[AZA 0/2]
2A.551/2001/bie

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG **********

12. April 2002

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der
II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli und Gerichtsschreiber Wyssmann.

_____

In Sachen

1. X._____, Wyoming, USA, Beschwerdeführer,
2. Y._____ Inc. , Connecticut, USA, Beschwerdeführerin, beide vertreten durch Rechtsanwälte Xavier Oberson, Dominique Poncet und Bernhard Zwahlen, Etude Oberson, Rue de Cadolle 20, Genf,

gegen
Eidgenössische Steuerverwaltung,

betreffend
internationale Amtshilfe
(Art. 26 DBA-USA), hat sich ergeben:

A.- Am 28. Februar 2001 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service in Washington, IRS) an die Eidgenössische Steuerverwaltung ein Gesuch um Amtshilfe betreffend die beiden amerikanischen Steuerpflichtigen X._____, Wyoming, und Y._____ Inc. , Connecticut.
Das Gesuch stützt sich auf Art. 26 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 2. Oktober 1996 (DBA-USA 1996; SR 0.672. 933.61). X._____ und die Y._____ Inc. werden beschuldigt, in den Jahren 1994 - 1997 Rückvergütungen von Frachtgesellschaften an X._____ für Frachtdienstleistungen nicht versteuert zu haben.

Im Gesuch wird ausgeführt, X._____ sei in den fraglichen Jahren in leitender Stellung als Chief Executive Officer (CEO) der Y._____ Inc. tätig gewesen. Diese Gesellschaft betreibe den Handel mit elektrischen Geräten.
Zur Einfuhr dieser Artikel nehme sie die Dienstleistungen von Frachtgesellschaften in Anspruch. X._____ habe durch einen Mitarbeiter der Y._____ Inc. , Z._____, die beiden Frachtgesellschaften A._____ und B._____ angewiesen, ihre Rechnungen für Frachtdienstleistungen um US $ 350.– pro Container zu erhöhen. Die übersetzten Rechnungen seien von Z._____ visiert und zur Bezahlung an die Buchhaltung der Y._____ Inc. weitergeleitet worden.
A._____ und B._____ hätten sodann weisungsgemäss die überhöhten Beträge durch ihre Tochtergesellschaften in Hongkong an X._____ zurückzahlen müssen. X._____ habe die Zahlungen persönlich in Form von Bankchecks in Hongkong entgegengenommen. Spätestens ab 1990 habe er verlangt, dass die Bankchecks auf den Namen des italienischen Staatsangehörigen F._____ ausgestellt würden. Mit diesem habe er persönliche und geschäftliche Beziehungen gepflegt. Die Checks seien auf ein schweizerisches Bankkonto einbezahlt worden, das auf den Namen von F._____ lautete. F._____ habe angegeben, dass das fragliche Konto ihm nicht gehöre. Expertenvergleiche hätten ergeben, dass die Unterschrift von F._____ und die Unterschrift der Indossamente der Checks nicht übereinstimmten.

Um für die fraglichen Jahre die genaue Höhe des Einkommens bestimmen zu können, ersucht der Internal

Revenue Service um Erhebung und Übermittlung von Belegen aller Bankkonten der Jahre 1994 bis 1997, lautend auf den Namen X._____ oder F._____, bei der Credit Suisse First Boston (CSFB) in Zürich und Lugano sowie der Credit Suisse (CS) in Lugano, vormals Volksbank.

Da die Untersuchungen in den Vereinigten Staaten von Amerika auf weitere Jahre ausgedehnt wurden, ergänzte der Internal Revenue Service sein Gesuch am 11. Juli 2001 und ersuchte um Beschaffung weiterer Informationen für die Jahre 1990 bis 1997. Die Eidgenössische Steuerverwaltung nahm bei beiden Instituten Abklärungen vor und verlangte die Herausgabe zahlreicher Dokumente (Kontoauszüge, Auszüge der Wertschriftendepots, Belastungs- und Gutschriftenbelege, Belege über Zinsgutschriften).

Mit Verfügung vom 9. November 2001 entsprach die Eidgenössische Steuerverwaltung dem Amtshilfegesuch und benannte im Einzelnen die Dokumente, deren Herausgabe an den Internal Revenue Service vorgesehen ist.
B.- Mit gemeinsamer Eingabe vom 12. Dezember 2001 erhoben X._____ und die Y._____ Inc. Verwaltungsgerichtsbeschwerde.
Sie beantragen, die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. November 2001 sei aufzuheben. Eventualiter sei die Verfügung aufzuheben und die Sache an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückzuweisen, damit sich diese zur Frage der rückwirkenden Anwendung äussere und - im Fall einer Übermittlung der beantragten Informationen an den Internal Revenue Service - eine neue und korrekte Spezialitätsklausel einfüge.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung auf Abweisung der Beschwerde.

Am 12. Februar 2002 wurden die Beschwerdeführer eingeladen, ihre allfälligen Bemerkungen zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung einzureichen, beschränkt auf die Frage, ob Amtshilfe für zurückliegende Sachverhalte erteilt werden dürfe. Mit Eingabe vom 13. März 2002 nahmen die Beschwerdeführer Stellung zu dieser Frage.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung reichte mit ihrer Vernehmlassung an das Bundesgericht den Auszug aus einem vertraulichen Protokoll der "bilateralen Gespräche über den Themenkreis 'Informationsaustausch' im Rahmen der hängigen Verhandlungen über die Revision des Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. Mai 1951" ein. Es geht in diesem Protokollauszug um die von der amerikanischen Verhandlungsdelegation im Rahmen der Neuverhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika aufgeworfene Frage, ob die Amtshilfeklausel (Art. 26 DBA-USA 1996) nach Inkrafttreten des neuen Abkommens auf zurückliegende Sachverhalte anwendbar sein werde. Die schweizerische Seite äusserte dabei die Auffassung, dass Auskünfte für Abgabebetrugsfälle, die vor Inkrafttreten des Abkommens eingetreten seien, erteilt werden könnten. Der Protokollauszug ist indessen als vertraulich bezeichnet und bildete nicht Teil der amtlichen Akten der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Auf Anfrage des Bundesgerichts hielt diese fest, dass das Dokument den Beschwerdeführern nicht herausgegeben werden dürfe. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verkennt dabei, dass die Geheimhaltung von Beweismitteln gegenüber der Gegenpartei nur ausnahmsweise und nur unter der Voraussetzung zulässig ist, dass diese auf andere geeignete Weise (beispielsweise in Form eines Berichts) vom Inhalt des Dokuments Kenntnis erhält und dazu Stellung nehmen kann. Das ist vorliegend nicht der Fall, weshalb das unzulässige Beweismittel aus dem Recht zu weisen ist.

Es wäre im Übrigen fraglich, ob sich aus dem "vertraulichen" Protokoll eine vertragliche Zusicherung und Verpflichtung der Schweiz zur Erteilung von Amtshilfe in Fällen, die sich vor dem Inkrafttreten des Abkommens ereignet haben, konstruieren liesse, zumal die amerikanische Delegation gemäss Protokollauszug wünschte, "dass auch diese Zusicherung in das Memorandum of Understanding aufgenommen wird", was in der Folge nicht geschah.

2.- Die Beschwerdeführer bestreiten, dass vorliegend das schweizerisch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 zur Anwendung gelange. Betroffen seien Steuern der Jahre 1990 - 1997. Es

verletze den Grundsatz der Nichtrückwirkung, wie er in Art. 28 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 ("Wiener Übereinkommen", SR 0.111) enthalten sei, wenn Amtshilfe geleistet werde. Bei der gegenteiligen Auffassung der amerikanischen Behörden, wie sie in der Technical Explanation des U.S. Treasury zu Art. 26 DBA-USA 1996 zum Ausdruck komme, handle es sich um eine unilaterale Sichtweise, die nicht als "abweichende Absicht" im Sinne von Art. 28 des Wiener Übereinkommens interpretiert werden könne. Die Weiterleitung von Originalunterlagen und -dokumenten durch die Eidgenössische Steuerverwaltung an die amerikanische Einkommenssteuerbehörde sei unzulässig.

a) Das schweizerisch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen von 1996, welches dasjenige aus dem Jahre 1951 ablöste, trat nach Austausch der Ratifikationsurkunden am 19. Dezember 1997 in Kraft. Gemäss Art. 29 Abs. 2 lit. b DBA-USA 1996 findet dieses Abkommen für die nicht an der Quelle erhobenen Steuern erstmals für Steuern der Steuerperioden ab dem 1. Januar 1998 Anwendung. Die Steuern der Jahre 1990 - 1997 fallen nicht darunter. Für diese gilt noch das Abkommen zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951 (DBA-USA 1951; AS 1951 892).

Die Übergangsbestimmung in Art. 29 Abs. 2 DBA-USA 1996 betrifft indessen die materiellen Normen des Abkommens, also die Vorschriften über die gegenseitige Abgrenzung der beidseitigen Steuerhoheiten. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind demgegenüber Bestimmungen über die Amtshilfe und die Pflicht von Privaten, von ihnen verlangte Informationen herauszugeben, Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur, welche mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar sind. In diesem Sinn hat das Bundesgericht für die Amtshilfe im Bereich der Börsenaufsicht und für die internationale Rechtshilfe in Strafsachen entschieden (zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, vgl. BGE 123 II 134 E. 5b/bb S. 139; 112 Ib 576 E. 2; zur Börsenaufsicht, Urteil 2A.213/1998 vom 29. Oktober 1998, E. 5b, publ. in EBKBull 37/1999 S. 21 ff.).

Der Grundsatz der Nichtrückwirkung von Verträgen, wie er auch in Art. 28 des Wiener Übereinkommens enthalten ist, gilt nicht absolut. Den Vertragsstaaten ist nicht untersagt, den Grundsatz der Nichtrückwirkung ausdrücklich oder implizit einzuschränken. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann ebenfalls erfordern, dass die Durchsetzung des internationalen Rechts nicht über Gebühr verzögert werde (s. auch Nguyen Quoc D./P. Daillier/A. Pellet, Droit international public, 4. A. Paris 1992, S. 214 f.). Gemäss ihrer Natur und nach internationalen Gepflogenheiten sind Normen über die Amts- oder Rechtshilfe im Allgemeinen sofort anwendbar (für die Rechtshilfe, vgl. BGE 117 IV 369 E. 4c). Es ist deshalb nicht zu sehen, weshalb für die Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten etwas anderes gelten sollte. Würde für Steuern zurückliegender Jahre keine Amtshilfe gewährt, kämen die neuen Normen über die Amtshilfe noch während Jahren nach ihrem Inkrafttreten nicht zur Anwendung. Das war offensichtlich nicht der Sinn des Abschlusses eines neuen Abkommens mit den USA.

b) Diese Auslegung von Art. 26 Abs. 1 DBA-USA 1996, die das Bundesgericht bereits im Urteil 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 vertrat, beruht entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht auf einer einseitigen Übernahme der Auffassung des U.S. Treasury in den Technical Explanation zu Art. 26 DBA-USA 1996 - welche mit der Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung übereinstimmt - oder auf einer Übergewichtung der vorbereitenden Arbeiten, sondern auf einer Auslegung der Abkommensbestimmung nach dem Gegenstand der vertraglichen Regelung (Amtshilfe) und deren Zweck, wie das auch von der Doktrin gefordert wird (Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, Bern 2001, Rz. 81).
Auch wenn die Stellungnahme der Verwaltung eines Vertragsstaates den andern Vertragsstaat nicht zu binden vermag, kann sie für die Auslegung des Abkommens herangezogen werden, vor allem wenn die Behörde dieses Vertragsstaates eine ähnliche Position vertritt (Jean-Marc Rivier, L'interprétation des conventions de double imposition, RDAF 2000 S. 128). Es ist auch zu beachten, dass die Amtshilfe gemäss dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA von 1996 nicht neu ist. Bereits das Abkommen von 1951 erlaubte Amtshilfe in Form von Auskünften oder eines Amtsberichts der Eidgenössischen Steuerverwaltung "für die Verhütung von Betrugsdelikten u. dgl. " (Art. XVI DBA-USA 1951; vgl. dazu auch im Folgenden E. 3). Eine Neuerung ergab sich in Bezug auf die Beweismittel (Originalunterlagen und -dokumente), die jetzt herausgegeben werden dürfen. Das spricht ebenfalls dafür, dass die neue Bestimmung sofort anzuwenden ist.

c) Aus den parlamentarischen Beratungen zum Abkommen oder aus Art. 29 Abs. 3 DBA-USA 1996 kann nichts für den Standpunkt der Beschwerdeführer abgeleitet werden. Die Frage des zeitlichen Geltungsbereichs der Amtshilfebestimmung war nicht Gegenstand der parlamentarischen Debatte (AB 1997 S 530, N 2191), und Art. 29 Abs. 3 DBA-USA, der eine beschränkte zeitliche Weitergeltung des bisherigen Abkommens für gewisse Tatbestände anordnet, sofern sie für den Steuerpflichtigen günstiger sind, ist eine materiell-rechtliche Norm. Es ist auch nicht zu sehen, weshalb der strafrechtliche Grundsatz der lex mitior verletzt sein soll. Es geht um die Frage, ob Beweismittel für zurückliegende Sachverhalte im Rahmen der Amtshilfe beschafft werden dürfen und nicht darum, welche materiellen Normen nach dem Grundsatz des milderen Rechts auf diese Sachverhalte anwendbar sein sollen.

3.- Art. 26 Abs. 1 DBA-USA, der die Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA regelt, bestimmt u.a.:

"1. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten
werden unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen
der beiden Vertragsstaaten erhältlichen)
Auskünfte austauschen, die notwendig sind
für die Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens
oder für die Verhütung von Betrugsdelikten
und dergleichen, die eine unter das Abkommen
fallende Steuer zum Gegenstand haben. 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 nach diesem
Artikel durch Übermittlung beglaubigter Kopien
von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten
erteilen. Alle Informationen, die ein Vertragsstaat
erhalten hat, sind ebenso geheim zu
halten wie die aufgrund des innerstaatlichen
Rechts dieses Staates beschafften Informationen
und dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich
der Gerichte und Verwaltungsbehörden)
zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung,
Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung
oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung
von Rechtsmitteln hinsichtlich der
unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst
sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die
Informationen nur für diese Zwecke verwenden.
(...)"

Es handelt sich bei dieser Vorschrift um eine gegenüber der sonstigen schweizerischen Abkommenspraxis erweiterte Auskunftsklausel, weil sie die Informationspflicht nicht auf die für die "richtige Anwendung des Abkommens" notwendigen Auskünfte beschränkt (vgl. BGE 96 I 733 E. 2), sondern den zuständigen Behörden erlaubt, unter sich auch die zur "Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen" notwendigen Auskünfte auszutauschen. Eine inhaltlich gleichlautende Auskunftsklausel enthielt bereits das Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit den Vereinigten Staaten von 1951, wonach die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten untereinander "diejenigen ... Auskünfte austauschen, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens oder für die Verhütung von Betrugsdelikten u. dgl. " (Art. XVI DBA-USA 1951).

Im Unterschied zum Abkommen des Jahres 1951 sieht das geltende Abkommen nun aber ausdrücklich vor, dass "auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte (...) durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten" zu erteilen sind. Diese Änderung erwies sich aus der Sicht der Vereinigten Staaten als notwendig, weil nach bisheriger Praxis zum Abkommen von 1951 schweizerischerseits Amtshilfe nur in Form eines von der Eidgenössischen Steuerverwaltung verfassten Amtsberichtes gewährt werden konnte, was den Anforderungen der amerikanischen Gerichte nicht genügte (vgl. BGE 101 Ib 160 ff., insb.
E. 2c).

4.- Eine Auskunftspflicht besteht nach Art. 26 Abs. 1 DBA-USA 1996 "für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben". Das amerikanische Recht kennt den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 1996 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht. Deshalb wird in Ziffer 10 des Protokolls zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (Botschaft vom 10. März 1997, BBl 1997 II 1099).
Danach muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden.
Ein betrügerisches Verhalten wird bereits dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden sich schwer durchschaubarer Machenschaften bedient, um eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken. Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ganze Lügengebäude erforderlich, damit eine arglistige Täuschung anzunehmen ist (BGE 125 II 250 E. 3b mit Hinweisen, ferner BGE 96 I 737 E. 3d). Bei der Frage, ob ein Abgabebetrug vorliege, kann der ersuchte Vertragsstaat zudem davon ausgehen, dass seine Buchführungsvorschriften denjenigen des ersuchenden Staates entsprechen (Ziffer 10 des Protokolls zum Abkommen, in fine).

Es kann im Übrigen nicht Aufgabe der ersuchten Instanz sein, bei der Prüfung ihrer Auskunftspflicht gleichsam wie ein Strafrichter zu untersuchen, ob im konkreten Fall alle Merkmale des Steuerbetrugs erfüllt seien. Die Auskunft soll ja im Gegenteil den Behörden des ersuchenden Staates erst die endgültige Beurteilung ermöglichen. Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheides über das Gesuch, also in aller Regel nach der Vornahme der eigenen Abklärungen feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Steuerbetrug und dergleichen genügend begründen (BGE 96 I 737 E. 3e; ferner BGE 115 Ib 68 E 3b/bb S. 78). Ob diese Voraussetzung vorliegend erfüllt ist, ist im Folgenden zu prüfen. Diese Fragen zum Sachverhalt prüft das Bundesgericht vorliegend frei (Art. 105 Abs. 1 OG).

5.-Die Beschwerdeführer bestreiten, dass die ihnen vom Internal Revenue Service vorgeworfenen Tatsachen einen Steuerbetrug im Sinne des Abkommens darstellen würden. Sie hätten keine gefälschten oder verfälschten Dokumente verwendet oder Beträge in den Rechnungen oder in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin unrichtig ausgewiesen.

a) Gemäss den im Amtshilfegesuch erhobenen Vorwürfen wurden die überhöhten Rechnungen der Frachtgesellschaften durch die Beschwerdeführerin bezahlt und als Geschäftsaufwand verbucht. Die Rechnungen waren falsch, nicht weil die fakturierten Beträge dem Marktwert der erbrachten Frachtdienstleistungen nicht entsprachen, sondern weil die Überfakturierungen systematisch einzig zum Zweck erfolgten, in den Geschäftsbüchern der Beschwerdeführerin einen zu hohen Geschäftsaufwand auszuweisen und die Provisionen an den Beschwerdeführer zu verdecken. Inhaltlich unwahr war die Buchhaltung der Beschwerdeführerin, weil sie auf falschen Rechnungen beruhte. Die Beschwerdeführerin kann nicht einwenden, sie habe mit diesen Machenschaften nichts zu tun: Es war ein Mitarbeiter von ihr, der von den Frachtgesellschaften die überhöhten Rechnungen verlangte und für die Buchhaltung visierte. Der Beschwerdeführer als CEO der Beschwerdeführerin wirkte dabei mit, weil er diesem Mitarbeiter die Instruktionen erteilte und die Provisionen in Form von Bankchecks kassierte. Dem Beschwerdeführer flossen diese Provisionen als Lohnbestandteile oder verdeckte Gewinnausschüttungen von der Beschwerdeführerin zu. Mindestens nach den schweizerischen Buchführungsregeln,
auf welche die Eidgenössische Steuerverwaltung gemäss Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA 1996 abstel-

len darf (vorn E. 4), liegt bei der Beschwerdeführerin eine Falschbeurkundung vor, weil diese Ausschüttungen entgegen der vorgeschriebenen Mindestgliederung des Aufwandes nicht als Lohn-, sondern als Sachaufwand verbucht wurden (BGE 122 IV 25 E. 2b, c, und dazu Besprechung von Andreas Donatsch, in SZW 96/1997 S. 261; s. auch Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. , N 25 zu Art. 130bis BdBSt).
Bereits die Tatsache, dass die Geschäftsbücher falsch geführt wurden, lässt den Verdacht auf Abgabebetrug als begründet erscheinen. Wie die Vorgänge aus amerikanischer Sicht schliesslich rechtlich gewürdigt werden, kann offen bleiben, weil die schweizerische Behörde beim Entscheid über das Amtshilfegesuch von den schweizerischen Buchführungspflichten sowie von dem bereits bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen geltende Grundsatz ausgehen darf, wonach für die Prüfung der beidseitigen Strafbarkeit nicht so sehr die Übereinstimmung der beidseitigen Rechtsordnungen entscheidend ist, sondern die Frage, ob die im Gesuch erwähnten Handlungen - bei gehöriger Umsetzung - nach Schweizer Recht strafbar wären (BGE 124 II 184 E. 4b/cc S. 188 mit Hinweisen). Der Verdacht auf Abgabebetrug bei der Beschwerdeführerin ist begründet.

b) Im Amtshilfegesuch wird nicht gesagt, dass gestützt auf die unvollständigen Buchungen bei der Beschwerdeführerin vermutlich auch die Lohnbescheinigungen für den Beschwerdeführer unvollständig waren, weil sie die ihm von der Gesellschaft zugeflossenen Mittel nicht enthielten.
Ob der unvollständige Sachverhalt ergänzt werden darf, ist fraglich, kann aber offen bleiben. Unabhängig davon, ob auch für die persönlichen Steuern des Beschwerdeführers unrichtige Dokumente verwendet wurden, ist ein betrügerisches Verhalten deshalb anzunehmen, weil der Beschwerdeführer sich besonderer Machenschaften bediente, die das Merkmal der Arglist erfüllen. Die Einschaltung von Gesellschaften in Hongkong für die Provisionszahlungen und die Einzahlung der kassierten Beträge auf Bankkonten in der Schweiz verfolgten einzig den Zweck, den amerikanischen Fiskus zu täuschen.
Ein anderer wirtschaftlicher Sinn für dieses Vorgehen ist nicht ersichtlich. Es trifft auch nicht zu, dass der Internal Revenue Service sich mit "minimalen Vorsichtsmassnahmen" vor einem Betrug selbst hätte schützen können, wie die Beschwerdeführer geltend machen. Es ist unbestritten, dass die überhöhten Rechnungen zwischen unabhängigen Gesellschaften ausgestellt wurden und - anders als bei verbundenen Unternehmen - die Steuerbehörde nicht vermuten musste, dass dahinter ein verborgener Rückfluss stehen könnte. In solchen Fällen hat der Fiskus im Allgemeinen keinen Anlass, die vereinbarten Preise zu überprüfen. Im Übrigen wurden die Firmen in Hongkong gerade für den Fall eingeschaltet, dass eine Überprüfung der von der Beschwerdeführerin bezahlten überhöhten Rechnungen Misstrauen bei der amerikanischen Behörde ausgelöst hätte. Das ist arglistig, was zur Qualifikation als Abgabebetrug im Sinne des Abkommens führt.

c) Die Beschwerdeführer machen geltend, Verdacht auf Steuerbetrug bestehe auch deshalb nicht, weil eine illegale und substanzielle Reduktion des dem amerikanischen Fiskus zustehenden Steuerbetrages weder eingetreten noch beabsichtigt gewesen sei. Die Provisionen hätten nämlich mit Spenden und anderen Auslagen verrechnet bzw. durch Gegenbuchung kompensiert werden können, was bisher nicht geschehen sei. Der Einwand ist unbehelflich. Es ist hier nicht zu prüfen, ob der Beschwerdeführer nach amerikanischem Recht Abzüge oder Verrechnungen mit seinem sonstigen Einkommen hätte vornehmen können oder tatsächlich vornahm. Die Eidgenössische Steuerverwaltung weist in ihrer Vernehmlassung (S. 6) zu Recht darauf hin, dass hier das im schweizerischen Recht geltende Verbot der Verrechnung von Aufwandposten mit Ertragsposten zu beachten sei.

6.- Die Beschwerdeführer berufen sich auf das Prinzip der Spezialität. Sie machen geltend, die Eidgenössische Steuerverwaltung unterlasse es, die Kontrolle über die herauszugebenden Informationen zu behalten, damit diese nur für Delikte verwendet werden könnten, für die Amtshilfe gewährt werde.
a) Das Prinzip der Spezialität besagt, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen nur in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für die er sie verlangt und der ersuchende Staat sie gewährt hat. Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Weil die Spezialität zu den grundlegenden Prinzipien zählt, wird sie durch Verträge oft nur allgemein oder in Grundzügen umschrieben. Die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat muss dann aufgrund der allgemeinen Grundsätze ergänzt werden (Peter Popp, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 326 ff.; Robert Zimmermann, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Bern 1999, Ziff. 481 f.).

Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert Art. 26 Abs. 1 DBA-USA 1996 selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

”nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind”.

Diese Personen und Behörden dürfen die erlangten Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Die Informationen sind vom Vertragsstaat, der sie erhalten hat, zudem ”ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen”.
Der Umstand, dass der Verdacht auf Steuerbetrug in Bezug auf eine unter das Abkommen fallende Steuer Voraussetzung für die Amtshilfe nach diesem Abkommen bildet und die erlangten Informationen vom ersuchenden Staat nur für Verwaltungs-, Gerichts- und Strafverfahren im Zusammenhang mit solchen Steuern gebraucht werden dürfen, beschränkt die Verwendungsmöglichkeiten solcher Informationen zum Vornherein. Art. 26 DBA-USA führt damit eine enge Verbindung zwischen der Strafverfolgung für unter das Abkommen fallende Steuern und der Amtshilfe ein, was auch die Beschwerdeführer anerkennen.
Damit wird dem Prinzip der Spezialität bereits durch das Abkommen genügend Rechnung getragen.

b) Die schweizerische Behörde ist aber verpflichtet, darauf zu achten, dass die Spezialität durch den ersuchenden Staat eingehalten wird. Sie muss die Kontrolle über die herausgegebenen Informationen behalten (”Prinzip der langen Hand”). Die Erklärungen der ausländischen Behörden haben hinreichende Garantien dafür zu bieten, dass der Grundsatz der Spezialität eingehalten wird. Die schweizerische Behörde muss bei unklarer Lage von der ausländischen Behörde ausdrücklich verlangen, dass die herausgegebenen Informationen nicht anderweitig verwendet werden. Fehlen hinreichende Zusicherungen, ist von Amtshilfe abzusehen (BGE 126 II 126 E. 6, für Amtshilfe nach dem Börsengesetz).

Von unklaren Verhältnissen in Bezug auf die Verwendung der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Aussicht gestellten Informationen kann indessen keine Rede sein. Der Sachverhalt, der den Verdacht auf Steuerbetrug erweckt, ist im Amtshilfegesuch und in der angefochtenen Verfügung genügend klar umrissen worden, und auch die Steuern sind bestimmbar, für welche Amtshilfe nach dem Abkommen gewährt wird. Sowohl im Amtshilfegesuch wie auch in jeder Eingabe der amerikanischen Einkommenssteuerbehörde ist der Hinweis enthalten, dass die fraglichen Informationen, für welche um Amtshilfe ersucht werde, aufgrund eines Staatsvertrages herausgegeben würden und nur nach den Bestimmungen dieses Vertrages verwendet werden dürften. In Dispositiv Ziff. 3 der angefochtenen Verfügung wird auf den Grundsatz von Art. 26 Abs. 1 DBA-USA 1996, der die Verwendung und Geheimhaltung von amtshilfeweise übermittelten Informationen umschreibt, ebenfalls hingewiesen. In den Äusserungen der amerikanischen Einkommenssteuerbehörde lässt nichts darauf schliessen, dass eine abkommenswidrige Verwendung der Informationen befürchtet werden müsste. Soweit es im Übrigen in den in den Vereinigten Staaten gegen die Beschwerdeführer eingeleiteten Verfahren oder erhobenen Anklagen um Fragen gehen sollte, die mit den Steuern, die unter das Abkommen fallen und für die Amtshilfe geleistet worden ist, nichts zu tun haben, kann den Beschwerdeführern zugemutet werden, dass sie entsprechende Einwendungen in den amerikanischen Verfahren erheben.

7.- Die Beschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet.
Das gilt auch hinsichtlich der Eventualanträge: Die Eidgenössische Steuerverwaltung äusserte sich in der Vernehmlassung zur Frage der Amtshilfe für zurückliegende Tatbestände und die Beschwerdeführer konnten hierzu Stellung nehmen.
Eine Rückweisung an die Eidgenössische Steuerverwaltung ist nicht notwendig. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind den Beschwerdeführern aufzuerlegen, die hierfür solidarisch haften (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG).
Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.- Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.- Die Gerichtsgebühr von Fr. 20'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.

3.- Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

_____
Lausanne, 12. April 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des SCHWEIZERISCHEN BUNDESGERICHTS
Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber: