Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6939/2010

Urteil vom 27. Juni 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____,…,
vertreten durch …,
Beschwerdeführer,

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, nachfolgend: 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 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 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 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.
Die UBS AG übermittelte der ESTV am 9. März 2010 das Dossier […] (Dossier 1) von A._____ betreffend die Konten mit den Stammnummern […] (Konto 1a) und […] (Konto 1b) sowie am 12. Mai 2010 das Dossier […] (Dossier 2) von A._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigter der B._____ Foundation, betreffend das Konto mit der Stammnummer […]. In ihrer Schlussverfügung vom 16. August 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, dass sowohl das Dossier 1 wie auch das Dossier 2 die Voraussetzungen gemäss Staatsvertrag 10 erfüllten und dem IRS Amtshilfe zu leisten sei.

H.
Mit Eingabe vom 23. September 2010 liess A._____ (Beschwerdeführer) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 16. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, es sei die angefochtene Verfügung aufzuheben, und es sei auf das Gesuch des IRS betreffend den Beschwerdeführer nicht einzutreten. Eventualiter sei die Verfügung aufzuheben, und die Sache sei zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Subeventualiter sei die Verfügung aufzuheben, und es sei festzustellen, dass dem IRS keine Amtshilfe zu leisten sei.

I.
Ein vom Beschwerdeführer zusammen mit der Beschwerde eingereichtes Sistierungsgesuch wurde mit Zwischenverfügung vom 23. November 2010 abgewiesen.

J.
In ihrer Vernehmlassung vom 14. Dezember 2010 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit sie entscheidrelevant sind – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

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 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben.

1.2. Der Beschwerdeführer ist gemäss Art. 48 VwVG zur Beschwerde legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht 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 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, 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; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55). 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).

2.

2.1. Der Anspruch auf rechtliches Gehör richtet sich nach Art. 29 Abs. 2 BV und verleiht einer Person, welche vom Ausgang eines Verfahrens betroffen ist, verschiedene Informations-, Einsichts-, Mitwirkungs- und Äusserungsrechte (vgl. JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 846 ff.). Art. 29 Abs. 2 BV umfasst auch den Anspruch jedes von einem Entscheid Betroffenen, dass die Entscheidbehörde die Verfügung oder das Urteil begründet. Die Begründung soll dem Betroffenen transparent machen,

dass sich die Behörde mit seinen Eingaben und seinen Interessen sorgfältig und ernsthaft auseinandergesetzt hat, und ihn von der Legitimität des Entscheides auch dann überzeugen, wenn seine eigenen Interessen nicht in allen Teilen gewahrt wurden (vgl. MÜLLER/SCHEFER, a.a.O., S. 885 ff.). Die Behörde ist jedoch nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: BGE 133 III 439 E. 3.3: BVGE 2008/47 E. 3.2).

2.2. Der Beschwerdeführer macht geltend, die ESTV habe sich mit seinen Einwendungen, welche er im vorinstanzlichen Verfahren vorgebracht habe, nicht auseinandergesetzt und damit seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Dabei handle es sich nicht nur um Einwendungen gegen die Anwendbarkeit des Abkommens, sondern auch um solche grundsätzlicher Natur, wie die Unzulässigkeit einer "fishing expedition" und den Verstoss gegen das Rückwirkungsverbot.

Der Beschwerdeführer rügt nur sehr allgemein die Verletzung des rechtlichen Gehörs und substantiiert nicht weiter, auf welche Einwände die Vorinstanz nicht eingegangen sei und dadurch die Begründungspflicht verletzt haben soll.

Die Vorinstanz hat in ihrer Schlussverfügung vom 16. August 2010 die entscheidrelevanten Argumente des Beschwerdeführers aufgegriffen und in die Verfügung einfliessen lassen, wodurch diese den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV gerecht wird. Das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers wurde somit in diesem Punkt nicht verletzt (vgl. aber E. 7).

3.

3.1. Das Bundesverwaltungsgericht fällte, wie bereits im Sachverhalt Bst. F erwähnt, am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (A-4013/2010) 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 Piloturteil hält insbesondere Folgendes fest: Das Bundesverwaltungsgericht sei gemäss Art. 190 BV auch dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstosse. Jedenfalls sei das Völkerrecht dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger sei (E. 3). Die Nichtrückwirkung eines völkerrechtlichen Vertrages

sei gemäss Art. 28 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft) die Regel, doch stehe es den Vertragsstaaten frei, eine Rückwirkung des Vertrages entweder ausdrücklich zu vereinbaren oder implizit vorzusehen (E. 4.4). Eine Vertragspartei könne sich – ausser bei offensichtlicher Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeitsordnung (Art. 46 VRK) – nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen (E. 4.2). Art. 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101), der das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens regelt, komme nicht zum Tragen, weil der Staatsvertrag 10 als das neuere Völkerrecht im Sinn von Art. 30 VRK der EMRK als älterem Völkerrecht vorgehe, soweit sie nicht ius cogens, also zwingendes Völkerrecht, statuiere (E. 6.1.1 – 6.1.3 und E. 6.3). Selbst wenn Art. 8 EMRK anwendbar wäre, so bilde der Staatsvertrag 10 eine genügende gesetzliche Grundlage, um eine Einschränkung von Art. 8 Abs. 1 EMRK im Sinn von dessen Abs. 2 zu rechtfertigen (E. 6.5 insb. E. 6.5.6). Der Staatsvertrag 10 sehe vor, dass im vorliegenden Amtshilfegesuch der USA keine Namen genannt werden müssten, sondern die Namensnennungen durch die Umschreibung bestimmter Kriterien ersetzt würden. Diese Vorschrift sei für das Bundesverwaltungsgericht laut Art. 190 BV verbindlich und auf das Argument, es handle sich beim vorliegenden Amtshilfegesuch um eine unzulässige "fishing expedition", sei nicht weiter einzugehen (E. 7.2.3 und E. 8.4). Des Weiteren lege der Staatsvertrag unabänderlich fest, was als steuerbare Einkünfte zu gelten habe. Massgeblich seien nicht die effektiven Kapitalgewinne, sondern 50 % der Bruttoverkaufserlöse. Die betroffene Person könne sich diesbezüglich nur gegen die Gewährung der Amtshilfe wehren, wenn sie belegen könne, dass die Kriterien in ihrem Fall falsch angewendet worden seien oder die Resultate der ESTV auf Rechenfehlern basierten (E. 8.3.3).

Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen, die mittlerweile in mehreren Entscheiden bestätigt wurde (statt vieler Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6873/2010 vom 7. März 2011 E. 5, A-4904/2010 vom 11. Januar 2011 E. 4.1, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2, A-4876/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 3.1).

3.2. Im Lichte dieses Urteils zielen damit die folgenden Einwände des Beschwerdeführers ins Leere, weshalb nicht weiter auf sie einzugehen

ist: Der Staatsvertrag 10 verstosse gegen das Rückwirkungsverbot, beim vorliegenden Amtshilfegesuch des IRS handle es sich um eine unzulässige "fishing expedition" und die von der ESTV errechneten fiktiven Kapitalgewinne seien willkürlich und es sei stattdessen auf die effektiven Kapitalgewinne abzustellen.

3.3. Allerdings macht der Beschwerdeführer in Bezug auf Dossier 1 zusätzlich geltend, das relevante Konto 1a bei der UBS AG habe nicht während insgesamt drei Jahren innerhalb des staatsvertragsrelevanten Zeitraumes bestanden und erfülle demnach die Voraussetzungen zur Leistung von Amtshilfe nicht. Betreffend Dossier 2 wendet er ein, dass die ESTV die Gewährung von Amtshilfe verfügt habe, ohne die relevanten Kriterien des Anhangs zum Staatsvertrag 10 geprüft zu haben. Auf diese Argumente ist nachfolgend einzugehen.

4.

4.1. Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRK ist der Staatsvertrag 10 – unter Vorbehalt speziellerer Regeln – gemäss den Regeln der VRK auszulegen. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung (E. 4.2.1), den Zusammenhang (E. 4.2.2), Ziel und Zweck des Vertrags (E. 4.2.3) 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). Das Prinzip von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (vgl. zum Ganzen [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).

4.2.

4.2.1. Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist jedoch in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang sowie dem Ziel und Zweck des Vertrags gemäss Treu

und Glauben zu eruieren. Weiter ist zu berücksichtigen, dass, sofern sich eine spezifische Fachsprache entwickelt hat, diese als gewöhnlich anzusehen ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 6, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.1). 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).

4.2.2. Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen (BVGE 2010/7 E. 3.5.2). 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).

4.2.3. 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 (BVGE 2010/7 E. 3.5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1.3; vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 3.2.1). Die Auslegung nach Ziel und Zweck des Vertrages findet ihre Grenze jedoch im Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (BVGE 2010/7 E. 3.5.2).

4.3. Die Auslegungsregeln der VRK kommen 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). Während der Staatsvertrag 10 selbst keine Auslegungsregel enthält, findet sich in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 hingegen eine solche. Was nun das Verhältnis des Staatsvertrags 10 zum DBA-USA 96 anbelangt, hat das Bundesverwaltungsgericht in mehreren Entscheiden festgehalten, dass der Staatsvertrag 10 ein eigenes Abkommen darstelle, welches das DBA-USA 96 für die in ihm geregelten Konstellationen temporär überlagere (statt vieler Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.3). 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 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. 4.1 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 (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.3).

5.
Das Dossier 1 wird von der ESTV der im Anhang in Ziff. 2 Bst. A/b des Staatsvertrags 10 beschriebenen Kategorie (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) zugeordnet, wodurch im Folgenden zu prüfen ist, ob die entsprechenden Voraussetzungen gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind.

5.1. 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 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.

5.2. 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 ist der Fall bei fortgesetzten und schweren Steuerdelikten, in welchen der in den USA domizilierte Steuerpflichtige die Einreichung eines Formulars "W-9" während eines Zeitraums von mindestens drei Jahren zwischen 1999 und 2010 unterliess und das UBS-Konto in einer beliebigen Dreijahresperiode zwischen 1999 und

2010 jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielte. Die Einkünfte werden definiert als Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne, welche als 50% der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse berechnet werden.

5.3. Wie soeben erwähnt, ist eine im Staatsvertrag 10 aufgestellte Voraussetzung, damit Amtshilfe geleistet wird, dass innerhalb von drei aufeinanderfolgenden Jahren ein Einkommen von durchschnittlich mehr als Fr. 100'000.-- generiert wurde. Somit ist erforderlich, dass sowohl die zeitliche wie auch die betragsmässige Schwelle erreicht bzw. überschritten wird.

5.4.

5.4.1. Was die zeitliche Komponente betrifft, lautet die massgebende englische Originalfassung in Ziffer 2 Bst. A/b Ziff. ii des Anhangs zum Staatsvertrag 10 folgendermassen: "[…] (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any 3-year period […]". Gemäss Wortlaut des Vertrags wird somit klar von einem "UBS-Konto" ("UBS-account") gesprochen, welches in einer Dreijahresperiode die entsprechenden Einkünfte erzielt haben muss.

5.4.2. Im Pilotentscheid A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 hatte das Bundesverwaltungsgericht eine vergleichbare Fragestellung zu beantworten. Damals ging es jedoch um die betragsmässige Grenze von Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii des Anhangs des Staatsvertrages 10. Es hielt damals unter anderem fest, dass die betragsmässigen Grenzen nicht an die Person des Kontoinhabers oder des wirtschaftlich Berechtigten anknüpfen, sondern einzig am Konto selbst. Auch diese Schlussfolgerung beruhte hauptsächlich auf dem Wortlaut ("UBS-account") von Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii des Anhangs des Staatsvertrages 10 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3 in fine). Nichts anderes kann bei der zeitlichen Komponente gelten. Auch hier ist einzig das zu prüfende Konto massgebend. Dieses muss zwischen 1999 und 2010 während mindestens drei Jahren bestanden haben.

Der Wortlaut des Staatsvertrags 10 ist in diesem Punkt eindeutig. Weder Ziel und Zweck des Vertrags noch andere Auslegungsregeln vermögen daran etwas zu ändern, insbesondere auch der Umstand nicht, dass der

IRS durchaus ein Interesse daran hat, aufgrund des Staatsvertrages 10 die Daten möglichst vieler Konten zu erhalten.

6.

6.1. Aus den Akten betreffend das Dossier 1 geht hervor, dass das Konto 1a 1997 eröffnet worden ist ([…]). Weiter ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer die UBS AG mittels Fax-Schreibens, datiert vom Juli 2001, beauftragte, die ursprüngliche Bankverbindung (Konto 1a) zu saldieren und die Vermögenswerte auf ein anderes Bankkonto (Konto 1b) bei der UBS AG zu übertragen ([…]). Die beiden Konten unterscheiden sich klar durch verschiedene Stammnummern ([…] [Konto 1a] und […] [Konto 1b]). Das Konto 1b wurde im Juli 2000 eröffnet und lautete auf die Gesellschaft C._____, wobei der Beschwerdeführer als wirtschaftlich Berechtigter dieses Kontos gegenüber der UBS AG angegeben wurde (Vernehmlassungsbeilage 2 und 5a). Das Konto 1b wurde im April 2003 ebenfalls saldiert und die Vermögenswerte auf ein weiteres Konto einer anderen Gesellschaft überwiesen (Vernehmlassungsbeilage 6 und 7).

6.2. Wie dargelegt müssen die Kriterien gemäss Ziff. 2/A/b im Zeitraum zwischen 1999 und 2010 erfüllt sein. Ob und wie lange das Konto vor 1999 bestanden hat, darf nicht berücksichtigt werden. Infolgedessen hat das Konto 1a von Anfang 1999 bis Juli 2001 bestanden und das Konto 1b von Juli 2000 bis April 2003. Beide Konten haben damit weniger als drei Jahre bestanden. Ein Zusammenzählen der Laufzeiten ist aus den oben erwähnten Gründen nicht möglich, da nicht die Dauer der gesamten Geschäftsbeziehung mit dem entsprechenden Kunden für die zeitliche Bemessung ausschlaggebend ist, sondern einzig die Dauer des Bestehens des entsprechenden UBS-Kontos.

6.3. Da sich die relevanten Sachverhalte bereits mehrere Jahre vor dem Beginn der Verhandlungen zum Staatsvertrag 10 und dessen Abschluss ereignet haben, kann auch der von der ESTV implizierte Verdacht nicht berechtigterweise aufkommen, der Beschwerdeführer habe mit den Wechseln der Konten versucht, sich dem Anwendungsbereich des Staatsvertrages 10 zu entziehen. Dazu hätte er bereits zum damaligen Zeitpunkt wissen müssen, welche Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe an die USA relevant werden würden (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6.4.2 in fine).

6.4. Auf die Prüfung der restlichen Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b kann vorliegend verzichtet werden, da die Konten des Dossier 1 die zeitlich relevante Dreijahresperiode nicht erreicht haben. Aus diesem Grund ist die Beschwerde betreffend das Dossier 1 gutzuheissen.

7.
Nunmehr einzugehen bleibt auf das Dossier 2, welches von der ESTV der im Anhang in Ziff. 2 Bst. B/b des Staatsvertrags 10 beschriebenen Kategorie (nachfolgend: Kategorie 2/B/b) zugerechnet wurde, ohne dass jedoch die entsprechenden Voraussetzungen geprüft worden wären. Die ESTV macht diesbezüglich geltend, es genüge für die Auslieferung von Kontodaten, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung von Amtshilfe betreffend ein anderes Konto der gleichen Person erfüllt seien.

7.1. Das Bundesverwaltungsgericht entschied in seinem Urteil vom 14. Februar 2011 im Verfahren A-6258/2010, dass bezüglich einer Person, bei der die Kriterien einer Kategorie des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erfüllt sind, nicht auch automatisch Kontodaten, welche einer anderen Kategorie dieses Anhangs zugerechnet werden, zu übermitteln seien. Das Gericht wies das Argument zurück, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für ein Konto dazu führe, dass auch für alle anderen Konten, die auf den Namen der betroffenen Person lauten oder an denen sie wirtschaftlich berechtigt sei, Amtshilfe zu gewähren sei. Das Bundesverwaltungsgericht entschied, die Voraussetzungen müssten für jede Kategorie einzeln erfüllt sein (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.3).

Diese für *inter*kategorielle Konstellationen entwickelte Rechtsprechung wurde auch auf *intra*kategorielle Konstellationen ausgedehnt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6.4.2). An ihr ist festzuhalten.

7.2. Die Auffassung der ESTV, im Dossier 2 die kontorelevanten Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b des Staatsvertrages 10 nicht prüfen zu müssen, erweist sich demnach als unzutreffend. Durch die – aufgrund der vorliegend als fehlerhaft erkannten Auffassung der ESTV konsequenterweise – unterbliebene Auseinandersetzung mit den einschlägigen Voraussetzungen hat die ESTV ihre Verfügung in diesem Bereich unzureichend begründet und dergestalt das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt. Das Dossier 2 ist damit zur Prüfung der

kontorelevanten Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b des Staatsvertrags 10 sowie zum Erlass einer neuen Verfügung an die Vorinstanz zurückzuweisen und auch betreffend dieses Konto hat die Leistung von Amtshilfe (vorerst) zu unterbleiben.

8.
Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde im Ergebnis teilweise gutgeheissen wird; betreffend Dossier 1 wird keine Amtshilfe geleistet und das Dossier 2 wird an die Vorinstanz zurückgewiesen.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zwecks ergänzender Abklärungen als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1). Daher wird vorliegend ausgangsgemäss auf die Erhebung von Gerichtskosten beim Beschwerdeführer verzichtet (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und der bereits geleistete Kostenvorschuss zurückerstattet. Der ESTV können keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Die Beschwerdeinstanz spricht der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes ist die Entschädigung ermessensweise auf Fr. 10'000.-- festzusetzen. Die Vorinstanz hat die Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

9.
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 betreffend Dossier […] (Dossier 1) wird gutgeheissen. Die Schlussverfügung der ESTV vom 16. August 2010 wird betreffend dieses Dossier aufgehoben, und es wird keine Amtshilfe geleistet.

Die Beschwerde betreffend Dossier […] (Dossier 2) wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und das Dossier 2 wird zum Erlass eines neuen Entscheids an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der vom Beschwerdeführer einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- wird diesem zurückerstattet.

Der Beschwerdeführer wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekanntzugeben.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 10'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […] und […]; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Stefano Bernasconi

Versand: