Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6418/2010

Urteil vom 24. März 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Alexander Misic.

Parteien

A._____, …,
B._____, …,
beide vertreten durch …,
Beschwerdeführende,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Amtshilfe USA, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
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 (AS 2009 5669, Abkommen 09). 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 (SR 0.672.933.61, DBA-USA 96) 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.

Das vorliegend betroffene Dossier von A._____ und B._____ übermittelte die UBS AG der ESTV am 12. Dezember 2009.

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 Kategorie in Ziff. 2 Bst. A/b (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) gemäss dem 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 Abkommen 09 und das Protokoll 10 wurden 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.

F.
Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.
In ihrer Schlussverfügung vom 9. August 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien alle in Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 genannten Voraussetzungen zur Leistung von Amtshilfe erfüllt. Es sei dem IRS Amtshilfe zu gewähren und ihm die von der UBS AG edierten Unterlagen zu übermitteln. Die Schlussverfügung wurde der Anwaltskanzlei Bill Isenegger Ackermann AG als Zustellungsbevollmächtigte zugestellt.

H.
Mit Eingabe vom 8. September 2010 erhoben A._____ und B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführende) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde. Sie bringen vor, ihr Recht auf rechtliches Gehör sei verletzt worden und die Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b seien nicht erfüllt. Deshalb beantragen sie, die Schlussverfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin aufzuheben und die Erteilung der Amtshilfe sei zu verweigern.

I.
In ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2010 schloss die ESTV auf Beschwerdeabweisung.

J.
Die Beschwerdeführenden reichten am 15. Dezember 2010 eine Replik mit zusätzlichen Beweismitteln ein.

K.
In der ihr freigestellten ergänzenden Vernehmlassung hielt die ESTV an ihrem Antrag auf Beschwerdeabweisung fest.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VVG e contrario und Art. 20k Abs. 1 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 [Vo DBA-USA, SR 672.933.61]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

1.2. Die Beschwerdeführenden erfüllen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den 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). 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 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 zum Tragen, dass die Beschwerdeführenden die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen haben (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). Es ist 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).

2.

2.1. Unter dem Titel "Rechte der betroffenen Person" bestimmt Art. 20e Abs. 1 Vo DBA-USA, dass die ESTV die an den Informationsinhaber gerichtete Verfügung sowie eine Kopie des Ersuchens der amerikanischen Behörde (soweit darin nicht ausdrücklich die Geheimhaltung verlangt wird) auch der betroffenen Person, die einen schweizerischen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hat, eröffnet. Sofern die betroffene Person keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hat, ist die Eröffnung von der zuständigen amerikanischen Behörde nach amerikanischem Recht vorzunehmen. Gleichzeitig setzt die ESTV der Person eine Frist zur Zustimmung zum Informationsaustausch oder zur Bestellung eines Zustellungsbevollmächtigten an (Art. 20e Abs. 2 Vo DBA-USA). Gemäss Art. 20e Abs. 3 Vo DBA-USA kann sich die vom Amtshilfeverfahren betroffene Person am vorinstanzlichen Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen.

2.2. Letztere Regelung entspricht auch dem in Art. 29 Abs. 2 BV festgehaltenen und in den Art. 26–33 VwVG exemplarisch konkretisierten Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs, wonach Parteien ein Recht haben, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren sich vor Erlass eines belastenden Entscheids zur Sache zu äussern, Begehren zu stellen und Einblick in die Akten zu erhalten (BGE 135 II 286 E. 5.1; 132 II 485 E. 3.2, 129 I 232 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 1P.26/2007 vom 4. Juli 2007 E. 3.1; BVGE 2009/36 E. 7.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4242/2010 vom 10. November 2010, A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010, A-4936/2010 vom 21. September 2010 E. 4.2 je mit weiteren Hinweisen). Der Gehörsanspruch ist gemäss ständiger Rechtsprechung formeller Natur mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt. Es kommt somit nicht darauf an, ob die Anhörung im konkreten Fall für den Ausgang der materiellen Streitentscheidung von Bedeutung ist, d.h. die Behörde zu einer Änderung ihres Entscheides veranlasst wird oder nicht (statt vieler: BGE 126 V 130 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 9C_363/2009 vom 18. März 2010 E. 3.1; BVGE 2008/47 E. 3.3.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4242/2010 vom 10. November 2010 und A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.2).

2.3. Die Beschwerdeführenden rügen die Verletzung des rechtliches Gehörs und machen geltend, sie hätten am vorinstanzlichen Verfahren teilnehmen wollen. Aufgrund einer "falschen Vollmachtsbezeichnung" seien sie dieses Rechts "beraubt" worden. Die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 sei ohne Gewährung des rechtlichen Gehörs statt an das Advokaturbüro C._____ an die Anwaltskanzlei Bill Isenegger Ackermann AG zugestellt worden.

2.4. Die Vorinstanz führt in ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2010 aus, der Rechtsvertreter habe am 18. Dezember 2009, unter Nennung der Kontoverbindung mit der Stammnummer …, eine Vollmacht für die X._____ Foundation eingereicht. Mit Schreiben vom 29. Juli 2010 habe die ESTV den Rechtsvertreter informiert, dass das Dossier mit der oben genannten Kontoverbindung eingetroffen sei, jedoch kein Zusammenhang zur X._____ Foundation bestehe und diese auch mit keinem anderen Dossier in Verbindung gebracht werden könne. Erst nach Zustellung der Schlussverfügung am 9. August 2010 habe sich das Advokaturbüro C._____ mit Schreiben vom 19. August 2010 gemeldet

und um eine "neue Fristansetzung" (der Rechtsmittelfrist) ersucht. Die ESTV vertritt den Standpunkt, dass sie das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden nicht verletzt habe, weil die im Dezember 2009 eingereichte Vollmacht keinen Bezug zu den Eheleuten A._____ und B._____ als Kontoinhaber und die Bankdokumente keinen Bezug zur X._____ Foundation aufgewiesen hätten.

2.5. Der Argumentation der ESTV ist zuzustimmen. Ihr lag zum massgeblichen Zeitpunkt (9. August 2010) lediglich eine Vollmacht des Rechtsvertreters für die X._____ Foundation vor, nicht aber für A._____ und B._____. Da die vom Rechtsvertreter am 18. Dezember 2009 eingereichte Vollmacht ausschliesslich für die X._____ Foundation galt, konnte (und durfte) die Vorinstanz nicht davon ausgehen, dass diese Vollmacht auch für die Beschwerdeführenden gelten soll. Die Vorinstanz bringt daher zu Recht vor, der Rechtsvertreter hätte allerspätestens nach dem Schreiben der ESTV vom 29. Juli 2010 reagieren müssen, damit er den früheren Fehler noch hätte korrigieren können. Insofern müssen es sich die Beschwerdeführenden, die unbestrittenermassen um das gegen sie laufende Amtshilfeverfahren wussten, anrechnen lassen, dass sie der ESTV ihr Mandatsverhältnis mit Rechtsanwalt D._____ nicht zur Kenntnis brachten. Eine nachträgliche Berufung auf den Anspruch auf rechtliches Gehör, um das Versäumte nachzuholen, verstösst gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Mangels einer rechtsgenüglichen Vollmacht wurde die Schlussverfügung an die von der ESTV ernannte zustellungsbevollmächtige Anwaltskanzlei Bill Isenegger Ackermann AG gesendet. Das gewählte Vorgehen der Vorinstanz ist unter den gegebenen Umständen nicht zu beanstanden.

3.

3.1. Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f. und BVGE 2010/40 E. 6.2.2). Es 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 hinreichender 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 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 B-3053/2009 vom 17. August 2009 E. 4.2 f.; B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1).

3.2. In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

3.3. Mit Urteil A-6869/2010 vom 17. Januar 2011 E. 3.2.3 hat das Bundesverwaltungsgericht zudem festgehalten, die Prüfung der subjektiven Seite des Steuerdelikts ist keine im Amtshilfeverfahren zu prüfende Frage, sondern eine solche des nachfolgenden Verfahrens vor den US-amerikanischen (Steuer-)Gerichten. Wie im Pilotentscheid A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3 ausgeführt wurde, kann zwar die Anwendung des Staatsvertrags 10 in der Tat dazu führen, dass allenfalls Daten von Personen zu übermitteln sind, die keine Steuerhinterziehung begangen haben und sich nach schweizerischer Lesart bloss einer

Verletzung von Verfahrenspflichten schuldig gemacht haben. Ob dem so ist, wird erst im abschliessenden Verfahren im um Amtshilfe ersuchenden Staat, d.h. in den USA, zu klären sein. Die ESTV hat – ebenso wie das mittels Beschwerde angerufene Bundesverwaltungsgericht – im Rahmen des Amtshilfeverfahrens hingegen nicht abschliessend zu beurteilen, ob von den in das Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen tatsächlich ein fortgesetztes und schweres Steuerdelikt begangen wurde, sondern sie bzw. das Bundesverwaltungsgericht hat lediglich darüber zu befinden, ob ein begründeter Verdacht auf ein solches im Sinne des Staatsvertrags 10 vorliegt (vgl. A-4013/2010 E. 2.2).

4.

Gemäss Ziff. 1/A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ist Amtshilfe zu leisten bei Kunden der UBS AG mit Wohnsitz in den USA, welche "undisclosed (non-W-9) custody accounts" und "banking deposit accounts" von mehr als einer Million Franken (zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008) der UBS AG hielten und daran wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" ("tax fraud or the like") dargelegt werden kann.

Die in Ziff. 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 genannten Kriterien zu den Kontoeigenschaften bestimmen, wann ein begründeter Verdacht auf ein "Betrugsdelikt und dergleichen" vorliegt und somit Amtshilfe zu leisten ist. Dies trifft zu in Fällen des Verdachts auf fortgesetzte und schwere Steuerdelikte, in welchen der in den USA domizilierte Steuerpflichtige die Einreichung eines Formulars W-9 während eines Zeitraums von mindestens 3 Jahren (welcher mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst) unterliess und das UBS-Konto in einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als CHF 100'000.-- erzielte. Gemäss Ziff. 2/A/b werden sodann Einkünfte definiert als Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne, welche zur Beurteilung der Hauptsache dieses Amtshilfeersuchens als 50 % der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse berechnet werden. Das in Ziff. 2/A/b ebenfalls erwähnte Erfordernis der schweren und fortgesetzten Steuerdelikte, für welche die Schweiz gemäss ihren Gesetzen und ihrer Verwaltungspraxis Informationen beschaffen kann, kommt keine eigenständige Bedeutung zu, zumal es im Staatsvertrag 10 selbst definiert wird (vgl. Art. 31 Abs. 4 der Wiener Konvention über das Recht

der Verträge vom 23. Mai 1969 [SR 0.111, VRK]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.1).

5.

5.1. Die Beschwerdeführenden bestreiten, dass in ihrem Fall die Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt seien. Sie machen einerseits geltend, die auf dem Konto deponierten Beträge seien durch die US-amerikanische Steuerbehörde bereits besteuert worden, weshalb auf die Einreichung eines Formulars W-9 habe verzichtet werden können. Andererseits behaupten die Beschwerdeführenden, der massgebliche Schwellenwert von durchschnittlich 100'000.-- Franken pro Jahr sei nicht erreicht worden.

5.2. Gemäss der Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführenden während des massgeblichen Zeitraumes in den USA ihren Wohnsitz gehabt hätten. An der Bankbeziehung mit Stammnummer …, die auf ihren Namen gelautet habe, seien sie wirtschaftlich berechtigt gewesen. Es lägen keine Hinweise vor, dass während des massgeblichen Zeitraumes ein Formular W-9 eingereicht worden wäre. Der Gesamtwert des Kontos habe am 31. März 2002 die massgebliche Grenze von 1'000'000.-- Franken überstiegen. Im Jahr 2000 seien Kapitalgewinne von mindestens 368'680.-- Franken erzielt worden und damit im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren mehr als durchschnittlich 100'000.-- Franken pro Jahr. Alle gemäss Anhang massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/A/b seien damit erfüllt worden.

5.3. Die Beschwerdeführenden bringen vor, das im Jahr 1995 bei der UBS AG eröffnete Konto sei aus Gewinnen der Beschwerdeführenden in Las Vegas und Nassau geäufnet und jeweils per Check einbezahlt worden. Die Beschwerdeführenden seien dabei davon ausgegangen, dass Kasinos in den Vereinigten Staaten von Amerika und auf den Bahamas Gewinne von über 10'000.-- US Dollars automatisch und regelmässig den US-amerikanischen Steuerbehörden melden würden. Aus diesem Grund seien die Beschwerdeführenden der Ansicht gewesen, dass sie ihr Konto bei der UBS AG gegenüber den US-amerikanischen Steuerbehörden und dem IRS nicht hätten deklarieren müssen. Deshalb hätten sie auf die Einreichung eines Formulars W-9 verzichtet. Ohnehin seien die Beschwerdeführenden davon ausgegangen, dass die US-

amerikanischen Steuerbehörden Kenntnis vom Konto in der Schweiz gehabt hätten, da Checkbeträge über 10'000.-- US Dollars, die im Ausland eingelöst werden, von den bezogenen Banken zu melden seien. Im Ergebnis vertreten die Beschwerdeführenden die Auffassung, es läge kein begründeter Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen vor, weil sie offensichtlich nie den Vorsatz gehabt hätten, einen Steuerbetrug oder eine Steuerhinterziehung zu begehen. Die Beschwerdeführenden hätten sich immer an die US-amerikanischen Steuergesetze gehalten.

In der Folge reichten die Beschwerdeführenden am 15. Dezember 2010 ihre US-amerikanischen Steuererklärungen für die Jahre 1999 und 2002 ein. Daraus geht hervor, dass im Jahr 1999 Spielgewinne ("gambling income") von 16'537'878.-- US Dollars erzielt wurden, denen aber gleichzeitig Spielverluste ("gambling losses") von 16'537'878.-- US Dollars gegenüberstanden. Für das Jahr 2002 wurden als "gambling income" 36'287'821.-- US Dollars und als "gambling losses" 36'287'821.-- US Dollars deklariert.

5.4. In ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 5. Januar 2011 wies die Vorinstanz darauf hin, dass die von den Beschwerdeführenden eingereichten Steuerdeklarationsformulare nicht belegen können, dass das fragliche Konto bei der UBS AG den US-amerikanischen Steuerbehörden bekannt gegeben worden sei. Namentlich in der Steuererklärung von 2002 werde nur in unspezifischer Weise angegeben, die Beschwerdeführenden seien an Konten auf den Bahamas und in der Schweiz berechtigt. Bezüglich der Deklaration von "gambling income" in Millionenhöhe (unter gleichzeitiger Geltendmachung gleich hoher "gambling losses") könne – so die Vorinstanz – mit beliebigen Erklärungen verbunden werden. Ein Nachweis für diese Erklärungen sei damit nicht erbracht.

5.5. Im vorliegenden Fall unterliessen es die Beschwerdeführenden, ein Formular W-9 für das von ihnen bei der UBS AG gehaltene Konto einzureichen. Damit ist ein Tatbestandselement der Kategorie 2/A/b erfüllt. Die Vorinstanz konnte daher zu Recht davon ausgehen, dass ein begründeter Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" im Sinne des Staatsvertrags 10 vorliegt.

In der Folge reichten die Beschwerdeführenden beim Bundesverwaltungsgericht ihre US-amerikanischen Steuererklärungen für die Jahre 1999 und 2002 ein, um den begründeten Verdacht auf

Nichtdeklaration zu entkräften. Aus welchen Gründen gerade diese beiden Steuererklärungen von besonderer Aussagekraft sein sollen, respektive, weshalb darauf verzichtet wurde, die Steuerehrlichkeit lückenlos zu dokumentieren, wird von den Beschwerdeführenden nicht begründet. Wie von der Vorinstanz richtig festgestellt, vermögen die vorgelegten (nicht notariell beglaubigten) Kopien der Steuerdeklarationsformulare nicht zu belegen, dass die Beschwerdeführenden das fragliche Konto bei der UBS AG den US-amerikanischen Steuerbehörden tatsächlich bekannt gaben (vgl. insbesondere die pauschale Angabe in "Schedule B [Form 1040]" der Steuererklärung von 2002, wonach die Beschwerdeführenden an Konten auf den Bahamas und in der Schweiz berechtigt seien). Der Vorinstanz ist ebenfalls beizupflichten, dass beliebige Erklärungen mit der Deklaration von "gambling income" resp. "gambling losses" in Millionenhöhe verbunden werden können und dass ein Nachweis für diese Erklärungen damit nicht erbracht worden ist. Im Ergebnis gelingt es den Beschwerdeführenden daher nicht, den begründeten Tatverdacht im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. E. 3.1 und 3.2) klarerweise und entscheidend zu entkräften.

6.

6.1. In Ziff. 2/A/b des Staatsvertrags 10 wird definiert, was als "Einkünfte" im Sinn dieses Vertrages zu gelten hat. Es handelt sich um das "Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne" ("gross income [interest and dividends] and capital gains"). Im Piloturteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3 wird zudem festgehalten, dass im Sinne des Staatsvertrags 10 unter dem Begriff des Kapitalgewinns ("capital gains") 50% der Bruttoverkaufserlöse ("50% of the gross sales proceeds") zu verstehen ist. Massgebend sind nicht die effektiven Kapitalgewinne. Für die Berechnung der Kapitalgewinne werden gemäss Staatsvertrag 10 weder Verluste noch Gebühren von den Gewinnen in Abzug gebracht. Die betroffene Person kann sich diesbezüglich nur gegen die Gewährung von Amtshilfe wehren, wenn sie belegen kann, dass die Kriterien in ihrem Fall falsch angewendet worden sind oder dass die zahlenmässigen Ergebnisse der ESTV auf Rechenfehlern basieren.

6.2. Die Beschwerdeführenden machen geltend, die von der Vorinstanz in der Schlussverfügung vom 9. August 2010 eruierten Kapitalgewinne von mindestens 368'680.-- Franken seien nicht zutreffend. Sie führen aus, die in der Schlussverfügung angegebene Paginiernummer … belege diese

Zahl in keiner Weise. In der Vernehmlassung vom 11. November 2010 hält die Vorinstanz an ihrer Berechnung fest und verweist auf die Schlussverfügung vom 9. August 2010.

6.3. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden ist die Berechnung der staatsvertragsrelevanten Einkünfte durch die Vorinstanz nicht zu beanstanden. Die drei auf der Paginiernummer … markierten Kontopositionen betreffen einen Anlagefonds sowie zwei Goldminen-Aktientitel. Letztere wurden – wie in der Dossieranalyse der ESTV unter der Rubrik "Einkünfte" ausführlich dargelegt wird – am 30. März 2000 veräussert und generierten einen gemeinsamen Bruttoverkaufserlös von (aufgerundet) 123'119.-- US Dollars, was umgerechnet (aufgerundet) 205'092.-- Franken ergab (bei einem Stichtageskurs von 1,6658 Franken/1 US Dollar). Davon wurden 50 % zu den Einkünften im Sinne des Staatsvertrags 10 gerechnet, d.h. ein Kapitalgewinn im Umfang von 102'545.-- Franken. Der Anlagefonds wurde am 28. März 2000 veräussert und generierte einen Bruttoverkaufserlös von (aufgerundet) 1'294'274.-- US Dollars, was umgerechnet (aufgerundet) 2'129'081.-- Franken ergab (bei einem Stichtageskurs von 1,645 Franken/1 US Dollar). Davon wurden 12,5 % (Fonds-Mindestsatz) zu den Einkünften im Sinne des Staatsvertrags 10 gerechnet, d.h. ein Bruttoeinkommen (Zinsen) von 266'135.-- Franken. Zusammengerechnet betragen die Einkünfte somit total 368'681.-- Franken. Damit wird der staatsvertraglich festgesetzte Schwellenwert von durchschnittlich 100'000.-- Franken pro Jahr im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren deutlich überschritten. Im Ergebnis ist die Berechnung der Vorinstanz, ungeachtet der eher missverständlichen Verwendung des Begriffs "Kapitalgewinne" (statt "Einkünfte") korrekt.

Da somit sämtliche Voraussetzungen gemäss Kategorie 2/A/b des Staatsvertrags 10 erfüllt sind, ist auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführenden nicht mehr weiter einzugehen. Da wie soeben gezeigt der staatsvertraglich geforderte Schwellenwert von 100'000.-- Franken überschritten wird, ist insbesondere nicht mehr auf die von den Beschwerdeführenden unter der Paginiernummer … aufgeführte Zusammenstellung der Einkünfte und Verkaufserlöse einzugehen. Auch das von den Beschwerdeführenden aufgeworfene Argument, es sei "völlig unklar", welche Kapitalgewinne effektiv bei den Verkaufserlösen von 698'752.19 Franken erzielt worden seien, ist im vorliegenden Fall ohne Bedeutung. Sodann ist die Rüge der Beschwerdeführenden, die Vorinstanz habe nicht reelle, sondern fiktive Kapitalgewinne berechnet

(d.h. 50 % von 698'752.19 Franken), die als "Phantomgewinne" nun den Beschwerdeführenden zur Last gelegt würden, unbehelflich (vgl. E. 4 hiervor).

7.
Nach dem Gesagten sind in Bezug auf die Beschwerdeführenden alle Voraussetzungen gemäss Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 gegeben, und es liegt ein begründeter Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» gemäss Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrags 10 vor, weshalb Amtshilfe zu gewähren ist. Die Beschwerde ist abzuweisen.

8.
Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf 15'000.-- Franken festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von 20'000.-- Franken zu verrechnen. Der Überschuss von 5'000.-- Franken wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

9.
Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von 15'000.-- Franken werden den Beschwerdeführenden auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- Franken wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet. Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Charlotte Schoder	Alexander Misic

Versand: