELE VORPE/GIORDANO MACCHI/GIOVANNI MOLO, Il nuovo standard OCSE in materia di assistenza amministrativa ammette le domande raggruppate, in: RtiD II-2012, S. 727 ff., 739 f.).

6.2.3 Schliesslich dient das Erfordernis einer detaillierten Sachverhaltsdarstellung bei Gruppenanfragen nicht nur der Abgrenzung zur verbotenen "fishing expedition". Erhöhte Anforderungen an den Detaillierungsgrad des im Amtshilfeersuchen umschriebenen Sachverhaltes ergeben sich auch aus dem Umstand, dass der Informationsinhaber aufgrund des Ersuchens bzw. der darauf basierenden Editionsverfügung der ESTV in die Lage versetzt werden muss, die vom Gesuch betroffenen Personen zu ermitteln. Es genügt aber, wenn die Darstellung des Sachverhalts diesen Anforderungen gerecht wird. Darüberhinausgehende Anforderungen an den Detaillierungsgrad können nicht gestellt werden. Nach wie vor ist nämlich zu berücksichtigen, dass die Unterlagen, um deren Herausgabe ersucht wird, dazu dienen sollen, die noch offenen Fragen zu klären, so dass auch hier keine lückenlose und vollständig widerspruchsfreie Darstellung verlangt werden kann. Es muss sich aber der Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" aus dem Gesuch ergeben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.5 mit Hinweisen).

6.3 In Art. 26 DBA-USA 96 wird die Angabe des Namens des Informationsinhabers nicht verlangt. Auch das mit dem Abkommen zusammen abgeschlossene Protokoll schweigt sich darüber aus. Da ein Amtshilfegesuch dem Verhältnismässigkeitsprinzip entsprechen und zudem praktikabel sein muss, muss der Informationsinhaber – wie die betroffene Person – mit einem für den ersuchten Staat zumutbaren Aufwand identifiziert werden können. Ein Amtshilfegesuch kann sich zudem auf mehrere Informationsinhaber beziehen. Es muss demnach als zulässig erachtet werden, wenn in einem Gesuch Informationen verlangt werden, die bei

mehreren namentlich genannten oder identifizierbaren Informationsinhabern liegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6478/2012 vom 17. April 2013 E. 5.3 und A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 9.1).

7.

Was die Frage der Bezeichnung des Informationsinhabers betrifft (E. 5.3), ist nicht zu beanstanden, dass der IRS sein Gesuch nicht nur betreffend Kunden der Credit Suisse stellt, sondern alle Kunden der Credit Suisse Gruppe einbezieht. Dies gilt umso mehr, als im hier relevanten Kontext des QI-Systems konsolidierte Revisionen ("Audits") für Firmengruppen möglich sind (vgl. Zirkular Nr. 7216 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Mitgliedbanken vom 29. November 2002, veröffentlicht in: Pestalozzi/Lachenal/Patry [bearbeitet von Silvia Zimmermann unter Mitarbeit von Marion Vollenweider], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil [Nachtragssammlung], Band 4, Kennziffer I B h 68, S. 5 f. sowie die "Audit Guidance for External Auditors of Qualified Intermediaries", ebd., Kennziffer I B h 68 Beilage S. 7 f. und 16; siehe auch Zirkular 7132 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Mitgliedbanken vom 24. Oktober 2005, ebd., Kennziffer I B h 77 S. 5 f.), diese also zusammen betrachtet werden. Im vorliegenden Fall lagen die Informationen überdies ohnehin bei der CS selbst, als das Gesuch am 3. Juli 2012 an die Schweiz gerichtet wurde. Als Informationsinhaberin hat sie auch sämtliche verlangten Unterlagen zu edieren. Auch ist es zunächst ihr Verhalten als Informationsinhaberin, das relevant ist. Vorliegend ist zudem zu beachten, dass sowohl die Clariden Leu AG als auch – davor – die Clariden Bank (nahezu hundertprozentige) Tochtergesellschaften der Credit Suisse AG waren. Sie standen demnach unter einheitlicher Leitung. Schliesslich macht der IRS im Amtshilfegesuch geltend, dass er über Informationen zu verschiedenen CS-Einheiten verfügt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 9.2). Nach dem Gesagten erweist sich das Amtshilfegesuch auch in Bezug auf die Bezeichnung des Informationsinhabers als den Anforderungen genügend und es können namentlich auch Informationen betreffend Konten, die bei der Clariden Bank bzw. der Clariden Leu AG gehalten wurden, Gegenstand des Amtshilfeverfahrens sein. Insofern erweist sich die Kritik des Beschwerdeführers, wonach das ihn betreffende bei der Clariden Bank bzw. der Clariden Leu AG (und nicht bei der CS) geführte Konto, nicht offen zu legen sei, als unbegründet.

8.

8.1 Das Bundesverwaltungsgericht hat unlängst das Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 in formeller und materieller Hinsicht als den rechtlichen Anforderungen genügend erachtet und kam zum Schluss, dass gestützt auf dieses Gesuch grundsätzlich Amtshilfe zu leisten ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 11). Insbesondere beurteilte das Gericht die im Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 genannten Auswahlkriterien als geeignet, um Personen zu identifizieren, bei denen der Verdacht besteht, sie hätten ein amtshilfefähiges Delikt begangen. Unter dem Gesichtspunkt der Gruppendefinition genügt das Amtshilfegesuch somit den Anforderungen. Vor diesem Hintergrund ist auch das Vorbringen des Beschwerdeführers zu würdigen, die "selection criteria" seien zu wenig detailliert und es würde daher unzulässigerweise Untersuchungskompetenz an die Informationsinhaberin delegiert. Wie die ESTV richtigerweise dagegen einwendet, ist nur die Bank als Informationsinhaberin in der Lage, ihre Dossiers entsprechend den vorliegenden Kriterien zu überprüfen und die einschlägigen Unterlagen an die ESTV weiterzuleiten. Dem gesamten Verfahren ist somit zwangsläufig inhärent, dass die Bank selber die relevante Information eruiert und anschliessend übermittelt.

8.2 Nach dem Ausgeführten bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer die im Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 genannten Kriterien erfüllt und somit die Vorinstanz einen Tatverdacht bejahen durfte, ob also mithin hinreichende Anhaltspunkte dafür bestehen, dass durch eine unter das Abkommen fallende Person der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte (oben E. 4.2).

8.3 Im Streit liegt vorliegend einzig die Frage, ob der Beschwerdeführer das im Amtshilfegesuch an sechster Stelle angeführte Kriterium erfüllt, welches wie folgt in deutscher Sprache wiedergegeben werden kann:

> "Es gibt Hinweise ("evidence"), dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot ausübte in Verletzung der "corporate governance", indem er zum Beispiel der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person ("authorized officer"), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog."

8.4 Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe die rechtliche Selbstständigkeit der Gesellschaft jederzeit respektiert – er habe das "Spiel der AG" gespielt. So sei die B._____ S.A. ordnungsgemäss gegründet und im Handelsregister von Staat C._____ eingetragen. Ihre Gründung und die Eröffnung der Kontobeziehung hätten in keinem zeitlichen Zusammenhang mit der Einführung des QI-Systems gestanden. Sie sei gemäss dem anwendbaren Gesellschaftsstatut nicht verpflichtet gewesen, eine Buchhaltung zu führen. Zwar sei der Beschwerdeführer für die vorliegende Kontobeziehung zeichnungsberechtigt gewesen, doch sei ihm diese Zeichnungsberechtigung von den zuständigen Gesellschaftsorganen ordnungsgemäss erteilt worden. In der Folge habe er von dieser aber nie Gebrauch gemacht und habe auch zu keinem Zeitpunkt Kontakt mit der Clariden Leu AG gehabt. Alle Aufträge seien ausschliesslich und in Übereinstimmung mit der Corporate Governance von den Organen der Gesellschaft erteilt worden. Mit Bezug auf die ihm von der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Kreditkarte bringt der Beschwerdeführer vor, er habe diese nie verwendet. Die diesbezüglichen Belastungen beträfen einzig die Jahresgebühren. Dass der Beschwerdeführer als Berater der Gesellschaft gewaltet habe, sei unter dem Gesichtspunkt der Corporate Governance nicht zu beanstanden. Dasselbe gelte für das monatliche Honorar in der Höhe von USD (…), das er in seiner Funktion als Berater der Gesellschaft von Februar 2002 bis Mitte 2004 vereinnahmt habe. Der Beratungsvetrag – von dem keine Kopie mehr vorliege – sei im Jahr 2004 aufgelöst worden.

8.5 Die ESTV bringt demgegenüber vor, die Behauptungen des Beschwerdeführers seien nicht durch entsprechende Verträge oder einer Bestätigung der Versteuerung des Beraterhonorars in den USA belegt. Es erscheine "ein wenig seltsam", dass der Beschwerdeführer während der Dauer des angeblichen Beratungsmandats immer den gleichen Betrag erhalten haben soll. Es stehe zudem fest, dass gewisse Beträge zu Lasten der Gesellschaft zu Gunsten des Beschwerdeführers abgebucht worden seien, ohne dass eine Verwendung für Zwecke der Gesellschaft ersichtlich sei. Entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers würde somit der Verdacht eines Betrugsdelikts oder dergleichen vorliegen.

8.6 Tatsächlich vermag die ESTV auf Bankdokumente zu verweisen, welche als Anhaltspunkte nahelegen, der Beschwerdeführer habe aus dem in der Gesellschaft gehaltenen Vermögen direkt Bezüge für eigene Bedürfnisse getätigt (vgl. [Nr. der Bankdokumente]). Es handelt sich dabei insbesondere um einen Dauerauftrag zu Gunsten des Beschwerdeführers

in der Höhe von monatlich USD (…) im Zeitraum von Februar 2002 bis Mitte 2004. Aus den zitierten Unterlagen ist der Grund dieser Zahlungen nicht ersichtlich. Ein gesellschaftlicher Zweck kann vordergründig aus den Bankdokumenten nicht eruiert werden. Die ESTV verweist damit auf konkrete Anhaltspunkte, welche darauf hindeuten, dass auch das vorliegend einzig umstrittene sechste Kriterium des Amtshilfegesuchs erfüllt ist (E. 8.3). Die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts ist somit gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich erreicht; offensichtlich fehler- oder lückenhafte bzw. widersprüchliche sachverhaltliche Annahmen der Vorinstanz – welche zu einem anderen Ergebnis führen würden – sind nicht ersichtlich (E. 4.2). Es obläge damit dem Beschwerdeführer, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 4.2). Zwar bringt der Beschwerdeführer diesbezüglich vor, zwischen ihm und der B._____ S.A. hätte ein Beratungsvertrag bestanden, auf dessen Grundlage letztere ihm als Gegenleistung für seine Beratungstätigkeit ein monatliches Honorar von USD (…) geschuldet habe. Doch vermag er den Nachweis eines solchen Vertrags – beispielsweise durch Vorlegen eines Schriftstücks – nicht zu erbringen. Auch die diesbezügliche Behauptung des Beschwerdeführers, er habe das so vereinnahmte Honorar in den USA versteuert, ist nicht nachgewiesen.

Im Ergebnis vermag der Beschwerdeführer nicht nachzuweisen, dass der Bezug des Honorars im Rahmen eines Beratungsvertrags erfolgte. Die ESTV ist damit im Lichte der von ihr vorzunehmenden Würdigung (E. 4.1) zu Recht davon ausgegangen, dass Anhaltspunkte bestehen, gemäss welchen das "Spiel der Gesellschaft" durch den Beschwerdeführer im Sinne des sechsten Kriteriums des Amtshilfegesuchs nicht gespielt wurde. Vor diesem Hintergrund kann offen bleiben, ob das Ausstellen der Kreditkarte durch die B._____ S.A. an den wirtschaftlich Berechtigten einen weiteren Anhaltspunkt für die Verletzung der Corporate Governance darstellt. Der monatliche Bezug von USD (…) ohne Nachweis des geschäftlichen Grunds des Bezugs reicht schon für sich alleine, das sechste Kriterium des Amtshilfegesuchs vom 3. Juli 2012 hinreichend zu erfüllen.

9.

9.1 Einzugehen bleibt auf den Eventualantrag des Beschwerdeführers, für den Fall ihres Unterliegens seien diejenigen Unterlagen, welche die Namen gewisser Zeichnungsberechtigter enthalten, "durch geeignete Massnahmen unkenntlich zu machen".

9.2 Wie oben festgehalten wird, hat die Amtshilfe verhältnismässig zu sein (E. 6.2.2). Bezüglich Daten Dritter bedeutet dies, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6473/2012 vom 29. März 2013 E. 8.1 mit Hinweis). Mit Bezug auf die Frage, wer als "unbeteiligter Dritter" gilt, sind die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe heranzuziehen.

9.3 Unbeteiligter Dritter im Sinn von Art. 10 Ziff. 2 des Staatsvertrags vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS; SR 0.351.933.6), bei welchem Beweismittel und Auskünfte nur unter den in Art. 10 Ziff. 2 Bst. a-c aufgeführten Bedingungen übermittelt werden, ist einzig, wer nach dem Ersuchen in keiner Weise mit der diesem zugrunde liegenden Straftat verbunden zu sein scheint. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann von einem unbeteiligten Dritten dann nicht gesprochen werden, wenn eine wirkliche und unmittelbare Beziehung zwischen einer Person und einer der im Ersuchen geschilderten Tatsachen besteht, welche Merkmal einer Straftat ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Dritte als Teilnehmer im strafrechtlichen Sinne anzusehen ist (BGE 120 Ib 251 E. 5b; BGE 112 Ib 462 E. 2b; BGE 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 13.3.1 mit Hinweisen auf Beispiele in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung).

9.4 Das Prinzip der Spezialität besagt, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat. Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Soweit der Vertrag die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat nur in den Grundzügen umschreibt, gelangen subsidiär die allgemeinen Grundsätze für Rechtshilfeverfahren zur Anwendung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert Art. 26 DBA-USA 96 selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

> "[...] nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden […], die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter das schweizerisch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 fallenden Steuern befasst sind" (Vgl. Dispositiv der Schlussverfügung der ESTV vom 13. November Ziff. 3 Bst. b).

Zudem präzisiert die Schlussverfügung der ESTV vom 13. November 2012 (Dispositiv Ziff. 3 Bst. a), dass

> "die [...] Unterlagen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen A._____ [Adresse] als wirtschaftlich berechtigte Person an der B._____ S.A. [Adresse] für den im Ersuchen [...] vom 3. Juli 2012 genannten Tatbestand verwertet werden dürfen".

9.5 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird die Einhaltung des Spezialitätsgrundsatzes durch Staaten, die mit der Schweiz durch einen Rechtshilfevertrag verbunden sind, nach völkerrechtlichem Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (BGE 107 Ib 264 E. 4b; vgl. zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6475/2012 vom 2. Mai 2013 E. 5.3 mit weiteren Hinweisen). Die ESTV wird den IRS darauf hinzuweisen haben, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren gegen den Beschwerdeführer verwendet werden dürfen. In Anbetracht dessen besteht – entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers – zum "Schutz" der Betroffenen kein Anlass, von der bisherigen Praxis abzuweichen und die in den übermittelnden Akten auftauchenden Namen schweizerischer Staatsangehöriger "durch geeignete Massnahmen" vollständig abzudecken.

9.6 Der Beschwerdeführer bringt im Übrigen nur pauschal vor, die Daten der Zeichnungsberechtigten (bzw. schweizerischer Staatsangehöriger) seien unkenntlich zu machen. Bereits aus diesem Grund ist auf den entsprechenden Antrag nicht weiter einzugehen. Im Übrigen hätten die Zeichnungsberechtigten der B._____ S.A. ohnehin nicht als unbeteiligte Dritte zu gelten (E. 9.3; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6473/2012 vom 29. März 2013 E. 8 mit Hinweisen).

10.

Dem Ausgeführten zu Folge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuwei-

sen. Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen. Diese sind auf Fr. 15'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

11.
Verfahrensvorschriften sind grundsätzlich mit dem Tag ihres Inkrafttretens anwendbar (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 327). Damit ist betreffend Rechtsmittel Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) in der am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Fassung anwendbar. Demnach kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 83 Bst. h, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Ralf Imstepf

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: