Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6641/2010

Urteil vom 11. März 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Amtshilfe USA,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.
Am 19. August 2009 schlossen die Schweizerische Eidgenossenschaft (Schweiz) und die Vereinigten Staaten von Amerika (USA) in englischer Sprache ein Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der USA betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (Abkommen 09, AS 2009 5669). Darin verpflichtete sich die Schweiz, anhand im Anhang festgelegter Kriterien und gestützt auf das geltende Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-USA 96, SR 0.672.933.61) ein Amtshilfegesuch der USA zu bearbeiten. Die Schweiz versprach weiter, betreffend die unter das Amtshilfegesuch fallenden geschätzten 4'450 laufenden oder saldierten Konten mit Hilfe einer speziellen Projektorganisation sicherzustellen, dass innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen eine Schlussverfügung über die Herausgabe der verlangten Informationen erlassen werden könne.

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

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

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

D.
Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) eine Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut, welche einen Fall der in Ziff. 2 Bst. A/b beschriebenen Kategorie (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) im Anhang des Abkommens 09 betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe. Daraufhin schloss der Bundesrat nach weiteren Verhandlungen mit den USA am 31. März 2010 in englischer Sprache ein Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, unterzeichnet in Washington am 19. August 2009 (Änderungsprotokoll Amtshilfeabkommen; am 7. April 2010 im ausserordentlichen Verfahren veröffentlicht, mittlerweile AS 2010 1459, nachfolgend: Protokoll 10). Gemäss Art. 3 Abs. 2 Protokoll 10 ist dieses ab Unterzeichnung und damit ab dem 31. März 2010 vorläufig anwendbar.

E.
Das oben genannte Abkommen 09 samt Protokoll 10 wurde von der Bundesversammlung mit Bundesbeschluss vom 17. Juni 2010 über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den

Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (AS 2010 2907) genehmigt und der Bundesrat wurde ermächtigt, die beiden Verträge zu ratifizieren (die konsolidierte Version des Abkommens 09 und des Protokolls 10 findet sich in SR 0.672.933.612 und wird nachfolgend als Staatsvertrag 10 bezeichnet; die Originaltexte sind in englischer Sprache). Der genannte Bundesbeschluss wurde nicht dem Staatsvertragsreferendum gemäss Art. 141 Abs. 1 Bst. d Ziff. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) unterstellt. Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) stellte das Bundesverwaltungsgericht fest, dass der Staatsvertrag 10 für das Gericht im Sinne von Art. 190 BV verbindlich ist.

F.

Nachdem die UBS AG am 7. Dezember 2009 das Dossier von A._____ der ESTV übermittelt hatte, gelangte diese in ihrer Schlussverfügung vom 9. August 2010 zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Den Bankunterlagen sei zu entnehmen, so die Begründung der ESTV, dass A._____ während des massgeblichen Zeitraumes in den USA Wohnsitz gehabt habe. An der fraglichen Bankbeziehung, die auf seinen Namen gelautet habe, sei er wirtschaftlich berechtigt gewesen. Es lägen keine Hinweise vor, dass während des massgeblichen Zeitraums ein Formular W-9 eingereicht worden sei. Der Gesamtwert des Kontos habe am 31. Oktober 2007 die relevante Grenze von CHF 1 Mio. überschritten. Sodann seien in den Jahren 2004 und 2006 Kapitalgewinne von mindestens CHF 314'346.-- erzielt worden, womit die durchschnittlichen Einkünfte in drei aufeinanderfolgenden Jahren den massgeblichen Betrag von CHF 100'000.-- pro Jahr überstiegen hätten. Damit seien sämtliche im Anhang zum Staatsvertrag 10 genannte Kriterien der Kategorie 2/A/b erfüllt und es sei Amtshilfe zu leisten.

G.

Mit Eingabe vom 14. September 2010 liess A._____ (Beschwerdeführer) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Er beantragte, die Verfügung der Vorinstanz unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und keine Amtshilfe zu leisten. Er bestritt, dass das fragliche Konto in der Zeit zwischen 2001 und 2008 den Betrag von CHF 1 Mio. überschritten habe, wie dies für die Kategorie

2/A/b gemäss Staatsvertrag 10 verlangt sei. Das fragliche Konto habe per 31. Oktober 2007 «Aktivwerte» im Umfang von CHF 707'106.-- sowie Schulden («liabilities») von CHF 300'000.-- zuzüglich aufgelaufene Schuldzinsen von CHF 878.-- aufgewiesen, was insgesamt CHF 1'007'984.-- ergebe. Dieser Betrag sei von der UBS als «Total Gross Asset Value» bezeichnet worden. Der «Total Net Asset Value» hingegen habe per 31. Oktober 2007 CHF 707'106.-- betragen. Nach allgemeinem wirtschaftlichen Verständnis bestehe der Saldo eines Kontos aus den Aktiven ohne die Verbindlichkeiten. Somit habe der Beschwerdeführer während der relevanten Zeitdauer den Betrag von CHF 1 Mio. nie effektiv überschritten. Die Kriterien des Staatsvertrags 10 seien folglich nicht erfüllt.

H.
Die ESTV beantragte mit ihrer Vernehmlassung vom 5. Oktober 2010, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen. Der Beschwerdeführer hielt in seiner Replik vom 1. Februar 2011 an seinen Anträgen fest. Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben, weshalb auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten ist.

1.2. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm

jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

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

1.4. Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zur Anwendung, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen. Weiter ist die Rechtsmittelinstanz nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

1.5. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf

den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1, BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein begründeter Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht (als Amtshilfegericht) prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1; 128 II 407 E. 5.2.1; 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihm dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit [nachfolgend: Abkommen], Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass der vom Amtshilfeverfahren Betroffene unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringt, dass er zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden ist. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

2.

2.1. Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt Bst. E erwähnt – am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (BVGE 2010/40) betreffend das Amtshilfegesuch der USA in Sachen UBS-Kunden. Darin entschied es, dass der Staatsvertrag 10 für die schweizerischen Behörden verbindlich sei. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis könnten ihm entgegengehalten werden. Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Auffassung wiederholt bestätigt und sich dabei auch mit in Publikationen geäusserter Kritik auseinandergesetzt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.2 ff.). Es besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen. Entsprechendes wird vom Beschwerdeführer zu Recht auch nicht verlangt.

2.2. Unter die Kategorie 2/A/b fallen gemäss Anhang des Staatsvertrags 10 natürliche Personen mit Wohnsitz in den USA, welche zwischen 2001 und 2008 einen (oder mehrere) «undisclosed (non-W-9) custody account(-s)» oder einen oder mehrere «banking deposit account(-s)» bei der UBS AG hielten bzw. wirtschaftlich daran berechtigt waren, auf welchem/-n zu einem Zeitpunkt im genannten Zeitraum mehr als CHF 1 Mio. lagen (vgl. Anhang zum Staatsvertrag 10 Ziff. 1 Bst. A; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.2). Des Weiteren ist erforderlich, dass die vom Amtshilfegesuch betroffene Person während dreier aufeinanderfolgender Jahre in der Zeitspanne von 1999 bis 2010 kein Formular W-9 eingereicht hat. Zudem muss auf dem fraglichen UBS-Konto innerhalb von drei aufeinanderfolgenden Jahren von 1999 bis 2010 ein jährliches Durchschnittseinkommen von mehr als CHF 100'000.-- erzielt worden sein. Als Einkünfte gelten «Bruttoeinkommen» (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne, wobei letztere als 50 % der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden (vgl. Anhang zum Staatsvertrag 10 Ziff. 2 Bst. A/b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.1-8.3.3).

2.3. Vorliegend ist einzig strittig, ob beim im Anhang zum Staatsvertrag 10 umschriebenen Tatbestandsmerkmal des Vorliegens von «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› und ‹banking deposit accounts› von mehr als CHF 1 Million (zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008)» eine Netto- oder Bruttomillion

verlangt ist, ob konkret ein bei der nämlichen Bank aufgenommener Lombardkredit bei der Berechnung des relevanten Betrages zu berücksichtigen ist oder nicht. Dies ist eine Auslegungsfrage, die gemäss den hiernach in E. 4 dargelegten Auslegungsregeln zu beantworten ist.

3.

Vorab aber ist festzuhalten, dass es sich beim Staatsvertrag 10 um einen selbständigen völkerrechtlichen Vertrag handelt und nicht – wie noch beim Abkommen 09 – um eine Verständigungsvereinbarung, die sich innerhalb des vom DBA-USA 96 gesteckten Rahmens bewegen muss. Der Staatsvertrag 10 steht mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe (BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Da beide Verträge zwischen den gleichen Parteien geschlossen worden sind, handelt es sich um einen Fall von Art. 30 Abs. 3 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (VRK, SR 0.111; hiernach E. 4.1.), demgemäss der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung findet, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist (lex posterior-Regel). Überdies präzisiert Art. 7a des Staatsvertrags 10, dass dieser zum Zweck der Behandlung des vorliegenden Amtshilfegesuchs (nämlich demjenigen des IRS vom 31. August 2009) Vorrang vor dem DBA-USA 96 sowie der Vereinbarung 03 habe, sofern er diesen zuwiderlaufe. Damit hat der Staatsvertrag 10 auch nach Art. 30 Abs. 2 VRK Vorrang gegenüber den älteren Verträgen, soweit das genannte Amtshilfegesuch betroffen ist (BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Zugleich wird jedoch auf das DBA-USA 96 Bezug genommen, was verdeutlicht, dass dieses anwendbar ist, sofern der Staatsvertrag 10 keine abweichenden Bestimmungen enthält. Solches gilt beispielsweise für das Verfahren: Anwendbar bleibt – soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält – die sich auf das DBA-USA 96 stützende Vo DBA-USA, was sich im Übrigen auch aus Art. 1 Ziff. 2 des Staatsvertrags 10 ergibt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 3, vgl. auch bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 ff.).

4.

Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRK ist der Staatsvertrag 10 – unter Vorbehalt spezieller Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln Völkergewohnheitsrecht enthält, können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, die vor Inkrafttreten der VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) bzw. von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben.

4.1. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung (E. 4.1.1.), den Zusammenhang (E. 4.1.2.), Ziel und Zweck des Vertrags (E. 4.1.3.) sowie Treu und Glauben. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche nur, aber immerhin zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Der Grundsatz von *Treu und Glauben* ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten. Dieser Grundsatz verpflichtet die auslegenden Vertragsparteien zu einer redlichen, von Spitzfindigkeiten und Winkelzügen freien Auslegung von vertraglichen Bestimmungen. Eine Auslegung nach Treu und Glauben beachtet auch das Verbot des *venire contra factum proprium* sowie das Rechtsmissbrauchsverbot (BVGE 2010/7 E. 3.5.3 mit Hinweisen; vgl. zur ganzen E. 4.1. und damit auch zu den nachfolgenden Ausführungen [anstelle mehrerer] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1 mit Hinweisen).

4.1.1. Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet jedoch der *Wortlaut* der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang sowie dem Ziel und Zweck des Vertrags gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Vorbehalten bleibt nach Art. 31 Abs. 4 VRK eine klar manifestierte einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (BVGE 2010/7 E. 3.5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 4.6.2).

4.1.2. Was unter dem *Zusammenhang* einer Bestimmung zu verstehen ist, wird in Art. 31 Abs. 2 VRK definiert. Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen. Er erstreckt sich insbesondere weder auf die Umstände anlässlich des Vertragsabschlusses (welche in Form der vorbereitenden Arbeiten etwa als Hilfsmittel gemäss Art. 32 VRK ausschliesslich subsidiär zur Auslegung herangezogen werden können; BVGE 2010/7 E. 3.5.2) noch auf Elemente ausserhalb des Textes. Art. 31 Abs. 3 VRK definiert

diejenigen Elemente, welche als «contexte externe» gleich wie der Zusammenhang bei der Auslegung zu berücksichtigen sind. Gemäss Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK ist in diesem Sinn auch jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz in die Auslegung einzubeziehen. Es existiert keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (BVGE 2010/7 E. 3.5.4).

4.1.3. *Ziel und Zweck* eines Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Art. 31 VRK spricht sich nicht darüber aus, welchen Quellen Ziel und Zweck eines Vertrags entnommen werden können. Die Lehre unterstreicht diesbezüglich allgemein die Bedeutung des Titels und der Präambel des Vertrags, wobei für Abkommen im Bereich des Steuerrechts darauf hingewiesen wird, dass sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von einem Abkommen zur Bekämpfung von Steuerbetrug unterscheidet und dieser Unterscheidung im Rahmen der Auslegung Rechnung zu tragen sei (BVGE 2010/7 E. 3.5.2).

4.2. Die Auslegungsregeln der VRK kommen – wie oben in E. 4.1. erwähnt – nur zur Anwendung, wenn diesen keine spezielleren Regeln vorgehen. Dies entspricht dem auch auf völkerrechtliche Verträge anwendbaren Grundsatz des Vorrangs der lex specialis (BGE 133 V 237 E. 4.1). In erster Linie ist folglich zu prüfen, ob für die vorliegend zu klärenden Begriffe «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› und ‹banking deposit accounts› von mehr als CHF 1 Million» (englisch: «in excess of CHF 1 million») im Staatsvertrag 10 selbst eine vorrangig anwendbare Definition oder Auslegungsregel vorhanden ist (vgl. BGE 116 Ib 217 E. 3a; BVGE 2010/7 E. 3.6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.2 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.2). Dies trifft nicht zu. Der Anhang zum Staatsvertrag 10, worin die Voraussetzungen für die Amtshilfe umschrieben sind, enthält weder Begriffsbestimmungen noch Auslegungsregeln. Die Begriffe «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› und ‹banking deposit accounts› von mehr als CHF 1 Million» (englisch: «in excess of CHF 1 million») sind deshalb nach den Regeln der VRK auszulegen, vorausgesetzt, das DBA-USA 96 selbst halte keine spezielleren Regeln bereit, welche zur Auslegung der Begriffe des Staatsvertrags 10 anwendbar sind, was nachfolgend zu prüfen ist.

4.3. Das DBA-USA 96, welches nach wie vor gilt, soweit ihm der Staatsvertrag 10 nicht als jüngeres Recht oder als lex specialis vorgeht

(vgl. E. 3.), enthält in den Art. 3-5 eine Reihe von Begriffsbestimmungen. Die Begriffe «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› und ‹banking deposit accounts› von mehr als CHF 1 Million» (englisch: «in excess of CHF 1 million») sind im entsprechenden Katalog aber nicht aufgeführt. Jedoch enthält das DBA-USA 96 in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 folgende Auslegungsregel:

> «Bei der Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat hat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die dieses Abkommen gilt, ausser wenn der Zusammenhang etwas anderes erfordert oder die zuständigen Behörden sich nach Artikel 25 (Verständigungsverfahren) auf eine gemeinsame Auslegung geeinigt haben.»

Hierbei gilt es erneut zu berücksichtigen, dass der Staatsvertrag 10 – anders als das anlässlich des Abschlusses des DBA-USA 96 unterzeichnete Protokoll – ein eigenes Abkommen darstellt (oben E. 3.). Das DBA-USA 96 wird durch den Staatsvertrag 10 weder revidiert noch ergänzt, sondern von diesem für die in ihm geregelten Konstellationen temporär *überlagert*. Dies erhellt aus Art. 2 des Staatsvertrags 10, wonach sich die Parteien verpflichten, das neue Protokoll, «welches Art. 26 (und gewisse andere Bestimmungen) des Doppelbesteuerungsabkommens [gemeint ist das DBA-USA 96] ändert und am 18. Juni 2009 paraphiert wurde, so rasch als möglich, jedoch nicht später als bis zum 30. September 2009, zu unterzeichnen». Hätten sich hingegen die USA bzw. die Schweiz vom DBA-USA 96 lösen wollen, hätten sie im Staatsvertrag 10 nicht noch dessen Revision vorgesehen. Die damals vorgeschlagene Revision ist zwischenzeitlich denn auch durchgeführt worden (vgl. Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika [Entwurf], BBl 2010 235; am 18. Juni 2010 von den eidgenössischen Räten in der Schlussabstimmung angenommen, BBl 2010 4359; die Referendumsfrist ist am 7. Oktober 2010 unbenutzt abgelaufen).

Für die vorliegend zu klärende Frage, ob für die Auslegung eines Begriffs des Staatsvertrags 10 die spezielle Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 anwendbar ist, bedeutet dies Folgendes: Der Staatsvertrag 10 umschreibt den im DBA-USA 96 verwendeten und im dazugehörigen Protokoll an sich bereits definierten Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» für eine gewisse Anzahl Fälle abweichend vom DBA-USA 96. Es widerspräche nun Art. 30 Abs. 3 VRK sowie Art. 7a des Staatsvertrags 10, wenn innerhalb dieser speziellen und mit dem Staatsvertrag 10 gewollten, abweichenden Begriffsbestimmung wiederum auf das DBA-USA 96 zurückgegriffen würde. Bei der Auslegung der hier fraglichen Begriffe «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› und ‹banking deposit accounts› von mehr als CHF 1 Million» (englisch: «in excess of CHF 1 million») hat Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 deshalb keine Bedeutung. Die Begriffe sind somit nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK und damit autonom auszulegen (E. 4. hievor). Zum nämlichen Resultat gelangte man im Übrigen selbst bei Einbezug von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96, zumal der diesem vorbehaltene «Zusammenhang» ebenfalls eine autonome Auslegung nach den Regeln der VRK gebieten würde. Gleich entschied das Bundesverwaltungsgericht

bezüglich der im Anhang zum Staatsvertrag 10 verwendeten Begriffe «US domiciled» (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.3) bzw. «US persons», «offshore company accounts» und «beneficially owned» (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3).

5.

5.1. Der gemäss den Regeln der VRK den Ausgangspunkt bildende Wortlaut (E. 3.1.) in der massgeblichen englischen Originalversion des Staatsvertrags 10 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1) spricht von «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› und ‹banking deposit accounts› in excess of CHF 1 million». Während der Betrag (CHF 1 Mio.) noch keine Fragen aufwirft, ist der Wortlaut «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts» unklar. Sowohl das Wort «custody» wie auch «deposit» weisen darauf hin, dass es sich bei den fraglichen Konten um solche zur Hinterlegung bzw. Verwahrung handelt, dass es sich also gemäss der hier massgebenden, gewöhnlichen Bedeutung des Textes um *Depotkonten* handelt. Wären sämtliche Konten der betroffenen Person für die Berechnung des relevanten Betrages von CHF 1 Mio. heranzuziehen, wäre der generische Begriff «Konten» oder «Bankkonten» («banking accounts») und nicht der spezifischere Begriff «custody accounts» und «banking deposit accounts» zu verwenden gewesen. Somit sind die Salden allfälliger weiterer Konten der betroffenen Personen bei der UBS AG nicht beizuziehen (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.3.2). Nur, aber immerhin Depotkonten (oder genauer: die sich auf den Depotvertrag beziehenden Konten) sind massgebend. Damit ist auch gesagt, dass ein etwaiger Lombardkredit nicht zur Berechnung herangezogen werden kann, obwohl das Depotkonto (bzw. die sich darin befindlichen Wertschriften) hierfür verpfändet wurde. So wurde im konkreten Fall für allfällige Kredite denn auch eine separate Vereinbarung («Basic Agreement for collateral loans») abgeschlossen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist im hier massgeblichen Staatsvertrag 10 weder die Rede von «Aktivwerten» noch von «Guthaben», sondern von «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts» von mehr als CHF 1 Mio.

5.2.

5.2.1. Sodann sind Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10 zu beleuchten. Dem Text der Artikel und des Anhangs des Staatsvertrags 10 lassen sich keine Hinweise entnehmen, wonach Ziel und Zweck desselben den

Beizug einer Netto- oder aber einer Bruttomillion verlangten. Zwar wird in Art. 1 Staatsvertrag 10 die Anzahl der – laufenden und saldierten und gemäss den Kriterien des Anhang massgeblichen – Konten genannt, die unter das Amtshilfegesuch fallen sollen, nämlich «ungefähr 4'450». Ob das Erreichen dieser Zahl als ein Ziel des Staatsvertrags 10 eher auf eine enge oder weite Auslegung des Begriffs «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts» schliessen lässt, kann aber – wenn überhaupt – erst nach Abschluss aller UBS-Amtshilfeverfahren gesagt werden.

5.2.2. Hinweise zu Ziel und Zweck des Staatsvertrages 10 enthält hingegen dessen Präambel (E. 4.1.3.). Danach geht es um die Lösung eines Souveränitätskonfliktes zwischen den USA und der Schweiz, der darin bestand, dass die UBS AG den amerikanischen Untersuchungs- bzw. Steuerbehörden etwas hätte aushändigen müssen, was ihr das schweizerische Recht auszuhändigen verbot (vgl. dazu Art. 3 des Staatsvertrags 10, wonach die USA und die UBS AG unmittelbar nach Unterzeichnung des Abkommens gegenüber dem United States Court for the Southern District of Florida eine gemeinsame Eingabe für die Abschreibung der Vollstreckungsklage betreffend den John Doe Summons einreichen werden). Dies wird bestätigt durch die – im Sinne eines ergänzenden Auslegungsmittels gemäss Art. 32 VRK (E. 4.1) – heranziehbare Botschaft des Bundesrates zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls vom 14. April 2010 (BBl 2010 2965, S. 2969 ff.). Ursprünglich wollten die USA Zugang zu einer weit grösseren Anzahl von Dossiers (Botschaft, S. 2969 ff.). Vor die Wahl gestellt, Daten auch bezüglich Fällen herauszugeben, in denen das bestehenden DBA-USA 96 keine Amtshilfe vorsah, oder aber allfällige Nachteile der UBS AG in Kauf zu nehmen (vgl. Botschaft, S. 2970 ff.), entschieden sich zuerst der Bundesrat, dann auch das Parlament, für Ersteres (Bundesbeschluss vom 17. Juni 2010 über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls [AS 2010 2907]). Bezogen auf die konkrete Auslegungsfrage, ob (verkürzt) die Netto- oder Bruttomillion entscheidend ist, kann mit Blick auf Ziel und Zweck des Staatsvertrages 10 Folgendes festgehalten werden: (1) Es sollte statt für sämtliche Konten nur, aber immerhin für Konten, bei denen gewisse (im Anhang näher definierte) Kriterien erfüllt waren, Auskunft erteilt werden. Ziel und Zweck war

demnach eine Beschränkung der betroffenen Konten. (2) Diese Zahl der unter diese Kriterien fallenden Konten sollte «ungefähr 4'450» betragen. Ob aber das Erreichen dieser Anzahl eher auf eine enge oder weite Auslegung des Begriffs «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts» schliessen lässt, kann – wenn überhaupt und wie bereits erwähnt – erst nach Abschluss aller UBS-Amtshilfeverfahren gesagt werden.

5.3. Sodann ist in Übereinstimmung mit Art. 26 VRK der Sinn der vertraglichen Bestimmung «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› und ‹banking deposit accounts› von mehr als CHF 1 Million» auch gemäss *Treu und Glauben* zu ermitteln, wobei dies das Verhältnis der Schweiz und den USA und nicht jenes zwischen der Schweiz und den Kunden der UBS AG oder zwischen der USA und der UBS AG beschlägt (E. 4.1.). Es ist weder spitzfindig noch stellt es ein *venire contra factum proprium* dar, wenn die Schweiz bei der Berechnung des massgeblichen Betrages von CHF 1 Mio., wie im Staatsvertrag 10 ausdrücklich vorgesehen, die «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und die «banking deposit accounts» beizieht, nicht aber die mit derselben Bank bestehenden (Lombard)kreditbeziehungen berücksichtigt.

5.4. Schliesslich ist der *Zusammenhang* (im unter E. 4.1.2. dargestellten Sinn) zu ermitteln. Das Kriterium «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› und ‹banking deposit accounts› von mehr als CHF 1 Million» steht im Zusammenhang mit weiteren Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit Amtshilfe geleistet wird. Namentlich müssen in der hier betroffenen Kategorie zusätzlich zur verlangten CHF 1 Mio. in der relevanten Periode Durchschnittseinkünfte in einer gewissen Höhe erzielt worden sein, wobei für Zwecke dieser Analyse die Einkünfte als «Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne» definiert werden. Die Kapitalgewinne werden dabei zu «50% der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse» berechnet (Staatsvertrag 10, Anhang Ziffer. 2 Bst. A/b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3). Dies zeigt immerhin, dass die Vertragsparteien an einem anderen Ort des gleichen Staatsvertrages einen Bruttobetrag für massgeblich erachteten. Ob sich deshalb aus dem Zusammenhang ergibt, dass auch für die Berechnung des Vermögens ein Bruttobetrag ausschlaggebend sein soll, kann, muss aber nicht zwingend angenommen werden. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann aber genauso wenig festgehalten werden, das Abstellen auf den Bruttobetrag bei den

Einkünften rechtfertige sich allein aus Praktikabilitätsgründen, bei der Bestimmung des Vermögens hingegen sei dies nicht nötig und deshalb abzulehnen. Bei einer solcher Argumentation handelt es sich nicht mehr um eine Auslegung der fraglichen Bestimmung, sondern um eine Spekulation über deren Sinn und Zweck. Festzuhalten bleibt, dass sich aus dem Zusammenhang nicht zwingend ergibt, ob (verkürzt) die Brutto- oder Nettomillion ausschlaggebend sein soll. Schliesslich ist nochmals darauf hinzuweisen, dass selbst dann, wenn aufgrund des Zusammenhangs ein anderes Auslegungsergebnis gefunden worden wäre als das oben in E. 5.1. dargestellte, dieses nicht über den Wortsinn von «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› und ‹banking deposit accounts› von mehr als CHF 1 Million» hinausgehen dürfte und der vorliegend allein massgebliche Wortsinn – wie mehrmals erwähnt – nur Depotkonten, nicht aber sämtliche Konten der betroffenen Person umfasst.

6.

Abschliessend ist in der vorliegenden Amtshilfesache zu prüfen, ob ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im erwähnten Sinn besteht und – bejahendenfalls – ob es dem Beschwerdeführer gelingt, den begründeten Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 1.5.). Das Wertschriftendepot des Beschwerdeführers hat zumindest einmal in der Zeit zwischen 2001 und 2008 einen Betrag von mehr als CHF 1 Mio. erreicht. Der massgebliche «Total Gross Asset Value» belief sich am 31. Oktober 2007 auf CHF 1'007'984.--. Der Lombardkredit («UBS Lombard Fixed-Term Advance CHF») in der Höhe von CHF 300'000.-- kann hiervon – wie gezeigt – nicht abgezogen werden. Da auch die übrigen Kriterien der Amtshilfe gemäss Kategorie 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erfüllt sind und es dem Beschwerdeführer nicht gelingt, den derart begründeten Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften, ist der von der ESTV gezogene Schluss, es sei Amtshilfe zu leisten, nicht zu beanstanden.

7.

Demzufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf CHF 15'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und im

entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von CHF 20'000.-- zu verrechnen. Parteientschädigungen sind bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

8.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von CHF 15'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von CHF 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von CHF 5'000.-- wird zurückerstattet. Dieser wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Urban Broger

Versand: