



Urteil vom 15. August 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

1. **A.**_____, ...,
2. **X.**_____ **Limited**, ...,

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 mithilfe 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 dazugehörige 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 Kategorie in Ziff. 2 Bst. 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 (teilweise publiziert in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.

Das vorliegende betroffene Dossier von A._____ als angeblich wirtschaftlich Berechtigtem an der X._____ Limited übermittelte die UBS AG der ESTV am 27. Mai 2010. Diese setzte A._____ mit Schreiben vom 17. August 2010 Frist bis zum 17. September 2010 zur Stellungnahme. Eine solche reichte er am 17. September 2010 ein. In ihrer Schlussverfügung vom 26. Oktober 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, dass der Fall von A._____ der Kategorie gemäss Ziff. 2 Bst. B/a des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/B/a) zuzuordnen sei. Es seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Die ESTV räumte ein, dass die im Staatsvertrag 10 statuierte Grenze von einem Mindestbetrag von Fr. 250'000.-- auf dem fraglichen Konto nicht erreicht worden sei, doch sei die Amtshilfe zu leisten, weil bereits Kontodaten betreffend eine andere Gesellschaft, an der A._____ ebenfalls wirtschaftlich berechtigt sei, auszuliefern seien. Beide Konten seien dazu verwendet worden, Vermögenswerte zu verschieben, womit deren Verwendung und Herkunft hätten verschleiert werden können.

H.

Mit Eingabe vom 29. November 2010 liessen A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1) und die X._____ Limited (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2; zusammen: Beschwerdeführende) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und zur Hauptsache beantragen, die Schlussverfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern.

I.

In ihrer Vernehmlassung vom 21. Januar 2011 beantragte die ESTV, die Beschwerde im Hauptantrag abzuweisen.

J.

Nachdem das Bundesverwaltungsgericht ein Sistierungsgesuch der Beschwerdeführenden abgewiesen hatte, reichten diese mit Datum vom 7. Februar 2011 eine Replik ein, in der sie an ihrer Anträgen festhielten. Die ESTV antwortete mit Datum vom 11. Februar 2011.

K.

Am 17. Februar 2011 reichten die Beschwerdeführenden eine Triplik ein.

L.

Ein zuvor gestelltes Revisionsgesuch der Beschwerdeführenden bezüglich des abgewiesenen Sistierungsgesuchs wies das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 ebenfalls ab.

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 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 somit 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). Dies hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (vgl. 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).

2.

2.1. Vorliegend erübrigt es sich von vornherein, auf die Kriterien der Kategorie 2/B/a einzugehen. Die ESTV hält nämlich in ihrer Schlussverfügung fest, dass betreffend das vorliegend streitige Konto die Kriterien nicht erfüllt seien. Sie stellt sich aber auf den Standpunkt, die Beschwerdeführenden seien an einem weiteren Konto, welches ebenfalls der Kategorie 2/B/a zuzurechnen sei, ebenfalls wirtschaftlich berechtigt. Da die Kriterien im anderen Fall erfüllt seien, müssten auch die Daten des vorliegend betroffenen Kontos ausgeliefert werden. Es bleibt daher nur zu klären, ob es genügen kann, dass bezüglich eines Kontos, an dem eine Person wirtschaftlich berechtigt ist, alle Merkmale der Kategorie 2/B/a – sowohl die Person als auch das Konto betreffend – erfüllt sind, damit alle Konten, an der die betroffene Person wirtschaftlich berechtigt ist, auszuliefern sind. Vorliegend ist darauf hinzuweisen, dass das andere Konto, für das die ESTV die Voraussetzungen der Kategorie 2/B/a als erfüllt erachtet, Gegenstand eines noch nicht entschiedenen Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht (A-7019/2010) ist. Mit Blick auf das Ergebnis des vorliegenden Verfahrens, muss ein Entscheid in jenem Verfahren jedoch nicht abgewartet werden und ist dem in der

Vernehmlassung der ESTV vom 21. Januar 2011 geäusserten Antrag, die vorliegende Beschwerde sei gemeinsam mit derjenigen im Verfahren A-7019/2010 zu behandeln, nicht stattzugeben.

2.2. Das Bundesverwaltungsgericht entschied im Urteil A-6258/2010 vom 14. Februar 2011, dass bezüglich einer Person, bei der die Kriterien einer Kategorie des Anhangs zum Staatsvertrag 10 erfüllt seien, nicht auch automatisch Kontodaten, welche einer anderen Kategorie dieses Anhangs zuzurechnen seien, zu übermitteln seien. Es wies das Argument zurück, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für ein Konto dazu führe, dass auch für alle anderen Konten, die auf den Namen dieser Person lauten oder an denen sie wirtschaftlich berechtigt ist, Amtshilfe zu gewähren sei. Das Bundesverwaltungsgericht entschied, dass die Voraussetzungen für jede Kategorie separat erfüllt sein müssen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.3). Ebenso entschied das Bundesverwaltungsgericht bezüglich Konten, die entweder alle der Kategorie 2/A/b (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6.4) oder der Kategorie 2/B/b (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 9.1.2) zuzuordnen waren. Für die Kategorie 2/A/b ergab sich dies zunächst daraus, dass die betragsmässigen Grenzen einzig am Konto selbst anknüpfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-52/2011 vom 28. April 2011 E. 6.4.2). Gleiches erkannte das Bundesverwaltungsgericht für die Kategorie 2/B/b. Einerseits entspricht der Wortlaut des Staatsvertrags 10 bezüglich der Kategorie 2/B/b in den entscheidenden Passagen jenem der Kategorie 2/A/b, andererseits ergibt sich aus dem Wortlaut, dass bei der Kategorie 2/B/b jedes Konto die im Staatsvertrag 10 zu dieser Kategorie genannten Eigenschaften erfüllen muss (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 9.1.2; A-6853/2010 vom 19. Juli 2011 E. 6.1).

2.3. Der Beschwerdeführer 1 ist mutmasslich an einem UBS-Konto wirtschaftlich berechtigt, welches die ESTV der Kategorie 2/B/a zuordnet. Da sich der Wortlaut der Kategorie 2/B/a von jenem bezüglich der Kategorien 2/A/b und 2/B/b unterscheidet, ist zu prüfen, ob die soeben genannte Rechtsprechung auf die Kategorie 2/B/a zu übertragen ist.

3.

3.1. Der Staatsvertrag 10 ist ein völkerrechtlicher Vertrag im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a 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). Als solcher ist er – unter Vorbehalt speziellerer Bestimmungen – gemäss den Regeln der VRK auszulegen. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang; er stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung (E. 3.2.), den Zusammenhang (E. 3.3.), Ziel und Zweck des Vertrags (E. 3.4.) 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: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.1 und 11.1.3 sowie das auszugsweise zur Publikation vorgesehene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1 und das auszugsweise in BVGE 2010/64 publizierte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1 mit Hinweisen).

3.2. 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 (siehe auch zuvor E. 3.1.). 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 (BVGE 2010/64 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1.1 und E. 6). 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).

3.3. Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen. 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

einzu beziehen. Es existiert keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (BVGE 2010/7 E. 3.5.4).

3.4. 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. auch 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 im Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (BVGE 2010/7 E. 3.5.2).

3.5. Die Auslegungsregeln der VRK kommen – wie oben in E. 3.1. erwähnt – nur zur Anwendung, wenn diesen keine spezielleren Regeln vorgehen. Dies entspricht dem auch auf völkerrechtliche Verträge anwendbaren Grundsatz des Vorrangs der *lex specialis* (BGE 133 V 233 E. 4.1). Der Staatsvertrag 10 selbst enthält keine Auslegungsregel. Hingegen findet sich eine solche in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96. Was nun das Verhältnis des Staatsvertrags 10 zum DBA-USA 96 anbelangt, hat das Bundesverwaltungsgericht in mehreren Entscheiden festgestellt, dass der Staatsvertrag 10 ein eigenes Abkommen darstellt, welches das DBA-USA 96 für die in ihm geregelten Konstellationen temporär überlagert (BVGE 2010/64 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3). Demnach bleibt es dabei, dass die Begriffe nach der VRK auszulegen sind.

4.

4.1. Während sowohl betreffend die Kategorie 2/A/b als auch betreffend die Kategorie 2/B/b von "account" die Rede ist, also einem einzigen Konto, welches die betragsmässigen Grenzen erreichen muss, ist in der Kategorie 2/B/a im Haupttext konsequent von "accounts" in der Mehrzahl die Rede. Nur in der Fussnote wird "account" in der Einzahl verwendet. Jedoch ist zu beachten, dass der gesamte Haupttext im Plural gehalten ist. So ist im Zusammenhang mit den "accounts" überall von "beneficial owners" bzw. "US persons" die Rede. Aus dem Wortlaut des Haupttexts lässt sich somit nichts ableiten.

Hingegen ist in der Fussnote, welche umschreibt, wann ein Lügengebäude vorliegt, nur von "account" die Rede. Gemäss dem

Wortlaut der Bestimmung ist somit zumindest das Vorliegen eines Lügengebäudes für jedes einzelne Konto nachzuweisen.

4.2. Aus dem Zusammenhang lassen sich keine konkreten Schlüsse dazu ziehen, ob es genügt, dass eine Person an einem Konto, welches der Kategorie 2/B/a zugeordnet wird, als wirtschaftlich berechtigt erscheint, um auch die Daten anderer Konten, an denen diese Person ebenfalls als wirtschaftlich Berechtigte erscheint, auszuliefern. Der Umstand, dass das Bundesverwaltungsgericht zur Auffassung gelangte, bei den Kategorien 2/A/b und 2/B/b müssten jeweils alle Voraussetzungen für jedes Konto separat erfüllt sein, spricht jedenfalls nicht von vorn herein dagegen, bezüglich der – anders formulierten – Kategorie 2/B/a zu einem anderen Schluss zu gelangen. Immerhin ist aber festzuhalten, dass das Bundesverwaltungsgericht generell entschied, es sei nicht möglich, über die Kategoriegrenzen hinweg Kontodaten auszuliefern, wenn nicht für jede Kategorie die Kriterien als erfüllt zu gelten hätten (vgl. oben E. 2.2.). Es wäre vor diesem Hintergrund nicht einleuchtend, wenn Daten von Konten, welche gar keiner Kategorie zuzuordnen sind (weil sie eben die Kriterien nicht erfüllen), mitgeliefert würden. Der Staatsvertrag 10 wurde geschlossen, um einen Souveränitätskonflikt zu lösen und mögliche erhebliche Probleme von der schweizerischen Wirtschaft abzuwenden (Botschaft des Bundesrats zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls [nachfolgend: Genehmigungsbotschaft; BBl 2010 2969 ff.]). Aus amerikanischer Sicht sind Ziel und Zweck der Erhalt möglichst vieler Kontodaten. Insbesondere in Bezug auf mutmassliche betrugsähnliche Handlungen kann es dabei für die amerikanischen Behörden von Nutzen sein, auch Informationen über Konten zu erhalten, von denen oder auf die Beträge überwiesen wurden. Diese einseitige Sichtweise kann jedoch nicht massgeblich sein, stand doch schweizerischerseits gerade die Begrenzung der Konten von ursprünglich geforderten 52'000 Kontodaten auf die nunmehr genannten ungefähr 4'450 Konten im Vordergrund. Dieser Umstand spricht dafür, nicht über einen Umweg – nämlich das Ausliefern von Daten über Konten, die selbst nicht unter den Vertrag fallen – die Zahl der vom Staatsvertrag 10 betroffenen Konten auszuweiten. Immerhin ist in Art. 1 Ziff. 1 des Staatsvertrags 10 klar von "accounts falling under the Treaty Request", also von Konten, die unter das Amtshilfegesuch gemäss Staatsvertrag 10 fallen, die Rede. Dies

deutet darauf hin, dass die Daten anderer Konten eben gerade nicht ausgeliefert werden sollten.

4.3. Schliesslich ist festzuhalten, dass weder die eine noch die andere Auslegung Treu und Glauben zwischen den Vertragsparteien widerspricht.

4.4. Die Auslegung ergibt, dass auch betreffend die Kategorie 2/B/a für jedes einzelne Konto die Kriterien erfüllt sein müssen, also die bisherige Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgericht betreffend die Kategorien 2/A/b und 2/B/b auch für die Kategorie 2/B/a zu übernehmen ist. Dies wird durch die Botschaft des Bundesrates, die in Anwendung von Art. 32 VRK subsidiär herangezogen werden kann (oben E. 3.1.), bestätigt. Dort hält der Bundesrat fest: "Wo für Konten mit einem Vermögensstand von zwischen 250 000 Franken und 1 Mio. Franken **im Einzelfall** die Tatbestandselemente des betrügerischen Verhaltens nachgewiesen werden können, werden auch diese vom Amtshilfegesuch erfasst [...]" (Genehmigungsbotschaft, BBl 2010 2980 und 2995; Hervorhebung nur hier).

4.5. Als Ergebnis ist somit festzuhalten, dass auch bei der Kategorie 2/B/a für jedes einzelne Konto alle Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit betreffend die Daten dieses Kontos Amtshilfe zu leisten ist.

5.

Die ESTV hält nun fest, und es ergibt sich aus den Akten, dass das fragliche Konto die Grenze von Fr. 250'000.-- nicht überschreitet. Damit ist aber zumindest ein Kriterium der Kategorie 2/B/a, welches zur Leistung von Amtshilfe gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 vorliegen müsste, nicht erfüllt. Die Beschwerde ist daher vollumfänglich gutzuheissen. Die Schlussverfügung vom 26. Oktober 2010 ist aufzuheben. Im vorliegenden Dossier ist keine Amtshilfe zu leisten.

Unter diesen Umständen muss nicht auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführenden eingegangen werden.

6.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern. Ausgangsgemäss wird somit auf die Erhebung von weiteren Gerichtskosten verzichtet (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Mit Zwischenverfügung vom 25. Februar 2011 wurden den

Beschwerdeführenden bereits Verfahrenskosten von Fr. 500.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Die Beschwerdeführenden wurde in derselben Verfügung aufgefordert, einen weiteren Kostenvorschuss von Fr. 500.-- zu leisten. Demnach sind die noch verbleibenden Kostenvorschüsse von Fr. 5'000.-- den Beschwerdeführenden zurückzuerstatten. Den Beschwerdeführenden ist zudem eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

7.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h BGG; Urteile des Bundesgerichts 1C_124/2011 vom 11. Mai 2011 E. 1.2, 1C_573/2010 vom 7. Januar 2011 E. 2).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 26. Oktober 2010 wird aufgehoben. Es wird betreffend das Dossier ... keine Amtshilfe geleistet.

2.

Die Beschwerdeführenden haben Verfahrenskosten von Fr. 500.-- bereits geleistet. Es werden keine zusätzlichen Verfahrenskosten erhoben. Die verbleibenden von den Beschwerdeführenden einbezahlten Kostenvorschüsse in der Höhe von Fr. 5'000.-- werden diesen zurückerstattet.

Die Beschwerdeführenden werden gebeten, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 5'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Charlotte Schoder

Susanne Raas

Versand: