Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3830/2010

Urteil vom 29. April 2011

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

A._____ und 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.

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

E.
Nachdem die UBS AG am 7. Dezember 2009 das Dossier von A._____ und B._____ der ESTV übermittelt hatte, gelangte diese in ihrer Schlussverfügung vom 20. April 2010 (aus näher dargelegten Gründen)

zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Diese Verfügung stellte die ESTV der Bill Isenegger Ackermann AG als von ihr beauftragter Zustellungsbevollmächtigter zu.

F.
Mit Eingabe vom 26. Mai 2010 liessen A._____ und B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführende) gegen diese Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Sie beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 20. April 2010 unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben. Sie bestreiten insbesondere, dass die für die Kategorie 2/A/b massgebliche Grenze von CHF 1 Million überschritten worden sei. Die Beschwerdeführenden bestreiten auch das Vorliegen jährlicher Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- in einer beliebigen Dreijahresperiode. Des Weiteren erheben sie generelle Rügen gegen den Staatsvertrag 10.

G.
Mit Schreiben vom 2. Juni 2010 bestätigte das Bundesverwaltungsgericht den Eingang der Beschwerde und stellte weitere Instruktionsverfügungen in Aussicht.

H.
Das oben genannte Abkommen 09 samt Protokoll 10 wurde von der Bundesversammlung mit Bundesbeschluss vom 17. Juni 2010 über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (AS 2010 2907) genehmigt und der Bundesrat wurde ermächtigt, die beiden Verträge zu ratifizieren (die konsolidierte Version des Abkommens 09 und des Protokolls 10 findet sich in SR 0.672.933.612 und wird nachfolgend als Staatsvertrag 10 bezeichnet; die Originaltexte sind in englischer Sprache). Der genannte Bundesbeschluss wurde nicht dem Staatsvertragsreferendum gemäss Art. 141 Abs. 1 Bst. d Ziff. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) unterstellt.

I.
Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des

Staatsvertrags 10. Der Staatsvertrag 10 stelle nicht – wie noch das Abkommen 09 – eine Verständigungsvereinbarung dar, sondern stehe mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe. Das DBA-USA 96 als früherer Vertrag finde nur insoweit Anwendung, als er mit dem Staatsvertrag 10 als späterem Vertrag vereinbar sei. Die Beschwerdeführenden wurden über dieses Urteil mit Schreiben vom 21. Juli 2010 in Kenntnis gesetzt.

J.
In ihrer Vernehmlassung vom 4. Oktober 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. Die Beschwerdeführenden sind gemäss Art. 48 VwVG zur Beschwerde legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. 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).

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

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

1.5. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010

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

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

2.

2.1. Das Bundesverwaltungsgericht fällte – wie bereits im Sachverhalt Bst. I erwähnt – am 15. Juli 2010 ein Piloturteil (A-4013/2010) betreffend das Amthilfegesuch 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 (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 – 6.3.3 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).

2.2. Im Lichte dieses Urteils zielen damit die folgenden Einwände der Beschwerdeführenden ins Leere, weshalb nicht weiter auf sie einzugehen ist: der Staatsvertrags 10 verstosse gegen das verfassungs- und völkerrechtliche Rückwirkungsverbot sowie den Schutz der Privatsphäre; die von der ESTV errechneten fiktiven Kapitalgewinne seien nicht massgebend, sondern es sei auf die effektiven Kapitalgewinne abzustellen. Somit erweisen sich nahezu alle vom Beschwerdeführer vorgebrachten Rügen als bereits durch die Ausführungen im Piloturteil entkräftet. Allerdings machen die Beschwerdeführenden geltend, zur Berechnung der Grenze von CHF 1 Million, die zwischen den Jahren 2001 und 2008 zu irgendeinem Zeitpunkt auf dem fraglichen Konto gelegen habe, müssten die Passiven von den Aktiven im Rahmen einer Gesamtbetrachtung abgezogen werden. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

3.

3.1. Die Beschwerdeführenden führen aus, die Grenze von CHF 1 Million sei zwar im Januar 2004 auf dem Wertschriftenkonto überschritten worden. Gleichzeitig habe aber das mit dem Wertschriftenkonto verbundene USD-Konto einen Negativsaldo aufgewiesen. Dieser hätte vom auf dem Wertschriftenkonto gelegenen Betrag abgezogen werden müssen, so dass bei einer Gesamtbetrachtung die Grenze von CHF 1 Million zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen den Jahren 2001 und 2008 nicht überschritten worden sei.

Aus den weiteren Ausführungen der Beschwerdeführenden – die teilweise durch die Beschwerdebeilagen 9 und 10 bestätigt werden – ergibt sich jedoch, dass der Kauf der Wertschriften wie folgt getätigt wurde: Die Aufträge zum Kauf von Wertschriften und Euro erteilten die Beschwerdeführenden am 26./27. und 30. Januar 2004. Den Preis belastete die UBS AG am 29. und 30. Januar 2004 dem US-Dollar-Konto, das damit einen Negativsaldo auswies. Der Gesamtkaufpreis betrug

offenbar USD 5**'***.**. Am 30. Januar 2004 erteilten die Beschwerdeführenden einen Auftrag zum Verkauf von *** Anteilen am … (Fonds). Diesen Auftrag führte die UBS AG am 2. oder 4. Februar 2004 aus (in der Beschwerdeschrift werden beide Daten genannt, gemäss den Akten handelt es sich wohl um den 4. Februar 2004, wobei das genaue Datum vorliegend nicht relevant ist). Es resultierte ein Erlös von USD 5**'***1.**, was ab diesem Zeitpunkt zu einem positiven Saldo auf dem Konto führte. Der am 31. Januar 2004 bestehende Negativsaldo des Dollarkontos ist in den Beschwerdebeilagen unter «Liabilities» zu finden (Beschwerdebeilage 8 S. 9-11). Die Behauptung der Beschwerdeführenden, die Schuld sei durch die Wertschriften und Anteile am … (Fonds) abgesichert gewesen, da die Beschwerdeführenden am 22. Januar 2004 mit der UBS AG einen Pfandbestellungsvertrag abgeschlossen hätten, wird durch die dem Bundesverwaltungsgericht zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht erhärtet.

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

3.3. In seinem Urteil vom 11. März 2011 kam das Bundesverwaltungsgericht mittels Auslegung der einschlägigen Bestimmungen des Staatsvertrags 10 zum Schluss, der Betrag von CHF 1 Million, die zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008 auf dem Konto des Beschwerdeführers gelegen haben muss, sei – verkürzt gesagt – nicht netto, sondern brutto zu verstehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6641/2010 vom 11. März 2011 E. 5). Im dem Urteil zu Grunde liegenden Sachverhalt wurde bei der UBS AG ein Lombardkredit aufgenommen und es stellte sich die Frage, ob diese Schulden bei der Berechnung des Kontostandes zu berücksichtigen seien. Das Bundesverwaltungsgericht kam zum Schluss, dass dies nicht der Fall sei, da sich die im Abkommen verwendeten Ausdrücke «custody accounts» und «banking deposit accounts» nur auf Depotkonten beziehen könnten und allfällige weitere Konten der betroffenen Personen bei der UBS AG nicht einzubeziehen seien. Es seien nur die Depotkonten (bzw. die sich aus dem Depotvertrag ergebenden Konten) massgeblich, nicht aber die mit derselben Bank bestehenden (Lombard-)Kreditbeziehungen. Ein Lombardkredit könne auch dann nicht

in die Berechnung einbezogen werden, wenn das Depotkonto hierfür verpfändet worden sei (insb. E. 5.1 des genannten Entscheids). Das Bundesverwaltungsgericht hält an dieser Rechtsprechung fest.

3.4. Im Gegensatz zur Sachlage im eben zitierten Entscheid stehen hier ein einzelnes Wertschriftendepot («costody account») des Beschwerdeführers und das zugehörige USD-Konto zur Diskussion. Während im Wertschriftendepot am 31. Januar 2004 Wertschriften im Gesamtbetrag von USD 1'***'***.** lagen, wies das zugehörige Konto einen Negativsaldo von USD 5**'***.** auf. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe über einen entsprechenden Lombardkredit verfügt, findet in den Akten keine Stütze. Es geht somit im vorliegenden Fall darum zu entscheiden, ob ganz allgemein Kreditbeziehungen mit der Bank, das heisst auch solche, die aus dem «blossen» Überziehen eines Kontos entstehen, bei der Berechnung des Betrags von CHF 1 Million berücksichtigt werden oder nicht, ob innerhalb eines einzelnen Portfolios die Brutto- oder die Nettobetrachtung die massgebende sei, denn im vorliegenden Fall fällt – entgegen der Konstellation im Verfahren A-6641/2010 – auch das USD-Konto unter den im Abkommen verwendeten Begriffe «banking deposit account».

3.4.1. Bezüglich der beizuziehenden Auslegungsregeln kann vollumfänglich auf die E. 3 und 4 im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6641/2010 vom 11. März 2011 verwiesen werden.

Der Wortlaut, der den Ausgangspunkt der Auslegung nach der VRK bildet, spricht in Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 von «‹undisclosed (non-W-9) custody accounts› and ‹banking deposit accounts› in excess of CHF 1 million». Der erste Teil der Formulierung findet sich auch in Ziff. 2 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10. Das Bundesverwaltungsgericht entschied hierzu, dass es genüge, wenn eine Person über ein einziges Konto bei der UBS AG verfüge bzw. verfügt habe (Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.2). Des Weiteren würden nur Depotkonten und mit dem Depot verbundene Konten unter das Amtshilfegesuch fallen (Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-6641/2010 vom 11. März 2011 E. 5.1). Schliesslich ist in Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. (ii) die Rede vom «UBS account» auf welchem die Einkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- durchschnittlich während einer drei-Jahres-Periode erzielt worden sein müssen, wobei in Bezug auf die Berechnung der Kapitalgewinne wieder von «accounts» die

Rede ist. Am Wortlaut fällt einzig auf, dass zunächst von «accounts» im Plural und später von «account» im Singular und dann wieder vom Plural die Rede ist. Zur Frage, ob die Million netto oder brutto zu verstehen ist, lässt sich daraus jedoch nichts ableiten, zumal die verschiedenen Wortformen nicht im Zusammenhang mit der Million, sondern im Zusammenhang mit der Berechnung der Kapitalgewinne verwendet werden.

Die Auslegung nach dem Wortlaut allein ist daher nicht zielführend.

3.4.2. Was die Auslegung nach Ziel und Zweck des Staatsvertrages anbelangt, ist zu berücksichtigen, dass die USA mittels des Amtshilfeverfahrens Auskünfte über das Einkommen der betroffenen Personen erlangen wollen und nicht Auskünfte über deren Vermögen, was sich daraus ergibt, dass das DBA-USA 96, auf welches sich das Amtshilfeersuchen – wenn auch mit Besonderheiten – stützt, gemäss Art. 2 Ziff. 1 lediglich Steuern vom Einkommen beschlägt. Die Einkünfte einer Person hängen jedoch in erster Linie von deren Guthaben, nicht von deren Schulden ab, obwohl ein gewisser Zusammenhang nicht zu verneinen ist. Demzufolge unterstützt die Auslegung nach Ziel und Zweck des Vertrages die Folgerung, dass es sich bei den CHF 1 Million um den Bruttobetrag handelt.

3.4.3. Im Entscheid A-6641/2010 vom 11. März 2011 E. 5.3 wurde weiter dargelegt, dass die Auslegung nach Treu und Glauben es zulässt, Lombardkreditbeziehungen bei der Berechnung der CHF 1 Million ausser Acht zu lassen. Obwohl die Fragestellung hier leicht anders ist, gilt auch hier, dass es weder spitzfindig noch ein venire contra factum proprium ist, nur «custody accounts» bzw. «banking deposit accounts» mit positivem, nicht aber solche mit negativem Saldo zu berücksichtigen.

3.4.4. Was schliesslich den Zusammenhang anbelangt, der bei der Auslegung ebenfalls zu berücksichtigen ist, wurde im eben zitierten Entscheid E. 5.4 darauf hingewiesen, dass die Vertragsparteien bezüglich der Zinsen und Dividenden vom Bruttoeinkommen und bezüglich der Kapitalgewinne von 50 % des Bruttoverkaufserlöses ausgingen, dass dies aber nicht zwingend dazu führe, dass auch bezüglich der CHF 1 Million die Bruttobetrachtung ausschlaggebend sei. Es ist zwar möglich, davon auszugehen, dass analog dieser Berechnung der Kapitalgewinne bezüglich der Million eine Bruttomillion gemeint sein muss. Ebenso gut kann aber auch e contrario angenommen werden, aus dem Fehlen des

Wortes «Brutto» – welches nur im Zusammenhang mit den Verkaufserlösen genannt wird – ergebe sich, es sei eine Nettomillion gemeint. Hält man sich jedoch vor Augen, dass die schematische Berechnungsweise der Kapitalgewinne insbesondere der Verfahrensbeschleunigung und der Vereinfachung dient, lässt sich hieraus ablesen, dass auch die Feststellung von CHF 1 Million möglichst einfach und rasch vor sich gehen sollte. Dies würde dafür sprechen, dass von einer Bruttomillion auszugehen wäre, könnte doch dann schlicht auf den entsprechenden Betrag abgestellt werden, ohne dass nach einem allfälligen Kredit gesucht werden müsste. Analog dem Vorgehen bei der Berechnung der Kapitalgewinne wäre der Nachweis des tatsächlichen Saldos unbehelflich. Der Zusammenhang ergibt hier demnach eine leichten Neigung zur Bruttobetrachtung.

Ebenfalls im Rahmen des Zusammenhangs ist auf Ziff. 2 Bst. A/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 zu verweisen. Dort besteht eine andere Grenze, indem auch Konten zwischen Fr. 250'000.-- und Fr. 1 Million einbezogen werden. Massgeblich ist allein die englische Fassung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1). In dieser heisst es: «[…] persons with accounts of less than CHF 1 million in assets […]». Das dort gebrauchte englische Wort «asset» lässt sich zwar – wie dies in der deutschen Übersetzung des Staatsvertrags 10 geschehen ist – mit «Vermögen» übersetzten, gemeint sind aber die Aktiven. So steht denn in der Online-Ausgabe des Oxford Dictionary (http://oxforddictionaries.com; letztmals besucht am 15. April 2011): «an item of property owned by a person or company, regarded as having value and available to meet debts, commitments, or legacies». Der Oxford Dictionary of Economics (herausgegeben von John Black/Nigar Hashimzade/Gareth Myles, 3. Aufl., New York 2009) enthält zu «assets» folgenden Eintrag: «Possessions of value, both real and financial. […]. Financial assets include cash and securities, and credit extended to customers […]». Dies deckt sich auch mit der französischen Übersetzung, in der «assets» mit «avoirs» übersetzt wird (anders die italienische Übersetzung, die von «importo» spricht). Damit führt der Zusammenhang klart zur Auslegung, dass nur die Aktiven zur «Berechnung» der Million herangezogen werden können, während allfällige Passiven unberücksichtigt bleiben. Diese Auslegung lässt sich ohne Weiteres auf die Kategorie 2/A/b übertragen, entsprechen doch die in Ziff. 2 Bst. A/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 genannten CHF 1 Million jenen in Ziff. 2 Bst. A/b. Damit ergibt sich aus dem Zusammenhang klar, dass Schulden auf dem USD-Konto nicht vom

Wertschriftenkonto abgezogen werden können. Gemäss Staatsvertrag 10 ist alleine die Bruttomillion massgeblich.

3.4.5. Die bisherige Auslegung ergibt, dass von einer Brutto- und nicht einer Nettomillion auszugehen ist. Dennoch soll auch die Botschaft des Bundesrates vom 14. April 2010 zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (BBl 2010 2965; nachfolgend: Botschaft) kurz einbezogen werden. Diese kann nach Art. 32 VRK zur Auslegung beigezogen werden, entweder wenn das Resultat einer Auslegung nach Art. 31 VRK nicht eindeutig oder offensichtlich sinnwidrig ist oder um das Resultat zu bestätigen. In der Botschaft findet sich der folgende Satz: «Bei den sogenannten ‹undisclosed (non W-9) accounts› und den ‹banking deposit accounts› gemäss Ziffer 1.A. und 2.A. des Anhangs handelt es sich um gegenüber dem IRS nicht deklarierte Direktkonten von ‹high net worth individuals› mit einem Guthaben von über 1 Mio. Franken […]» (S. 2980). Erwähnt wird somit lediglich ein Guthaben, das heisst ein positiver Saldo. Die gleiche Formulierung findet sich auf S. 2995. Zwar ist nicht zu übersehen, dass die Botschaft auch von «high net worth individuals» und somit von «net worth» spricht, doch werden als «high net worth individuals» auch generell Personen mit hohem Einkommen bezeichnet, auch wenn in der Regel davon ausgegangen wird, dass diese Personen mindestens 1 Million investierbares Vermögen besitzen. Dieses lässt sich jedoch allein aufgrund eines UBS-Kontos ohnehin nicht feststellen. Dem Begriff kommt in der Botschaft jedoch keine selbständige Bedeutung zu, zumal er im Staatsvertrag 10 nicht vorkommt. Überdies kann – wie gesehen – die Botschaft nur bestätigend oder im Zweifelsfall herangezogen werden. Auf S. 2981 der Botschaft wird weiter ausgeführt: «Ferner betrug das Vermögen einmal in der Zeitperiode zwischen 2001 und 2008 über 1 Mio. Fr.». Letztere Ausführung würde eher auf die Massgeblichkeit der Nettomillion, des Vermögens einer Person zielen. Jedoch bezieht sich der Bundesrat an dieser Stelle nicht auf den Staatsvertrag 10 im Allgemeinen, sondern auf einen konkreten Fall. Diese letzte Aussage kann demnach nicht auf den Staatsvertrag 10 übertragen werden. Damit bestätigt auch die sekundär beigezogene Botschaft, dass die Grenze von CHF 1 Million brutto und nicht netto zu verstehen ist.

3.4.6. Unter Würdigung aller primären und sekundären Auslegungselemente kommt das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass auch dort, wo «banking deposit accounts» einer

betroffenen Person einen Negativsaldo aufweisen, dieser nicht vom Wert des Wertschriftendepots bzw. vom positiven Saldo anderer «banking deposit accounts» subtrahiert werden darf. Somit ist die Bruttomillion massgebend. Mit anderen Worten ist nur zu prüfen, ob im fraglichen Zeitraum das Wertschriftendepot oder ein Konto der betroffenen Person einen Saldo von über CHF 1 Million aufwies, unabhängig davon ob allfällige andere Konten einen Negativsaldo zeigten. Damit spielt es auch keine Rolle, ob der betroffenen Person von der Bank ein Lombardkredit gewährt wurde oder ob lediglich ein Konto überzogen wurde.

3.4.7. Keine Rolle spielt im Übrigen, dass ein Saldo von mehr als CHF 1 Million nur während weniger Tage erreicht worden ist – der Saldo wurde am 31. Januar 2004 erreicht; am 4. Februar 2004 wurden *** Anteile am … (Fonds) zur Rückzahlung des Kredits verkauft, weshalb der Wert des Depots wieder unter den Schwellenwert von CHF 1 Million fiel – hält doch das Abkommen unzweideutig fest, dass dieser Betrag «at any point in the time during the period of years 2001 to 2008» habe gegeben sein müssen, das heisst zu irgendeinem Zeitpunkt in der fraglichen Zeit. Damit ist auch ein Zeitraum von wenigen Tagen wie im vorliegenden Fall genügend.

3.4.8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Folgerung der ESTV, das Konto der Beschwerdeführenden habe im Zeitraum zwischen 2001 und 2008 einmal die Grenze von CHF 1 Million überschritten, korrekt ist.

3.5. Des Weiteren bestreiten die Beschwerdeführenden die Berechnungsweise der Kapitalgewinne. Wie bereits erwähnt (E. 3.1.), legt der Anhang des Staatsvertrags 10 für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich fest, wie die Kapitalgewinne zu berechnen sind. Gegen die konkrete Berechnung, wie sie die ESTV vorgenommen hatte, brachten die Beschwerdeführenden nichts vor; insbesondere machten sie nicht geltend, bei der einschlägigen Berechnung seien der ESTV zu ihren Lasten beispielsweise Rechenfehler unterlaufen. Solche sind im Übrigen auch nicht ersichtlich. Die von der ESTV vorgenommene Umrechnung von Fremdwährungen wurde ebenfalls nicht gerügt und entspricht dem im bereits mehrfach erwähnten Piloturteil für korrekt Befundenen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3). Demgemäss ist die Berechnungsweise der ESTV nicht zu beanstanden.

4.

Abschliessend ist in der vorliegenden Amtshilfesache zu prüfen, ob ein

begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im erwähnten Sinn besteht und – bejahendenfalls – ob es den Beschwerdeführenden gelingt, den begründeten Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 1.5.).

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

4.2. Das Wertschriftendepot der Beschwerdeführenden hat zumindest einmal in der Zeit zwischen 2001 und 2008 einen Betrag von mehr als Fr. 1 Mio. erreicht. Der Kontostand belief sich am 31. Januar 2004 auf Fr. 1'***'***.**. Der Negativsaldo des USD-Kontos in der Höhe von USD 5**'***.** kann hiervon – wie gezeigt (E. 3.3. und E. 3.4.) – nicht subtrahiert werden. Nach der von der ESTV korrekt vorgenommenen Berechnungsweise wurden innerhalb von drei Jahren während des relevanten Zeitraums mindestens Fr. 321'753.-- an Kapitalgewinnen erzielt. Auch die übrigen Kriterien gemäss Kategorie 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10, bei deren Vorliegen Amtshilfe zu leisten ist, sind erfüllt; dies wird von den Beschwerdeführenden im Übrigen auch nicht bestritten. Damit ist der von der ESTV gezogene Schluss, es sei Amtshilfe zu leisten, nicht zu beanstanden.

Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

5.

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf

Fr. 15'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- ist den Beschwerdeführenden zurückzuerstatten. Ein Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

6.

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 [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 15'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Sie werden im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird den Beschwerdeführenden zurückerstattet.

Diese werden ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann Susanne Raas

Versand: