



---

Abteilung I  
A-6053/2010

## Urteil vom 10. Januar 2011

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,  
Richterin Salome Zimmermann, Richterin Charlotte  
Schoder, Richter Daniel de Vries Reilingh,  
Gerichtsschreiberin Piera Lazzara.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch ...,  
Beschwerdeführerin,

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, V o 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 (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) gemäss dem Anhang des Abkommens 09 betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrag, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

Daraufhin schloss der Bundesrat nach weiteren Verhandlungen mit den USA am 31. März 2010 in englischer Sprache ein Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, unterzeichnet in Washington am 19. August 2009 (Änderungsprotokoll Amtshilfeabkommen; am 7. April 2010 im ausserordentlichen Verfahren veröffentlicht, mittlerweile AS 2010 1459, nachfolgend: Protokoll 10). Gemäss Art. 3 Abs. 2 Protokoll 10 ist dieses ab Unterzeichnung und damit ab dem 31. März 2010 vorläufig anwendbar.

**E.**

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

**F.**

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

**G.**

Das vorliegend betroffene Dossier von A.\_\_\_\_\_ übermittelte die UBS AG der ESTV am 7. Dezember 2009. Diese setzte A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 17. Mai 2010 Frist bis zum 30. Juni 2010, um die ESTV zu ermächtigen, beim IRS Kopien ihrer FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahre einzuholen. In ihrer Schlussverfügung vom 26. Juli 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, dass der Fall A.\_\_\_\_\_ der Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 zuzuordnen und sämtliche Voraussetzungen erfüllt seien, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

**H.**

Mit Eingabe vom 25. August 2010 liess A.\_\_\_\_\_ (Beschwerdeführerin) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin aufzuheben. Die Beschwerdeführerin macht insbesondere geltend, dass sie die Kriterien der Kategorie 2/B/b gemäss dem Anhang zum Staatsvertrag 10 nicht erfülle und deshalb in ihrem Fall keine Amtshilfe geleistet werden dürfe.

**I.**

Mit Vernehmlassung vom 13. September 2010 beantragte die ESTV, die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen.

**J.**

Mit Verfügung vom 23. September 2010 wies das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch der Beschwerdeführerin um Reduktion des Kostenvorschusses ab und lud die ESTV ein, weitere Ausführungen zu einer genauer umschriebenen, das Dossier der Beschwerdeführerin betreffenden Frage zu machen. Dieser Einladung kam die ESTV mit Eingabe vom 4. Oktober 2010 nach.

**K.**

Auf die Begründung der jeweiligen Anträge wird – soweit entscheidwesentlich – in den Erwägungen eingegangen.

**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 Beschwerdeführerin erfüllt 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).

**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 die Beschwerdeführerin die ihre 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 und 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 Amtshilferichters, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1; 128 II 407 E. 5.2.1; 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihm 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 [nachfolgend: Abkommen], Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass der vom Amtshilfeverfahren Betroffene unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringt, dass er zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden ist. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

## **2.**

**2.1.** Das Bundesverwaltungsgericht fällte am 15. Juli 2010 ein so genanntes Piloturteil betreffend das Amtshilfegesuch der USA in Sachen UBS-Kunden (Urteil A-4013/2010, auszugsweise zur Veröffentlichung vorgesehen als BVGE 2010/40). 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 oder Bundesrecht verstosse. Jedenfalls sei das Völkerrecht dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger sei (E. 3). 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. Die Vorschrift sei für das Bundesverwaltungsgericht 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 verbindlich fest, was als steuerbare Einkünfte zu gelten habe. Massgeblich seien nicht die effektiven Kapitalgewinne, sondern 50% der Bruttoverkaufserlöse.

**2.2.** Insbesondere dieser letzten Aussage ist in einer Publikation Kritik erwachsen. So halten LÖTSCHER/BUHR dafür, die Formulierung im Anhang des Staatsvertrags 10, Kapitalgewinne würden als 50% der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse berechnet, begründe keine praesumptio iuris et de iure, sondern bloss eine widerlegbare Vermutung für das Vorliegen von Kapitalgewinnen (BERNHARD LÖTSCHER/AXEL BUHR, Kann ein fingierter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» Amtshilfegrundlage in Steuersachen sein?, Anmerkung zum Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, in Jusletter vom 18. Oktober 2010, Rz. 50).

Die genannten Autoren führen aus, nach ständiger und unangefochtener Praxis würde Amtshilfe nach dem DBA-USA 96 nur geleistet, «wenn ein hinreichender – eben ein begründeter – Verdacht auf Steuerbetrug und dergleichen bestehe» (LÖTSCHER/BUHR, a.a.O., Rz. 37). Unter der Annahme, die vertragliche Berechnungsmethode stelle eine unwiderlegbare gesetzliche Fiktion dar, werde das Erfordernis des begründeten Verdachts auf ein Steuerdelikt jedoch negiert; die Gewährung von Amtshilfe werde im Wesentlichen vom Depotumsatz auf dem fraglichen UBS-Konto abhängig gemacht, und nicht von der Wahrscheinlichkeit, dass ein steuerpflichtiger Erfolg dem Fiskus vorenthalten worden sei (LÖTSCHER/BUHR, a.a.O., Rz. 17/30). Die vom

Bundesverwaltungsgericht vorgenommene Auslegung würde damit der ausdrücklichen Vorschrift von Ziff. 1/B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 zuwiderlaufen, welche für die Amtshilfe zunächst und vor allem voraussetze, dass ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» dargelegt werden könne (LÖTSCHER/BUHR, a.a.O., Rz. 50).

**2.3.** Diesen Ausführungen ist vorab inhaltlich entgegen zu halten, dass das Vorliegen eines erzielten Erfolgs bzw. Verlusts für sich selbst weder einen begründeten Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» begründen noch einen solchen entkräften kann. Bei der von den genannten Autoren kritisierten Berechnungsweise geht es denn auch gar nicht um die Frage des «begründeten Verdachts», sondern um diejenige der Umschreibung des gemäss Staatsvertrag 10 amtshilfefähigen Tatbestands der «Betrugsdelikte und dergleichen». Dies folgt bereits aus Ziffer 2 des Anhangs zum Staatsvertrag 10, der – gleichsam vor der Klammer – festhält, die vereinbarten Kriterien zur Bestimmung von «Betrugsdelikten und dergleichen» würden wie anschliessend dargestellt definiert. Der begründete Verdacht seinerseits ergibt sich daraus, dass die – aufgrund der Besonderheiten in Ziffer 4 der Sachverhaltsdarstellung im Deferred Prosecution Agreement zwischen den USA und der UBS vom 18. Februar 2009 – in das Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen es unterlassen haben, in der vom Anhang zum Staatsvertrag 10 definierten Zeitperiode die für die jeweilige Kategorie massgebenden Deklarationsformulare einzureichen. Für die Kategorie 2/A/b wird diesbezüglich vorausgesetzt, dass während eines Zeitraums von mindestens drei Jahren (welcher mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst) die Einreichung eines Formulars W-9 nicht erfolgt ist. Bei Fällen der Kategorie 2/B/b ist hingegen entscheidend, ob die US-Person es trotz Aufforderung der ESTV zu beweisen unterliess, dass sie ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an solchen Offshore-Gesellschaften erfüllt habe, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen des Steuerpflichtigen für die relevanten Jahre einzuholen.

Unter diesem Aspekt einzig wesentliches Element des Einbezugs in das Verfahren ist mithin die Verletzung von Deklarationspflichten. Unterlässt die in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person trotz entsprechender Aufforderung der Vorinstanz den Nachweis der Erfüllung der Deklarationspflichten, besteht in ihrem Fall gemäss der rechtlichen Auslegung der Vertragsparteien der in Frage stehende begründete Verdacht (vgl. Fussnote zwei im Anhang zum Staatsvertrag 10 in der

englischen Originalversion). Sind alsdann die im Staatsvertrag 10 beschriebenen Kontoeigenschaften vorhanden, so besteht für den zu beurteilenden Einzelfall der begründete Verdacht auf ein «fortgesetztes und schweres Steuerdelikt» im Rahmen des Staatsvertrags 10. Nicht zu teilen vermag das Bundesverwaltungsgericht damit die Aussage von LÖTSCHER/BUHR, «Informationsaustausch wäre demnach nicht nur bei begründetem Verdacht auf fortgesetzte Hinterziehung von Einkommen zu leisten, sondern immer schon dann, wenn die Hälfte der Bruttoerlöse aus Wertschriftenverkäufen zusammen mit allfälligen Zins- und Dividendeneinkünften über einen Zeitraum von drei Jahren hinweg rechnerisch einen Durchschnitt von mehr als CHF 100'000 ergeben» (LÖTSCHER/BUHR, a.a.O., Rz. 17).

**2.4.** Gemäss dem Anhang zum Staatsvertrag 10 wird für den Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» bezüglich der Kontoeigenschaften verlangt, dass auf dem UBS-Konto innerhalb einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielt worden sind. Für den Zweck dieser Analyse wurden die Einkünfte vertragsautonom im Staatsvertrag 10 definiert als Bruttoeinkommen (Zins und Dividenden) und Kapitalgewinne. Bei der für die Kapitalgewinne im Vertragstext enthaltenen Berechnungsmethode wird nicht, wie von LÖTSCHER/BUHR (a.a.O., Rz. 24) angeführt, «eine» mögliche Berechnungsmethode vorgesehen, die unter dem Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste verdrängt werden kann. Vielmehr wird die Berechnungsformel festgelegt, welche zur Beurteilung der Hauptsache des Amtshilfeersuchens anzuwenden ist. Der Umstand, dass in der entsprechenden Formulierung das Wort «berechnet» und nicht «definiert» verwendet wird, lässt keinen Rückschluss darauf zu, dass es sich um eine widerlegbare Vermutung handeln würde. Im Gegenteil: Abgesehen davon, dass die sämtliche Kategorien umfassende Ziffer 2 des Anhangs zum Staatsvertrag 10 bereits den Terminus «definiert» verwendet, enthält der Vertragstext am einschlägigen Ort den Passus «*welche zur Beurteilung der Hauptsache [...] berechnet werden*» (Kursivsetzung nur hier). Das Bundesverwaltungsgericht vermag nicht zu erkennen, wie unter diesen Umständen Raum für eine andere Berechnungsmethode bzw. den Nachweis von effektiv erzielten Gewinnen/Verlusten bestehen könnte. Vollends verborgen bleibt ihm schliesslich, was in diesem Zusammenhang aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs Gegenteiliges abgeleitet werden könnte (a.A. LÖTSCHER/BUHR, a.a.O., Rz. 49).

**2.5.** Das Bundesverwaltungsgericht hält nach dem Gesagten an den in E. 8.3.3 im Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 gemachten Ausführungen zur Berechnung der «Kapitalgewinne» im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10 vollumfänglich fest, welche im Übrigen auch in weiteren Entscheiden (vgl. etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4876/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 3.2) bestätigt worden ist. Danach handelt es sich hier sowie in Bezug auf die weiteren Kontoeigenschaften um objektive Kriterien, die erfüllt sein müssen, damit Amtshilfe geleistet wird, aber bei ihrem Vorliegen im Sinn einer *praesumptio iuris et de iure* zur Leistung von Amtshilfe auch ausreichen. Wie im oben erwähnten Urteil in E. 8.3.3 ebenfalls bereits festgehalten, kann zwar die Anwendung des Staatsvertrags 10 in der Tat dazu führen, dass allenfalls Daten von Personen zu übermitteln sind, die keine Steuerhinterziehung begangen haben und sich nach schweizerischer Lesart bloss einer Verletzung von Verfahrenspflichten schuldig gemacht haben. Ob dem so ist, wird jedoch in dem vom Amts- (oder Rechts-)hilfe ersuchenden Staat bzw. von den USA durchzuführenden abschliessenden Verfahren zu klären sein. Die ESTV hat – ebenso wie das mittels Beschwerde angerufene Bundesverwaltungsgericht – im Rahmen des Amtshilfeverfahrens hingegen nicht abschliessend zu beurteilen, ob von den in das Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen tatsächlich ein fortgesetztes und schweres Steuerdelikt begangen worden ist, sondern sie bzw. das Bundesverwaltungsgericht hat lediglich darüber zu befinden, ob ein begründeter Verdacht auf ein solches im Sinne des Staatsvertrags 10 vorliege (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Sind die im Anhang zum Staatsvertrag 10 festgehaltenen Kriterien für die Kategorie 2/B/b nach der Auslegung des Bundesverwaltungsgerichts im Einzelfall erfüllt, ist der begründete Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» als gegeben zu erachten und die Amtshilfe nur in dem Fall nicht zu gewähren, in dem die ins Amtshilfeverfahren einbezogene Person diesen hinsichtlich der Nichterfüllung der Identifikationskriterien oder dem Nachweis der erfüllten Meldepflicht bestehenden Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften vermag (vgl. E. 1.5 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2).

**2.6.** Von vornherein unbegründet sind damit folgende von der Beschwerdeführerin vorgetragene Rügen: Das Abkommen sei völker- sowie bundesrechtswidrig und verletze insbesondere Art. 47 des Bankengesetzes vom 8. November 1934 (BankG, SR 952.0) sowie das

DBA-USA 96; beim Amtshilfegesuch handle es sich um eine unzulässige «fishing expedition»; fiktive Kapitalgewinne seien nicht massgebend, sondern es sei auf die effektiven Kapitalgewinne abzustellen.

### 3.

Umstritten bleibt einzig die Frage, ob die Beschwerdeführerin die im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien der Kategorie 2/B/b für die Amtshilfe der Schweiz an die USA erfüllt. Massgeblich ist der Wortlaut in der englischen Originalversion des Staatsvertrags 10 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1). Nach Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) folgende Personen unter das Amtshilfeersuchen:

«US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned «offshore company accounts» that have been established or maintained during the period of years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated.»

Die deutsche (nicht massgebliche) Übersetzung lautet:

«US-Staatsangehörige (ungeachtet ihres Wohnsitzes), welche an «offshore company accounts», die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder geführt wurden, wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» dargelegt werden kann.»

In den nachfolgenden Erwägungen wird zunächst festgehalten, in welchem Verhältnis der Staatsvertrag 10 zum DBA-USA 96 steht (E. 4). Daraufhin wird geprüft, nach welchen Regeln der Staatsvertrag 10 auszulegen ist (E. 5 und E. 6), sodann werden die verwendeten Begriffe «US persons», «offshore company accounts» und «beneficially owned» nach diesen Regeln ausgelegt (E. 7.1.1, E. 7.2.1 und E. 7.3). Daran anschliessend wird jeweils geprüft, ob die entsprechenden Voraussetzungen der jeweiligen Tatbestände im Fall der Beschwerdeführerin erfüllt sind (E. 7.1.2, E. 7.2.2 und E. 8).

### 4.

Beim Staatsvertrag 10 handelt es sich um einen selbständigen völkerrechtlichen Vertrag und nicht – wie noch beim Abkommen 09 – um eine Verständigungsvereinbarung, die sich innerhalb des vom DBA-USA 96 gesteckten Rahmens bewegen muss. Der Staatsvertrag 10 steht mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2). Da beide Verträge zwischen den gleichen Parteien geschlossen worden sind, handelt es sich um einen Fall von Art. 30 Abs. 3 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (VRK,

SR 0.111), demgemäss der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung findet, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist (lex posterior-Regel). Überdies präzisiert Art. 7a des Staatsvertrags 10, dass dieser zum Zweck der Behandlung des vorliegenden Amtshilfegesuchs (nämlich demjenigen des IRS vom 31. August 2009) Vorrang vor dem DBA-USA 96 sowie der Vereinbarung 03 habe, sofern er diesen zuwiderlaufe. Demgemäss hat der Staatsvertrag 10 auch nach Art. 30 Abs. 2 VRK Vorrang gegenüber den älteren Verträgen, soweit das genannte Amtshilfegesuch betroffen ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2). Zugleich wird jedoch auf das DBA-USA 96 Bezug genommen, was verdeutlicht, dass dieses anwendbar ist, sofern der Staatsvertrag 10 keine abweichenden Bestimmungen enthält. Solches gilt beispielsweise für das Verfahren: Anwendbar bleibt – soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält – die sich auf das DBA-USA 96 stützende Vo DBA-USA, was sich im Übrigen auch aus Art. 1 Ziff. 2 des Staatsvertrags 10 ergibt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 3, vgl. auch bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 ff.).

## 5.

**5.1.** Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRK ist der Staatsvertrag 10 – unter Vorbehalt speziellerer Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten der VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) bzw. von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben. Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie den Zusammenhang. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5; MARK E. VILLIGER, Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties in the Case-Law of the European Court of Human Rights, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte: Festschrift für Georg Ress, Köln 2005, S. 327; DERS., Vienna Convention, N. 29 zu Art. 31 VRK; JEAN-MARC SOREL, in: Les Conventions de Vienne, N. 8 zu Art. 31 VRK). 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). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (KNUT IPSEN, Völkerrecht, 4. Aufl., München 1999, S. 121 Rz. 17; vgl. zur ganzen Erwägung auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1).

**5.1.1.** Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (SOREL, a.a.O., N. 8 und 29 zu Art. 31 VRK; VILLIGER, Vienna Convention, N. 30 zu Art. 31 VRK; DERS., Articles, S. 324, S. 327). 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. 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).

**5.1.2.** Was unter dem Zusammenhang einer Bestimmung zu verstehen ist, wird in Art. 31 Abs. 2 VRK definiert. Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen. Er erstreckt sich insbesondere weder auf die Umstände anlässlich des Vertragsabschlusses (welche in Form der vorbereitenden Arbeiten etwa als Hilfsmittel gemäss Art. 32 VRK ausschliesslich subsidiär zur Auslegung herangezogen werden können; BVGE 2010/7 E. 3.5.2) noch auf Elemente ausserhalb des Textes. Art. 31 Abs. 3 VRK definiert sodann diejenigen Elemente, welche als so genannter «contexte externe» gleich wie der Zusammenhang bei der Auslegung zu berücksichtigen sind. 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 (VILLIGER, Vienna Convention, N. 15 ff. zu Art. 31 VRK; SOREL, a.a.O., N. 42 ff. zu Art. 31 VRK). Es existiert somit keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (BVGE 2010/7 E. 3.5.4; SOREL, a.a.O., N. 8 zu Art. 31 VRK).

**5.1.3.** 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 (VILLIGER, Vienna Convention, N. 13 zu Art. 31), wobei für Abkommen im Bereich des Steuerrechts darauf hingewiesen wird, dass sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von einem Abkommen zur Bekämpfung von Steuerbetrug unterscheidet und dieser Unterscheidung im Rahmen der Auslegung Rechnung zu tragen sei (BVGE 2010/7 E. 3.5.2; ferner XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3. Aufl., Bern 2009, N. 93).

**5.2.** Wie gesagt, kommen die Auslegungsregeln der VRK 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).

In erster Linie ist folglich zu prüfen, ob für die Begriffe «US persons», «offshore company accounts» und «beneficially owned» im Staatsvertrag 10 selbst eine vorrangig anwendbare Definition oder Auslegungsregel vorhanden ist (vgl. BGE 116 Ib 217 E. 3a; BVGE 2010/7 E. 3.6.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.2). Dies trifft nicht zu. Der Anhang zum Staatsvertrag 10, worin die Voraussetzungen für die Amtshilfe umschrieben sind, enthält weder Begriffsbestimmungen noch Auslegungsregeln. Die Begriffe «US persons», «offshore company accounts» und «beneficially owned» sind deshalb nach den Regeln der VRK auszulegen, vorausgesetzt, das DBA-USA 96 halte keine spezielleren Regeln bereit, welche zur Auslegung der Begriffe des Staatsvertrags 10 anwendbar sind. Dies ist nachfolgend zu prüfen.

**5.3.** Das DBA-USA 96, welches nach wie vor gilt, soweit ihm der Staatsvertrag 10 nicht als jüngeres Recht oder als *lex specialis* vorgeht (vgl. E. 4), enthält in Art. 3-5 eine Reihe von Begriffsbestimmungen. Die Begriffe «US persons», «offshore company accounts» und «beneficially owned» finden sich im entsprechenden Katalog aber nicht. Jedoch enthält das DBA-USA 96 in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 eine Auslegungsregel folgenden Wortlauts:

«Bei der Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat hat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die dieses Abkommen gilt, ausser wenn der Zusammenhang etwas anderes erfordert oder die zuständigen Behörden sich nach Artikel 25 (Verständigungsverfahren) auf eine gemeinsame Auslegung geeinigt haben.»

Indessen gilt es zu berücksichtigen, dass der Staatsvertrag 10 – anders etwa als das anlässlich des Abschlusses des DBA-USA 96 unterzeichnete Protokoll – ein eigenes, ein anderes Abkommen darstellt. Dies wird dadurch bestätigt, dass der Staatsvertrag 10 den im DBA-USA 96 verwendeten und im dazugehörigen Protokoll definierten Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» nur für gewisse Fälle und hierbei gerade anders definiert als das DBA-USA 96. Ebenfalls werden – auch hier in Abweichung zum DBA-USA 96 – bezüglich der Behandlung des Amtshilfesuchs ganz spezifische Vorgehensweisen aufgestellt. Das DBA-USA 96 wird mit anderen Worten durch den Staatsvertrag 10 weder revidiert noch ergänzt, sondern von diesem für die in ihm geregelten Konstellationen temporär überlagert. Dies bestätigt auch Art. 2 Staatsvertrag 10, in welchem sich die Parteien verpflichten, das neue Protokoll, «welches Art. 26 (und gewisse andere Bestimmungen) des Doppelbesteuerungsabkommens [gemeint ist das DBA-USA 96] ändert und am 18. Juni 2009 paraphiert wurde, so rasch als möglich, jedoch nicht später als bis zum 30. September 2009, zu unterzeichnen». Eine solche Revision ist denn auch vorgenommen worden (vgl. Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika [Entwurf], BBl 2010 235; am 18. Juni 2010 von den eidgenössischen Räten in der Schlussabstimmung angenommen, BBl 2010 4359; die Referendumsfrist ist am 7. Oktober 2010 unbenutzt abgelaufen). Die Verknüpfung der auszulegenden Begriffe mit den abkommenseigenen Begriffsdefinitionen («Betrugsdelikte und dergleichen») im Anhang zum Staatsvertrag 10 macht deutlich, dass bei der Auslegung der Begriffe «US persons», «offshore company accounts» und «beneficially owned» Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 von vornherein keine Bedeutung zu entfalten vermag. Die erwähnten Begriffe sind mithin nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK autonom auszulegen. 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. Gleich entschied das Bundesverwaltungsgericht bezüglich des im Anhang zum Staatsvertrag 10 verwendeten Begriffs «US domiciled» (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.3).

## 6.

Gemäss Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks auszulegen. Die gewöhnliche Bedeutung eines in einem Staatsvertrag enthaltenen Begriffs richtet sich nicht zwingend nach dem allgemeinen Sprachgebrauch. Hat sich eine spezielle Fachsprache entwickelt, so ist diese Bedeutung als die gewöhnliche im Sinn von Art. 31 Abs. 1 VRK zu betrachten (IPSEN, a.a.O., § 11 Rz. 6). Im Gebiet des Steuerrechts mit seiner fachspezifischen Terminologie ist deshalb auf die gewöhnliche Bedeutung eines Begriffs in der steuerrechtlichen Fachsprache abzustellen (KLAUS VOGEL, in: Klaus Vogel/Moritz Lehner, DBA – Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 108). Anhaltspunkte zur Ermittlung der gewöhnlichen

Bedeutung eines Begriffs ergeben sich aus dem Begriffsverständnis in den Rechtsordnungen der Vertragsparteien. Hat sich ein international einheitlicher oder in den Vertragsstaaten übereinstimmender Sprachgebrauch entwickelt, so ist dieser Sprachgebrauch massgebend (VOGEL, a.a.O., Einl. Rz. 108). Vorbehalten bleibt Art. 31 Abs. 4 VRK, wonach einem Ausdruck eine besondere Bedeutung beizulegen ist, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben (vgl. E. 5.1.1).

Der nach der grammatikalischen Auslegungsmethode ermittelte Begriffsinhalt ist sodann in den Zusammenhang mit den weiteren Vertragsbestimmungen zu stellen und auf seine Übereinstimmung mit Ziel und Zweck des Vertrages zu prüfen (IPSEN, a.a.O., § 11 Rz. 6 und 12).

## 7.

Nachfolgend werden die Begriffe «US persons», «offshore company accounts» und «beneficially owned» nach der in E. 5 und E. 6 aufgezeigten Vorgehensweise ausgelegt (E. 7.1.1, E. 7.2.1 und E. 7.3). Darauf folgend wird jeweils geprüft, ob die Beschwerdeführerin nach der hergeleiteten Begriffsbedeutung die einzelnen Kriterien erfüllt (E. 7.1.2, E. 7.2.2 und E. 8).

### 7.1.

**7.1.1.** Wie unter E. 5.2 festgehalten, ist der Begriff «US persons» im Staatsvertrag 10 nicht definiert. In der deutschen Fassung des Staatsvertrags 10 wird dieser Ausdruck mit «US-Staatsangehörige» übersetzt, wofür im DBA-USA 96 (welches im Sinn von Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK zur Auslegung herangezogen werden darf) in Art. 3 Bst. d eine Definition enthalten ist. Die englische Fassung von Art. 3 Bst. d DBA-USA 96 spricht diesbezüglich jedoch von «nationals» und nicht von «US persons». In Bezug auf den Staatsvertrag 10 ist allein die englische Version massgebend, und die Auslegung von «US persons» kann damit schon mangels einheitlicher Terminologie nicht der Definition in Art. 3 Bst. d des DBA-USA 96 entsprechen (vgl. E. 5.3). Relevant ist so einzig der nach Art. 31 Abs. 1 VRK zu ermittelnde Begriffsinhalt von «US persons», unbeachtlich der Definition von «US-Staatsangehörige» (deutsche Übersetzung im Staatsvertrag 10 für «US persons») im DBA-USA 96.

In der Vertragsauslegung nach Art. 31 Abs. 1 VRK ist stets diejenige Auslegung zu bevorzugen, die den primären Vertragszweck am besten verwirklicht (ERNST HÖHN, Handbuch des internationalen Steuerrechts, 2. Auflage, Bern/Wien/Stuttgart 1993, S. 77). Hauptsächliches Ziel des Staatsvertrags 10 ist gemäss der Botschaft zur Genehmigung des Abkommens die Lösung eines Justiz- und Souveränitätskonflikts zwischen

der Schweiz und den USA (vgl. Präambel des Staatsvertrags 10; 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, BBl 2010 2972). Dafür hat sich die Schweiz zum Informationsaustausch betreffend gesetzeswidrige Steuerverkürzungen («tax fraud or the like») gegenüber den USA verpflichtet. Für diesen Zweck hat der Ausdruck «US Persons» nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen zu erfassen, welche in den USA in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren. Hätten die Vertragsparteien die Zuordnung der unter diese Kategorie fallenden Personen nur an die Staatsangehörigkeit anknüpfen wollen, hätten sie den hierfür bereits definierten Begriff von Art. 3 Abs. 1 Bst. d DBA-USA 96 («nationals») verwendet. Dieses über die US-Nationalität hinausgehende Begriffsverständnis wird ferner im Vergleich zu dem Identifikationskriterium der Kategorie 2/A verdeutlicht. Darunter fallen gemäss dem Anhang zum Staatsvertrag 10 «US domiciled taxpayers», wobei auch hier nicht die Nationalität der fraglichen Person entscheidend ist, sondern deren Steuerpflicht in den USA.

Die Bedeutung von Abkommensausdrücken wie «nationals» und «Staatsangehörige» ist in internationalen Staatsverträgen zweckbedingt in Anlehnung an das Recht des Staates zu bestimmen, der das Abkommen anwendet oder nach dem Recht des Staates, dem die Person zugeordnet werden soll. Durch die den einzelnen Staaten nach dem Völkerrecht zukommende Souveränität ist es nämlich für einen Staat nicht möglich, die Staatsangehörigkeit oder auch die subjektive Steuerpflicht für einen anderen Staat zu definieren. Vorliegend ist der auszulegende Ausdruck mit dem Zusatz «US» versehen, wodurch die vertragsautonome Auslegung der unter diesen Begriff fallenden Personen in Anlehnung an das amerikanische (Steuer-)Recht zu erfolgen hat. Gemäss dem amerikanischen «Internal Revenue Code» (IRC; Steuergesetz) sind neben «US-Citizens» (US-Bürger) u.a. auch «resident aliens» in den USA subjektiv steuerpflichtig (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.2).

**7.1.2.** Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie ihren Wohnsitz während der relevanten Periode von 2001 bis 2008 ununterbrochen in X.\_\_\_\_\_ hatte und demzufolge für die fragliche Zeit nicht in den USA steuerpflichtig gewesen sei. Sie bestreitet jedoch nicht, US-Staatsangehörige zu sein. Der Staatsvertrag 10 statuiert ausdrücklich, dass der Kategorie 2/B «US Persons» (darunter implizit US-Staatsangehörige) zuzuordnen sind, auch wenn diese während der Zeitspanne von 2001 bis 2008 keinen Wohnsitz in den USA hatten (vgl. dazu Ziff. 1 Bst. B Staatsvertrag 10: «US-Persons irrespective of their domicile»). Ob und bejahendenfalls in welchem Umfang die Beschwerdeführerin tatsächlich für die Jahre 2001 bis 2008 in den USA steuerpflichtig gewesen ist, kann nicht Gegenstand dieses Verfahrens bilden, da diese Frage allein von den amerikanischen Steuerbehörden abschliessend zu beurteilen ist (vgl. oben E. 1.5). Somit ist im Fall der

Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass sie unter dem Staatsvertrag 10 als «US-Person» zu qualifizieren ist. Das entsprechende Kriterium in Bezug auf eine allfällig zu leistende Amtshilfe ist mithin erfüllt.

## 7.2.

**7.2.1.** Die unter die Kategorie 2/B fallenden «US-Persons» müssen an sog. «offshore company accounts» wirtschaftlich berechtigt gewesen sein, die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet und geführt wurden. Auch hier ist dem Staatsvertrag 10 selbst nicht zu entnehmen, was unter dem Begriff der «offshore company accounts» zu verstehen ist (vgl. E. 5.2). Gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. b DBA-USA 96 ist unter dem Ausdruck Gesellschaft («company») eine juristische Person (oder Rechtsträger) zu verstehen, die nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem sie errichtet worden ist, für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird. Der Begriff Gesellschaft ist somit zwar im DBA-USA 96 durch die Vertragsparteien definiert worden. Allerdings ist zu beachten, dass im Staatsvertrag 10 der gewählte Ausdruck in Anführungszeichen gesetzt und mit den Begriffen «offshore» sowie «accounts» erweitert wurde («offshore company accounts») und somit als eigener Begriff zu verstehen ist, der nicht mit der kürzeren Definition von «company» in Art. 3 Abs. 1 Bst. b DBA-USA 96 gleichzusetzen ist. Erneut hilft damit die im DBA-USA 96 enthaltene Definition nicht weiter.

Damit ist der Begriff «offshore company accounts» nach Art. 31 Abs. 1 VRK auszulegen. Ausgangspunkt für die Auslegung bildet der Wortlaut der einzelnen Begriffsbestandteile, der aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren ist (vgl. oben E. 5.1). Unter «company» im Sinne des gewöhnlichen Sprachgebrauchs ist zumeist eine gesellschaftsrechtliche Einheit zu verstehen, welcher nach dem Recht des Staates, in dem sie errichtet worden ist, Rechtspersönlichkeit zukommt. Der Zusatz «offshore» verleiht dem Begriff unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10 allerdings eine vertragsautonome Bedeutung und verweist anhand dessen gewöhnlicher Bedeutung auf Gesellschaftsformen von Rechtssystemen ausserhalb der Schweiz und den USA. Die Schweiz verpflichtet sich im Staatsvertrag 10, ein Amtshilfesuch der USA über sog. US-Kunden der UBS AG anhand der im Anhang zum Staatsvertrag 10 dargelegten Kriterien zu behandeln. Der IRS hat im Sachverhalt zu diesem Ersuchen – nicht zuletzt aufgrund der von der UBS im Deferred Prosecution Agreement zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und der UBS AG vom 18. Februar 2009 (DPA) eingestandenen

Verhaltens – dargelegt, dass Angestellte der UBS AG natürlichen Personen geholfen oder es ihnen erleichtert haben, u.a. Konten auf den Namen von Offshore-Gesellschaften zu eröffnen, die es den amerikanischen Steuerpflichtigen ermöglicht haben, die steuerlichen Offenlegungspflichten gegenüber den USA zu umgehen. Die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 sollen mithin auch dazu dienen, u.a. diejenigen US-Steuerpflichtigen einzubeziehen, die sich dieser im Amtshilfegesuch beschriebenen Vorgehensweise in Bezug auf Offshore-Gesellschaften bedient haben.

Vor diesem Hintergrund sind in Anbetracht des nach Art. 31 Abs. 1 VRK einzubeziehenden Ziels und Zwecks des Staatsvertrags 10 unter dem Begriff «offshore company accounts» Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinne zu verstehen, d.h. auch «offshore» Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten bzw. Einrichtungen müssen, wie von der Vorinstanz zutreffend bemerkt, lediglich dafür geeignet und in der Lage sein, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution wie einer Bank zu führen bzw. «Eigentum zu halten». Als «company» zu gelten haben daher auch die nach ausländischem Recht errichteten Stiftungen und Trusts, da beide dieser Rechtseinheiten in der Lage sind, «Eigentum zu halten» und eine Kundenbeziehung mit einer Bank zu führen.

**7.2.2.** Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass es sich bei der B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Foundation) als liechtensteinische Stiftung nicht um eine «offshore company» im Sinne des Begriffs «offshore company accounts» handle. Das von ihr hierfür angeführte Argument, namentlich dass die Stiftung im Gegensatz zu einer «company» nicht über Aktionäre verfüge (welche als Eigentümer der Aktien auch indirekt deren Vermögenswerte besitzen würden und dadurch massgeblichen Einfluss ausüben könnten), zielt allerdings an der im vorliegenden Kontext einzig massgeblichen Frage (Eignung der Rechtseinheit, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution zu führen bzw. Fähigkeit der Rechtseinheit, «Eigentum zu halten»; siehe E. 7.2.1 in fine) vorbei und beschlägt vielmehr diejenige, ob eine von der Stiftung begünstigte Person oder deren Errichter im Sinne der Kategorie 2/B/b an deren Bankkonto als wirtschaftlich Berechtigte(-r) zu gelten vermag (vgl. unten E. 8.2). Überdies macht die Beschwerdeführerin geltend, dass es sich bei der Foundation um eine Stiftung nach liechtensteinischem Recht handle, welche als selbständiges Steuersubjekt in Liechtenstein anerkannt werde. Mit der von der Beschwerdeführerin selbst angeführten (steuer-)rechtlichen Qualifikation der Foundation, fällt Letztere erst recht von unter die in E. 7.2.1

vorgenommene Auslegung des Begriffs «offshore company», wonach auch eine nach ausländischem Recht errichtete «company» bzw. Stiftung (Gesellschaftsform mit eigener Rechtspersönlichkeit) als «offshore company» im Sinne des Staatsvertrags 10 zu gelten hat. Das zweite in der Beschwerde vorgebrachte Argument, dass die Stiftung näher beim Trust liege und das Amtshilfegesuch der USA nicht von «trust accounts» sondern nur von «company accounts» sprechen würde, zielt nach den erwähnten Ausführungen ebenfalls ins Leere, da auch UBS Konten eines Trusts unter den Begriff der «offshore company accounts» im Sinne des Staatsvertrags 10 zu subsumieren wären (vgl. oben E. 7.2.1 in fine).

Das UBS Konto der Foundation (mit Sitz in Liechtenstein) ist gemäss dem vorangehend Gesagten als «offshore company account» nach dem Anhang des Staatsvertrags 10 zu qualifizieren. Damit bleibt noch die Frage zu beantworten, ob die Beschwerdeführerin an diesem «wirtschaftlich berechtigt» ist.

### **7.3.**

**7.3.1.** Der englische Text des Staatsvertrags 10 enthält für die deutsche Übersetzung von «wirtschaftlich berechtigt» den Begriff «beneficially owned». Massgebend ist, wie unter E. 3 festgehalten, einzig der englische Begriff, der mangels eigener Definition im Staatsvertrag 10 nach Art. 31 VRK auszulegen ist (vgl. E. 5.2). Ausgehend vom Wortlaut und dem gewöhnlichen bzw. dem besonderen Sprachgebrauch eines auszulegenden (Steuer-)Begriffs (vgl. E. 6) kann festgehalten werden, dass der Ausdruck «beneficially owned» auch in der englischen Fassung vom DBA-USA 96 in Art. 10 Abs. 1 (Dividenden), Art. 11 Abs. 1 (Zinsen) und Art. 12 Abs. 1 (Lizenzgebühren) verwendet wird. Der Inhalt dieser Verteilungsnormen ist sinngemäss den jeweiligen Bestimmungen des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (nachfolgend: OECD-MA) nachgebildet. In der schweizerischen Lehre und Rechtsprechung ist unbestritten, dass in diesem Fall dem OECD-MA und seinen offiziellen Kommentierungen für die Auslegung des Abkommenstexts eine zentrale Bedeutung zukommt (vgl. dazu BVGE 2010/7 E. 3.6.2, auch zum Folgenden). Allerdings unterliegen auch das OECD-MA und seine Kommentare den Auslegungsregeln von Art. 31 ff. VRK (JACQUES SASSEVILLE, Court Decisions and the Commentary to the OECD Model Convention, in: Courts and Tax Treaty Law, S. 189 ff., 194; VOGEL, a.a.O., N. 125 zu Einleitung). Der Begriff «beneficial owner» wird im OECD-MA selber nicht definiert. Das Konzept des «beneficial owner» hat jedoch bereits im Musterabkommen der OECD von 1977 Eingang gefunden und wird seither generell in den Verteilungsnormen in den

Doppelbesteuerungsabkommen vieler Staaten sowie in denjenigen der Schweiz verwendet (ROBERT J. DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, Zürich/Basel/Genf 2004, S. 327). Gemäss dem Kommentar zu Art. 10 Abs. 2 OECD-MA ist der Begriff «beneficial owner» nicht in einem rein technischen Sinne zu verstehen, sondern in seinem Zusammenhang und im Lichte von Ziel und Zweck des Abkommens, einschliesslich der Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie der Prävention von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung (vgl. OECD Kommentar 2010, Art. 10 N. 12, N. 12.1).

**7.3.2.** Beim Konzept des «beneficial owner» in den Verteilungsnormen des OECD-MA in Bezug auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, handelt es sich um eine Anspruchsvoraussetzung für die Geltendmachung von Abkommensvorteilen, mit welchen eine allfällige Doppelbesteuerung vermieden werden soll (BEAT BAUMGARTNER, Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Zürich/Basel/Genf 2010, S. 222 ff. insbesondere S. 223). Der Staatsvertrag 10 bezweckt anders als das DBA-USA 96 bzw. die dem OECD-MA nachgebildeten Abkommen aber nicht die Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern die Übermittlung von Informationen zu möglichen Steuerdelikten («tax fraud or the like») gegenüber den USA. Der Begriff «beneficially owned» steht im Staatsvertrag 10 dementsprechend in einem anderen Zusammenhang als in den Verteilungsnormen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren des DBA-USA 96 bzw. des OECD-MA. Diesem Umstand, insbesondere dem Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10, ist bei dessen Auslegung Rechnung zu tragen (vgl. E. 5.1.3 sowie BVGE 2010/07 E. 3.5.2). Trotz unterschiedlicher Ziel- und Zwecksetzung des Konzepts des «beneficial owner» in den Verteilungsnormen des DBA-USA 96 bzw. des OECD-MA einerseits und des Identifikationskriteriums «beneficially owned» im Staatsvertrag 10 andererseits, dient dieser Begriff aber in beiden Fällen dazu, die Intensität der Beziehung zwischen einem Steuersubjekt und einem Steuerobjekt aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Es erscheint daher sinnvoll und zweckdienlich, die erwähnte Rechtsprechung und Lehre zum Konzept des «beneficial owner» des OECD-MA als Anhaltspunkt in die Auslegung des Begriffs «beneficially owned» des Staatsvertrags 10 heranzuziehen. Vor allem ist die bisher in der Lehre erarbeitete und in der Rechtsprechung bestätigte Auffassung beachtenswert, dass sich das Konzept des «beneficial owner» anhand einer sog. «substance over form»-Betrachtung auf die wirtschaftliche Realität bezieht und nicht auf die (zivilrechtliche) Form

abstellt (statt vieler Entscheid des England and Wales Court of Appeal, Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank N.A., London Branch, 2. März 2006, Nr. A3/2005/2497; BAUMGARTNER, a.a.O., S. 102).

Das Konzept des «beneficial owner» im DBA-USA 96 bzw. im OECD-MA als Anspruchsvoraussetzung stellt auf den Umfang der Entscheidungsbefugnisse des Steuersubjekts hinsichtlich der Verwendung des massgeblichen Objekts ab, wodurch eine nur als für Rechnung der interessierenden Partei handelnde Treuhänderin oder Verwalterin (wie agents, nominees oder conduit companies) von den Abkommensvorteilen ausgeschlossen werden soll (BAUMGARTNER, a.a.O., S. 115 ff., insbesondere S. 117 und die hier verwiesene Literatur und Rechtsprechung). Anders als im DBA-USA 96 (Gewährung von Abkommensvorteilen bei Qualifikation als «beneficial owner») hat das Identifikationskriterium «beneficially owned» im Staatsvertrag 10 die Funktion, sicherzustellen, dass Kontoinformationen von einer «US Person» an die amerikanischen Steuerbehörden weitergeleitet werden, wenn diese steuerrechtlich ein körperschaftliches Gebilde vorgeschoben hat, um ihre Deklarationspflicht für das sich auf dem Konto der Gesellschaft befindliche Vermögen und für die daraus erzielten Einkünften zu umgehen. Der Begriff «beneficially owned» im Staatsvertrag 10 soll also dazu dienen, die Konstellationen zu erfassen, bei welchen unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise («substance over form») die «offshore company» lediglich zur Umgehung von steuerrechtlichen Meldepflichten bzw. allenfalls zum Zweck der Steuerhinterziehung gegenüber den USA genutzt wurde.

In Anlehnung an das massgebliche Kriterium «Entscheidungsbefugnisse» beim Konzept des «beneficial owner» des DBA-USA 96 bzw. des OECD-MA, ist daher für eine mögliche wirtschaftliche Berechtigung («beneficially owned») an einem «offshore company account» im Sinne des Staatsvertrags 10 entscheidend, inwiefern die «US Person» das sich auf dem UBS Konto der «offshore company» befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte. Diese nach den Auslegungsgrundsätzen von Art. 31 Abs. 1 VRK hergeleitete Begriffsdefinition entspricht denn auch dem Verständnis der Vertragsparteien hinsichtlich des «beneficial owner» in der Kategorie 2/B/a, nach welchem der «beneficial owner» sich dadurch auszeichnet, dass er weiterhin – teilweise oder ganz – die Verwaltung und Verwendung des sich auf dem UBS Konto befindlichen Vermögens leitete und kontrollierte («[...] beneficial owners continued to direct and control, in full or in part, the management and disposition of the assets held in the offshore company account [...]»; vgl. Fussnote 3 im Anhang der englischen Originalversion des Staatsvertrags 10).

Hatte die fragliche «US Person» die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem UBS Konto verwaltet wurde und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden sind, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL, «On Double Taxation Conventions», 3<sup>rd</sup> edition, London/The Hague/Boston 1997, S. 562). Die «offshore company» ist in diesem Fall in einer «substance over form»-Betrachtung im Sinne des Staatsvertrags 10 als transparent anzusehen und die wirtschaftliche Berechtigung am «offshore company account» als gegeben zu erachten. Ob und gegebenenfalls in

welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode von 2001 bis 2008 vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die «offshore company» gewählt wurde.

**7.3.3.** Im Fall einer (liechtensteinischen) Stiftung können nachfolgende Indizien/Kriterien auf die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle bzw. die wirtschaftliche Berechtigung der «US Person» hinweisen (Aufzählung nicht abschliessend):

- Es besteht ein Mandatsvertrag zwischen der «US Person» und dem Stiftungsrat.
- Die «US Person» kann die Stiftungsstatuten jederzeit abändern.
- Die «US Person» ist in einem Beistatut als einzige Begünstigte zu Lebzeiten bezeichnet mit einer Nachfolgeregelung bei deren Ableben.
- Die «US Person» ist in den Stiftungsstatuten als Letztbegünstigte vorgesehen.
- Es besteht Personenidentität zwischen der «US Person» und dem Stiftungsrat sowie der begünstigten Person.
- Die «US Person» hat ein Zeichnungsrecht für die Bankkonten der Stiftung (zum Ganzen MAJA BAUER-BALMELLI/NILS OLAF HARBEKE, Die Liechtensteinische Stiftung im Schweizer Steuerrecht, zsis) 2009 Monatsflash 5/2009, Ziff. 6; RAINER HEPBERGER/WOLFGANG MAUTE, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, Steuerrevue 2004, S. 592 ff.).

Die «US Person» kann also mit anderen Worten auch in der Funktion der von der «offshore company» Begünstigten als wirtschaftlich Berechtigte am UBS Konto angesehen werden, wenn die «US Person» auf Zeitpunkt und Umfang von Zuwendungen an sie selbst im massgeblichen Sinne Einfluss nehmen konnte. Auch in diesem Fall ist unter Beurteilung des rein Faktischen festzustellen, ob die wirtschaftliche Kontrolle und Verfügungsmacht über das sich auf dem «offshore company account» befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte vorgelegen haben.

## **8.**

**8.1.** Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie auf den entsprechenden Formularen der UBS als wirtschaftlich Berechtigte am Konto der Foundation genannt wird. Gemäss ihren Ausführungen sei dies allerdings alleine darauf zurückzuführen, dass sie bei der Kontoeröffnung als Erstbegünstigte im Stiftungsreglement aufgeführt gewesen sei und die wirtschaftliche Berechtigung daher am ehesten ihr habe zugeordnet werden können. Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend, dass ihr das Stiftungsvermögen weder wirtschaftlich noch steuerlich zugerechnet werden könne, da sie weder Eigentum am Stiftungsvermögen noch Zugriff auf dieses habe. Sie gehöre weder dem Stiftungsrat an, noch habe sie je eine Unterschriftsberechtigung für das UBS Konto der Stiftung

innegehabt. Sie habe auch nie irgendwelche Anlageentscheide gefällt oder Geldbezüge vorgenommen. All diese Aufgaben würden alleine vom Stiftungsrat wahrgenommen, welchem durch die Statuten der Stiftung in Bezug auf Vermögensverwendung und Benennung von Begünstigten ein grosses Ermessen zukomme.

Wie unter E. 1.5 festgehalten, sieht sich das Bundesverwaltungsgericht veranlasst, an der Sachverhaltsfeststellung zu den persönlichen Identifikationsmerkmalen in der angefochtenen Schlussverfügung der Vorinstanz festzuhalten und diese nur zu korrigieren, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder wenn die Beschwerdeführerin die Sachverhaltsannahmen der Vorinstanz mittels Urkunden klarerweise und entscheidend entkräftet.

Dementsprechend ist für die vorliegende Entscheidungsfindung nicht von Bedeutung, aus welchen Gründen die Beschwerdeführerin von der UBS als wirtschaftlich Berechtigte am Konto der Foundation genannt wird. Vielmehr handelt es sich dabei um eine Sachverhaltsfeststellung, welche von der Beschwerdeführerin klarerweise und entscheidend zu entkräften ist. Gelingt es ihr nicht, dem Bundesverwaltungsgericht im erwähnten Sinn aufzuzeigen, dass sie zu Unrecht von der UBS AG auf den entsprechenden Formularen als wirtschaftlich Berechtigte am Konto der Foundation genannt wird bzw. sie in den Jahren 2001 bis 2008 zu keinem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS Konto der Foundation befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte hatte, ist an der diesbezüglichen Annahme der Vorinstanz festzuhalten.

**8.2.** Die Beschwerdeführerin verweist in der Beschwerdebegründung auf die Statuten und das Reglement der Stiftung, die ihre Argumentation in Bezug auf die Verfügungsmacht und Kontrolle des Stiftungsvermögens durch den Stiftungsrat der Foundation allenfalls stützen könnten. Abgesehen davon, dass es aufgrund der einschlägigen Nachweispflichten (vgl. vorne E. 8.1) nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts sein kann, Beweismittel zusammen zu tragen, konnten die von der Beschwerdeführerin angerufenen Unterlagen – anders als von ihr angegeben – in den Kontounterlagen der UBS AG im angelegten Dossier bei der ESTV nicht vorgefunden werden. Es kann demnach nicht davon gesprochen werden, die Beschwerdeführerin habe die Annahme der Vorinstanz bezüglich ihrer wirtschaftlichen Berechtigung am Konto der Foundation klarerweise und entscheidend zu entkräften

vermocht. Die Beschwerdeführerin hat daher nach den obstehenden Ausführungen als wirtschaftlich Berechtigte am UBS Konto der Foundation zu gelten.

Ohne dass es dessen damit noch bedurft hätte, wird dieser Schluss aufgrund der nachfolgenden Ausführungen noch erhärtet: Im angelegten Dossier bei der ESTV befinden sich unter anderem Kreditkartenauszüge aus den Jahren 2002 und 2003, auf welchen die Beschwerdeführerin als Inhaberin dieses Kreditkartenkontos genannt wird. Diese Belege enthalten Abrechnungen über den Kauf von Luxusgütern sowie eine jeweilige handschriftliche Notiz, dass der auf dem Kreditkartenkonto aufgelaufene Betrag über das UBS Konto der Foundation beglichen werden soll. In den zeitlich zusammenfallenden Abrechnungen für das UBS Konto der Foundation werden diese Beträge dann auch als Überweisungen an das Kreditkartenkonto der Beschwerdeführerin ausgewiesen. Zudem befinden sich im Dossier auch Rechnungen eines Schmuckgeschäfts, welche ebenfalls über das UBS Konto der Foundation beglichen werden sollten. Es zeigen sich damit weitere starke Indizien dafür, dass die Beschwerdeführerin auch nach der Gründung der Foundation im Jahre 2002 weiterhin die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem UBS Konto befindliche Vermögen ausüben konnte, indem sie selbstbestimmte persönliche Ausgaben über das UBS Konto der Foundation finanzieren liess. Sie hat in diesem Sinne auf Zeitpunkt sowie Umfang von Zuwendungen des Stiftungsvermögens an sie selbst massgeblichen Einfluss ausgeübt.

**8.3.** Damit ist auch das dritte Identifikationskriterium der Kategorie 2/B/b des Anhangs des Staatsvertrags 10 in Bezug auf die Beschwerdeführerin erfüllt.

## **9.**

**9.1.** Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 hat im Fall der Beschwerdeführerin zudem der begründete Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» zu bestehen, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann. Für die Kategorie 2/B/b ergibt sich dieser Verdacht daraus, dass die Beschwerdeführerin es als eine in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person – trotz Aufforderung der ESTV – zu beweisen unterliess, dass sie ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der Foundation erfüllt habe, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der

FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahren einzuholen (vgl. E 2.3, auch zum Folgenden). Sind alsdann die im Staatsvertrag 10 beschriebenen Kontoeigenschaften (Ziff. 2 Bst. B/b) vorhanden, so besteht im zu beurteilenden Fall der begründete Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» im Rahmen des Staatsvertrags 10.

Bezüglich der Kontoeigenschaften wird im Staatsvertrag 10 verlangt, dass auf dem UBS-Konto innerhalb von einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielt worden sind. Im Sinne des Staatsvertrags 10 werden für die Berechnung der Durchschnittseinkünfte das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und die Kapitalgewinne (die als 50% der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden) herangezogen. Der Anhang zum Staatsvertrag 10 legt vertragsautonom fest, wie die Kapitalgewinne für den Zweck der Kontoanalyse berechnet werden und es besteht damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (vgl. oben E 2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3).

**9.2.** Die ESTV setzte der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 17. Mai 2010 Frist bis zum 30. Juni 2010, um sie (die ESTV) zu ermächtigen, beim IRS Kopien ihrer FBAR-Erklärungen einzuholen. Die Beschwerdeführerin erteilte der ESTV innert Frist keine solche Ermächtigung. Das UBS Konto der Foundation hat gemäss den an die ESTV eingereichten Bankunterlagen mindestens drei Jahre zwischen 1999 und 2008 bestanden (damit einschliesslich eines vom Ersuchen erfassten Jahres) und gemäss der Dossieranalyse der Vorinstanz sind auf dem Konto der Foundation in den Jahren 2004 bis 2006 (damit einschliesslich eines vom Ersuchen erfassten Jahres) Einkünfte in der Höhe von Fr. 300'460.-- erzielt worden, d.h. im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren mehr als durchschnittlich Fr. 100'000.-- pro Jahr. Der von der Beschwerdeführerin angeführte allfällige Kapitalverlust von Fr. 81'297.-- ist für die Berechnung der Durchschnittseinkünfte unerheblich (vgl. oben E. 2.4).

Die vorausgesetzten Kontoeigenschaften gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sind hiermit für das UBS Konto der Foundation erfüllt und die Beschwerdeführerin hat es unterlassen nachzuweisen, dass sie ihren steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der Foundation als Offshore-Gesellschaft

nachgekommen ist. Gemäss der einschlägigen Bestimmung im Anhang zum Staatsvertrag 10 besteht somit in ihrem Fall der begründete Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte».

**10.**

Nach dem Gesagten sind in Bezug auf die Beschwerdeführerin alle Voraussetzungen, namentlich die Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sowie das Vorliegen eines begründeten Verdachts auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» (inkl. die hierfür verlangten Kontoeigenschaften) gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10, für die Gewährung der Amtshilfe vorhanden und die Beschwerde ist abzuweisen.

**11.**

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 20'000.-- 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 gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteienschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**12.**

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 20'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

**3.**

Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Piera Lazzara

Versand: