



Abteilung I  
A-7342/2008 und A-7426/2008

## Urteil vom 5. März 2009

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),  
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo, Richterin  
Salome Zimmermann, Richter Michael Beusch, Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

1. **X.**\_\_\_\_\_ **Ltd.**, c/o Y.\_\_\_\_\_ **Company ... Ltd.**, ...,  
vertreten durch Rechtsanwalt B.\_\_\_\_\_, ..., Zürich,

2. A.\_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch Rechtsanwälte C.\_\_\_\_\_ und/oder  
D.\_\_\_\_\_, ..., Zürich,  
Beschwerdeführende,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)**,  
Abteilung für Internationales, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

# Inhaltsverzeichnis

I. Sachverhalt:	3
II. Erwägungen:	9
1. Gesetzliche Grundlage / Eintretenserwägungen / Verfahrensvereinigung	9
2. Auskunftsklausel in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA	12
3. Zwischenverfügung der ESTV an die UBS zur Aktenedition	13
4. Formelle Anforderungen an ein Amtshilfegesuch	15
4.1 Einwendungen der Beschwerdeführenden ("fishing expedition"; fehlender konkreter Anfangsverdacht)	15
4.2 Sachverhalt gem. Amtshilfegesuch des IRS vom 16. Juli 2008	16
4.3 Rahmenbedingungen zur Erhältlichmachung von Bankauskünften im rein schweizerischen Kontext (Bankkundengeheimnis; Amtshilfevoraussetzungen; Anfangsverdacht / Bezeichnung einer bestimmten Person)	17
4.4 Inhaltliche Anforderungen an ein Amtshilfegesuch nach Art. 26 DBA-USA	25
4.5 Amtshilfefähigkeit des Gesuchs: Namens- und Personenangaben	28
4.6 Amtshilfefähigkeit des Gesuchs: konkretes, rechtswidriges Handeln	31
4.7 Amtshilfefähigkeit des Gesuchs: Unterzeichnung und Datierung	31
4.8 Zwischenergebnis 1: Amtshilfefähigkeit in formeller Hinsicht gegeben	32
5. Materielle Anforderung an Leistung von Amtshilfe: Hinreichender Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen"	32
5.1 Abgrenzung zwischen Steuerhinterziehung und Steuer- bzw. Abgabebetrag	32
5.2 Insbesondere zur Arglist als Tatbestandsmerkmal beim Abgabebetrag	34
5.3 Begriff des Betrugs laut DBA-USA	34
5.4 "Betrug und dergleichen"	36
5.5 Untersuchungsgegenstand: hinreichender Verdacht auf Abgabebetrag oder blosse Steuerhinterziehung	38
5.5.1 Kein Steuerbetrug bei rein schweizerischer Konstellation	39
5.5.2 Auffassung der ESTV: Spezifischer Kontext des Qualified Intermediary (QI) Systems	42
5.5.2.1 Funktionsweise des QI-Systems	43
5.5.2.2 Erfassung des QI-Systems durch das DBA-USA	45
5.5.2.3 Ein auf Vertrauen beruhendes System	46
5.5.2.4 Bedeutung der Angaben über "Beneficial Owner"	48
5.5.2.5 Ausgestaltung der Beschwerdeführerin 1; Respektierung der rechtlichen Strukturen	51
5.5.3 Würdigung der Vorkehren der Beschwerdeführenden (Widerspruch zwischen Erklärungen und tatsächlichen Verhältnissen; Form der Täterschaft; Rolle der Beratung durch UBS AG)	54
5.5.4 Zusammenfassung: Hinreichender Verdacht strafbaren Verhaltens im Sinne des Abgabebetrugs gegeben	60
6. Weitere Vorbringen der Beschwerdeführenden	60
6.1 Fehlende Steuerhinterziehung	61
6.2 Falsche rechtliche Würdigung oder arglistiges Verhalten	62
6.3 Besonderes Verhältnis als zusätzlich eingebrachtes Sachverhaltselement	63
7. Zwischenergebnis 2: Voraussetzung für Amtshilfe gegeben	64
8. Gegenstandslosigkeit	64
9. Kostenliquidation	69
10. Rechtsmittel	70
III. Dispositiv	71

## **I. Sachverhalt:**

### **A.**

Am 16. Juli 2008 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service in Washington, IRS) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ein Gesuch um Amtshilfe. Dieses stützt sich 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 Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-USA 1996, SR 0.672.933.61). Der IRS ersuchte die ESTV um Herausgabe der Informationen über die Namen von Offshore-Gesellschaften und der diese beherrschenden U.S. Personen, sowie sämtlicher sich im Besitze der UBS AG befindenden massgeblichen Kontounterlagen, Korrespondenzen und anderen Belege, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht des IRS richte, im Zusammenhang stünden. Den Sachverhalt umschrieb der IRS in seinem Ersuchen wie folgt:

Natürliche Personen, die nach amerikanischem Recht in den Vereinigten Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sind ("non exempt U.S. persons", nachfolgend "U.S. Personen"), hätten unter Mitwirkung von UBS AG-Kundenberatern im Hinblick auf das Inkrafttreten des Qualified Intermediary Verfahrens (QI-Verfahren) am 1. Januar 2001 bzw. als dessen Folge ausländische Offshore-Gesellschaften errichtet. In diese Gesellschaften seien dann amerikanische und/oder nicht amerikanische Wertschriften eingebracht und auf ein bei der UBS AG auf den Namen der Gesellschaft errichtetes Konto deponiert worden. Diese Offshore-Gesellschaften hätten der UBS AG das "Formular A" übergeben, aus dem hervorgehe, dass es sich bei den für die Zwecke der Geldwäschereibekämpfung zu identifizierenden wirtschaftlich Berechtigten ganz oder teilweise um jene U.S. Personen handle, welche diese Gesellschaften beherrschten. Diese Offshore-Gesellschaften hätten andererseits der UBS AG ein Formular "W-8BEN" oder ein analoges, von Letzterer erstelltes Ersatzformular eingereicht und darin unter Androhung von amerikanischen Steuerstraffolgen ("under penalties of perjury") erklärt, dass sie an den fraglichen Vermögenswerten das Nutzungsrecht im Sinne der amerikanischen Steuervorschriften hätten. Es bestünden hinreichende Verdachtsmomente dafür, dass die von diesen Offshore-Gesellschaften auf dem Formular "W-8BEN" oder auf dem Ersatzformular gemachten Angaben falsch seien, d.h. dass die wirklichen wirtschaftlich Berechtigten gar nicht diese Gesellschaften, sondern die sie beherrschenden U.S. Personen gewesen seien. Es

lägen andererseits keine Indizien dafür vor, dass die an den Offshore-Gesellschaften wirtschaftlich berechtigten natürlichen Personen ihre im Zusammenhang mit dem Halten dieser Gesellschaften und den von diesen ausgeschütteten Erträgen nach dem amerikanischen Recht bestehenden Offenlegungs- und/oder Steuerzahlungspflichten erfüllt hätten.

**B.**

Am 29. Juli 2008 forderte die ESTV die UBS AG telefonisch auf, die vom IRS verlangten Unterlagen samt unterzeichneten "Certifications of Business Records" einzureichen. Darauf erklärte die UBS AG, sie verlange eine formelle Editionsverfügung im Sinne von Art. 20d Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (Vo DBA-USA, SR 672.933.61).

Am 7. August 2008 erliess die ESTV gegenüber der UBS AG eine Editionsverfügung wie folgt:

- "1. Das Amtshilfeverfahren wird eingeleitet.
2. Die UBS AG, Zürich, wird aufgefordert, der Eidgenössischen Steuerverwaltung unmittelbar nach Erhalt dieser Verfügung sämtliche sich in ihrem Besitz befindlichen Unterlagen gemäss Buchstabe C. des vorstehenden Sachverhalts herauszugeben und für jedes Kundendossier mittels beigelegtem Formular „Certification of Business Records“ zu bestätigen, dass die in Kopie übermittelten Unterlagen mit den Originaldokumenten übereinstimmen. Diese Daten und Unterlagen betreffen die am jeweiligen Kundenverhältnis beteiligten wirtschaftlich berechtigten natürlichen Personen, die in den Vereinigten Staaten von Amerika der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, und deren Vermögensverwaltungsgesellschaften, auf die die in der nachfolgenden Ziff. 3 umschriebenen Kriterien zutreffen. Im Weiteren sind sämtliche Unterlagen herauszugeben, die es der ESTV erlauben zu prüfen, ob die in der nachfolgenden Ziff. 3 genannten Kriterien erfüllt sind. Unerheblich ist, ob die Kontobeziehungen noch bestehen oder nicht.
3. Die in Ziff. 2 dieser Verfügung angeordnete Herausgabe der sich im Besitz der UBS AG befindlichen Unterlagen betreffen ausschliesslich Vermögensverwaltungsgesellschaften mit Sitz ausserhalb den Vereinigten Staaten von Amerika, die Kunden der UBS AG sind oder waren und die kumulativ folgende Kriterien erfüllen:
  - Bei den Vermögensverwaltungsgesellschaften handelt es sich um Sitzgesellschaften, die der UBS AG das „Formular A“ übergeben haben und aus dem hervorgeht, dass es sich bei den wirtschaftlich Berechtigten ganz oder teilweise um natürliche Personen handelt, die in den Vereinigten Staaten von Amerika der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen („non exempt U.S. persons“ gemäss dem U.S. Internal Revenue Code).
  - Die Vermögensverwaltungsgesellschaften haben zu irgendeinem Zeitpunkt ab dem 1. Januar 2001 amerikanische Wertpapiere ge-

halten und der UBS AG ein Formular „W-8BEN“ oder ein analoges, von der UBS AG erstelltes Formular eingereicht.

- Es bestehen Indizien dafür, dass diese Vermögensverwaltungsgesellschaften auf dem Formular „W-8BEN“ oder auf einem analogen, von der UBS AG erstellten Formular falsche Angaben gemacht, d.h. auf diesem Formular erklärt haben, dass sie für amerikanische Steuerzwecke die wirtschaftlich Berechtigten sind, obwohl sie dies tatsächlich nicht waren. Es bestehen weiter Indizien dafür, dass die an den Vermögensverwaltungsgesellschaften wirtschaftlich berechtigten natürlichen Personen ihren im Zusammenhang mit dem Halten dieser Gesellschaften und den von diesen Gesellschaften ausgeschütteten Erträgen nach dem amerikanischen Steuerrecht bestehenden Offenlegungs- und/oder Steuerzahlungspflichten absichtlich nicht nachgekommen sind.
4. Die UBS AG hat der Eidgenössischen Steuerverwaltung bis spätestens Ende 2008 sämtliche massgeblichen Unterlagen über die in den Jahren 2000 bis 2007 errichteten Vermögensverwaltungsgesellschaften und den daran berechtigten natürlichen Personen, die in den Vereinigten Staaten von Amerika der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, herauszugeben, sofern auf diese Gesellschaften die in Ziff. 3 vorgehend genannten Kriterien zutreffen. Dies gilt unabhängig davon, ob die entsprechenden Kundenbeziehungen noch bestehen oder in der Zwischenzeit aufgelöst wurden. Die zeitliche Abfolge der Herausgabe dieser Unterlagen erfolgt in gegenseitiger Absprache. Weitere Anordnungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung bleiben vorbehalten.
  5. Bezüglich der Herausgabe der vom Ersuchen erfassten Informationen, die betrügerische Machenschaften zum Zweck der Verkürzung amerikanischer Steuern im Zusammenhang mit anderen als amerikanischen Wertpapieren betreffen, wird die Eidgenössische Steuerverwaltung gesondert verfügen.
  6. Über diese Editionsaufforderung und ihre Beilagen ist gegenüber den betroffenen Bankkunden und den dahinter stehenden natürlichen Personen Stillschweigen zu wahren, bis die Eidgenössische Steuerverwaltung aufgrund der Prüfung der Unterlagen festgestellt hat, in welchen Fällen sich der Verdacht auf das Vorliegen von Abgabebetrug oder dergleichen erhärtet hat. In sinngemässer Anwendung von Art. 20c Abs. 4 Vo DBA-US wird die Eidgenössische Steuerverwaltung die UBS AG schriftlich anweisen, jene Kunden und die dahinter stehenden natürlichen Personen, bei denen sich der Verdacht auf das Vorliegen von Abgabebetrug und dergleichen erhärtet hat, aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen.
  7. Diese Verfügung ist sofort vollstreckbar und kann nicht angefochten werden."

### C.

Mit Schreiben vom 13. August 2008 übermittelte die UBS AG der ESTV das Dossier betreffend die X.\_\_\_\_\_ Ltd. und A.\_\_\_\_\_.

Am 29. August 2008 ersuchte die ESTV die UBS AG, A.\_\_\_\_\_ und die X.\_\_\_\_\_ Ltd. umgehend zu informieren, dass auf der Grundlage von Art. 26 DBA-USA ein Amtshilfeverfahren gegen sie eröffnet worden sei, sowie dass sie einen Zustellungsbevollmächtigten in der

Schweiz zu bezeichnen haben.

Mit Schreiben vom 22. September 2008 teilte Rechtsanwalt E.\_\_\_\_\_, ... Zürich, der ESTV mit, er sei in der Sache Amtshilfeersuchen des IRS betreffend die X.\_\_\_\_\_. Ltd., ..., und A.\_\_\_\_\_. als Zustellungsermächtigter bestimmt worden, wobei er gleichzeitig eine Vertretungsvollmacht für die X.\_\_\_\_\_. Ltd. einreichte.

**D.**

Mit Verfügung vom 17. Oktober 2008 entsprach die ESTV dem Amtshilfegesuch betreffend A.\_\_\_\_\_. und die X.\_\_\_\_\_. Ltd. und benannte im Einzelnen die Dokumente, deren Übermittlung an den IRS vorgesehen ist.

**E.**

Mit Schreiben vom 6. November 2008 teilte Rechtsanwalt B.\_\_\_\_\_, ..., Zürich, mit, er sei der neue Vertreter und Zustellungsbevollmächtigte der Gesellschaft, wobei er gleichzeitig die Vertretungsvollmacht einreichte.

Mit Schreiben vom 13. November 2008 teilten Rechtsanwälte C.\_\_\_\_\_. und D.\_\_\_\_\_, ..., Zürich, mit, A.\_\_\_\_\_. habe sie mit der Wahrung seiner Interessen beauftragt und als Zustellungsbevollmächtigte in der Schweiz ernannt, wobei sie gleichzeitig die Vertretungsvollmacht einreichten.

Mit Eingabe vom 18. November 2008 erhob die X.\_\_\_\_\_. Ltd. (Beschwerdeführerin 1) Beschwerde. Sie beantragte, es sei ihr die Beschwerdeantwort zuzustellen, sowie es seien die Zwischenverfügungen vom 7. August 2008 sowie die Verfügung vom 17. Oktober 2008 aufzuheben und das Amtshilfeverfahren einzustellen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.

Mit Eingabe vom 19. November 2008 erhob A.\_\_\_\_\_. (Beschwerdeführer 2) Beschwerde. Er beantragte, es seien die Zwischenverfügung der ESTV vom 7. August 2008 gegen die UBS AG sowie die Verfügung der ESTV vom 17. Oktober 2008 gegen die X.\_\_\_\_\_. Ltd. und den Beschwerdeführer aufzuheben; es sei das Amtshilfeverfahren einzustellen; es seien die im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente zu vernichten oder an den Beschwerdeführer bzw. an die UBS AG zurückzugeben; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.

Mit Eingabe vom 19. Januar 2009 beantragt die ESTV, die Verfahren A-7342/2008 und A-7426/2008 seien zu vereinen und als ein Rechtsfall zu behandeln. Im Weiteren beantragt sie die Abweisung der Beschwerden unter Kostenfolge.

Auf entsprechende Anweisung des Bundesverwaltungsgerichts hin edierte die ESTV mit Eingabe vom 12. Februar 2009 namentlich das Amtshilfegesuch des IRS vom 16. Juli 2008 an ihren Vizedirektor, F.\_\_\_\_\_, bzw. das Begleitschreiben an Letztgenannten in unzensurierter Form. Zum diesbezüglichen Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführenden vom 16. bzw. 17. Februar 2009 nahm die ESTV nach entsprechender Einladung durch das Bundesverwaltungsgericht mit Eingaben vom 20. Februar 2009 Stellung.

Auf die Begründung der jeweiligen Anträge wird – soweit notwendig – in den Erwägungen eingegangen.

#### **F.**

Am 20. Februar 2009 erhielt das Bundesverwaltungsgericht durch einen Antrag auf Erlass superprovisorischer Massnahmen im Rahmen einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen eine Verfügung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) vom 18. Februar 2009 offiziell davon Kenntnis, dass Letztere die UBS AG angewiesen habe, die vom IRS auf dem Amtshilfeweg herausverlangten Informationen und Dokumente an die amerikanischen Behörden herauszugeben. Aufgrund diverser Anträge auf Erlass superprovisorischer Massnahmen gegenüber der UBS AG, welche ab dem 23. Februar 2009 in Parallelverfahren zu den vorliegenden Verfahren eingingen, verbot das Bundesverwaltungsgericht der UBS AG mit Verfügung vom 23. Februar 2009 Kundendaten, Bankunterlagen oder Dokumente an Dritte herauszugeben, welche diverse Beschwerdeführende – mitunter auch die Beschwerdeführenden im vorliegenden Verfahren – betreffen. Gleichzeitig verfügte das Gericht, der UBS AG stehe es frei, bis zum 27. Februar 2009 zur angeordneten Massnahme Stellung zu nehmen. Sie habe aber innert derselben Frist zwingend die die Beschwerdeführenden betreffenden Bankunterlagen zu bezeichnen, die allenfalls an die amerikanischen Behörden ausgeliefert worden seien. Mit Verfügung vom 24. Februar 2009 forderte das Bundesverwaltungsgericht sodann die FINMA u.a. auf, dem Gericht bis spätestens 25. Februar 2009 offenzulegen, welche Namen von natürlichen und juristischen Personen aufgrund der Anordnung gemäss Medienmitteilung vom

18. Februar 2009 den U.S. Behörden übergeben worden seien. Die FINMA wurde zudem aufgefordert, dem Bundesverwaltungsgericht bis spätestens 25. Februar 2009 offenzulegen, welche Akten und Daten betreffend diese Personen im Detail den U.S. Behörden übergeben worden sind.

Mit Schreiben vom 25. Februar 2009 teilte die FINMA dem Gericht u.a. mit, sie wisse nicht, welche konkreten Namen und Daten übermittelt worden seien. Sie verfüge über keinen Datenträger mit entsprechenden Informationen. Mit Schreiben vom 27. Februar 2009 (Eingang beim Gericht am 2. März 2009) beantragte die UBS AG die Aufhebung des gegen sie gerichteten und unter Androhung von Strafe nach Art. 292 StGB im Unterlassungsfall superprovisorisch erlassenen Verbots, die Beschwerdeführenden betreffenden Kundendaten, Bankunterlagen oder Dokumente an Dritte, insbesondere an die amerikanischen Behörden, herauszugeben. Die ihr angesetzte Frist zur Bekanntgabe vorgenannter Informationen sei bis am 13. März 2009 zu erstrecken.

Mit Verfügung vom 2. März 2009 erstreckte das Bundesverwaltungsgericht der UBS AG die Frist zur Bezeichnung der die Beschwerdeführenden betreffenden Bankunterlagen, die allenfalls an die amerikanischen Behörden ausgeliefert worden sind, letztmals bis zum 4. März 2009, 12 Uhr (Eingang beim Gericht). Mit Eingabe vom 4. März 2009 (vorab per Telefax) kam die UBS AG dieser Aufforderung des Gerichts Frist während nach. Die soeben erwähnte Eingabe der UBS AG wurde gleichentags u.a. auch den Beschwerdeführenden zugestellt, worauf der Beschwerdeführer 2 mit Eingabe vom 4. März 2009 einerseits auf eine Stellungnahme auf die von der ESTV neu edierten Unterlagen (vgl. Bst. E vorstehend in fine) verzichtete und andererseits – in Anbetracht der soeben erwähnten Eingabe der UBS – auf Gegenstandslosigkeit des Verfahrens schloss, welche offensichtlich von den Behörden des Finanzdepartements zu verantworten sei. Des Weiteren reichte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers 2 eine Honorarnote für die bisher aufgelaufenen Vertretungskosten ein und ersuchte das Gericht um deren Berücksichtigung bei der Festlegung der Entschädigung.



## **II. Erwägungen**

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1. Gesetzliche Grundlage / Eintretenserwägungen / Verfahrensvereinigung**

##### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist (in Kraft ab 1. Januar 1951 [AS 1951 890]; [unbenutzter] Ablauf der Referendumsfrist 26. September 1951 [BBI 1951 II 419 f.]). Der Gesetzgeber hat mit dieser Kompetenzdelegation an den Bundesrat bewusst eine Lösung getroffen, nach welcher die Einzelheiten des Verfahrens nicht im Bundesbeschluss selber geregelt werden, sondern der Bundesrat zum Erlass entsprechender Bestimmungen ermächtigt wird. Der Bundesrat hat auf diesen Umstand in seiner Botschaft vom 29. Mai 1951 (BBI 1951 II 296 ff., insb. 299) ausdrücklich hingewiesen, indem er ausführte, es wäre unzweckmässig, den Bundesbeschluss, dessen Erlass er vorschlage, mit den bis ins Kleinste gehenden Einzelvorschriften technischer und verfahrensrechtlicher Natur zu belasten, zumal diese Vorschriften sehr stark auf praktische Bedürfnisse Rücksicht nehmen müssten und an unvorhersehbare Wandlungen der Verhältnisse (Änderung der Steuergesetzgebung, der Vertragspartner u. dgl.) rasch sollten angepasst werden können. Solchen Anforderungen vermöge nur eine mehrstufige Ausführungsgesetzgebung zu genügen, bei der die Bundesversammlung lediglich die allgemeinen Richtlinien festlege unter gleichzeitiger Ermächtigung einer nachgeordneten Instanz, innerhalb des gezogenen Rahmens das Nähere anzuordnen.

In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 1996 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der bereits erwähnten Verordnung zum besagten schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen (Vo DBA-USA) wahrgenommen. Die Regelung bezüglich Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug erfolgt dabei in den Art. 20c ff. Vo DBA-USA und umfasst insbesondere Vorschriften betreffend die Vorprüfung amerikanischer Ersuchen (Art. 20c), die Beschaffung der Informationen (Art. 20d), die Rechte der betroffenen Person (Art. 20e), die Zwangs-

massnahmen (Art. 20f), die Durchsuchung von Räumen (Art. 20g) und die Beschlagnahmung von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen (Art. 20h). Diese Bestimmungen halten sich im Rahmen der Delegationsnorm gemäss Art. 2 Abs. 2 Bst. d des vorerwähnten Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951.

Entgegen der in der Literatur geäusserten Auffassung (vgl. RAINER J. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfen, in: Jusletter 9. Februar 2009, Rz. 5 ff.) vermag das Bundesverwaltungsgericht in den Verfahrensbestimmungen gemäss Art. 20c ff. Vo DBA-USA keine Beeinträchtigungen von Grundrechten festzustellen. Vielmehr stellen die Bestimmungen die Wahrung der Rechte der Betroffenen sicher, beispielsweise indem sie in Art. 20e Vo DBA-USA weitgehende Verfahrensteilnahme- und Akteneinsichtsrechte vorsehen als etwa das Bundesgesetz vom 3. Oktober 1975 zum Staatsvertrag mit den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS, SR 351.93; vgl. dort Art. 9), oder indem in Art. 20f f. Vo DBA-USA betreffend die Sicherstellung von Gegenständen und Durchsuchungen gleichwertige Vorbehalte zugunsten der Betroffenen vorgesehen werden wie im Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz [IRSG], SR 351.1; vgl. dort Art. 45 Abs. 2). Auch die Bestimmung von Art. 20d Abs. 3 Vo DBA-USA, wonach das Bankkundengeheimnis oder ein Berufsgeheimnis der Beschaffung der Informationen nicht entgegensteht, ist sachgerecht und steht – auf jeden Fall was das vorliegend interessierende Bankkundengeheimnis anbelangt – insbesondere im Einklang mit der Regelung, wie sie sich aus dem Rechtshilfegesetz ergibt (vgl. Art. 9 IRSG i.V.m. Art. 69 und 77 des Bundesgesetzes vom 15. Juni 1934 über die Bundesstrafrechtspflege [BStP, SR 312.0]). Das bedeutet somit, dass aufgrund der besagten Delegationsnorm im vorerwähnten Bundesbeschluss vom 22. Juni 1951 in Verbindung mit den genannten Ausführungsregelungen in der Vo DBA-USA eine genügende gesetzliche Grundlage für die Vornahme von Zwangsmassnahmen gegeben ist. Die fraglichen Bestimmungen in der Vo DBA-USA enthalten zudem diverse verfahrensrechtliche Garantien, wie insbesondere das Recht auf Eröffnung einer begründeten Schlussverfügung durch die ESTV gegenüber der betroffenen Person (Art. 20j Vo DBA-USA) und die Möglichkeit zur Einlegung von Rechtsmitteln sowohl gegen die Schlussverfügung wie auch – zusammen mit der Anfechtung der Schlussverfügung – gegen vorangehende Verfügungen, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen (Art. 20k Vo DBA-USA). Bei dieser Rechtslage vermag das Bundesver-

waltungsgericht daher auch keine Verletzung von verfassungsrechtlichen oder völkerrechtlichen Persönlichkeitsschutzbestimmungen zu erkennen (so aber SCHWEIZER, a.a.O., Rz. 17 ff.).

**1.2** Gemäss Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA erlässt die ESTV eine begründete Schlussverfügung, worin sie sich zur Frage äussert, ob ein Abgabebetrug vorliegt und über die Übermittlung von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen an die zuständige amerikanische Behörde entscheidet. Nach dem auf den 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA unterliegt die Schlussverfügung der ESTV über die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege. Gemäss Art. 20k Abs. 4 Vo DBA-USA ist jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden. Bei den angefochtenen Entschieden handelt es sich somit um Verfügungen gemäss Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständig für die Beurteilung der Beschwerden. Eine Beschwerde ans Bundesgericht ist nunmehr unzulässig (Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]; vgl. MICHAEL BEUSCH, Steuerrechtlicher Rechtsschutz durch das Bundesverwaltungsgericht, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2008 – Best of zsis, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 199 f.).

Die Beschwerdeführenden als Adressaten der angefochtenen Verfügung vom 17. Oktober 2008 und als Betroffene der mit angefochtenen Zwischenverfügung vom 7. August 2008 sind durch diese berührt und haben deshalb ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie sind daher zur Beschwerdeerhebung legitimiert. Die Eingabefrist sowie die Anforderungen an Form und Inhalt der Beschwerdeschrift sind gewahrt (Art. 50 und 52 VwVG), die Kostenvorschüsse wurden fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG) und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 46 ff. VwVG; zum aktuellen und praktischen Rechtsschutzinteresse im Zeitpunkt der Urteilsfällung vgl. E. 8. nachstehend).

Auf die Beschwerden ist daher einzutreten.

**1.3** Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbstständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 131 V 224 E. 1, 123 V 215 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1630/2006 und A-1631/2006 vom 13. Mai 2008 E. 1.2 mit Hinweisen). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.17).

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt. Die ESTV hat eine Verfügung betreffend zwei Personen, einerseits die Beschwerdeführerin 1, andererseits den Beschwerdeführer 2, erlassen. Dagegen haben die Beschwerdeführenden je separat Beschwerde erhoben. Mit Blick auf den zu beurteilenden Sachverhalt (die Begründung für die Amtshilfegewährung geht dahin, dass der Inhaber der Beschwerdeführerin 1, d.h. der Beschwerdeführer 2, diese auf betrügerische Weise vorgeschoben und damit missbraucht habe), stehen die beiden Beschwerden in einem so engen Zusammenhang, dass sich eine Vereinigung der beiden Verfahren entsprechend dem Antrag der ESTV rechtfertigt. Die beiden Beschwerdeverfahren sind zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen. Dem steht im vorliegenden Fall auch das Steuergeheimnis nicht entgegen.

## **2. Auskunftsklausel in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA**

### **2.**

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 unverän-

derden Originalunterlagen und -dokumenten erteilen [...]".

Gemäss Art. 26 Abs. 3 DBA-USA dürfen die Bestimmungen dieses Artikels auf keinen Fall dahin ausgelegt werden, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Vorschriften oder der Verwaltungspraxis eines der beiden Vertragsstaaten abweichen, oder die seiner Souveränität, Sicherheit oder dem Ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die weder aufgrund seiner eigenen noch aufgrund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können.

Es handelt sich bei dieser Bestimmung um eine gegenüber der bis zum Abschluss (bereits) des ersten DBA mit den USA geübten 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. Zudem ist der Informationsaustausch nicht auf die abkommensberechtigten Personen (Art. 1 DBA-USA) beschränkt, so dass Auskünfte auch nicht ansässige Personen betreffen können (ausführlich dazu: Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a, in: Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2002 Nr. 52 S. 283 = Steuer Revue [StR] 57/2002 S. 410; Urteile des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2 und 2A.551/2001 vom 12. April 2002, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II S. 303, E. 3; s. auch HAROLD GRÜNINGER/-ANDREAS H. KELLER, Exchange of information in fiscal matters, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 S. 141 f.).

### **3. Zwischenverfügung der ESTV an die UBS zur Aktenedition**

#### **3.**

Die ESTV hat in ihrer Zwischenverfügung vom 7. August 2008 u.a. festgehalten, die UBS AG habe am 29. Juli 2008 telefonisch auf den Umstand verwiesen, dass sie einen Teil der von ihr verlangten Informationen aufgrund von Auflagen des U.S. Departement of Justice bereits aufbereitet habe und herausgeben könne, und dass sie weitere Informationen, namentlich zu den in den Jahren 2002 bis 2007 errichteten ausländischen Vermögensverwaltungsgesellschaften und den daran

wirtschaftlich berechtigten, in den U.S. steuerpflichtigen Personen bis spätestens Ende 2008 aufbereitet haben werde und herausgeben könne (a.a.O., Sachverhalt C [der Zwischenverfügung]). Sodann hat die ESTV u.a. verfügt, die UBS AG werde aufgefordert, sämtliche sich in ihrem Besitz befindlichen Unterlagen gemäss Buchstabe C des vorstehenden Sachverhalts [der Zwischenverfügung] herauszugeben. Diese Daten und Unterlagen würden die am jeweiligen Kundenverhältnis beteiligten wirtschaftlich berechtigten natürlichen Personen, die in den Vereinigten Staaten von Amerika der unbeschränkten Steuerpflicht unterlägen, und deren Vermögensverwaltungsgesellschaften betreffen, auf welche die in der nachfolgenden Ziff. 3 [der Zwischenverfügung] umschriebenen Kriterien zuträfen. Im Weiteren seien sämtliche Unterlagen herauszugeben, die es der ESTV erlaubten zu prüfen, ob die in der nachfolgenden Ziff. 3 [der Zwischenverfügung] genannten Kriterien erfüllt seien (Ziff. 2 [der Zwischenverfügung]). Die in Ziff. 2 [der Zwischenverfügung] angeordnete Herausgabe der sich im Besitz der UBS AG befindlichen Unterlagen würden ausschliesslich Vermögensverwaltungsgesellschaften mit Sitz ausserhalb den Vereinigten Staaten von Amerika betreffen, die Kunden der UBS AG seien oder gewesen seien und die kumulativ folgende Kriterien erfüllten (Ziff. 3 [der Zwischenverfügung]):

- Bei den Vermögensverwaltungsgesellschaften handelt es sich um Sitzgesellschaften, die der UBS AG das «Formular A» übergeben haben und aus dem hervorgeht, dass es sich bei den wirtschaftlich Berechtigten ganz oder teilweise um natürliche Personen handelt, die in den Vereinigten Staaten von Amerika der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen («non exempt U.S. persons» gemäss dem U.S. Internal Revenue Code).
- Die Vermögensverwaltungsgesellschaften haben zu irgendeinem Zeitpunkt ab dem 1. Januar 2001 amerikanische Wertpapiere gehalten und der UBS AG ein Formular «W-8BEN» oder ein analoges, von der UBS AG erstelltes Formular eingereicht.
- Es bestehen Indizien dafür, dass diese Vermögensverwaltungsgesellschaften auf dem Formular «W-8BEN» oder auf einem analogen, von der UBS AG erstell[t]en Formular falsche Angaben gemacht, d.h. auf diesem Formular erklärt haben, dass sie für amerikanische Steuerzwecke die wirtschaftlich Berechtigten sind, obwohl sie dies tatsächlich nicht waren. Es bestehen weiter Indizien dafür, dass die an den Vermögensverwaltungsgesellschaften wirtschaftlich berechtigten natürlichen Personen ihren im Zusammenhang mit dem Halten dieser Gesellschaften und den von diesen Gesellschaften ausgeschütteten Erträgen nach dem amerikanischen Steuerrecht bestehenden Offenlegungs- und/oder Steuerzahlungspflichten absichtlich nicht nachgekommen sind."

Die UBS AG habe der ESTV bis spätestens Ende 2008 sämtliche massgebliche Unterlagen über die in den Jahren 2000 bis 2007 errich-

teten Vermögensverwaltungsgesellschaften und die daran berechtigten natürlichen Personen, die in den Vereinigten Staaten von Amerika der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen würden, herauszugeben, sofern auf diese Gesellschaften die in Ziff. 3 [der Zwischenverfügung] genannten Kriterien zuträfen. Dies gelte unabhängig davon, ob die entsprechenden Kundenbeziehungen noch bestehen würden oder in der Zwischenzeit aufgelöst worden seien. Die zeitliche Abfolge der Herausgabe dieser Unterlagen erfolge in gegenseitiger Absprache. Weitere Anordnungen der ESTV würden vorbehalten bleiben (Ziff. 4 [der Zwischenverfügung]).

Mit dieser Verfügung hat die ESTV die zu edierenden Akten zwar nicht direkt – durch Angabe von Kundennamen, Kontonummern oder dergleichen – bezeichnet. Sie hat jedoch im Detail ausgeführt, welche spezifischen Kriterien die Kunden bzw. die Vermögensverwaltungsgesellschaften erfüllen mussten, bezüglich derer sie Aktenedition verlangte. Damit hat sie den Sachverhalt abschliessend umschrieben, und Aufgabe der UBS AG war es lediglich, die aufgrund der genannten Qualifikationselemente identifizierten Akten aufzubereiten und zu edieren. Entgegen Äusserungen in der Literatur (vgl. SCHWEIZER, a.a.O., Rz. 11 ff.) wurden dadurch keineswegs Aufgaben der Feststellung des Sachverhalts oder wesentliche Verfahrenskompetenzen der ESTV auf die UBS AG übertragen, und das Vorgehen der ESTV ist nicht zu beanstanden.

#### **4. Formelle Anforderungen an ein Amtshilfegesuch**

#### **4.**

##### *4.1 Einwendungen der Beschwerdeführenden ("fishing expedition"; fehlender konkreter Anfangsverdacht)*

**4.1** Vorliegend machen die Beschwerdeführenden vorab geltend, das Amtshilfegesuch des IRS sei nicht amtshilfefähig. Sie begründen dies einerseits damit, das Amtshilfebegehren nenne in keiner Art und Weise die Namen von U.S. Steuerzahlern, welche möglicherweise die im Gesuch geschilderten Taten begangen hätten. Das Begehren richte sich vielmehr gegen sämtliche U.S. Steuerzahler, welche Kunden der UBS AG während der in Frage stehenden Zeit gewesen seien. Der IRS verlange schlicht sämtliche Unterlagen von U.S. Steuerzahlern, auf welche der in der Anklageschrift gegen G.\_\_\_\_\_/H.\_\_\_\_\_  
allgemein umschriebene Sachverhalt zutreffe. Es handle sich daher

um eine reine Listenauskunft, welche mit Amtshilfe nichts zu tun habe. Letztere sei einzelfallweise Unterstützung eines Verwaltungsträgers beim Vollzug von Recht, und zwar eben im Einzelfall. Listenauskünfte würden demgegenüber auf generellen Vollzug von Normen betreffend einen Kreis von einer noch nicht bestimmten Personengruppe zielen. Ein Rechtshilfegesuch betreffend Fiskaldelikte habe gemäss dem auch für die vorliegenden Amtshilfeverfahren einschlägigen Art. 28 Abs. 2 Bst. d des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1) möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person, gegen die sich das Strafverfahren richte, zu machen. Es heisse nicht, die Person oder eine Personengruppe müsse bestimmbar sein; vielmehr sei die Person wenn möglich namentlich zu nennen. Dieses Erfordernis sei Ausfluss des Spezialitätsprinzips, welches hier seinerseits das Individualschutzprinzip der Rechtshilfe konkretisiere. Nur gegen Personen, die im Ausland in ein konkretes Verfahren involviert seien, könne Rechtshilfe geleistet werden. Alles andere sei reine Beweisausforschung bzw. unzulässige fishing expedition. Was in eigentlichen Rechtshilfeverfahren gelte, müsse umso mehr für ein Amtshilfeverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen gelten.

Die Beschwerdeführerin 1 begründet die Amtshilfeunfähigkeit des Amtshilfebegehrens zudem damit, das Gesuch umschreibe zwar ein bestimmtes Verhalten, welches in der Anklageschrift gegen G.\_\_\_\_\_ dargestellt werde. Es werde aber nicht ein konkretes Verhalten eines bestimmten Steuerpflichtigen beschrieben, sondern es werde lediglich eine Art "Typus-Sachverhalt" geschildert. Es fehle daher an einem konkreten Anfangsverdacht für ein konkretes, rechtswidriges Handeln.

#### *4.2 Sachverhalt gem. Amtshilfegesuch des IRS vom 16. Juli 2008*

**4.2** Der Sachverhalt, wie er vom IRS dem Amtshilfegesuch zugrunde gelegt wurde, ergibt sich aus den eingangs gemachten Ausführungen (vgl. Bst. A. vorstehend). Aufgrund des bei den Akten liegenden Amtshilfegesuchs vom 16. Juli 2008 ergibt sich im Weiteren, dass die Vorbringen der Beschwerdeführenden im Sachverhältnlichen zutreffend sind: das Amtshilfegesuch benennt keine bestimmten Personen, sondern bezieht sich auf eine unbestimmte Vielzahl von natürlichen Personen, die nach amerikanischem Recht in den Vereinigten Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sind und unter Mitwirkung von UBS AG-Kundenberatern ausländische Offshore-Gesellschaften errichteten, in welche amerikanische und/oder nicht amerikanische Wertschriften



eingbracht und diese auf einem bei der UBS AG auf den Namen der Gesellschaft errichteten Konto deponiert wurden.

*4.3 Rahmenbedingungen zur Erhältlichmachung von Bankauskünften im rein schweizerischen Kontext (Bankkundengeheimnis; Amtshilfevoraussetzungen; Anfangsverdacht / Bezeichnung einer bestimmten Person)*

**4.3**

**4.3.1** Die Beschwerdeführenden machen geltend, die vom IRS gewünschten Auskünfte wären selbst in schweizinternen Verfahren nicht erhältlich. Gestützt auf Art. 26 Abs. 3 DBA-USA (vgl. dazu E. 2 vorstehend) ist daher in einem ersten Schritt zu prüfen, unter welchen Voraussetzungen in der Schweiz die Steuerbehörden selber in der hier vorgenommenen Art Auskünfte und Unterlagen von einer Bank erhältlich machen könnten (E. 4.3.2). Da das DBA-USA ausschliesslich für Steuern vom Einkommen gilt (Art. 2 Abs. 1 DBA-USA), können sich die diesbezüglichen Ausführungen auf die direkten Steuern beschränken. Sodann ist zu untersuchen, welches die Rahmenbedingungen zur Amtshilfe im rein schweizinternen Kontext sind (E. 4.3.3). Dabei befasst sich das Bundesverwaltungsgericht mit dem Begriff des Verdachts (E. 4.3.4) und der dem Bundesverwaltungsgericht zustehenden Kognition (E. 4.4), bevor es sich dann der Frage zuwidmet, ob im vorliegenden Verfahren ein genügend konkreter Verdacht für das Vorliegen einer amtshilfefähigen Tat dargelegt wurde (E. 4.5).

**4.3.2** Auszugehen ist davon, dass die steuerpflichtige Person im Veranlagungsverfahren umfassend auskunftspflichtig ist und insbesondere in eigener Sache kein Bankkundengeheimnis besteht (vgl. PETER LOCHER, Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht, in: StR 2003 S. 346 ff., auch zum Folgenden; vgl. ferner XAVIER OBERSON, Infractions fiscales et secret bancaire, in: RDAF 1999 II S. 71 ff., auch zum Folgenden). Die Steuerbehörde kann von der steuerpflichtigen Person zusätzliche Unterlagen betreffend die Bankbeziehungen verlangen. Reicht die steuerpflichtige Person die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht ein, so kann die Steuerbehörde diese normalerweise direkt beim bescheinigungspflichtigen Dritten einfordern (Art. 127 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] sowie Art. 43 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Gemäss dem 2. Satz der zuletzt erwähnten Be-

stimmungen bleibt jedoch das Berufsgeheimnis ausdrücklich vorbehalten, was u.a. zur Folge hat, dass die Steuerbehörde die bei der steuerpflichtigen Person erfolglos verlangten Unterlagen nicht direkt von der fraglichen Bank einfordern kann.

Diese Rechtslage gilt gleichermassen, wenn ein Steuerstrafverfahren betreffend eine blosser Übertretung – d.h. insbesondere betreffend die Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 174 DBG bzw. Art. 55 StHG), aber auch betreffend eine Steuerhinterziehung (Art. 175 ff. DBG bzw. Art. 56 StHG) – geführt wird, gelten doch in diesen Verfahren u.a. die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze und das Veranlagungsverfahren sinngemäss (Art. 182 Abs. 3 DBG bzw. Art. 57<sup>bis</sup> Abs. 3 StHG). Zu beachten ist allerdings, dass das Bankkundengeheimnis im Sinne der vorstehenden Ausführungen nur gegenüber der Steuerbehörde direkt relevant ist, nicht aber, wenn sie indirekt – insbesondere im Rahmen einer Amtshilfe (vgl. dazu E. 4.3.3 nachstehend) – in Bankunterlagen Einblick erhält (LOCHER, a.a.O., S. 348).

Wird ein Steuerstrafverfahren betreffend ein Vergehen, d.h. einen Steuerbetrug oder eine Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 186 f. DBG bzw. Art. 59 StHG), geführt, so richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des kantonalen Strafprozessrechts (Art. 188 Abs. 2 DBG) bzw. – allgemeiner formuliert – nach kantonalem Recht (Art. 61 StHG). Für die kantonalen direkten Steuern ist dabei aufgrund von Art. 61 StHG ebenfalls davon auszugehen, dass die ordentlichen Strafverfolgungsorgane zuständig sind (vgl. RETO HEUBERGER, Zwangsmassnahmen im Steuerhinterziehungsverfahren, in: ASA 66 S. 28). Die kantonalen Strafprozessordnungen gewähren zwar Angehörigen bestimmter Berufskategorien ein Zeugnisverweigerungsrecht. In der Regel sind dies jedoch nur jene Personen, deren Berufsgeheimnis durch Art. 321 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) geschützt wird, wobei in den meisten Fällen keine Ausnahmeregelung für die Bankangestellten gilt (vgl. URS EMCH/HUGO RENZ/RETO ARPAGAU, Das Schweizerische Bankgeschäft, 6. Aufl., Zürich 2004, Rz. 428 f.; LOCHER, a.a.O., S. 348; OBERSON, a.a.O., S. 77). Da vorliegend nicht umstritten ist, dass das Bankkundengeheimnis im Falle des Vorliegens eines Steuerbetruges keine Anwendung findet, ist auf allfällige kantonale Sonderregelungen (vgl. dazu EMCH/RENTZ/ARPAGAU, a.a.O.) nicht weiter einzugehen. Immerhin kann angemerkt werden, dass die Schweizerische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO, BBl 2007 6977 ff.; die Referendumsfrist ist am 24. Januar 2008 unbenutzt abgelaufen; das Datum der Inkraftsetzung steht noch nicht fest) kein Zeugnisverweigerungs-

recht für Bankangestellte vorsieht (vgl. Art. 171 und Art. 173 Abs. 2 StPO; vgl. dazu auch die Botschaft des Bundesrates zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts vom 21. Dezember 2005, BBl 2006 1085 ff., insb. 1205).

Für die direkten Bundessteuern sieht Art. 190 DBG sodann vor, dass bei Bestehen des begründeten Verdachts, dass eine schwere Steuerwiderhandlung begangen oder zu einer solchen Beihilfe geleistet wurde, der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements die ESTV ermächtigen kann, in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerverwaltungen eine Untersuchung durchzuführen. Schwere Steuerwiderhandlungen sind insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge und die Steuervergehen (Art. 190 Abs. 2 DBG; vgl. dazu etwa Entscheid des Bundesstrafgerichts BV.2008.1-3 vom 21. Mai 2008 E. 2.3). Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 191 Abs. 1 DBG nach den Artikeln 19 bis 50 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0). Für die Vernehmung der Zeugen verweist Art. 41 Abs. 2 VStrR auf die Artikel 74 bis 85 des Bundesgesetzes vom 15. Juni 1934 über die Bundesstrafrechtspflege (BStP, SR 312.0). Art. 77 BStP zählt die Zeugnisverweigerungsberechtigten abschliessend auf, wobei das Bankkundengeheimnis keine Erwähnung findet. Gemäss Art. 192 Abs. 2 DBG bleiben zwar die Artikel 127 bis 129 DBG betreffend Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten Dritter ausdrücklich vorbehalten. Gemäss zutreffender herrschender Lehre gehen jedoch die diesbezüglichen Vorschriften des VStrR als *lex specialis* den Bestimmungen über das Veranlagungs- und Hinterziehungsverfahren nach DBG vor (vgl. ANDREAS DONATSCH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 30 zu Art. 192 DBG; LOCHER, a.a.O., S. 349 f. mit Nachweisen; a.M. OBERSON, a.a.O., S. 78).

Das vorstehend betreffend Zeugnisverweigerungsrecht Ausgeführte gilt in sinngemässer Weise in Bezug auf die Herausgabe von Akten, stellt doch das Editionsverweigerungsrecht einen akzessorischen Schutz des Rechts zur Zeugnisverweigerung im Sinne eines Beweisverwertungsverbots dar (vgl. ROBERT HAUSER/ERHARD SCHWERI/KARL HARTMANN, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Aufl., Basel 2005, § 70 Rz. 24; vgl. NIKLAUS SCHMID, Strafprozessrecht: Eine Einführung auf der Grundlage des Strafprozessrechtes des Kantons Zürich und des Bundes, 4. Aufl., Zürich 2004, Rz. 746 ff.; GÉRARD PIQUEREZ, Procédure pénale suisse, 2. Aufl., Zürich 2007, Rz. 431; PETER GYR, Die Besko:

Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG, Bern 1996, S. 252 f.). Explizit hält dies Art. 192 Abs. 3 DBG fest. Danach können die nach den Artikeln 41 und 42 VStrR als Zeugen einvernommenen Personen zur Herausgabe der in ihrem Besitz befindlichen sachdienlichen Unterlagen und sonstigen Gegenstände aufgefordert werden. Diesbezüglich werde die Bestimmungen betreffend Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten Dritter nicht vorbehalten (vgl. dazu auch OBERSON, a.a.O., S. 78 f.). In diesem Sinne hat denn auch das Bundesgericht im Zusammenhang mit einem Verfahren nach Art. 190 ff. DBG explizit festgehalten, das Bankkundengeheimnis gehöre nicht zu den Geheimnissen, die bei einer Durchsuchung gemäss Art. 50 VStrR zu wahren seien, denn das Verwaltungsstrafrecht verleihe den Banken kein besonderes Geheimhaltungsrecht (Urteil des Bundesgerichts 8G.57/1999 vom 14. Oktober 1999, in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.85 E. 4c; vgl. auch Commentaire de la Division d'enquêtes fiscales spéciales du Département fédéral des finances concernant l'ATF du 14 octobre 1999, in: VPB 67.86; vgl. ferner Urteil des Bundesstrafgerichts BV.2008.1-3 vom 21. Mai 2008 E. 3).

Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass im internen Schweizerischen Recht das Bankkundengeheimnis einer Aktenevidenz entgegensteht, soweit es um das ordentliche Veranlagungsverfahren oder um ein Verfahren betreffend eine Übertretung geht. Demgegenüber sind die Steuerbehörden berechtigt, auch von Banken die Evidenz von Akten zu verlangen, wenn es um ein Verfahren betreffend ein Steuervergehen geht oder wenn es sich um ein Verfahren aufgrund von Art. 190 ff. DBG handelt.

**4.3.3** Das interne schweizerische Recht kennt die Amtshilfe u.a. im Rahmen der direkten Steuern. Art. 112 Abs. 1 DBG und der gleichlautende Art. 39 Abs. 3 StHG bestimmen was folgt: "Die Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden erteilen den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden auf Ersuchen hin alle erforderlichen Auskünfte. Sie können diese Behörden von sich aus darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist."

Das Bundesgericht hat sich bereits mehrfach mit Art. 112 DBG befasst. Es führte dabei aus, Art. 112 Abs. 1 DBG übernehme weitgehend Art. 90 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt, AS 56 1947), und die Rechtspre-

chung zu dieser Bestimmung sei auch bei der Auslegung und Anwendung von Art. 112 DBG zu beachten (BGE 124 II 58 E. 3a und e mit weiteren Hinweisen, jüngst bestätigt in BGE 134 II 318 E. 6.1). Es hielt weiter fest, das Einsichtsrecht des Fiskus nach Art. 90 Abs. 1 BdBSt mache auch vor Bankdokumenten nicht halt. Art. 89 Abs. 2 BdBSt – heute in gleicher Weise Art. 127 Abs. 2 DBG bzw. Art. 43 Abs. 2 StHG – habe zwar für das Veranlagungsverfahren das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis – wozu das Bankkundengeheimnis gehört – vorbehalten. Die Veranlagungsbehörde habe sich deshalb nicht direkt an die Bank wenden können, wenn der Steuerpflichtige sich weigerte, durch das Geheimnis geschützte Tatsachen oder Beweismittel zu offenbaren. Der Schutz des Bankkundengeheimnisses versage jedoch dann, wenn in einem nach strafprozessualen Grundsätzen durchgeführten Verfahren Bankdokumente herausverlangt oder beschlagnahmt worden seien. Art. 47 des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 (Bankengesetz, BankG, SR 952.0, in der Fassung vom 11. März 1971, gültig gewesen bis 31. Dezember 2008 [AS 1971 808 819]), der das Bankkundengeheimnis strafrechtlich unter Schutz stelle, behalte in Ziff. 4 die eidgenössischen und kantonalen Bestimmungen über die Zeugnis- und Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde ausdrücklich vor, weshalb das Bankkundengeheimnis in Strafverfahren entfalle, wenn nicht das anwendbare Prozessrecht das Gegenteil anordne. Aus diesem Grund dürften die Veranlagungsbehörden gestützt auf Art. 90 Abs. 1 BdBSt in die in einem Strafverfahren erlangten Bankdokumente Einblick nehmen, vorausgesetzt sie hätten einen konkreten Verdacht (a.a.O., E. 3b und c mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Der wesentliche Unterschied zwischen Art. 90 Abs. 1 und Art. 89 Abs. 2 BdBSt habe darin bestanden, dass Art. 89 Abs. 2 für die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren alle Berufsgeheimnisse vorbehalten habe, soweit sie vom Gesetz geschützt waren, Art. 90 Abs. 1 für die Auskunftspflicht von Behörden jedoch nur das Post- und Telegrafengeheimnis. Deshalb seien die Veranlagungsbehörden in den Schranken von Art. 90 Abs. 1 BdBSt befugt gewesen, in Bankdokumente Einsicht zu nehmen, sofern sie in einem Strafverfahren rechtmässig herausverlangt oder beschlagnahmt worden seien. Bei der Konsultation von Bankdokumenten eines Strafverfahrens dürfe der Fiskus – ohne dass ihm das Bankkundengeheimnis entgegengehalten werden könne – auch Kenntnis nehmen von Tatsachen über Personen, die nicht im Strafverfahren standen. Die Begründung dafür sei darin zu sehen, dass die Steuerbehörde schon aufgrund von Art. 89 Abs. 2

BdBSt bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen von Tatsachen Kenntnis nehmen durfte, die Drittpersonen betrafen. Ein Steuerpflichtiger müsse daher jederzeit damit rechnen, dass Tatsachen, die dem Fiskus bei der Veranlagung eines anderen Steuerpflichtigen zur Kenntnis gelangt waren, gegen ihn verwendet würden. Nicht anders verhalte es sich in Bezug auf Bankdokumente, die in einem Strafverfahren herausverlangt oder beschlagnahmt worden seien. Das Berufsgeheimnis könne nur vom Geheimnisherrn bzw. von demjenigen angerufen werden, der gesetzlich zur Geheimhaltung verpflichtet sei. Habe sich dieser im Strafverfahren veranlasst gesehen, es preiszugeben, so könne das Festgestellte von den Steuerbehörden auch Dritten gegenüber verwendet werden. Nach der Rechtsprechung zu Art. 90 Abs. 1 (BdBSt) habe die Steuerverwaltung Einsicht in die Akten eines Strafverfahrens nehmen können, sofern sie konkrete Anhaltspunkte für den Verdacht hatte, dass ein Steuerpflichtiger eine Steuerwiderhandlung begangen hatte (a.a.O., E. 3a, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Das Einsichtsrecht habe sich aber nicht auf die im Strafverfahren angeschuldigten Personen beschränkt. Die Steuerbehörde hätte Tatsachen, die sie bei der Konsultation der Strafakten in Erfahrung brachte, auch gegenüber den in das Strafverfahren nicht involvierten Personen verwenden dürfen, und zwar selbst dann, wenn sie diesen gegenüber anfänglich keinen Verdacht gehabt habe. Der Fiskus habe sogar in die Akten eines Strafverfahrens Einsicht nehmen können, wenn er einen konkreten Verdacht nur gegenüber einer am Strafverfahren nicht beteiligten Person hegte, vorausgesetzt die Strafakten standen mit dieser Person in einem Zusammenhang (vgl. dazu auch ANDREA PEDROLI, in: *Commentaire Romand (CR), Impôt fédéral direct*, Basel 2008, N 11 f. zu Art. 112 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD = DBG); DERSELBE, *L'assistenza delle autorità amministrative e giudiziarie nei confronti del fisco*, in: ASA 72 S. 185 ff.; vgl. MARTIN ZWEIFEL, in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, Bd. I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 14 zu Art. 112 DBG).

Das Bundesgericht hielt jedoch im Weiteren fest, die Rechtsprechung habe dem Akteneinsichtsrecht der Steuerverwaltung auch Schranken gesetzt (BGE 124 II 58 E. 3d mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Die der Veranlagungsbehörde in Art. 90 Abs. 1 BdBSt verliehene Befugnis habe nicht bedeutet, dass der Fiskus unterschiedslos und ohne konkretes Ziel die amtlichen Akten studieren konnte; allgemeine Suchaktionen seien unzulässig gewesen. Vielmehr sei erforderlich gewesen, dass die Steuerbehörde einen hinreichend konkreten

Verdacht gegenüber bestimmten Steuerpflichtigen gehegt habe. Sie habe aber Einblick in die Listen mit Namen von Personen (beispielsweise von Gläubigern oder Lieferanten) nehmen und die so gewonnenen Erfahrungen auswerten dürfen, wenn Grund bestanden habe, diese der Steuerwiderhandlung zu verdächtigen. Wie bereits erwähnt, hielt das Bundesgericht sodann fest, die dargestellte Rechtsprechung sei auch bei der Auslegung und Anwendung von Art. 112 DBG zu beachten, wobei in Bezug auf die neue Vorschrift auch gewisse Präzisierungen angebracht seien. Allgemeine Suchaktionen seien jedoch auch unter dem neuen Recht als unzulässig zu beurteilen (a.a.O., E. 3e, vgl. unlängst auch BGE 134 II 318 E. 6.1).

Was allgemeine Suchaktionen betrifft, hält die Lehre ebenfalls fest, dass diese ausgeschlossen seien (vgl. ZWEIFEL, a.a.O., N 9 zu Art. 112 DBG; PEDROLI, a.a.O., N 10 zu Art. 112 LIFD, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesstrafgerichts BB.2008.69/70 vom 4. November 2008 E. 2.2).

**4.3.4** Im internen schweizerischen Recht genügt als Anfangsverdacht für die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens der Verdacht des Vorliegens einer Straftat. Dabei reicht ein einfacher Verdacht, welcher in der Annahme einer gewissen Wahrscheinlichkeit strafbaren Verhaltens besteht, wobei zu Beginn der Untersuchung durchaus Zweifel bestehen können, ob überhaupt ein Delikt begangen wurde, ist doch gerade die Klärung dieser Frage Zweck des Verfahrens (vgl. GYR, a.a.O., S. 346 ff., auch zum Folgenden). Der Verdacht einer Straftat ergibt sich aus bestimmten Tatsachen, welche zusammen mit kriminalistischen, kriminologischen oder anderen allgemeinen Erkenntnissen und im Hinblick auf einen gesetzlichen Straftatbestand den Wahrscheinlichkeitsschluss erlauben, es sei eine Straftat verübt worden (vgl. HANS WALDER, Grenzen der Ermittlungstätigkeit, in: Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft [ZstW] 95 [1983] S. 862 ff., insb. S. 866 f.; vgl. zur Voraussetzung des Tatverdachts ferner HAUSER/SCHWERI/HARTMANN, a.a.O., § 73 Rz. 7). Rechtsstaatlich bedeutsam ist der Bezug auf bestimmte Tatsachen. Die Ermittlungs- und Untersuchungsorgane sollen nicht ohne konkreten, verdachtserweckenden Anlass, welcher unter anderem auf bestimmten Tatsachen beruht, irgendwelche Vorgänge überprüfen (vgl. WALDER, a.a.O., S. 867). Dies heisst, dass nicht, um Verdacht schöpfen zu können, zuerst ermittelt werden darf; vielmehr muss ein Anfangsverdacht aufgrund bestimmter Tatsachen schon feststehen (vgl. MICHAEL AEPLI, Die strafprozessuale Sicherstellung von elektronisch gespeicherten Daten: unter besonderer Be-

rücksichtigung der Beweismittelbeschlagnahme am Beispiel des Kantons Zürich, Zürich 2004, S. 42). In diesem Sinne enthält eine allgemeine Erkenntnis keine bestimmten Tatsachen, die einen konkreten Verdachtsfall begründen, sondern es handelt sich dabei allenfalls um einen kriminologischen Erfahrungssatz, der erst wenn bestimmte Tatsachen vorliegen, den Wahrscheinlichkeitsschluss auf eine bestimmte Handlung erlaubt (vgl. HANS WALDER, Strafverfolgungspflicht und Anfangsverdacht, in: recht 1990 S. 3). Zur Entstehung eines individuellen Anfangsverdachts sind mit anderen Worten die bestimmten Tatsachen ausschlaggebend, und die allgemeinen Erkenntnisse dürfen lediglich der hypothetischen Wahrscheinlichkeitsüberprüfung dienen (vgl. GYR, a.a.O., S. 349). Dabei ist allerdings festzustellen, dass als Anfangsverdacht der Verdacht einer Straftat genügt und der Verdacht gegenüber einer bestimmten Person als Täter nicht erforderlich ist (WALDER, Grenzen der Ermittlungstätigkeit, a.a.O., S. 868; vgl. auch AEPLI, a.a.O., S. 41 mit Hinweis). Die Wahrscheinlichkeit, ein Unbekannter habe ein Verbrechen oder Vergehen begangen, reicht völlig aus. Daher darf man auch Prozesshandlungen vornehmen, die der Klärung eines noch nicht personenbezogenen Verdachts dienen (WALDER, Strafverfolgungspflicht und Anfangsverdacht, a.a.O., S. 3). Dies ergibt sich als Selbstverständlichkeit aufgrund des Umstands, dass es zur Ermittlungstätigkeit gehört, nach Personen und Sachen zu fahnden (vgl. dazu WALDER, Grenzen der Ermittlungstätigkeit, a.a.O., S. 864).

Im Rahmen der Amtshilfe nach DBG bedeutet dies entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung u.a., dass es nicht darauf ankommt, ob die untersuchende Steuerbehörde die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, bereits nennen kann. Vielmehr genügt es, dass Grund besteht, aus den Akten ersichtliche Dritte (d.h. andere Steuerpflichtige als der in der Strafuntersuchung Beschuldigte) einer Steuerwiderhandlung zu verdächtigen. Dass diese Dritten der Steuerbehörde bereits namentlich bekannt sind, war gemäss Bundesgericht schon nach der Rechtsprechung zu Art. 90 Abs. 1 BdBSt nicht erforderlich und ist auch nicht Merkmal der neuen Vorschrift in Art. 112 DBG, welche in dieser Beziehung die Voraussetzungen eher noch gelockert habe (BGE 124 II 58 E. 4b mit Hinweis, jüngst bestätigt in BGE 134 II 318 E. 6.1; PEDROLI, L'assistenza delle autorità amministrative e giudiziarie nei confronti del fisco, a.a.O., S. 189 ff.).

Was allerdings vorliegen muss, sind konkrete Gründe für die Annahme, dass sich diese Dritten Steuerwiderhandlungen haben zuschulden kommen lassen. Solche Verdachtsgründe können sich gemäss bun-



desgerichtlicher Rechtsprechung beispielsweise aus einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der finanziellen Lage einer Unternehmung und den in Aussicht gestellten oder ausbezahlten Erträgen ergeben. In einem vom Bundesgericht am 6. Oktober 1986 beurteilten Fall (veröffentlicht in ASA 58 S. 359) wurden Renditen von 20-30 Prozent versprochen, was viel zu hoch schien. Dass dabei den Verantwortlichen vorgeworfen wurde, die Risiken vertuscht und die Anleger mit falschen Angaben über die Verwendung des erhaltenen Kapitals bzw. die Gewinnaussichten getäuscht zu haben, änderte daran nichts. Massgebend für den Entscheid über die Aktenöffnung war, dass die Unternehmensorganisation, namentlich die Verflechtung mit Gesellschaften in mehreren Ländern – unter anderem Anstalten in Liechtenstein –, die Vermutung nahelegte, dass die diesen Gesellschaften überlassenen Gelder aus un versteuerten Quellen stammten (S. 360/61 Bst. A und B). Auch in BGE 108 Ib 465 konnten die von den im Strafverfahren stehenden Personen bei ihrer geschäftlichen Tätigkeit begangenen strafbaren Handlungen praktisch nur Beziehungen zu Kunden betroffen haben, so dass deren Identifizierung notwendig und gerechtfertigt war (E. 3b). In BGE 124 II 58 bewilligte das Bundesgericht die Aktenherausgabe im Wesentlichen mit der Begründung, die Begleitumstände der damaligen Publikumsöffnung der betreffenden Gesellschaft trage viele Wesenszüge einer hochspekulativen Geldanlage und die gleichzeitig vorgenommene Kapitalerhöhung dürfte zahlreiche Vermögen aus un versteuerten Einkommensbestandteilen gebunden haben. Die Ansicht sei begründet, dass solche Sachverhalte Steuerstraftatbestände indizierten. Der Umstand, dass Banken beteiligt waren, schliesse den nahen und konkreten Verdacht nicht aus, dass die betreffende Gesellschaft von Steuerdefraudanten zu Anlagezwecken missbraucht worden sein könnte (E. 4c).

#### *4.4 Inhaltliche Anforderungen an ein Amtshilfegesuch nach Art. 26 DBA-USA*

**4.4** Das DBA-USA enthält keine explizite Bestimmung über die inhaltlichen Anforderungen, denen das Amtshilfegesuch des IRS zu genügen hat. Ebenso wenig enthält die Vo DBA-USA Ausführungen zu dieser Frage. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung können jedoch die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und scheint angesichts

des vergleichbaren Zwecks von Amtshilfe- und Rechtshilfeverfahren auch sachgerecht zu sein. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, diese Rechtsprechung in Frage zu stellen.

**4.4.1** 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 Amtshilfeersuchen zu halten haben, soweit dieser nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche enthält (BGE 125 II 250 E. 5b, 118 Ib 111 E. 5b, 117 Ib 64 E. 5c; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2). Wie jedes staatliche Handeln muss allerdings auch die internationale Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 125 II 65 E. 6a). Daraus ergibt sich gemäss Rechtsprechung u.a., dass reine Beweisausforschungen ("fishing expeditions") verboten sind. Amtshilfeersuchen, die ohne Vorhandensein konkreter Anhaltspunkte der Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Fälle dienen sollen, sind nicht zulässig (vgl. HERMANN KÄSTLI, Die Amtshilfebestimmungen des Abkommens zur Betrugsbekämpfung, in: Bilaterale Abkommen II Schweiz-EU und andere neue Abkommen, Genf 2006, S. 615). Die ersuchende Behörde muss im Amtshilfeverfahren neben den gesetzlichen Grundlagen der Untersuchung den relevanten Sachverhalt darstellen, die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen und den Grund ihres Ersuchens nennen. 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. 3b/bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2). Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Vorwand des lediglich behaupteten Abgabebetrugs Beweise beschafft, die zur Ahndung anderer Fiskaldelikte dienen sollen, für welche die Schweiz die Rechtshilfe nicht gewährt. Ein hinreichender Verdacht auf Steuerbetrug bzw. Abgabebetrug wurde seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (erwähntes Urteil des Bundesgerichts 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004, in: RDAF 2004 II S. 10 E. 6; Urteil des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003, in: StR 59/2004 S. 475 E. 5; so bereits: BGE 96 I 737 E. 3e für das [entsprechende] Abkommen mit den USA vom 24. Mai 1951 [ratifiziert mit Bundesratsbeschluss vom 2. November 1951; AS 1951 1031]).

**4.4.2** Die ESTV hat kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob hinreichende Verdachtsmomente für Abgabebetrag und dergleichen begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen. Die ESTV hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Amtshilfesuch aufgeführten weiteren Tatsachen zutreffen oder nicht (BGE 96 I 737 E. 3e; Urteile des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003, in: StR 59/2004 S. 475 E. 5, 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2). Es genügt, wenn die Sachverhaltsschilderung der ersuchenden Behörde nicht offensichtlich fehler- oder lückenhaft oder widersprüchlich erscheint und sich daraus hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass ein (Abgabe-)Betrugsdelikt oder dergleichen begangen worden sein könnte. Die weiteren, eigentlichen Abklärungen obliegen dem IRS; erst er hat die ihm amtshilfweise gelieferten Informationen im Zusammenhang mit allfälligen eigenen weiteren Abklärungen umfassend zu würdigen. Gelingt es den ins Amtshilfverfahren einbezogenen Personen nicht, den Anfangsverdacht – auf Vorliegen eines Betrugsdelikts oder dergleichen – klarerweise und entscheidend zu entkräften, ist die Amtshilfe zu gewähren (vgl. BGE 128 II 407 E. 5.2.1 und 5.2.3; 127 II 142 E. 5a, je mit weiteren Hinweisen; vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-2033/2007 vom 25. Juni 2007 E. 5 = BVGE 2007/28, B-3900/208 vom 24. Juli 2008 E. 2.2, B-2537/2008 vom 10. Januar 2008 E. 4, je betreffend Internationale Amtshilfe für eine Finanzdienstleistungsaufsichtsbehörde).

Was die Anforderungen an den Anfangsverdacht anbelangt, ist zu berücksichtigen, dass im Zeitpunkt des Ersuchens beziehungsweise der Übermittlung von Informationen noch nicht feststeht, ob diese der ersuchenden Behörde dienlich sein werden, d.h. ob sie schliesslich zum Nachweis eines (Abgabe-)Betrugsdelikts oder dergleichen führen. Es muss daher genügen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen eine gewisse Wahrscheinlichkeit strafbaren Verhaltens im Sinne eines Betrugsdelikts oder dergleichen begründen und dies im Gesuch angemessen dargetan ist (vgl. BGE 116 Ib 103 E. 4c, betreffend Rechtshilfe in Sachen Abgabebetrag; vgl. auch BGE 126 II 409 E. 5a, sowie statt vieler: Urteile des Bundesver-

waltungsgerichts B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1 und B-3900/2008 vom 24. Juli 2008 E. 2.2, je betreffend Internationale Amtshilfe für eine Finanzdienstleistungsaufsichtsbehörde).

#### *4.5 Amtshilfefähigkeit des Gesuchs: Namens- und Personenangaben*

**4.5** Aus diesen Ausführungen ergibt sich ohne weiteres, dass die für die interne schweizerische Amtshilfe und das interne schweizerische Recht geltenden und vorstehend dargelegten Grundsätze (vgl. E. 4.3.2 und 4.3.3) in analoger Weise auch im Rahmen von internationalen Amtshilfeverfahren Anwendung finden können. Dies bedeutet insbesondere, dass es für die Gewährung der Amtshilfe nach DBA-USA nicht erforderlich ist, im Amtshilfebegehren konkrete Personen zu benennen, denen die fraglichen Betrugsdelikte oder dergleichen vorgeworfen werden. Denn dies zu verlangen würde bedeuten, dass im Gegensatz zur Rechtslage im innerstaatlichen Recht (E. 4.3.4) die Wahrscheinlichkeit, dass ein Unbekannter einen Abgabebetrug begangen hat, nicht berücksichtigt würde. Vielmehr genügt es auch bei der Amtshilfe nach DBA-USA, wenn der Verdacht einer solchen Straftat vorliegt, d.h. wenn hierzu genügend konkrete Anhaltspunkte bestehen und diese im Amtshilfebegehren aufgezeigt sind. Der Amtshilfe nach Art. 26 Abs. 1 DBA-USA liegt gemäss Abkommenstext u.a. der Zweck zugrunde, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten. Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass Amtshilfe auch zu gewähren ist, um bereits verübte Betrugsdelikte oder dergleichen zu bekämpfen oder zu ahnden (BGE 96 I 737 E. 3b; vgl. DANIEL HUFSCHEID, „Tax fraud and the like“, Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, in: ASA 2004 S. 447 Fn. 69). Wird nun aber, wie in den Beschwerden vorgetragen, als Voraussetzung für die Leistung von Amtshilfe die Nennung konkreter verdächtigter Personen verlangt – bzw. sogar noch weitergehend, dass die konkreten Personen im Ausland bereits in ein konkretes Verfahren involviert sind –, so liegt dieser Überlegung eine Verwechslung von Verdacht einer Straftat und Verdacht einer bestimmten Täterschaft zugrunde (vgl. dazu auch WALDER, Grenzen der Ermittlungstätigkeit, a.a.O., S. 868). Die Sachlage ist diesbezüglich bei Amtshilfe für Steuer- bzw. Abgabebetrug im Sinne von Art. 26 DBA-USA nicht anders als bei der Amtshilfe für Bankenaufsichtsorgane. Die spezial- und insbesondere die generalpräventive Funktion der Verfolgung und Ahndung von Steuerdelikten dient auch dem Schutz der Steuerrechtsordnung;

verteidigt werden soll das Vertrauen des Gemeinwesens bzw. seiner Behörden in die Vollständigkeit und Wahrheit der Auskünfte von Steuerpflichtigen (vgl. ROMAN SIEBER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, a.a.O., N 6 zu Art. 175 DBG). Es verhält sich hier also analog der Amtshilfe für Bankenaufsicht bezüglich des Schutzes der Finanzmarktordnung. Der Umstand, dass hinreichende Anhaltspunkte für ein Delikt gegeben sind, stellt demnach ausreichende Voraussetzung für die Gewährung der Amtshilfe dar.

Soweit das Amtshilfegesuch die weiteren erforderlichen Voraussetzungen erfüllt, macht das blosse Fehlen von Namens- und Personenangaben das Gesuch somit nicht zu einem Begehren um unzulässige Listenauskünfte. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführenden führt dieser Umstand alleine nicht dazu, dass das Begehren den generellen Vollzug von Normen betreffend einen Kreis von einer noch nicht bestimmten Personengruppe zum Ziel hat. Auch mit fehlenden Namens- und Personenangaben kann ein solches Gesuch offensichtlich das Ziel verfolgen, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten oder bereits verübte Betrugsdelikte oder dergleichen zu bekämpfen oder zu ahnden. Etwas anderes lässt sich entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden auch nicht aus den Bestimmungen des Datenschutzgesetzes ableiten. Abgesehen davon, dass es bei Amtshilfegesuchen wie dem vorliegenden, wie eben ausgeführt, gar nicht um sogenannte Listenauskünfte – also die regelmässige Datenbekanntgaben in grossem Umfang, namentlich in Form von Listen – geht (vgl. dazu YVONNE JÖHRI/MARCEL STUDER, in: Basler Kommentar zum Datenschutzgesetz, 2. Aufl., Basel 2006, N 22 ff. zu Art. 19 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz [DSG, SR 235.1]), übersehen die Beschwerdeführenden, dass aufgrund der vorliegend relevanten Bestimmung von Art. 26 DBA-USA eine gesetzliche Grundlage besteht, welche sich ausdrücklich auf den Transfer von Daten bezieht, d.h. eine Ermächtigung bzw. Verpflichtung zur Bekanntgabe von Personendaten enthält. Wird die angefragte Steuerverwaltung aufgrund dieser staatsvertraglichen Grundlage zur Datenbekanntgabe bzw. Amtshilfe verpflichtet, so hat sie dieser Verpflichtung zwingend nachzukommen, insoweit als die nach Art. 26 DBA-USA geforderten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. JÖHRI/STUDER, a.a.O., N 25 ff. zu Art. 19 DSG). Diese Rechtslage steht im Übrigen auch in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verhältnis von Amtshilfe nach Art. 112 DBG und der Datenschutzgesetzgebung (vgl. dazu BGE 128 II 325 ff. E. 8).

Nichts zu ihren Gunsten vermögen die Beschwerdeführenden nach

dem Gesagten sodann aus dem Umstand abzuleiten, dass bei den bis anhin – aufgrund der bis Ende 2006 geltenden Verfahrensregeln – durch das Bundesgericht zu beurteilenden Fällen im Amtshilfebegehren stets auf den Namen eines bestimmten Steuerpflichtigen Bezug genommen wurde. Nichts an diesem Ergebnis ändert nämlich der von den Beschwerdeführenden angerufene Art. 28 Abs. 1 Bst. d IRSG, gemäss dem möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person, gegen die sich das Strafverfahren richtet, im Rechtshilfeersuchen gemacht werden müssen ("désignation aussi précise et complète que possible"; "dati, il più possibile precisi e completi"). Dass nämlich bei Kenntnis eines Namens dieser genannt werden muss, schliesst – schon nach dem Wortlaut der angeführten Bestimmung – nicht aus, dass auch Rechtshilfeersuchen ohne Namensnennung möglich sein können. Bestätigt wird dies a fortiori durch die Bestimmung von Art. 29 Ziff. 1 Bst. c 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), insbesondere durch die französische und italienische Fassung, wonach "so weit wie möglich" ("si possible", "si possibile"= "falls möglich") der volle Name derjenigen Personen anzugeben ist, welche im Zeitpunkt des Ersuchens Gegenstand der Untersuchung oder des Verfahrens sind.

Das Fehlen konkreter Namens- und Personenangaben im Amtshilfeersuchen des IRS führt nach dem Gesagten nicht dazu, dass dem Gesuch die Amtshilfefähigkeit abzuspochen ist.

Auch der Umstand, dass im den Beschwerdeführenden offengelegten Amtshilfeersuchen die Angaben über die Anzahl der Verdachtsfälle verdeckt wurden, vermag die Amtshilfefähigkeit des Gesuchs nicht zu tangieren. Der Umstand, dass allenfalls in einer grösseren Anzahl von Fällen oder sogar systematisch Betrugsdelikte oder dergleichen begangen wurden, bzw. dass dies in einem Amtshilfeersuchen behauptet wird, kann offensichtlich keinen Einfluss auf die Beurteilung der Amtshilfefähigkeit des Gesuchs haben. Das heisst, es spielt für diese Beurteilung keine Rolle, ob bloss einem Einzelnen oder einer Vielzahl von Steuerpflichtigen Abgabebetrag oder dergleichen vorgeworfen wird.

#### *4.6 Amtshilfefähigkeit des Gesuchs: konkretes, rechtswidriges Handeln*

**4.6** Zu prüfen ist damit im Weiteren der Vorwurf der Beschwerdeführerin 1, es fehle an einem konkreten Anfangsverdacht für ein konkretes, rechtswidriges Handeln, weil lediglich eine Art "Typus-Sachverhalt" geschildert werde.

Das Amtshilfegesuch des IRS vom 16. Juli 2008 zeigt konkrete Sachverhaltskonstruktionen mittels Errichtung ausländischer Offshore-Gesellschaften auf. Dabei sollten diese Konstruktionen nach den Angaben im Gesuch dazu benutzt werden, als wirtschaftlich Berechtigte an bei der UBS AG deponierten Wertschriften diese Gesellschaften anstelle der wirklichen wirtschaftlich Berechtigten – nämlich der hinter den Gesellschaften stehenden, in den Vereinigten Staaten unbeschränkt steuerpflichtigen Personen – vorzuschieben. Der IRS führt an, durch diese Konstruktion hätten die betroffenen Personen einerseits vermieden, dass die UBS AG die Tatsache des Haltens von U.S. Wertschriften durch die U.S. Personen und die daraus fliessenden Erträge dem IRS gemeldet habe. Andererseits hätten sie dadurch auch eine Belastung durch die amerikanische "backup withholding tax" vermeiden können. Mit dem Gesuch gehe es darum, diese Vermutung zu verifizieren.

Bei dieser Sachlage kann nicht davon gesprochen werden, im Gesuch werde lediglich eine Art "Typus-Sachverhalt" geschildert. Vielmehr legt der IRS konkret dar, auf welche Weise nach seiner Auffassung die involvierten Personen Abgabebetrag oder dergleichen verübt haben.

#### *4.7 Amtshilfefähigkeit des Gesuchs: Unterzeichnung und Datierung*

**4.7** Keine dieser beiden Bestimmungen verlangt im Übrigen ausdrücklich, das Amtshilfeersuchen habe zwingend unterzeichnet zu sein. Ausgehend davon, dass selbst nach schweizerisch-internem Recht betreffend Verfügungen keine einheitliche Rechtsprechung und Lehre darüber besteht, unter welchen Umständen eine solche unterzeichnet zu sein hat (vgl. LORENZ KNEUBÜHLER, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Zürich 2008, N 4 ff. zu Art. 34 VwVG), kann damit betreffend des vorliegenden Verfahrens zwischen zwei Verwaltungen nicht die Rede davon sein, eine allenfalls fehlende Unterschrift oder unterbliebene Datierung führe zur Ungültigkeit oder gar Nichtigkeit des entsprechenden Ersuchens. Festzustellen ist zudem, dass aufgrund des Schreibens des IRS an den Chef der Abteilung für Internationales der ESTV,

welches als Beilage das Amtshilfegesuch erwähnt, jedenfalls sowohl der Absender des Gesuchs wie auch dessen Empfänger klar bestimmt sind.

#### *4.8 Zwischenergebnis 1: Amtshilfefähigkeit in formeller Hinsicht gegeben*

**4.8** Damit erfüllt das Amtshilfegesuch die formellen Anforderungen und es bleibt auf die materielle Seite einzugehen.

### **5. Materielle Anforderung an Leistung von Amtshilfe: Hinreichender Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen"**

#### **5.**

Weitere Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist ein hinreichender Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" im Sinne von Art. 26 DBA-USA. Das heisst, es ist nachfolgend zu prüfen, ob die Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft mit den damit verbundenen Massnahmen im hier relevanten Kontext ein Betrugsdelikt oder dergleichen darstellt.

#### *5.1 Abgrenzung zwischen Steuerhinterziehung und Steuer- bzw. Abgabebetrug*

**5.1** Das schweizerische Recht unterscheidet bei den direkten Steuern – soweit im vorliegenden Kontext relevant – zwischen Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG) und Steuerbetrug (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG). Die Steuerhinterziehung ist das Verhalten, durch welches vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt wird, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Der objektive Tatbestand besteht darin, dass der Täter in Verletzung von Verfahrenspflichten – sei es mittels Tun oder mittels Unterlassen – bewirkt, dass eine Veranlagung ausbleibt oder unrichtig erfolgt und ihm daraus ein ungerechtfertigter Steuervorteil respektive dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entsteht. Erforderlich ist, dass zwischen dem Steuerausfall des Gemeinwesens und dem Verhalten des Täters ein Kausalzusammenhang besteht (vgl. HUFSCHMID, a.a.O., S. 440 ff., auch zum Folgenden; vgl. PIETRO SANSONETTI, in: CR, a.a.O., N 12 ff. zu Art. 175 LIFD; ROMAN SIEBER, a.a.O., N 23 ff. zu Art. 175 DBG). Steuerbetrug begeht, wer zum Zwecke der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich



unwahre Urkunden zur Täuschung Dritter gebraucht (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG). Der objektive Tatbestand ist erfüllt, wenn der Täter von unwahren oder unechten Urkunden Gebrauch macht. Ein Erfolg, z.B. die Täuschung der Steuerbehörde, die Hinterziehung von Steuern, die konkrete Gefährdung oder der Ausfall des Steueranspruchs des Gemeinwesens ist nicht vorausgesetzt.

Der subjektive Tatbestand umfasst neben dem vorsätzlichen Handeln die Absicht, die Steuerbehörde zu täuschen und Steuern zu hinterziehen (vgl. PIETRO SANSONETTI, in: CR, a.a.O., N 37 ff. zu Art. 186 LIFD; DONATSCH, a.a.O., N 37 ff. zu Art. 186 DBG).

Im Kontext des DBA-USA (vgl. dazu E. 5.3 nachfolgend) ist neben diesen beiden Delikten bezüglich der direkten Steuern auch die Definition des Abgabebetruges im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR relevant, welcher sich auf die indirekten Steuern des Bundes (vgl. Art. 1 VStrR zum Geltungsbereich des Gesetzes) bezieht. Nach dieser Bestimmung begeht einen Abgabebetrug, wer durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen Leistungen in erheblichem Umfang unrechtmässig vorenthalten werden. Der subjektive Tatbestand des Abgabebetrugs setzt einen Vorsatz des Täters auf die arglistige Täuschung der Steuerbehörde zum Zweck der Steuerverkürzung voraus (Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 12 Abs. 1 StGB). Demnach kann den Betrugs-tatbestand (selber) nicht erfüllen, wer einen bestimmten Unrechtsgehalt seiner vorgenommenen und im Ergebnis inkriminierten Handlung (z.B. Falschdeklaration) nicht erkennen konnte, weil er seinerseits über die zutreffenden rechtlichen Verhältnisse getäuscht worden war und diese Täuschung nicht erkennen konnte. Ausgehend von der Rechtmässigkeit seines Tuns – er unterliegt einem Rechtsirrtum – handelt ein Getäuschter, d.h. jemand, der Opfer einer Täuschung geworden ist, (selber) nicht arglistig und kann deshalb nicht Abgabebetrug begehen (vgl. zum Verschulden des – beratenen bzw. vertretenen – Steuerpflichtigen: Urteil des Bundesgerichts vom 21. Mai 1990, in: ASA 60 S. 259 ff.; Luzerner Gerichts- und Verwaltungsentscheide [LGVE] 1989 II 19 und 1992 II 9; Beschluss des Kassationsgerichts Zürich AC040012 vom 29. Juni 2004; HUFSCHMID, a.a.O., S. 461 f.).

Als qualifizierendes Tatbestandselement tritt das arglistige Verhalten des Täters in den Vordergrund. Die im Verwaltungsstrafrecht verwendete Umschreibung des Begriffs der Arglist deckt sich dabei grundsätzlich mit derjenigen, welche Rechtsprechung und Lehre zu Art. 146 StGB entwickelt haben (HUFSCHMID, a.a.O., S. 452; vgl. immerhin die

Kritik bei ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, *Steuerrecht*, Bd. II, 9. Aufl., Bern 2002, S. 1063).

### *5.2 Insbesondere zur Arglist als Tatbestandsmerkmal beim Abgabebetrug*

**5.2** Arglistig handelt, wer sich zur Täuschung eines Anderen besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient oder ein ganzes Lügengebäude errichtet, aber auch jener, der bloss falsche Angaben macht, wenn deren Überprüfung besondere Mühe erfordert, unmöglich oder nicht zumutbar ist. 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 Zweck 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. Eine einfache Lüge erfüllt für sich allein das Arglistelement demnach nicht (BGE 125 II 250 E. 3b mit Hinweisen; ferner BGE 96 I 737 E. 3d; Urteile des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1, 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004, in: RDAF 2004 II S. 10 E. 4, 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 6, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410). Arglist ist ferner gegeben, wenn der Täter den Getäuschten von der Überprüfung der falschen Abgaben abhält oder wenn er voraussieht, dass der andere die Überprüfung unterlassen wird, sofern sich diese Voraussicht aus einem besonderen Vertrauensverhältnis ergibt, auf klaren Regelungen oder Zusicherungen beruht und nicht nur eine auf gewisse Beobachtungen beruhende Erwartung darstellt (vgl. KURT HAURI, *Verwaltungsstrafrecht [VStrR]*, Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Bern 1998, S. 49). Eine bloss falsche Angabe, welche die Gegenpartei – im vorliegenden Kontext die Steuerbehörde – ohne besondere Mühe auf ihre Richtigkeit hin überprüfen kann, gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dagegen nicht als arglistig (vgl. BGE 122 IV 197 E. 3d mit Hinweisen).

### *5.3 Begriff des Betrugs laut DBA-USA*

**5.3** Da das amerikanische Recht insbesondere den im schweizerischen Recht massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziffer 10 des Protokolls

zum Staatsvertrag der Begriff Betrug 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, in: ASA 71 S. 132 ff.; vgl. dies aufnehmend auch die ausdrückliche Überschrift vor Art. 20c Vo DBA-USA: "Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug"). Damit ist vom – gegenüber der Regelung des Steuerbetrugs von Art. 186 DBG – weiteren Betrugsbegriff von Art. 14 Abs. 2 VStrR auszugehen, zu welchem auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden kann (vgl. E. 5.1 und 5.2). Die in diesem Zusammenhang teilweise in der Literatur geäußerte Kritik, durch das Abstellen auf den Begriff des Abgabebetrugs bei den ansonsten für den Steuerbetrugstatbestand auf dem Urkundenmodell basierenden Einkommens- und Gewinnsteuern erfolge eine rechtsstaatlich nicht haltbare Ausdehnung (vgl. URS R. BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2006 und 2007, in: Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins [ZBJV] 2008, S. 477), vermag das Bundesverwaltungsgericht nicht zu teilen. Diese Auffassung knüpft offenbar daran an, dass das DBA-USA Regelungen betreffend die Einkommensbesteuerung enthält, und zieht daraus den Schluss, die Definition des Steuerbetrugs sei dem Gesetz zu entnehmen, das in der Schweiz für die gleiche oder eine vergleichbare Steuer gelte. Damit wird verkannt, dass die Amtshilfe nicht wegen eines in der Schweiz allgemein gesetzlich als Steuerbetrug qualifizierten und bezeichneten Delikts geleistet wird, sondern aufgrund eines tatsächlichen Vorkommnisses, eines Lebenssachverhalts, das diejenigen Merkmale aufweist, die es als betrügerisches Verhalten qualifizieren, wie es sowohl nach Schweizer Recht wie auch nach amerikanischem Recht als Abgabebetrug verfolgt und bestraft werden kann (vgl. CURT MARKEES, Internationale Rechtshilfe in Strafsachen, Dritter Teil: Andere Rechtshilfe, Schweizerische Juristische Kartothek [SJK], Karte 423b, S. 19 f.). Es mag zutreffend sein, dass durch ein Abstellen auf den Begriff des Abgabebetrugs im vorliegenden internationalen Verhältnis eine Ungleichbehandlung gegenüber reinen Binnensachverhalten geschaffen wird (HUFSCHMID, a.a.O., S. 445 f.), indem im Binnenverhältnis bei Hinterziehung von Steuern ein Steuervergehen nur bei Gebrauch falscher oder unwahrer Urkunden angenommen wird. Immerhin ist zu beachten, dass auch im Schweizer Binnenverhältnis dieses sog. Urkundenmodell nicht rein zur Anwendung kommt und Editionspflichten wie sie vorliegend zur Diskussion stehen, gestützt auf

Art. 190 ff. DBG auch bei nicht mittels Urkunden verübten Hinterziehungen bestehen können. Massgebend ist jedoch, dass eine allfällige Ungleichbehandlung vom Gesetzgeber bewusst gewollt ist. Vorab spricht das Abkommen selbst in Art. 26 Abs. 1 einleitend allgemein von "Betrugsdelikten und dergleichen" und benutzt den Begriff des Steuerbetrugs erst an zweiter Stelle. Die Erklärung in Ziffer 10 des Protokolls im Staatsvertrag, welches gemäss dessen Präambel Bestandteil des Abkommens bildet und somit auf derselben Normhierarchiestufe steht wie dieses selbst, ist sodann unmissverständlich auf den Abgabebetrug bezogen und zudem ausdrücklich bloss beispielhaft und nicht abschliessend (vgl. etwa auch WALTER H. BOSS, Informationsaustausch unter dem neuen Schweizerisch-Amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, in: StR 1998 S. 278). Völkerrecht und damit auch die von der Bundesversammlung genehmigten Staatsverträge sind für das Gericht verbindlich (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; YVO HANGARTNER, St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 2. Aufl., Zürich et al. 2008, N 19 zu Art. 190 BV). Daran ändert auch nichts, dass dieser Staatsvertrag (damals) dem fakultativen Staatsvertragsreferendum nicht unterlag (Bundesbeschluss über das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika vom 10. Oktober 1997 [AS 1999 1459], Art. 2) und damit einer direktdemokratischen Mitwirkung nicht zugänglich war (vgl. etwa die Wiedergabe der herrschenden Doktrin, welche die Massgeblichkeit internationaler Verträge auch auf "nur" vom Bundesrat abgeschlossene Verträge bezieht bei JEAN-FRANÇOIS AUBERT/PASCAL MAHON, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, Zurich etc. 2003, N 11 zu Art. 190). Abgesehen davon, dass auch heute noch die Frage, ob Doppelbesteuerungsabkommen dem fakultativen Staatsvertragsreferendum im Sinne von Art. 141 Abs. 1 Bst. d BV zu unterstellen sind, nicht unumstritten ist (vgl. dazu MADELEINE SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, in: ASA 73 S. 107 ff.), braucht damit auf diesen Punkt nicht weiter eingegangen zu werden.

#### *5.4 "Betrug und dergleichen"*

**5.4** Art. 26 Abs. 1 DBA-USA sieht die Amtshilfe vor für die Verhütung von Betrugsdelikten "und dergleichen". Hinweise zur Bedeutung und Auslegung des Zusatzes "und dergleichen" finden sich weder im Ab-

kommenstext noch in der Botschaft zum Abkommen (vgl. HUFSCHMID, a.a.O., S. 457). Mit Blick auf die neuesten von der Schweiz abgeschlossenen Verträge kann jedoch kein Zweifel bestehen, dass als "dergleichen" bzw. ähnliche Delikte wie Steuerbetrug solche Delikte zu qualifizieren sind, welche denselben Unrechtsgehalt wie ein Steuerbetrug aufweisen (so die explizite Formulierung in Art. 10 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft vom 26. Oktober 2004 über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind [Zinsbesteuerungsabkommen, SR 0.641.926.81]; vgl. etwa auch Botschaft des Bundesrates vom 27. August 2008 über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland, BBl 2008 7663 f.). Hintergrund dieser Regelungen bildet einerseits das sog. Prinzip der doppelten Strafbarkeit und andererseits die Tatsache, dass bei rein formalem Verständnis dieses Prinzips unbefriedigende Situationen entstehen können (vgl. ROBERT WALDBURGER, Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen gemäss den sog. Bilateralen II, in: Wirtschaftsrecht zu Beginn des 21. Jahrhunderts, Festschrift für Peter Nobel zum 60. Geburtstag, Bern 2005, S. 1041, auch zum Folgenden; vgl. ferner: HESS, a.a.O., S. 127 f.). Das Prinzip der doppelten Strafbarkeit bedeutet nicht, dass eine Tat in beiden Staaten strafbar ist, sondern dass ein im Ausland begangenes Delikt, wäre es in der Schweiz begangen worden, nach schweizerischem Recht als Steuerbetrug zu qualifizieren wäre. Ob ein Delikt den selben Unrechtsgehalt wie ein Steuerbetrug aufweist, ohne beispielsweise die Tatbestandselemente des Abgabebetrugs (vgl. dazu E. 5.2 und 5.3) zu erfüllen, ist jeweils im Einzelfall zu überprüfen. Nach rein schweizerischem Verständnis können unter Umständen durchaus auch Steuerhinterziehungen den gleichen Unrechtsgehalt wie ein Abgabebetrug haben, nämlich dann, wenn sie "insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge" betreffen (Art. 190 Abs. 2 DBG; vgl. hierzu auch URS R. BEHNISCH, Auswirkungen der Bilateralen II auf das schweizerische Steuerrecht, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2005 S. 947 ff. Fn. 37, wonach "reine Steuerhinterziehungen" nicht unter "dergleichen" fallen). Dies zeigt sich daran, dass unter diesen Umständen auch bei der Hinterziehung direkter Steuern ausnahmsweise die strafprozessualen Zwangsmassnahmen des VStrR zur Anwendung gelangen und damit u.a. auch das Bankkundengeheimnis (auch innerstaatlich) nicht greift (vgl. dazu E. 4.3.2).

Vorliegend bejaht die ESTV die Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe im Ergebnis deshalb, weil sich die Beschwerdeführenden besonderer Machenschaften bedient und ein Vertrauensverhältnis missbraucht hätten. Das heisst, sie wirft den Beschwerdeführenden Verhaltensweisen vor, welche ohne weiteres unter die Tatbestandselemente des Abgabebetruges nach Art. 14 Abs. 2 VStrR und damit des Betrugs nach Art. 26 Abs. 1 DBA-USA fallen. Abgesehen davon erübrigt es sich bei dieser Sachlage – wie nachstehend zu zeigen sein wird –, dem in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA verwendeten Begriff "und dergleichen" noch weiter nachzugehen. Es muss daher auch nicht weiter auf die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 zwischen der ESTV und dem Department of the Treasury der USA betreffend die Anwendung von Art. 26 des DBA-USA (in: Pestalozzi/Lachenal/Patry [bearbeitet von Silvia Zimmermann unter Mitarbeit von Marion Vollenweider], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil [Nachtragssammlung], Band 4, Kennziffer [Kz.] I B h 69, Beilage 1) eingegangen werden, in welcher Verhaltensweisen umschrieben wurden, welche nach dem Einvernehmen der Vertragsparteien "Betrugsdelikt und dergleichen" darstellen, und in welcher 14 Fallbeispiele aufgeführt wurden (vgl. dazu HUFSCHMID, a.a.O., S. 457 ff.). Insbesondere kann offen bleiben, welche Rechtswirkung dieser Vereinbarung zukommen kann (vgl. dazu BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2006 und 2007, a.a.O., S. 477; ROBERT WALDBURGER, Assistance administrative et entraide judiciaire internationales en matière fiscale, in: OREF [ordre romand des experts fiscaux diplômés; éd.], Les procédures en droit fiscal, 2 éd., Bern/Stuttgart/Wien 2005, 1102 f.).

### *5.5 Untersuchungsgegenstand: hinreichender Verdacht auf Abgabebetrug oder blosse Steuerhinterziehung*

**5.5** Zu untersuchen ist damit im Weiteren, ob Verhaltensweisen der Beschwerdeführenden vorliegen, welche den hinreichenden Verdacht begründen, sie hätten den Tatbestand des Abgabebetrugs verwirklicht, d.h. – entsprechend dem Vorhalt der ESTV – insbesondere arglistig gehandelt, oder ob – entsprechend dem Vorbringen der Beschwerdeführenden – kein strafbares Verhalten bzw. höchstens (hier unbeachtliche) Steuerhinterziehung gegeben ist.

Das Bundesverwaltungsgericht verkennt bei dieser Frage durchaus nicht, dass teilweise aus internationaler Sicht das System der Schweiz, welches zwischen Hinterziehung und Steuerbetrug unter-

scheidet, schwer nachvollziehbar ist (vgl. dazu Bericht "Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance" vom 17. Juli 2008 [nachfolgend Levin/Coleman Bericht], zitiert nach der Internet-Adresse <[http://hsgac.senate.gov/public/\\_files/REPORTTaxHavenBanksJuly17-08FINALwPatEliseChgs92608.pdf](http://hsgac.senate.gov/public/_files/REPORTTaxHavenBanksJuly17-08FINALwPatEliseChgs92608.pdf)>, besucht am 9.2.2009, S. 21 Fn. 38; vgl. in diesem Zusammenhang auch PETER V. KUNZ, Mythos schweizerisches "Bankgeheimnis", in: Jusletter 17. November 2008, Rz. 54, wonach im Bereich der sog. Steuerhinterziehung aus Sicht des Auslands eine Rechtshilfelücke bestehe, die zur "Steuerflucht" missbraucht werden könne und sicherlich realiter missbraucht werde). Das Gericht hat jedoch die vom Gesetzgeber getroffene Unterscheidung zu respektieren, auch im Rahmen von ausländischen Amtshilfebegehren. Sofern aus aussenpolitischen Überlegungen Anpassungen als erforderlich erachtet werden sollten (vgl. dazu PETER LOCHER, Die schweizerische Haltung zur internationalen Amtshilfe bei den direkten Steuern in einem veränderten Umfeld, in: Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Aktuelle Situation und Perspektiven, Festschrift für Walter Ryser, Bern 2005, S. 277), wären diese durch den Gesetzgeber im dafür vorgesehenen Verfahren vorzunehmen und nicht durch die Justiz oder die Verwaltung.

#### *5.5.1 Kein Steuerbetrug bei rein schweizerischer Konstellation*

**5.5.1** Die ESTV führt im angefochtenen Entscheid selber aus, die Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft, in die nicht deklarierte Wertpapiere eingebracht würden, verbunden mit der Nichtdeklaration der Beteiligung an dieser Gesellschaft und den aus dieser an den Inhaber der Beteiligungsrechte fliessenden Erträge, stelle nach schweizerischem Recht eine Steuerhinterziehung, nicht aber einen Steuerbetrug dar. Sie begründet dies damit, vor der Zwischenschaltung der Gesellschaft habe die Steuerhinterziehung in der Nichtdeklaration der durch das bewegliche Vermögen erzielten Erträge (Einkommenssteuer) und des beweglichen Vermögens selbst (Vermögenssteuer) bestanden. Durch die Zwischenschaltung der Gesellschaft ergebe sich, sofern diese nicht lediglich treuhänderisch für den Steuerpflichtigen tätig sei, eine wichtige Änderung gegenüber dem direkten Halten der betreffenden Investitionen durch den Inhaber der Gesellschaft. Die Kapitalerträge aus in die Gesellschaft eingebrachten Wertschriften und das durch diese Wertschriften verkörperte Vermögen würden für den in der Schweiz ansässigen Gesellschafter nicht mehr steuerbares Einkommen bzw. Vermögen

bilden, weil die Schweiz keine Hinzurechnungsbesteuerung oder eine andere CFC-Gesetzgebung (CFC: Controlled Foreign Corporations) kenne. Die Steuerhinterziehung liege neu darin, dass der Steuerpflichtige die Beteiligung an der Gesellschaft und die daraus fliessenden Erträge, d.h. die von dieser Gesellschaft getätigten Einkünfte nicht deklariere. Wenn ein Steuerpflichtiger die Beteiligung an einer solchen Gesellschaft und die daraus fliessenden Erträge nicht deklariere, habe dies keinen erhöhten Unrechtsgehalt im Vergleich mit der Situation, in der ein Steuerpflichtiger anderes bewegliches Vermögen und die daraus fliessenden Erträge nicht versteuere. Ein Steuerbetrug liege deshalb nicht vor, weil der Steuerpflichtige keine falschen Urkunden zwecks Täuschung der Steuerbehörden verwende. Der Tatbestand des Abgabebetrugs entfalle deshalb, weil es nicht arglistig sei, Kapitalerträge auf Portfolio-Investments (und die entsprechenden Vermögenswerte) oder die Ausschüttungen einer selbst beherrschten Kapitalgesellschaft (und die Beteiligung an dieser Gesellschaft) nicht zu deklarieren. Wenn davon ausgegangen werde, dass die Offshore-Gesellschaft für den Steuerpflichtigen lediglich treuhänderisch tätig war, sei deren Zwischenschaltung als solche einkommenssteuerrechtlich und damit auch steuerstrafrechtlich unerheblich, weil die in diese Gesellschaft eingebrachten Vermögenswerte weiterhin dem Steuerpflichtigen als Treugeber und nicht der Offshore-Gesellschaft als Treuhänderin zugerechnet würden. Die Zwischenschaltung einer treuhänderisch tätigen Offshore-Gesellschaft sei deshalb steuerstrafrechtlich unerheblich, weil dann, wenn die neu von der Offshore-Gesellschaft treuhänderisch gehaltenen Vermögenswerte von der in der Schweiz steuerpflichtigen Person (Treugeberin) in der Schweiz nicht deklariert würden, weiterhin eine blosser Steuerhinterziehung, aber kein Steuer- oder Abgabebetrug vorliege.

Dieser Ansicht der ESTV ist im Ergebnis zu folgen. Zwar könnte im schweizinternen Verhältnis eine solche Konstellation dann als Steuerbetrug qualifiziert werden, wenn dabei falsche oder gefälschte Urkunden im Sinne von Art. 110 Ziff. 5 StGB (in der Fassung in Kraft vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2006 [AS 1994 2290]; identisch mit Art. 110 Abs. 4 StGB in der Fassung in Kraft seit 1. Januar 2007 [AS 2006 3459 3535]) verwendet würden, ist dies doch nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung als arglistig zu qualifizieren, unabhängig davon, ob diese Urkunden von Drittpersonen stammen oder vom Steuerpflichtigen selbst verfasst worden sind (vgl. BGE 125 II 250 E. 3 und 5 mit Hinweisen). Als Urkunden gelten unter anderem Schriften, die



bestimmt und geeignet sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen (Art. 110 Abs. 4 StGB). Nach Verkehrsübung und Praxis zum Steuerstrafrecht sind die Steuererklärung inkl. Einlageblätter sowie das Wertschriften- und Schuldenverzeichnis zum Beweis nicht geeignet (vgl. DONATSCH, a.a.O., N 13 zu Art. 186 DBG mit Hinweisen). Dagegen kommt die Beweiseignung Geschäftsbüchern, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweisen und anderen Bescheinigungen zu (DONATSCH, a.a.O., N 27 zu Art. 186 DBG). Eine falsche Buchung in den Geschäftsbüchern erfüllt den Falschbeurkundungstatbestand, wenn sie Buchungsvorschriften und -grundsätze verletzt, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung und damit die erhöhte Glaubwürdigkeit der Buchführung zu gewährleisten (Urteil des Bundesgerichts 1A.244/2002 vom 24. Oktober 2003 E. 3.3; vgl. URS R. BEHNISCH, Neuere Entwicklungen der internationalen Rechtshilfe im Steuerstrafrecht, in: Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Aktuelle Situation und Perspektiven, Festschrift für Walter Ryser, Bern 2005, S. 298 f., auch zum Folgenden). Zu diesen gehören insbesondere Art. 662a ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) sowie die Buchführungsnormen in Art. 957 ff. OR. Dies bedeutet beispielsweise, dass sich des Steuerbetrugs schuldig macht, wer zum Zweck einer unerlaubten Steuerverkürzung eine verdeckte Gewinnausschüttung in der Buchhaltung der Kapitalgesellschaft verschleiert, indem er einen buchungsbedürftigen Geschäftsvorfall nicht verbucht oder einen Geschäftsvorfall verbucht, der sich gar nicht ereignet hat. Zu denken ist hier etwa an die Gewinnvorwegnahme durch die Zuleitung von Einnahmen direkt an den Gesellschafter, an das Erbringen von Leistungen an den Gesellschafter aufgrund simulierter Rechtsgeschäfte und an die verdeckte Gewinnausschüttung durch die Übernahme von Privataufwand des Gesellschafters (vgl. BRUNO SCHERRER/JOËLLE ZUMOFFEN FRUTTERO, Steuerstrafrecht und verdeckte Gewinnausschüttung, in: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Zürich 1997, S. 63 ff., insb. S. 75 und 77 f.; vgl. auch XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3. Aufl., Bern 2009, Rz. 1009 mit Hinweis). Solches Vorgehen erfüllt im Übrigen zugleich den gemeinstraftrechtlichen Tatbestand der Urkundenfälschung im Sinn von Art. 251 StGB (BGE 133 IV 303 E. 4.6 ff.).

Im vorliegenden Kontext ist jedoch auf diese Frage nicht weiter einzugehen. Einerseits ist nämlich zu beachten, dass nach dem Recht der British Virgin Islands (BVI) für die Beschwerdeführerin 1 keine gesetzliche Verpflichtung bestand, Bücher zu führen (vgl. BVI International Business Companies Act 1984, Section 66, wonach es den

Direktoren überlassen ist, diejenigen Bücher zu führen, die sie als notwendig oder nützlich erachten, um den finanziellen Zustand der Gesellschaft zu bestimmen; vgl. auch Memorandum and Articles of Association of X.\_\_\_\_\_ Limited, Incorporated 10<sup>th</sup> April 2000, Section 90, vi. Bel. 39). Immerhin ist zu bemerken, dass die Beschwerdeführenden ausführen lassen, es sei eine formelle Buchhaltung geführt worden (vgl. Beschwerde 1 S. 12 und Beschwerde 2 S. 16). Ausschlaggebend ist jedoch andererseits, dass vorliegend keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass die Beschwerdeführenden die Buchhaltungsunterlagen gegenüber Steuerbehörden in irgendeiner Form verwendeten.

### *5.5.2 Auffassung der ESTV: Spezifischer Kontext des Qualified Intermediary (QI) Systems*

**5.5.2** Die ESTV kommt jedoch im Weiteren zur Auffassung, im spezifischen Kontext des Qualified Intermediary Systems (QI-System) stelle sich die steuerstrafrechtliche Qualifikation des durch den IRS dargestellten Grundsachverhalts anders dar. Sie begründet dies damit, das QI-System zeichne sich dadurch aus, dass der IRS faktisch einen wesentlichen Teil seiner Aufgaben bezüglich der Kontrolle der Deklaration der Erträge aus U.S. Wertschriften von U.S. Personen auf die QI's ausgelagert habe. Dieses Verfahren sei vom IRS im Vertrauen auf das korrekte Verhalten aller Beteiligten für Staaten zugestanden worden, die ein steuerliches Bankkundengeheimnis kennen und bei denen deshalb die QI's gegenüber dem IRS dann, wenn eine entsprechende Einwilligung der Steuerpflichtigen fehle, keine Informationen über die Offshore-Gesellschaften, deren Erträge und deren Aktionäre mitteilen könnten. Das gesamte QI-Verfahren und insbesondere die in diesem Verfahren abgegebenen schriftlichen Erklärungen würden deshalb auf einem besonderen Vertrauensverhältnis zwischen dem IRS, den QI's und den Steuerpflichtigen beruhen. Der IRS selber habe keine Möglichkeiten, die Einhaltung der von der UBS AG aufgrund des mit dem IRS abgeschlossenen QI-Agreements eingegangenen Verpflichtungen selber zu überprüfen. Die Kontrolle über die richtige Anwendung des QI-Agreements durch den QI werde daher einer besonderen, unabhängigen Revisionsstelle übertragen, welche im Auftrage des IRS das vertragskonforme Verhalten des QI zu überprüfen und dem IRS über das Prüfungsergebnis Bericht zu erstatten habe. Das Verschieben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit ihrer Angabe, gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklich-

keit direkt durch U.S. Personen verwalteten Vermögenswerten zu sein, sei als arglistige Machenschaft der dahinter stehenden U.S. Personen zu qualifizieren. Die betroffenen U.S. Personen bzw. deren Berater hätten die Besonderheiten des QI-Verfahrens gekannt und gezielt ausgenutzt. Sie hätten gewusst, dass sowohl die UBS AG als QI als auch der spezialisierte QI-Auditor auf die Angaben in den einschlägigen Formularen abstellen durften, wenn sie nicht „actual knowledge“ darüber gehabt hätten, dass die Angaben in diesen Formularen falsch waren. Die gesamte Konstruktion habe von Anfang an einzig darauf abgezielt, das durch das QI-System und seine Umsetzung in der Praxis begründete Vertrauensverhältnis zu missbrauchen und sich durch diese Machenschaften erhebliche US-Steuervorteile zu verschaffen. Im Lichte der gesamten Umstände würden besondere Machenschaften vorliegen, die nicht nur darauf ausgerichtet seien, die normalen U.S. Einkommenssteuern der handelnden Personen zu hinterziehen, sondern den vom IRS zur Absicherung dieser Einkommenssteuerpflicht eingerichteten Kontrollmechanismus gezielt auszuhebeln.

#### *5.5.2.1 Funktionsweise des QI-Systems*

**5.5.2.1** Die Vereinigten Staaten änderten mit Wirkung ab dem 1. Januar 2001 ihre Quellensteuervorschriften, indem sie u.a. das sog. QI-System schufen. Die neuen amerikanischen Vorschriften änderten das Entlastungsverfahren bei Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen für ausländische Investoren grundlegend (MARC RIHS, EU-Zinsbesteuerung, Auswirkungen auf die Schweiz, Zürich 2001, S. 34 ff., auch zum Folgenden). Sie ermöglichen ausländischen Banken, für ihre nichtamerikanischen Kunden die Entlastung bzw. Befreiung von der U.S. Quellensteuer ohne Angaben von Kundendaten direkt zu bewirken, sei es unter dem jeweiligen DBA, sei es unter der portfolio interest exemption. Bis dahin war die Regelung wie folgt: Die USA erhoben auf den an ausländische Empfänger gezahlten Dividenden und Zinsen aus amerikanischen Wertschriften eine Quellensteuer von 30%. Allerdings waren die Zinsen auf den meisten Obligationen amerikanischer Emittenten gemäss inneramerikanischem Recht (portfolio interest exemption) von der Quellensteuer befreit, sofern sie an ausländische Investoren ausgerichtet wurden. Die Inanspruchnahme der portfolio interest exemption setzte voraus, dass der wirtschaftlich Berechtigte seinen Status als ausländischer Empfänger auf dem offiziellen Formular "W-8BEN" bestätigte und somit seinen Namen gegenüber den U.S. Steuerbehörden offenlegte. Für die verbleibenden Zin-

sen und Dividenden konnten Investoren aus einem Land, das mit den USA ein DBA abgeschlossen hat, grundsätzlich eine volle oder teilweise Entlastung von dieser Steuer verlangen. Für das neue Vorgehen ist notwendig, dass die nicht amerikanischen Banken den Status eines sog. Qualified Intermediary (QI) erlangen. Dann können sie einerseits die antragslose Quellensteuerentlastung gewähren und andererseits die Beibehaltung des Bankkundengeheimnisses garantieren. Um den Status eines QI zu erlangen, sind die Banken verpflichtet, eindeutig festzustellen, welche ihrer Kunden Non-U.S. Personen sind und damit in den Genuss der Quellensteuerentlastung gelangen können. Des Weiteren sind sie verpflichtet sicherzustellen, dass die für U.S. Steuerpflichtige geltenden Vorschriften eingehalten werden. Für in den USA steuerpflichtige Personen gilt, dass sie nur noch dann amerikanische Wertschriften erwerben bzw. halten dürfen, wenn sie bereit sind, ihre Identität gegenüber der U.S. Steuerbehörde offenzulegen. Für Personen, die gemäss amerikanischen Steuervorschriften als U.S. Personen gelten und der Bekanntgabe ihrer Identität nicht zustimmen, ist der QI verpflichtet, von den nach dem 1. Januar 2001 ausgeschütteten Dividenden/Zinsen sowie auf dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös die inneramerikanische Sicherungssteuer (sog. "backup withholding tax") abzuziehen und an die USA abzuliefern. Umgesetzt wird dieses QI-System – nach den zutreffenden Ausführungen der Beschwerdeführerin 1 – im Einzelnen somit wie folgt: Ist der Kunde der Bank, welche als QI fungiert, ein „foreign investor“, d.h. ein nicht U.S. Steuerzahler mit Wohnsitz ausserhalb der USA, ist von diesem das sog. "W-8BEN"-Formular einzuholen. Darin bestätigt der Kunde, dass er ein "foreign investor" ist, mit allfälligem Anspruch auf eine reduzierte Quellensteuer auf den aus den USA stammenden Einkünften. Mit diesem Formular kann der QI vom ursprünglichen Payor (z.B. einer amerikanischen Aktiengesellschaft, sog. withholding agent), sofern ein DBA anwendbar ist, den Überschuss über den Sockelsatz der Quellensteuer zurückverlangen und dem Investor weiterleiten. Das Formular "W-8BEN" ist dabei nicht dem IRS bzw. dem ersten withholding agent zu übermitteln und damit offenzulegen. Vielmehr darf der Payor auf diese Angaben des QI (welcher die Aufgabe hat, Staatsbürgerschaft und Wohnsitz abzuklären) vertrauen. Ist der Investor in amerikanischen Werten ein U.S. Steuerzahler, ist von diesem das Formular "W-9" zu verlangen, welches das Empfängerformular von sog. FDAP-Income (fixed or determinable annual or periodical income) von U.S. Steuerzahlern darstellt. Dieses Formular zusammen mit der Auflistung der vereinnahmten Einkommen und der genauen Identität des Kunden ist mit dem Formular

1099 dem IRS zu übermitteln. Ein solches Reporting verlangt jedoch den Verzicht des Depotinhabers auf die Wahrung des Bankkundengeheimnisses. Verzichtet er, werden die Daten übermittelt, was zugleich sicherstellt, dass die entsprechenden Einkommen auch in den USA deklariert werden. Verzichtet er nicht, muss der QI die "backup withholding tax" auf insbesondere den Verkäufen der Werte erheben und dem IRS abliefern. Zudem ist der QI verpflichtet, Investments in amerikanische Werte zu blocken (vgl. zum QI-System im Detail des Weiteren Zirkular Nr. 6971 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Direktionen der Mitgliedbanken vom 7. April 2000, in: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kz. I B h 51 ; ROLF SCHILLING, Neues U.S. Quellensteuerregime ab 1. Januar 2001 – Entwicklungen und Tendenzen, in: Der Treuhandexperte [TREX] 2000 S. 218 ff.; URS R. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, in: Jusletter 26. Januar 2009).

#### *5.5.2.2 Erfassung des QI-Systems durch das DBA-USA*

**5.5.2.2** In der Literatur wird die Auffassung vertreten, das QI-System sei vom DBA-USA nicht erfasst, da dieses System nach der Ratifikation des Doppelbesteuerungsabkommens in Kraft getreten sei. Es könne nicht Aufgabe der ESTV sein, jedes noch so ausgefallene und mit dem Schweizer Steuersystem in Widerspruch stehende ausländische Steuersystem zu schützen und dafür Amtshilfe zu leisten. Mit anderen Worten könnten Verstösse, seien es der QI's (Banken), von deren Angestellten oder von (U.S.-)Steuerpflichtigen, gegen das QI-System per se keinesfalls amtshilfebegründend sein. Die "backup withholding tax" komme in der Regel nur gegenüber U.S. Personen zur Anwendung, nur im Ausnahmefall (Anwendung der Presumption Rules) gegenüber "non resident Aliens". In der Regel sei das DBA also nicht berührt, bei Offshore-Gesellschaften als "Beneficial Owner" überhaupt nicht (BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA, a.a.O., Rz. 24).

Das Bundesverwaltungsgericht vermag dieser Auffassung nicht zu folgen. Gemäss Art. 2 Abs. 1 DBA-USA gilt das Abkommen für Steuern vom Einkommen, die für Rechnung eines Vertragsstaates erhoben werden. Nach Art. 2 Abs. 3 DBA-USA gilt das Abkommen auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Es kann kein Zweifel bestehen, dass der amerikanische Fiskus mit dem QI-System organi-

satorische Vorkehrungen getroffen hat, welche die korrekte Einkommensbesteuerung der in den Vereinigten Staaten Steuerpflichtigen sicherstellen sollen. Das heisst, das QI-System stellt im Ergebnis nichts anderes als eine verfahrenstechnische Seite der Einkommensbesteuerung dar und wird dementsprechend vom Abkommen ohne weiteres mitumfasst. Dass das System erst nach der Abkommensratifizierung in Kraft getreten ist, spielt gestützt auf die Bestimmung von Art. 2 Abs. 3 DBA-USA keine Rolle. Nach Art. 26 Abs. 1 DBA-USA ist zudem "in Fällen von Steuerbetrug" der Informationsaustausch nicht durch Artikel 1 des Abkommens (Persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Das heisst, es spielt keine Rolle, wem gegenüber die "backup withholding tax" zur Anwendung kommt und ob vom Amtshilfegesuch auch Offshore-Gesellschaften betroffen sind. Massgebend ist einzig, dass in einem der Vertragsstaaten Informationen zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen benötigt werden und dass der andere Vertragsstaat über solche Informationen verfügt bzw. diese beschaffen kann.

#### *5.5.2.3 Ein auf Vertrauen beruhendes System*

**5.5.2.3** Mit ihrer Bezugnahme auf das QI-System spricht die ESTV den Umstand an, dass bei Vorliegen eines besonderen Vertrauensverhältnisses unter Umständen bereits ein blosses Schweigen einen Abgabebetrug darstellen kann, nämlich dann, wenn der Täuschende voraussieht, dass der Getäuschte mit Rücksicht auf dieses besondere Vertrauensverhältnis von einer Überprüfung absehen wird (vgl. E. 5.2; vgl. dazu auch HESS, a.a.O., S. 128). Die Voraussetzungen eines solchen besonderen Vertrauensverhältnisses sieht die ESTV als gegeben an.

Die diesbezüglichen Überlegungen der ESTV sind nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts im Ergebnis zutreffend. Es ergibt sich gemäss dem vorstehend Dargestellten deutlich, dass das gesamte QI-Verfahren auf besonderen Regelungen des Verhältnisses zwischen dem IRS, den QI's und den Steuerpflichtigen beruht. Dieses Verhältnis zeichnet sich dadurch aus, dass der IRS faktisch einen wesentlichen Teil seiner Aufgaben bezüglich der Kontrolle der Deklaration der Erträge aus U.S. Wertschriften von U.S. Personen auf die QI's ausgelagert hat und der IRS selbst keine Möglichkeiten hat, die Einhaltung der von der UBS AG aufgrund des mit dem IRS abgeschlossenen QI-Agreements eingegangenen Verpflichtungen selber zu überprüfen. Zwar wurde aufgrund dieser eingeschränkten Möglichkeiten des IRS

bestimmt, dass eine besondere, unabhängige Revisionsstelle einzusetzen sei, welche die Kontrolle über die richtige Anwendung des QI-Agreements durch den QI wahrzunehmen habe. Die ESTV hält dazu einerseits aber richtig fest, dass die Revisionsstelle auf die Angaben in den einschlägigen Formularen abstellen durfte, wenn sie nicht konkrete Kenntnisse darüber hatte, dass diese Angaben falsch waren. Diese Folgerung ergibt sich aufgrund der Regelung der „external Audit Procedures“ in Section 10 des QI-Model-Vertrages (gemäss Publikation in: Internal Revenue Bulletin 2000-04 S. 387 ff.; vgl. dazu auch Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kz. I B h 51, Anhang, S. 36 ff.). Aufgabe der Revisionsstelle ist danach offensichtlich eine insbesondere formelle Überprüfung der Einhaltung der Regelungen durch den QI, wobei ersichtlich ist, dass die Revisionsstelle dabei die Unterlagen überprüfen muss, welche der QI im Zusammenhang mit dem fraglichen Kontoinhaber, auf den das QI-System zur Anwendung kommt, erstellt hat (vgl. a.a.O., Section 10.03 A). Das heisst, die Überprüfungsaufgabe der Revisionsstelle beschlägt offensichtlich vor allem die Kontrolle, ob die QI's die notwendigen Prozesse richtig handhaben. Aufgrund der Umschreibung der Aufgaben der Revisionsstelle ist dagegen nicht ersichtlich, dass weitergehende Prüfungen oder Abklärungen der Revisionsstelle zur Frage vorgesehen sind, ob die Angaben auf den Kundenunterlagen, welche der QI führt bzw. verwaltet, auch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, so zum Beispiel ob die Angabe des tatsächlich Nutzungsberechtigten der Wahrheit entspricht (vgl. zu den Angaben, welche die Revisionsstelle machen sollte: Qualified Intermediary Frequently Asked Questions [FAQ; unter der Internet-Adresse <<http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=139-238,00.html>>, Stand vom 10. Dezember 2008, besucht am 6.2.2009], Antwort zu Frage VII./5.). Andererseits hält die ESTV zu Recht fest, dass diese Revisionsstellen nicht Teile des IRS sind, sondern Dritte, welche in das QI-System eingebunden sind. Der Zweck, der mit den Revisionsstellen verfolgt wird, besteht denn auch offensichtlich nicht darin, die richtige steuerliche Behandlung der Kontoinhaber sicherzustellen, sondern die externe Revisionsstelle soll sicherstellen, dass der QI sich gemäss den Verpflichtungen der QI-Vereinbarung verhält (vgl. a.a.O., Section 10.03, 1. Absatz; vgl. auch FAQ, a.a.O., Antwort zu Frage VII./1.). Damit stimmt überein, dass die Revisionsstelle – wie die Beschwerdeführenden selber vortragen – dem IRS Kundennamen nicht offenlegen darf (a.a.O., Section 10.01).

Das bedeutet zusammenfassend nichts anderes, als dass das QI-

System – wie von der ESTV richtig festgestellt – das Ziel hat, die U.S. Steuerpflichtigen ohne weitere Kontrollen des U.S. Fiskus, d.h. gestützt auf dessen Vertrauen in die korrekte Anwendung des QI-Systems, zur korrekten Erfüllung ihrer Steuerpflicht zu bringen, und dass der U.S. Fiskus auch nicht über Kontrollmöglichkeiten über die korrekte Erfüllung der Steuerpflicht der einzelnen Steuerpflichtigen verfügte.

#### *5.5.2.4 Bedeutung der Angaben über "Beneficial Owner"*

**5.5.2.4** Im Weiteren ist festzustellen, dass – entsprechend den Ausführungen der ESTV – das Verschieben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit der Angabe, diese Gesellschaft sei gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklichkeit direkt durch U.S. Personen verwalteten Vermögenswerten, den hinreichenden Verdacht auf Abgabebetrag im Sinne von Art. 26 DBA-USA zu begründen vermag. Dies insbesondere ausgehend von der den Beschwerdeführenden aufgrund der Regelungen des QI-Systems bekannten Unüberprüfbarkeit ihrer Erklärungen gegenüber dem IRS durch diesen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass wie erwähnt im Rahmen des Amtshilfefahrens das Bestehen eines Betrugsdelikts oder dergleichen nicht nachgewiesen sein muss, sondern dass es genügt, wenn die feststehenden Tatsachen eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür begründen (vgl. E. 4.4.2).

Vorliegend legt die ESTV dar, dass den Beschwerdeführenden nicht nur blosses Schweigen im Zusammenhang mit dem Vorliegen eines Vertrauensverhältnisses vorgeworfen werden kann (dazu E. 5.5.2.3), sondern dass sie mit weitergehenden aktiven Massnahmen das Vertrauensverhältnis ausnützten, dass ihre falschen Angaben aufgrund des QI-Regelwerkes durch den amerikanischen Fiskus nicht überprüfbar waren. Dabei ist zu beachten, dass die Beschwerdeführerin 1 einerseits am 29. November 2000 ein Formular A unterzeichnete, in welchem sie den Beschwerdeführer 2 als "Beneficial Owner" der am 11. Dezember 2000 an die Beschwerdeführerin 1 übertragenen Vermögenswerte bezeichnete, und dass die Beschwerdeführerin 1 am 28. Dezember 2000 ein Formular "W-8BEN" unterzeichnete, mit welchem sie sich als "Beneficial Owner" aller durch dieses Formular betroffenen Erträge bezeichnete. Im Übrigen ist es allerdings durchaus so, dass die Frage, ob ein Kontoinhaber des QI der "Beneficial Owner" an den Depotwerten ist, sich im QI-System nach dem U.S. Steuerrecht und den diesbezüglichen Klauseln im Model Agreement bestimmt (vgl.



Beilage 1 zu Zirkular Nr. 7014 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Mitgliedbanken vom 2. Oktober 2000, Traktandum 1 Ziffer 3, in: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kz. I B h 57, auch zum Folgenden).

Zum US-Steuerrecht ist zu beachten, dass die Körperschaften und Anstalten in solche mit aktiver Geschäftstätigkeit ("Business Entities") und solche ohne ("Trusts") eingeteilt werden. Business Entities werden für US-Steuerzwecke unterteilt in "Corporations" und "Partnerships", wobei "Corporations" als selbständiges Steuersubjekt gelten und "Partnerships" als transparente Einrichtung behandelt werden (analog den Personengesellschaften im schweizerischen Steuerrecht; vgl. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA, a.a.O., Rz. 30). Ein Trust liegt grundsätzlich dann vor, wenn einem Trustee die Verantwortung über Vermögenswerte von Begünstigten übertragen wird, wobei Letztere die übertragene Verantwortung nicht mittragen dürfen. Der Trustee erwirbt das Eigentum an den Vermögenswerten mit dem Zweck, diese für die Begünstigten zu schützen oder zu verwahren. Ein Trust kann letztwillig oder unter Lebenden geschaffen werden. Die "non-US Gebilde", welche als Trust gelten, werden steuerlich eingeteilt in "Grantor Trusts", "Simple Trusts" und "Complex Trusts" (vgl. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA, a.a.O., Rz. 32; vgl. SCHILLING, a.a.O., S. 222 ff.; vgl. auch Trusts, Foundations and Offshore Companies – U.S. Withholding Tax on Dividends and Interest on US Securities, New Regulations as of January 1, 2001, Ziff. 4.1.3, in: Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, a.a.O., Kz. I B h 55). Es erübrigt sich vorliegend, auf die Qualifikationsmerkmale der einzelnen Trustarten detailliert einzugehen (vgl. dazu BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA, a.a.O., Rz. 33 ff.: vgl. auch Trusts, Foundations and Offshore Companies – U.S. Withholding Tax on Dividends and Interest on US Securities, New Regulations as of January 1, 2001, a.a.O., Ziff. 4.2.2, a.a.O.). Wesentlich ist, dass "Grantor Trusts" sowie "Simple Trusts" transparente "flow through" Einrichtungen sind mit der Folge, dass der Kontoinhaber (der Trust bzw. der Trustee) als Intermediary gilt und der „Grantor“ (beim "Grantor Trust") bzw. die Beneficiaries (beim "Simple Trust") als "Beneficial Owner", währenddem der "Complex Trust" als selbständiges Steuersubjekt anerkannt wird (vgl. Trusts, Foundations and Offshore Companies – U.S. Withholding Tax on Dividends and Interest on US Securities, New Regulations as of January 1, 2001, a.a.O., Ziff. 4.1.3; vgl. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA, a.a.O., Rz. 40). Das Formular "W-8BEN" enthält in der Rubrik "Type of Beneficial

Owner" Checkboxen u.a. für "Corporation", "Partnership", „Simple Trust“, "Grantor Trust" und "Complex Trust" (vgl. vi. Bel. 16).

Was sodann das Formular A betrifft, ist es im Weiteren auch richtig, dass dieses nicht steuerlichen, sondern anderen Zwecken (wirtschaftliche Hintergründe, Hinweise bei Strafuntersuchungen etc.) dient (vgl. BARBARA BRÜHWILER/KATHRIN HEIM, Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken 2008 [VSB 08], Praxiskommentar, 2. Aufl., Zürich 2008, N 7 zu Art. 3 Abs. 1 VSB 08; vgl. sodann IRS Notice 2001-4 [Part III, Administrative, Procedural and Miscellaneous], die Folgendes festhält: "Use of the term 'know your customer' in the QI context should not be confused with the use of that term in other contexts, specifically including the use of the term in the area of international standards relating to money laundering control. As used in the QI context, the term 'know your customer' generally relates to the capacity of financial institutions to determine whether their customers are U.S. persons and, if their customers are non-U.S. persons claiming the benefits of an income tax treaty, whether these customers are residents of the applicable treaty country. [...] Although the meaning of the term 'know your customer' in the QI context is often closely related to the meaning of the term in the broader context of money laundering control, the concepts are nevertheless distinct and should not be regarded as having the same meaning or scope." [VII: Clarification Regarding Use of the Term «Know Your Customer», S. 18 f., zitiert nach BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA, a.a.O., Fn. 18]; vgl. zur Bedeutung des Formulars A auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 6). Es mag deshalb durchaus sein, dass das Formular A dem QI keine „actual knowledge“ darüber verschafft, dass der Kontoinhaber nicht als "Beneficial Owner" im Sinne der Bestimmungen nach US-Steuerrecht angesehen werden kann (so die Bankiervereinigung, a.a.O., S. 4; vgl. auch BRÜHWILER/HEIM, a.a.O., N 11 zu Art. 3 Abs. 1 VSB 08), jedenfalls dann, wenn der QI daneben keine zusätzlichen Informationen hat. Diese Frage kann jedoch vorliegend offen bleiben, ist doch nicht das Verhalten der UBS AG als QI zu prüfen, sondern dasjenige der Beschwerdeführenden. In diesem Kontext spielt es – wie zu zeigen sein wird (vgl. E. 5.5.3.4 nachstehend) – keine Rolle, ob die UBS AG "actual knowlege" über den effektiven "Beneficial Owner" hatte. Relevant ist, dass sich die Beschwerdeführenden bezüglich der identischen Vermögenswerte unterschiedlich über den "Beneficial Owner" geäußert haben, bzw. unterschiedliche Angaben diesbezüglich machten. Es musste ihnen deshalb zumindest bewusst gewesen sein, dass

dieser Punkt, insbesondere die Bezeichnung des "Beneficial Owners" im Rahmen der Erklärung für die Beschwerdeführerin 1, für den U.S. Fiskus von ausschlaggebender Bedeutung war.

#### *5.5.2.5 Ausgestaltung der Beschwerdeführerin 1; Respektierung der rechtlichen Strukturen*

**5.5.2.5** Massgebend ist in diesem Kontext sodann vor allem die Ausgestaltung der Beschwerdeführerin 1 und deren Vorgeschichte. Der Beschwerdeführer 2 gründete im Jahre 1985 die Mers Foundation, Liechtenstein. Diese Stiftung bezweckte die Bestreitung der Kosten für Lebensunterhalt, medizinische Bedürfnisse und Weiteres sowie Erziehung/Ausbildung der Destinatäre. Destinatäre waren der Beschwerdeführer 2 und seine Familienangehörigen (vi. Bel. 2 – 6). Am 10. April 2000 wurde die Beschwerdeführerin 1 gegründet. Ihr Zweck umfasste die Tötigung von Investitionen und mit Handelsgeschäften aller Art verbundene Aktivitäten (vgl. vi. Bel. 25). Am 11. Dezember 2000 übertrug die Mers Foundation ihre sämtlichen Wertschriften auf die Beschwerdeführerin 1 (vi. Bel. 7). Für das Bundesverwaltungsgericht stellt der Umstand, dass diese Umstrukturierungen ganz offensichtlich als Reaktion bzw. im Hinblick auf die Einführung des QI-Systems erfolgten (vgl. internes Memorandum der UBS AG vom 28. Juli 2000, bf. 1 Bel. 8 bzw. bf. 2 Bel. 6), ein entscheidungswesentliches Element dar. Wie sich aus den Unterlagen betreffend eine interne Informationsveranstaltung der UBS AG vom 11. August 2000 ergibt (vgl. je bf. Bel. 7), ging es darum, bisherige sog. "Look-through Entities" so zu restrukturieren, dass sie in der Folge als "Non-flow-through Entity" behandelt werden konnten. Dies ermöglichte gemäss dem vorerwähnten Memorandum der UBS AG, dass die betroffenen Gesellschaften bzw. Kunden von den Regelungen des QI-Systems profitieren konnten (vgl. a.a.O., Ziff. 3). In der Folge wurde die Beschwerdeführerin 1 gemäss unwidersprochenen Ausführungen der ESTV u.a. dazu verwendet – ohne entsprechende Gegenleistungen und ohne Erwähnung des Beschwerdeführers 2 – als Erbringerin der betroffenen Leistungen Überweisungen an Familienmitglieder des Beschwerdeführers 2 zu leisten (vgl. vi. Bel. 106 und 107). Sodann tätigte die Beschwerdeführerin 1 in der Folge diverse Transaktionen (Käufe und Verkäufe) bezüglich sowohl US- als auch Nicht-US-Investitionen, welche gemäss unwidersprochenen Ausführungen der ESTV durch den Beschwerdeführer 2 ausgelöst wurden. Aufgrund dieser Vorkehrungen zeigt sich, dass der Beschwerdeführer 2 die selbständige rechtliche Identität der Beschwerdeführerin 1 igno-

rierte und an deren Stelle agierte, obwohl er keinerlei formelle Organstellung innehatte (vgl. dazu E. 5.5.3.1 nachstehend).

Diesbezüglich ist zu beachten, dass jemand, der eine selbständige juristische Person gegründet hat, sich auch dort an deren rechtliche Organisation und deren Formalakte zu halten hat, wenn wirtschaftlich gesehen zwischen ihm und der juristischen Person Identität besteht (vgl. so etwa schon PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 62 N 40). Solange "das Spiel der juristischen Person gespielt wird", d.h. der dahinter stehende wirtschaftliche Eigentümer eine Verletzung der Formalitäten und eine Vermischung der Rechtssphären vermeidet, muss Ausgangspunkt jeder juristischen Betrachtung die dogmatische Trennung sein (vgl. PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht: mit Fusionsgesetz, internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen IFRS, Börsengesellschaftsrecht, Konzernrecht und Corporate Governance, 3. Aufl., Zürich 2005, S. 32 f. Rz. 44 ff. und S. 1263 f. Rz. 58, welcher davon spricht, dass "das Spiel der AG zu spielen ist"). So lässt denn auch das Bundesgericht beispielsweise die Einmann-AG zu, gebietet ihr aber, "das Spiel der AG" zu spielen (BGE 86 II 171 E. 2c, 117 IV 259 E. 3; vgl. SASCHA DANIEL PATAK, Die virtuelle Generalversammlung im schweizerischen Aktienrecht, Zürich 2005, S. 7; vgl. BRIGITTE TANNER, in: Zürcher Kommentar, Bd. 5, Das Obligationenrecht, Teil 5, Die Aktiengesellschaft, N 242 ff. zu Art. 702).

Mit Blick auf das Steuerstrafrecht und insbesondere auf die Amtshilfe, bedeutet dies, dass für eine korrekt errichtete selbständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird, und welche die notwendigen Formalakte einhält, die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren ist. Von dieser Trennung kann allenfalls dann abgesehen werden, wenn das anwendbare Steuerrecht trotz (zivilrechtlicher) Selbständigkeit festlegt, es sei von einer transparenten Struktur auszugehen und es sei steuerlich nicht die juristische Person, sondern jemand Drittes – in Bezug auf das US-Steuerrecht beispielsweise der Berechtigte bei der "Partnership", der "Grantor" beim "Grantor Trust" bzw. die "Beneficiaries" beim "Simple Trust" – als "Beneficial Owner" zu qualifizieren (vgl. dazu E. 5.5.2.4). Soweit nicht derartige steuerrechtliche Spezialbestimmungen bestehen, ist auch steuerrechtlich von zwei getrennten Steuersubjekten auszugehen; dies gilt in Bezug auf das US-Steuerrecht, also beispielsweise bei einer „Corporation“ oder einem "Complex Trust".

Umgekehrt ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach bei Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person "das Spiel der juristischen Person zu spielen" ist, dass bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären durch den letztlich wirtschaftlich Berechtigten im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Falle eine Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit als rechtsmissbräuchlich, entgegen Treu und Glauben geltend gemacht (vgl. BGE 108 II 213 E. 6 mit Hinweisen; vgl. auch THOMAS GÄCHTER, Die Einpersonen-AG aus der Sicht des Sozialversicherungsrechts, in: Neue Rechtsfragen rund um die KMU: Erb-, Steuer-, Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht, Zürich 2006, S. 99 ff.). In diesem Sinne sieht beispielsweise das Revisionsprotokoll vom 29. Juni 2006 zum Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Revisionsprotokoll DBA, SR 0.672.933.211) gemäss Ziffer IV Absatz 4 Buchstabe b vor, dass der Begriff "Steuerbetrug und ähnliche Delikte" die Simulation im Sinne von Artikel 16 des allgemeinen spanischen Steuergesetzes umfasst. Weiter wird präzisiert, dass nur die unter Artikel 1275 des spanischen Zivilgesetzbuchs fallenden Sachverhalte als Simulation gelten sollen. Dieser Begriff deckt sich mit der Simulation nach schweizerischem Recht (Art. 18 OR). Dazu wird in der Botschaft des Bundesrates ausgeführt, die nach spanischem Recht als Simulation geltenden Rechtsgeschäfte wären auch nach schweizerischem Recht – sofern bei gleicher Vorgehensweise in der Schweiz vorgenommen – als Steuerbetrug zu qualifizieren, stellten doch die bei einer Simulation verwendeten Dokumente falsche oder inhaltlich unwahre Urkunden dar. Ihr Inhalt entspreche nicht den wirtschaftlichen Tatsachen. Diese Überlegungen gelten in gleicher Weise im vorliegenden Kontext und mit Bezug auf das DBA-USA, wobei allerdings – wie bereits mehrfach ausgeführt – beachtet werden muss, dass Betrugsdelikte und dergleichen nach Art. 26 DBA-USA nicht bloss mit falschen oder unwahren Urkunden begangen werden können, sondern dass qualifizierendes Tatbestandsmerkmal das arglistige Verhalten darstellt.

*5.5.3 Würdigung der Vorkehren der Beschwerdeführenden (Widerspruch zwischen Erklärungen und tatsächlichen Verhältnissen; Form der Täterschaft; Rolle der Beratung durch UBS AG)*

**5.5.3**

**5.5.3.1** Aufgrund der gesamten vorstehend unter E. 5.5.2.4 und 5.5.2.5 geschilderten Vorkehrungen der Beschwerdeführenden ergeben sich hinreichende Verdachtsmomente dafür, dass die Angaben über die Beschwerdeführerin 1 als "Beneficial Owner" nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprachen. Dies wird insbesondere dadurch belegt, dass der Beschwerdeführer 2 die selbständige rechtliche Identität der Beschwerdeführerin 1 – wie sich aus den geschilderten Vorkehrungen ergibt – ignorierte und an deren Stelle agierte, obwohl er keinerlei formelle Organstellung innehatte. Es musste ihm ohne weiteres bewusst gewesen sein, dass dieses Durchgreifen durch die Beschwerdeführerin 1 – vorausgesetzt dieser kam eine eigenständige rechtliche Stellung zu – nicht zulässig sein konnte. Sein Verhalten zeigt auf, dass der Beschwerdeführerin 1 faktisch keine Selbständigkeit zukam und dementsprechend deren Erklärung, sie sei "Beneficial Owner" der vorliegend zur Diskussion stehenden Vermögenswerte, falsch war.

Dieses Durchgreifen des Beschwerdeführers 2 durch die Beschwerdeführerin 1 ergibt sich mit aller Deutlichkeit aus den Akten der Vorinstanz: Er hatte, was unbestritten ist und sich aus allen Unterschriftendokumenten ergibt (zum Beispiel aus vi Bel. 0063), keine Bankvollmacht für die Beschwerdeführerin 1. Dennoch hat er unzählige Male Anlageentscheide für jene getätigt. So etwa telefonierte "Dr. A. \_\_\_\_\_" gemäss Beleg 0093 am 16. August 2001 um 12.30 Uhr mit einem Kundenberater und gab den Auftrag, Staatsanleihen von Brasilien mit einem Coupon von 10 1/8 % und einer Laufzeit bis 2027 zu kaufen; diese Obligationen finden sich im Jahresendabschluss der Beschwerdeführerin 1 (vi Bel. 0124). Dann schickte die UBS dem Beschwerdeführer 2 am 10. Juli 2002 die "statements of your assets" per Fax (vi Bel. 0150), wobei es sich um die Abschlüsse für die Beschwerdeführerin 1 handelte. Am 1. Juli 2002 telefonierte die Kundenberaterin dreimal mit dem Beschwerdeführer 2 (er wird mit Namen auf der Telefonnotiz erwähnt), wobei die Aufträge gemäss der Notiz die Beschwerdeführerin 1 betrafen (vi Bel. 0153). Am 10. Dezember 2002 sandte die Kundenberaterin eine Zusammenfassung einer Besprechung mit dem Kunden "at the ... resort" – dem Wohnort des Beschwerdeführers 2 – per E-Mail ihrer Mitarbeiterin (vi Bel. 0190). Darin erkundigt sie sich, was die Beschwerdeführerin 1 anbelangt, nach der Laufzeit eines Dar-

lehens. Ebenso wird der Vorname des Beschwerdeführers 2 erwähnt. Ein Faxentwurf an den Beschwerdeführer 2 vom 17. Januar 2003 beantwortet die in der eben genannten E-Mail aufgeworfenen Fragen – dessen Inhalt wurde dann telefonisch dem Beschwerdeführer 2 übermittelt –; der Fax erwähnt Vor- und Nachnamen des Beschwerdeführers 2 (vi Bel. 0191 und 0193). Aus einer E-Mail der Kundenberaterin an ihre Mitarbeiterin vom 8. Juli 2003, in welcher der Vorname des Beschwerdeführers 2 erwähnt wird, werden diverse Börsenaufträge für die Beschwerdeführerin 1 weitergeleitet (vi Bel. 0202). Ein weiteres Faxschreiben der Kundenberaterin an den Beschwerdeführer 2, welches die Beschwerdeführerin 1 betrifft, datiert vom 1. September 2003 (vi Bel. 0215). Des Weiteren ist der Name des Beschwerdeführers 2 handschriftlich auf einem die Beschwerdeführerin 1 betreffenden Beleg vom 8. Januar 2004 vermerkt (vi Bel. 0227). In einem Faxschreiben des Beschwerdeführers 2 an die UBS vom 30. März 2006 wehrt sich dieser dagegen, dass ihm ein neuer Kundenberater zugeteilt wird. Auch dieser Beleg wurde von der UBS in die Unterlagen der Beschwerdeführerin 1 eingeordnet (vi Bel. 0298). Ein Auftrag – datiert vom März/April 2006 – mit welchem Wertschriften aus dem Depot der Beschwerdeführerin 1 in die Depots anderer Familienmitglieder übertragen werden sollen, ist vom Beschwerdeführer 2 persönlich unterzeichnet (vi Bel. 0299). Die entsprechenden Ausgangsbelege tragen den Vermerk "according to instructions received on 01.03.2006" (vi Bel. 0764 und 0765) bzw. "according to instructions received on 20.04.2006" (vi Bel. 0769). Alle diese Beispiele zeigen klar, dass sich der Beschwerdeführer 2 nicht im Geringsten darum kümmerte, dass das Vermögen rechtlich der Beschwerdeführerin 1 gehörte, und dass er demnach das "Spiel der AG" überhaupt nicht spielte.

**5.5.3.2** Es bestehen nach dem Ausgeführten somit hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdeführenden bezüglich einem im QI-Verfahren entscheidenden Punkt – welcher ausschlaggebend ist für die nach diesem Verfahren anzuwendenden unterschiedlichen Besteuerungsfolgen – wissentlich falsche Angaben gemacht haben. Es handelt sich damit um einen qualifizierten Missbrauch des QI-Verfahrens. Entscheidend ist damit nicht die bewusst falsche Angabe betreffend "Beneficial Ownership" für sich allein. Vielmehr ist zum einen die Verbindung dieser falschen Angabe mit dem Umstand relevant, dass einerseits diese Angabe durch den IRS nicht überprüft werden konnte, und dass sich andererseits aus dieser Angabe aufgrund des QI-Systems erhebliche Konsequenzen hinsichtlich der

Besteuerung bzw. der steuerlichen Behandlung – sowohl der Beschwerdeführerin 1 als auch des Beschwerdeführers 2 – ergaben. Zum anderen ist wesentlich, dass diese falsche Angabe innerhalb einer bewusst gewählten Konstruktion erfolgte, welche ganz gezielt im Hinblick auf die Einführung des QI-Systems, also eines auf Vertrauen des IRS auf korrekte Handhabung durch die Pflichtigen und die QI's basierenden Systems errichtet wurde, welches keine Kontrollmöglichkeiten durch den U.S. Fiskus vorsieht (vgl. E. 5.5.2.3).

**5.5.3.3** Diese Situation ist daher klar zu unterscheiden von der Konstellation, in welcher steuerrechtlich von zwei getrennten Steuersubjekten auszugehen ist, und wo – nach Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft – der Inhaber der Beteiligungsrechte weder die Gesellschaft noch die Erträge daraus deklariert. In dieser Konstellation ist nicht das QI-System an sich betroffen. Das Bundesverwaltungsgericht vermag denn auch dort, wo die Regeln und Verfahren eines auch steuerrechtlich selbständigen, von der letztlich wirtschaftlich berechtigten Person getrennten Rechtssubjekts, eingehalten werden, keinen Betrug oder dergleichen zu erkennen. Dies bedeutet insbesondere, dass denjenigen Steuerpflichtigen kein Abgabebetrug oder dergleichen vorgehalten werden kann, die den Empfehlungen der UBS AG folgten, wie diese sie an ihrer internen Informationsveranstaltung vom 11. August 2000 (vgl. je bf. Bel. 7, Ziff. 4a, allenfalls i.V.m. Ziff. 5b) bzw. in ihrem internen Memorandum vom 28. Juli 2000 (vgl. bf. 1 Bel. 8 bzw. bf. 2 Bel. 6, Ziff. 7.3.1) festgehalten hat – d.h. (i) insbesondere Führung einer Buchhaltung, (ii) wirtschaftlicher Gründer gehört dem Verwaltungsrat weder direkt noch indirekt (also auch keine Einflussnahme via Mandatsvertrag) an, (iii) keine Generalvollmachten und/oder Verfügungsvollmachten, (iiii) ausschliesslich formelle Ausschüttungen –. Die Nichtdeklaration von Beteiligung und Erträgen daraus durch den Inhaber der Beteiligungsrechte hätte in dieser Situation offensichtlich keinen direkten Zusammenhang mit den besonderen Verhältnissen des QI-Systems – in welchem nur (aber immerhin) entscheidend ist, ob der Kunde des QI effektiv der "Beneficial Owner" der vom QI gehaltenen Konti ist – und sie hätte damit – entsprechend dem unter Erwägung 5.5.1 Ausgeführten – keinen erhöhten Unrechtsgehalt im Vergleich zur Situation, in der ein Steuerpflichtiger anderes bewegliches Vermögen und die daraus fliessenden Erträge nicht versteuert. Diese Situation wäre vielmehr als blosse Steuerhinterziehung zu qualifizieren, welche nicht amtshilfefähig ist (weitergehend wohl das Bundesgericht in Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006; vgl. hierzu



jedoch die Kritik von MARKUS REICH/MICHAEL BEUSCH, Entwicklungen im Steuerrecht, in: Schweizerische Juristen-Zeitung [SJZ] 2007, S. 275 f. sowie von BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2006 und 2007, a.a.O., S. 477 f.).

Im Licht dieser Überlegung ist darauf hinzuweisen, dass auch der U.S. Senat bzw. dessen Permanent Subcommittee on Investigations im Levin/Coleman Bericht zwar feststellt, die UBS AG habe U.S. Klienten geholfen, das QI Programm zu umgehen – indem diese Offshore Strukturen einrichteten, welche vorgaben, sie seien nominelle Eigentümer ihrer Vermögenswerte – (Levin/Coleman Bericht, a.a.O., S. 11 und 88) und es werde empfohlen, die "QI – KYC [Know Your Customer] Lücke" zu schliessen (Levin/Coleman Bericht, a.a.O., S. 16). Der Levin/Coleman Bericht hält jedoch ebenfalls fest, diese Aktionen seien nicht per se Verletzungen des QI Programms, aber sie führten zu undeckelten Konten und zu Steuerhinterziehung (a.a.O., S. 11, vgl. auch a.a.O., S. 25).

**5.5.3.4** Aus dem Ausgeführten ergibt sich, dass die falschen Angaben betreffend "Beneficial Owner" nicht gegenüber dem IRS direkt gemacht wurden, sondern gegenüber dem QI, d.h. vorliegend gegenüber der UBS AG. Insbesondere was das Formular "W-8BEN" anbelangt, wurde dieses – entsprechend dem im QI-Verfahren vorgesehenen Prozedere – nicht dem IRS übermittelt, sondern verblieb bei der UBS AG. Aufgrund des vorne unter E. 5.5.2.4, 5.5.2.5 und 5.5.3.1 dargestellten Verhaltens der Beschwerdeführenden ist sodann ohne weiteres denkbar, dass der UBS AG in ihrer Eigenschaft als QI bewusst war, dass die Erklärung der Beschwerdeführerin 1 betreffend die "Beneficial Ownership" nicht den Tatsachen entsprach, welche für die vorgenommene Behandlung im Rahmen des QI-Verfahrens gefordert werden. Aus diesen Umständen können die Beschwerdeführenden jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten.

Vorab ist festzuhalten, dass die – für Annahme eines Abgabebetrgs relevante – Täuschung über Tatsachen in Wort, Schrift oder durch konkludentes Verhalten durch den Täter selbst oder einen Tatmittler erfolgen kann (vgl. JÖRG REHBERG/NIKLAUS SCHMID/ANDREAS DONATSCH, Strafrecht III, Delikte gegen den Einzelnen, 8. Aufl., Zürich 2003, S. 182). Selbst wenn die UBS AG als QI "actual knowledge" über den effektiven "Beneficial Owner" hatte und insofern nicht gutgläubig war, ändert dies nichts am hinreichenden Verdacht auf die arglistige Täuschung der Steuerbehörde durch den Beschwerdeführer 2 als

natürliche Person (zusammen mit der ausländischen Gesellschaft) mit dem Ziel der Steuerverkürzung. Wie bereits dargelegt wurde, deuten die gesamten Umstände darauf hin, dass die Beschwerdeführenden in voller Kenntnis der Sachlage und des rechtlich Geforderten falsche Erklärungen abgaben. Diese Vorgehensweise ergibt lediglich dann Sinn, wenn die Beschwerdeführenden damit rechneten, dass die UBS AG in deren Funktion als QI zu Unrecht – sei es bewusst oder unbewusst – auf diese Erklärungen abstellen und zu Lasten des IRS zu unrichtiger steuerlicher Behandlung der Beschwerdeführenden beitragen könnte. Das bedeutet, dass hinreichende Hinweise dafür gegeben sind, dass die Beschwerdeführenden zumindest eventualvorsätzlich handelten. Wenn also die UBS AG allenfalls Kenntnis davon hatte, dass die abgegebenen und für die steuerliche Behandlung im QI-System wesentlichen Erklärungen unrichtig waren, hätte dies höchstens zusätzliche verwaltungsstrafrechtliche Folgen für die betreffende Bank, die am Vergehen teilgenommen hat, zumal der Abgabebetrug nicht als Sonderdelikt ausgestattet ist (vgl. PETER J. MICHAEL, Der Steuer- und Abgabebetrug im schweizerischen Recht, Diss. St. Gallen 1992, S. 140). An der Täterschaft der Beschwerdeführenden ändert dies jedoch nichts.

Sollte der Beschwerdeführer 2 als US-Steuerzahler jedoch die UBS AG getäuscht haben, wäre davon auszugehen, dass er (zusammen mit der ausländischen Gesellschaft) die Bank für sein betrügerisches Vorhaben instrumentalisiert und damit (allenfalls) als gutgläubige Tatmittlerin benutzt hat (zur Teilnahmeform der mittelbaren Täterschaft s. BGE 120 IV 17 E. 2d; vgl. auch MARC FORSTER, in: Basler Kommentar Strafrecht I, Basel 2007, N. 28-35 zu "Vor Art. 24" StGB; ANDREAS DONATSCH/BRIGITTE TAG, Strafrecht I, Verbrechenslehre, 8. Aufl., Zürich 2006, S. 181 ff.; GÜNTER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, 2. Aufl., Bern 1996, § 13 Rz. 20 ff.). Das heisst, die Beschwerdeführenden hätten diesfalls die strafbaren Handlungen nicht direkt ausgeführt, sondern als mittelbare Täter, indem sie andere Personen als ihr nicht vorsätzlich handelndes Werkzeug benutzten, um durch diese die beabsichtigte strafbare Handlung ausführen zu lassen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 6P.175/2006 vom 1. März 2007 E. 7.1).

**5.5.3.5** Weiter machen die Beschwerdeführenden unter anderem geltend, dass das, was die US-Steuerzahler gemacht hätten, letztlich der "Anleitung" namentlich der UBS AG entspreche, wie US-Steuerzahler ihre Investments im Hinblick auf die Einführung des neuen Systems

gestalten sollten. So habe es namentlich der Ansicht der UBS AG entsprochen, dass bei einer gewissen Ausgestaltung der Offshore-Gesellschaften diese als "Beneficial Owner" zu betrachten seien – mit den entsprechenden Folgen für die U.S. Quellensteuer. Im Ergebnis wird somit argumentiert, die UBS AG als QI habe die US-Steuerzahler in Bezug auf die hier zu beurteilende Vorgehensweise beraten und sei für die rechtliche Würdigung der fraglichen Sachverhalte verantwortlich. Angesichts dieser Argumentation drängen sich Ausführungen betreffend die Stellung der UBS AG als Verbindungsglied auf.

Die Beschwerdeführenden nehmen mit ihrem Verweis auf die Beratung durch die UBS AG die Frage nach dem subjektiven Tatbestand des Abgabebetrugs auf (vgl. dazu E. 5.1 vorstehend). Sie können sich jedoch schon deshalb nicht darauf berufen, sie seien ihrerseits über die zutreffenden rechtlichen Verhältnisse getäuscht worden, weil es widersprüchlich ist, angeblich auf Anraten der Bank und im Vertrauen auf die von dieser getroffenen Abklärungen bezüglich Rechtmässigkeit der beabsichtigten Vorkehrungen eine ausländische juristische Person als "Beneficial Owner" eines bei einer ausländischen Bank (QI) gehaltenen Kontos anzugeben, während die dahinterstehende natürliche Person über Umwege schliesslich doch als Nutzungsberechtigte auftritt, mithin das "Spiel der AG" dann doch nicht spielt (vgl. dazu E. 5.5.2.5 vorstehend). Ungeachtet jeglicher Beratung dürfte jedermann bewusst sein, dass man sich nicht auf die rechtliche Selbständigkeit einer juristischen Person berufen kann, wenn man diese Selbständigkeit gleichzeitig ignoriert. Hinzu kommt als wesentlicher Umstand, dass sich die Beschwerdeführenden gar nicht an das gehalten haben, was die UBS AG in ihren internen Direktiven festlegte, und was gemäss ihren eigenen Ausführungen von der UBS AG auch extern kommuniziert worden war. Danach hätten beispielsweise bloss formelle Ausschüttungen vorgenommen werden dürfen und der Verwaltungsrat der Gesellschaft hätte unabhängig sein müssen. Bei dieser klaren Sachlage kann entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden auch in diesem Zusammenhang nicht von "unbeachtlichem Rechtsirrtum" gesprochen werden, und es erübrigt sich, im Rahmen des Amtshilfefahrens – angesichts der hier beschränkten Untersuchungspflicht (vgl. dazu E. 4.4.2) – weitere Abklärungen betreffend das Verschulden der Beschwerdeführenden vorzunehmen. Abgesehen davon führen die Beschwerdeführenden ja selber aus, die Beratung habe gesagt, die Offshore-Gesellschaft sei dann "Beneficial Owner", wenn die US-Steuerzahler keine Generalvollmacht über die Konten hätten, eine Buchhal-

tung geführt werde und nur formelle Ausschüttungen vorgenommen würden. Genau dies geschah aber vorliegend wie dargelegt nicht. Dass ein Vorgehen wie das vom Beschwerdeführer 2 Gewählte im Übrigen ausserordentlich problematisch sein dürfte, wurde in der schweizerischen Literatur schon längst thematisiert (vgl. FELIX BÄNNINGER, Was bringt das neue U.S. Quellensteuerrecht?, in: Jusletter 28. Mai 2001, Rz. 6).

#### *5.5.4 Zusammenfassung: Hinreichender Verdacht strafbaren Verhaltens im Sinne des Abgabebetrugs gegeben*

**5.5.4** Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass auf jeden Fall die gesamten Umstände ohne weiteres den hinreichenden Verdacht begründen, dass die Beschwerdeführenden den amerikanischen Fiskus – sei es direkt oder sei es indirekt über den QI – mit ihren Angaben über die effektiven Verhältnisse täuschten und dies in Bezug auf ein wesentliches Element im Rahmen des QI-Systems. Massgebend ist dabei hier die Kombination des Vorliegens eines Systems, in welchem die Steuerbehörde wesentliche Angaben nicht überprüfen kann, mit der Ausnutzung dieses Systems durch Abgabe falscher und täuschender Angaben über systemwesentliche Tatsachen.

Dabei kann offen bleiben, ob angesichts der konkreten Umstände die Beschwerdeführerin 1 nicht sogar als "Grantor Trust" im Sinne des US-Steuerrechts qualifiziert werden müsste und sie auch diesbezüglich auf dem Formular "W-8BEN" irreführende und falsche Angaben gemacht hat.

Damit ist festzustellen, dass aufgrund der vorliegenden nachgewiesenen Umstände die Wahrscheinlichkeit strafbaren Verhaltens im Sinne eines Betrugsdelikts oder dergleichen nach Art. 26 DBA-USA erstellt ist.

## **6. Weitere Vorbringen der Beschwerdeführenden**

### **6.**

Die Vorbringen der Beschwerdeführenden sind nicht geeignet, diesen Anfangsverdacht auf Vorliegen eines Betrugsdelikts oder dergleichen klarerweise und entscheidend zu entkräften.

## *6.1 Fehlende Steuerhinterziehung*

**6.1** Soweit die Beschwerdeführerin 1 ausführt, falls – entsprechend der Sichtweise des IRS – nicht die juristische Person "Beneficial Owner" gewesen sei, hätte diese sowie der QI selber den tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten melden müssen, ist ihr zu entgegnen, dass genau dies mit der gewählten Konstruktion verbunden mit der Abgabe widersprüchlicher Erklärungen über den "Beneficial Owner" unterlassen wurde. Die ESTV weist zu Recht darauf hin, dass im Rahmen des QI-Verfahrens dem Formular "W-8BEN" eine Schlüsselfunktion zukommt, indem die Personen, welche es ausfüllen – sowie indirekt auch die Personen, welche die betroffene Gesellschaft als Inhaber beherrschen und somit diese Vorgehensweise, wenn nicht direkt veranlassen, so doch zumindest mitverantworten – mit der Angabe einer Nicht-U.S. Person im Normalfall ohne weiteres bewirken, dass das betroffene Vermögen und dessen Erträge der Einfluss-Sphäre des IRS entzogen werden.

Die Beschwerdeführenden bringen explizit bzw. sinngemäss vor, die konkrete Ausgestaltung der Offshore-Gesellschaft – ohne Treuhandvertrag, mit Führung einer formellen Buchhaltung, ohne Generalvollmacht des U.S. Steuerzahlers über die Konten und ohne informelle Gewinnausschüttungen – mache diese weder zur blossen Treuhänderin noch sei es möglich, irgendwelche Durchgriffsbesteuerungen vorzunehmen. Es fehle daher an einer Steuerhinterziehung und damit erst recht an einem Steuerbetrug. Die ESTV führt diesbezüglich zu Recht aus, eine steuerrechtlich relevante Treuhandschaft stehe vorliegend nicht zur Diskussion, da es bereits am notwendigen Treuhandvertrag fehlen würde. Die Beschwerdeführenden behaupten denn auch selber nicht, es sei von einer Treuhandschaft auszugehen. Die ESTV legt dar, dass hingegen der Inhaber der Beschwerdeführerin 1 deren Existenz faktisch selber ignorierte, weshalb sich diese als lediglich durch ihren Inhaber vorgeschoben bzw. zwecks Missbrauchs des QI-Systems – indem sie sich auf dem Formular "W-8BEN" als "Beneficial Owner" bezeichnete – simuliert erweise. Gleichzeitig ergebe sich daraus, dass diese Simulation durch die Organe der Beschwerdeführerin 1 toleriert wurde, indem sie das Auftreten des Beschwerdeführers 2 als Vertreter der Beschwerdeführerin 1 zuliessen. Die Sachverhaltsumstände, welche die ESTV zu diesem Schluss führen, wurden im angefochtenen Entscheid dargelegt und sie wurden von den Beschwerdeführenden nicht bestritten. Bei dieser Sachlage kam die ESTV zu Recht zum Schluss, dass hinreichende Hinweise auf einen missbräuchlichen Einsatz der Beschwerdeführerin 1 im Rahmen betrügerischer Machen-

schaften zulasten des amerikanischen Fiskus vorliegen.

Wie die ESTV richtig ausführt, geht es sodann vorliegend entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführenden nicht um die Frage, ob eine Steuerverkürzung begangen wurde durch die Nichtdeklaration einer aus einer Zwischengesellschaft erhaltenen Dividende. Vielmehr steht die gesamte Konstruktion mit divergierenden Angaben zum Nutzungsberechtigten und – in mehreren Fällen belegter und diesbezüglich nicht bestrittener – faktischer Ignorierung der Existenz der Beschwerdeführerin 1 durch den Beschwerdeführer 2 zur Diskussion. Aus diesem Grunde können die Beschwerdeführenden nichts zu ihren Gunsten daraus ableiten, dass die UBS AG in einem Memorandum vom 28. Juli 2000 die Kriterien aufzählte, bei deren Vorliegen eine Entität als "non-flow-through" und damit aus U.S. Quellensteuersicht als "Beneficial Owner" zu betrachten sei, und dass sie angeblich diese Kriterien eingehalten hätten. Wie erwähnt, ergibt sich aus den gesamten Umständen und dem geschilderten Verhalten der Beschwerdeführenden mit hinreichender Sicherheit als entscheidenden Umstand, dass die Beschwerdeführenden Angaben über die Beschwerdeführerin 1 als "Beneficial Owner" machten, welche nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprachen bzw. dass sie die rechtliche Selbständigkeit der Beschwerdeführerin 1 zumindest teilweise missachteten bzw. nicht gegen eine Missachtung einschritten. Deshalb ist denn auch der vorliegende Sachverhalt entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers 2 nicht mit der Situation vergleichbar, dass eine steuerpflichtige Person es unterlässt, Verrechnungssteuern abzuliefern, und die Beschwerdeführenden können nichts zu ihren Gunsten daraus ableiten, dass dort allenfalls eine bloße Steuerhinterziehung anzunehmen wäre.

## *6.2 Falsche rechtliche Würdigung oder arglistiges Verhalten*

**6.2** Die Beschwerdeführenden behaupten des Weiteren, ein arglistiges Verhalten könne nicht gegeben sein, da allenfalls lediglich eine falsche rechtliche Würdigung eines Sachverhalts vorliege, welche nicht einmal den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfülle. Dieses Vorbringen geht fehl angesichts des Umstandes, dass den Beschwerdeführenden – wie dargelegt – insbesondere widersprüchliche Angaben über Nutzungsberechtigte und Ignorierung der Existenz der Beschwerdeführerin 1 durch die dahinterstehende natürliche Person vorgehalten wird. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin 1 über die Schwierigkeiten bei der Auslegung des Begriffs "Beneficial Owner"

und das Normengeflecht, in dem man sich zurecht finden müsse, vermögen hieran nichts zu ändern. Zum einen weist die Beschwerdeführerin 1 selber zu Recht darauf hin, dass es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts – und auch nicht der ESTV als Vorinstanz – ist, die Definition des Begriffs "Beneficial Owner" im Lichte des amerikanischen Steuerrechts abschliessend zu beurteilen. Die Abklärungen im Amtshilfeverfahren beschränken sich vielmehr darauf festzustellen, ob hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ein (Abgabe-)Betrugsdelikt oder dergleichen begangen wurde (vgl. E. 4.4.2). Zum andern übersieht die Beschwerdeführerin 1 bei ihrer Argumentation, dass ihr nicht bloss vorgeworfen wird, den Begriff des "Beneficial Owners" falsch interpretiert zu haben, sondern dass ihr vorgehalten wird, diesbezüglich widersprüchliche Angaben gemacht zu haben, und dass zudem vor allem die Existenz der Gesellschaft durch die dahinterstehende natürliche Person faktisch ignoriert worden sei. Dieses aktive Verhalten mit dem offensichtlichen Ziel, eine Besteuerung bzw. Zugriffsmöglichkeit durch den amerikanischen Fiskus zu verhindern, geht weit über eine falsche rechtliche Würdigung eines Sachverhalts hinaus.

### *6.3 Besonderes Verhältnis als zusätzlich eingebrachtes Sachverhaltselement*

**6.3** Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin 1 auch vor, die ESTV habe zusätzliche Sachverhaltselemente unterschoben, welche weder im Gesuch des IRS enthalten seien noch sonst irgendeine Grundlage hätten. Auch dieser Auffassung kann das Bundesverwaltungsgericht nicht folgen. Wie die ESTV richtig ausführt, muss im Amtshilfegesuch der zu prüfende Sachverhalt konkret umschrieben werden. Aufgabe der ESTV als zuständige Behörde des ersuchten Staates ist es, den dargestellten Sachverhalt dahingehend zu untersuchen, ob er nach Schweizer Recht strafbar wäre. In diesem Kontext stellt die Frage des sich aus dem QI-System ergebenden Vertrauensverhältnisses kein zusätzliches Sachverhaltselement dar, sondern es ist im Gegenteil als ein Aspekt des QI-Systems im unterbreiteten Sachverhalt enthalten und ist im Rahmen der Untersuchung, ob eine Strafbarkeit nach Schweizer Recht gegeben wäre, einzubeziehen.

## **7. Zwischenergebnis 2: Voraussetzung für Amtshilfe gegeben**

### **7.**

Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass die Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe nach Art. 26 DBA-USA vorliegend gegeben wären und die vereinigten Beschwerden abgewiesen werden müssten. Der Entscheid hierüber kann indessen – wie nachfolgend zu zeigen ist (E. 8) – letztlich offengelassen werden.

## **8. Gegenstandslosigkeit**

### **8.**

Die UBS AG teilte dem Bundesverwaltungsgericht mit Eingabe vom 4. März 2009 gestützt auf eine prozessleitende Verfügung vom 23. Februar 2009 mit (vgl. Bst. F vorstehend), dass u.a. auch die Beschwerdeführenden im vorliegenden Verfahren von der Übergabe [vom 18. Februar 2009] von Kundendaten an die U.S.-amerikanischen Behörden betroffen seien. Bei den übermittelten Unterlagen handelt es sich laut Angaben der UBS AG grundsätzlich um dieselben Dokumente (Unterlagen zur Vorgängerbeziehung; Formular A, Basisdokument Quellensteuer, W-8BEN/W-9; Gesellschaftsunterlagen; Konto-Basisdokumente; Registratordossier [Korrespondenz, generelle Ablage usw.]; Dokumentation Trades; Einträge Kundenberater; E-Mails; Kontoauszügen), welche im Amtshilfeverfahren von ihr an die ESTV übermittelt wurden. Die Übergabe sei aufgrund einer Verfügung der FINMA erfolgt, wobei sie die Akten an Letztgenannte zwecks Weiterleitung an die U.S. Behörden auszuhändigen hatte. Damit stellt sich für das vorliegende Verfahren die Frage nach dem Rechtsschutzinteresse, welche von Amtes wegen zu prüfen ist.

**8.1** Im Allgemeinen ist ein Interesse im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG nur schutzwürdig, wenn der Beschwerdeführer nicht bloss beim Einreichen der Beschwerde, sondern auch noch im Zeitpunkt der Urteilsfällung ein aktuelles praktisches Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung hat (vgl. BGE 128 II 34 E. 1b mit Hinweisen). Das heisst, dass in Bezug auf das Rechtsschutzinteresse zwei Voraussetzungen erforderlich sind: einerseits muss dieses Interesse aktuell sein, andererseits muss es praktisch sein. Ersteres bedeutet, dass der durch den angefochtenen Entscheid erlittene Nachteil im Zeitpunkt des Entscheids der Beschwerdeinstanz noch bestehen muss. Praktisch ist das Interesse dann, wenn dieser Nachteil bei



Gutheissung der Beschwerde beseitigt würde. Das Interesse der beschwerdeführenden Person ist somit dann schutzwürdig, wenn durch den Ausgang des Verfahrens die tatsächliche oder rechtliche Situation des Beschwerdeführenden noch beeinflusst werden kann. Demgegenüber fehlt es an einem aktuellen praktischen Interesse, wenn der Nachteil auch bei Gutheissung der Beschwerde nicht mehr behoben werden könnte (vgl. zum Ganzen: ISABELLE HÄNER, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], a.a.O., N 21 zu Art. 48 VwVG; vgl. auch YVES DONZALLAZ, *Loi sur le Tribunal fédéral*, Bern 2008, Rz. 3125 f.). Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn der angefochtene Akt im Zeitpunkt des Urteils keine Rechtswirkung mehr entfalten kann, weil das Ereignis, auf welches er sich bezieht, bereits stattgefunden hat (vgl. BERNHARD WALDMANN, in: *Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, Niggli/Uebersax/Wiprächtiger* [Hrsg.], Basel 2008, N 17 zu Art. 89 BGG).

Ob noch ein aktuelles praktisches Rechtsschutzinteresse besteht, ist mit Bezug auf den konkreten Streitgegenstand zu prüfen. Streitgegenstand ist vorliegend gemäss dem angefochtenen Entscheid der ESTV die Frage, ob diese dem U.S. Fiskus Amtshilfe leisten und ihm die genau bezeichneten Akten übermitteln darf. Nicht relevant, da nicht Streitgegenstand, ist demgegenüber das teilweise weitergehende Begehren des IRS gegenüber der ESTV (so ersuchte der IRS die ESTV beispielsweise um Folgendes: "Request the business official[s] giving testimony and producing the documents to appear at some future date, at the expense of the United States Government, to testify at trial. If any witness chooses not to appear in the United States, a formal deposition of the witness at some future date is requested."). Dies ergibt sich aus folgendem Umstand: Einerseits äussert sich die ESTV gemäss Art. 20j Vo DBA-USA in einer begründeten Schlussverfügung zur Frage, ob ein Abgabebetrug vorliegt, und entscheidet über die Übermittlung von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen an die zuständige amerikanische Behörde. Andererseits kann die Schlussverfügung der ESTV gemäss Art. 20k Vo DBA-USA i.V.m. Art. 48 VwVG durch die vom Amtshilfeentscheid betroffenen Personen sowie von den Informationsinhabern – soweit sie eigene Interessen geltend machen – angefochten werden (vgl. DONZALLAZ, a.a.O., Rz. 3110 ff.). Nicht beschwerdebefugt ist dagegen der IRS (vgl. SHELBY DU PASQUIER, *Internationale Amtshilfe: Informationsaustausch und verfahrensrechtliche Aspekte*, in: *AJP* 2006 S. 80; vgl. dazu allgemeine Ausführungen bei HÄNER, a.a.O., N 24 f. zu Art. 48 VwVG). Das heisst,

vom Bundesverwaltungsgericht ist auf Beschwerde hin nur und ausschliesslich zu prüfen, ob die Amtshilfe in dem Umfange, wie sie im angefochtenen Entscheid der ESTV gewährt wurde, zu Recht erfolgen kann.

Im vorliegenden Fall ist sodann – wie in der Erwägung 8 wiedergegeben – festzustellen, dass die Akten, welche gemäss angefochtenem Entscheid der ESTV dem IRS übermittelt werden sollten, inzwischen bereits den U.S. Behörden übergeben wurden. Das bedeutet nichts anderes, als dass das Ereignis, welches Gegenstand des angefochtenen Entscheids darstellt – nämlich die Übermittlung der fraglichen Akten – inzwischen bereits stattgefunden hat. Damit fehlt es nach dem Ausgeführten an einem aktuellen und praktischen Rechtsschutzinteresse, könnte doch der aufgrund des angefochtenen Entscheids drohende Nachteil auch bei allfälliger Gutheissung der Beschwerde nicht mehr abgewendet bzw. behoben werden.

**8.2** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht im Weiteren ein aktuelles praktisches Interesse an der Aufhebung des angefochtenen Entscheids, dessen Wirkung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, nicht schon darin, dass der Beschwerdeführer Schadenersatz geltend zu machen beabsichtigt (vgl. BGE 125 I 394 E. 4 und 5 betreffend Untersuchungshaft, BGE 126 I 144 E. 2a betreffend Beschaffungswesen sowie BGE 129 I 139 E. 3.1 betreffend Ausschaffungshaft; vgl. auch WALDMANN, a.a.O., N 17 zu Art. 89 BGG; vgl. VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, N 16 zu Art. 48 VwVG). Es muss daher nicht weiter geprüft werden, ob die Übermittlung der fraglichen Akten an die U.S. Behörden ausserhalb des laufenden Amtshilfeverfahrens und in Ausbehebung dieses Verfahrens allenfalls zu Unrecht erfolgte, und daraus Entschädigungsansprüche der Beschwerdeführenden entstehen könnten, ist doch diese Frage für die Beurteilung des Rechtsschutzinteresses nicht relevant (nicht vergleichbar ist diesbezüglich die Situation in dem von der Eidgenössischen Personalrekurskommission [PRK] am 17. April 1997 beurteilten Fall, in welchem ein weiterhin bestehendes aktuelles Rechtsschutzinteresse mit Blick auf Schadenersatzansprüche bejaht wurde [vgl. dazu MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.71], war doch dort der allfällige Schadenersatzanspruch bereits im ursprünglichen Streitgegenstand mitenthalten).

**8.3** Sodann ergibt sich für das vorliegende Amtshilfeverfahren auch kein aktuelles praktisches Interesse daraus, dass die ausserhalb dieses Verfahrens übermittelten Akten von den amerikanischen Steuerbehörden gegenüber den Beschwerdeführenden zur Verfolgung von Steuervergehen oder -delikten verwendet werden können. Es ist einerseits offensichtlich, dass es für die amerikanischen Steuerbehörden, oder die allenfalls involvierten amerikanischen Gerichte, irrelevant sein wird, wie allfällige Steuervergehen oder -delikte, welche sich aus diesen Akten ergeben, aus Sicht der schweizerischen Behörden oder der schweizerischen Justiz beurteilt oder qualifiziert würden. Andererseits ist davon auszugehen und darauf hinzuweisen, dass den Beschwerdeführenden gegenüber dem amerikanischen Fiskus in den USA selber Rechtsmittel offenstehen werden. Es wird ihnen daher möglich sein, mittels der dortigen Verteidigungsrechte die nach dem amerikanischen Steuerrecht bzw. Steuerstrafrecht relevanten Differenzierungen aufzuzeigen und die entsprechenden Sachverhaltsumstände nachzuweisen.

An dieser Rechtslage ändert im Kontext des vorliegenden Amtshilfeverfahrens auch ein allfälliges Verbot zur Verwertung unrechtmässig erlangter Beweise in den USA nichts. Es kann hier offenbleiben, inwiefern ein solches Verbot die Akten betreffen könnte, welche von der UBS AG an die U.S. Behörden ausgehändigt wurden und die Beschwerdeführenden betreffen. Massgebend ist vorliegend, dass diese Aushändigung nicht im Rahmen des bei der ESTV anhängig gemachten und hier zu prüfenden Amtshilfeverfahrens erfolgte. Dementsprechend kann sich die Frage, ob die Aushändigung zu Recht oder zu Unrecht erfolgte, im vorliegenden Verfahren gar nicht stellen. Die Aushändigung der Akten ist vielmehr ausserhalb dieses Verfahrens aufgrund einer Verfügung der FINMA und gestützt auf Bankenrecht erfolgt. Eine allfällige unrechtmässige Erlangung der Akten wäre demnach in jenem Verfahren erfolgt, weshalb auch ein allfälliges Beweisverwertungsverbot aus jenem Verfahren zu resultieren hätte. Daraus ergibt sich, dass die Frage, ob im Hinblick auf ein allfälliges Beweisverwertungsverbot die Rechtmässigkeit der Aktenübergabe zu untersuchen ist, allenfalls im Rahmen der Überprüfung der erwähnten Verfügung der FINMA zu prüfen ist. Zusammenfassend kann demnach festgestellt werden, dass im vorliegenden Fall auch kein aktuelles praktisches Interesse an einer (formellen) Feststellung, ob ein hinreichender Verdacht auf Abgabebezug und dergleichen vorliegt, besteht.

**8.4** In Ausnahmefällen kann hingegen auf das Erfordernis der Aktualität des Interesses verzichtet werden. Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist dies dann der Fall, wenn sich die aufgeworfenen Fragen jederzeit unter gleichen oder ähnlichen Umständen wieder stellen könnten, ohne dass im Einzelfall rechtzeitig eine höchstrichterliche Prüfung stattfinden könnte (vgl. beispielsweise BGE 131 II 361 E. 1.2 betreffend Frauenquoten beim Zugang zu universitären Lehrämtern, mit weiteren Hinweisen). Darüber hinaus muss an der Beantwortung der Fragen wegen der grundsätzlichen Bedeutung ein hinreichendes öffentliches Interesse bestehen (vgl. HÄNER, a.a.O., N 22 zu Art. 48 VwVG mit Hinweisen; vgl. auch DONZALLAZ, a.a.O., Rz. 3127 f.), was namentlich dann der Fall sein kann, wenn sonst in Grundsatzfragen wegen der Dauer des Verfahrens nie ein rechtzeitiger Entscheid gefällt werden könnte (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.72).

Für das Bundesverwaltungsgericht ist offensichtlich, dass ein erhebliches öffentliches Interesse an den vorliegend aufgeworfenen Fragen besteht. Es dürfte auch anzunehmen sein, dass sich ähnliche Fragen der Amtshilfe jederzeit wieder stellen können. Das Gericht geht jedoch nicht davon aus, dass eine grosse Wahrscheinlichkeit für eine Wiederholung von Vorgängen besteht, welche vorliegend zur faktischen Aushebelung des rechtsstaatlichen Amtshilfeverfahrens führten. Aufgrund der aktuellen politischen Diskussion ist vielmehr davon auszugehen, dass die zuständigen Instanzen die Problematik erkannt haben und Vorsorge getroffen werden wird, dass inskünftig insbesondere der staatsvertraglich vereinbarte Rechtsschutz der betroffenen Steuerpflichtigen sichergestellt wird. Bei dieser Sachlage und unter dieser Annahme liegt kein Ausnahmefall vor, welcher es erlauben würde, auf das Erfordernis der Aktualität des Rechtsschutzinteresses zu verzichten.

**8.5** Es ist somit festzustellen, dass aufgrund der erfolgten Übergabe der streitbetroffenen Akten durch die UBS AG an die U.S. Behörden das aktuelle und praktische Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführenden entfallen ist, weshalb das vorliegende Verfahren gegenstandslos wird.

## 9. Kostenliquidation

### 9.

Dem Gesagten zufolge sind die vereinigten Beschwerdeverfahren aufgrund ihrer Gegenstandslosigkeit abzuschreiben. Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG auferlegt die Beschwerdeinstanz die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Keine Verfahrenskosten werden nach Art. 63 Abs. 2 VwVG Vorinstanzen auferlegt. Wird ein Verfahren gegenstandslos, so werden gemäss Art. 5 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei auferlegt, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat. Ist das Verfahren ohne Zutun der Parteien gegenstandslos geworden, so werden die Kosten auf Grund der Sachlage vor Eintritt des Erledigungsgrundes festgelegt. Zweck einer solchen Regelung ist, jemanden, der in guten Treuen Beschwerde erhoben hat, nicht im Kostenpunkt dafür zu bestrafen, dass die Beschwerde infolge nachträglicher Änderung der Umstände abzuschreiben ist, ohne dass ihm dies anzulasten wäre (MARCEL MAILLARD, in: Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, a.a.O., N 17 zu Art. 63 VwVG; DONZALLAZ, a.a.O., Rz. 1976 f.). Voraussetzung für eine Kostenaufgabe ist Parteistellung im Verfahren vor der Beschwerdeinstanz (vgl. MICHAEL BEUSCH, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, a.a.O., N 12 zu Art. 63 VwVG). Bei Gegenstandslosigkeit des Verfahrens erfolgt die Bestimmung derjenigen Partei, welche diese bewirkt hat, nach materiellen Kriterien; unerheblich ist damit, wer die formelle Prozesshandlung vornimmt, welche die Behörde unmittelbar zur Abschreibung veranlasst (vgl. BEUSCH, a.a.O., N 16 zu Art. 63 VwVG).

Vorliegend wurde das Verfahren gegenstandslos, weil die FINMA die UBS AG anwies, die vom vorliegenden Verfahren betroffenen Akten den U.S. Behörden, bzw. ihr zuhanden der U.S. Behörden, herauszugeben. Die FINMA kann nicht als Partei und auch nicht als andere Verfahrensbeteiligte im vorliegenden Verfahren qualifiziert werden (vgl. dazu BEUSCH, a.a.O., N 12 zu Art. 63 VwVG; vgl. auch THOMAS GEISER, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, a.a.O., N 8 zu Art. 66 BGG; vgl. auch DONZALLAZ, a.a.O., Rz. 1915). Demzufolge ist zu prüfen, welche Kostenverlegung sich auf Grund der Sachlage vor Eintritt des Erledigungsgrundes ergibt. Dies bedeutet, dass summarisch untersucht werden muss, wie der Prozess mutmasslich ausgegangen wäre

(vgl. Geiser, a.a.O., N 14 zu Art. 66 BGG). Aus dem vorstehend in Erwägung 7 festgestellten Zwischenergebnis 2 ergibt sich, dass die vereinigten Beschwerden abgewiesen werden müssten. Demnach sind die Verfahrenskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen. Ein Verzicht auf die Verfahrenskosten nach Art. 6 Bst. b VGKE rechtfertigt sich nicht (vgl. dazu MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.60).

Die Kosten werden für das vereinigte Beschwerdeverfahren nach Art. 4 VGKE auf Fr. 24'000.-- festgesetzt, den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftung zu je der Hälfte auferlegt und mit den Kostenvorschüssen von insgesamt Fr. 24'000.-- verrechnet. Eine Parteientschädigung wird unter diesen Umständen nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 15 VGKE; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.71 ff.).

## **10. Rechtsmittel**

### **10.**

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h BGG).

### **III. Dispositiv**

#### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Verfahren A-7342/2008 und A-7426/2008 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerden werden infolge Gegenstandslosigkeit abgeschrieben.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 24'000.-- werden den Beschwerdeführenden je zur Hälfte auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt Fr. 24'000.-- verrechnet.

**4.**

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann

Keita Mutombo

Versand: 5. März 2009