



Urteil vom 15. Juni 2011

Besetzung

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

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 (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.

Das vorliegend betroffene Dossier von A. _____ übermittelte die UBS AG der ESTV am 28. September 2009.

E.

Mit Schlussverfügung vom 17. November 2009 entschied die ESTV, dem IRS betreffend A. _____ Amtshilfe zu leisten, weil sie (aus näher dargelegten Gründen) zum Schluss kam, es handle sich um einen Fall gemäss der Kategorie in Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Abkommen 09 (Fälle mit Verdacht auf fortgesetzte und schwere Steuerdelikte), für den gemäss Abkommen 09 Amtshilfe zu leisten sei.

F.

Mit Eingabe vom 14. Januar 2010 erhob A. _____ gegen die vorerwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde (Verfahren A-272/2010).

G.

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 derselben Kategorie 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.

H.

Mit Wiedererwägungsverfügung vom 2. März 2010 verfügte die ESTV, dem IRS gestützt auf dessen Amtshilfegesuch vom 31. August 2009 betreffend A._____ keine Amtshilfe zu leisten. Das Bundesverwaltungsgericht schrieb darauf das Verfahren A-272/2010 am 4. März 2010 zufolge Gegenstandslosigkeit ab.

I.

Im Nachgang zum vorgenannten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. oben Bst. G) 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 IRS 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 Ziff. 2 Protokoll 10 ist dieses ab Unterzeichnung und damit ab dem 31. März 2010 vorläufig anwendbar.

J.

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 von Art. 1 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.

K.

Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

L.

Auf der Grundlage des Staatsvertrags 10 erliess die ESTV am 23. März 2011 eine neue Schlussverfügung gegen A._____, in der sie nunmehr (aus noch näher darzulegenden Gründen) zum Ergebnis gelangte, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie gemäss Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten.

M.

Mit Eingabe vom 19. April 2011 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen diese Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV vollumfänglich aufzuheben, es sei keine Amtshilfe zu leisten und das sie betreffende Amtshilfeverfahren sei einzustellen.

N.

Mit Vernehmlassung vom 18. Mai 2011 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA).

Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben. Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 48 VwVG zur Beschwerde legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) –, die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Zum Bundesrecht in diesem Sinn gehören auch die Normen des für die Schweiz verbindlichen Staatsvertragsrechts (anstelle vieler: BGE 132 II 81 E. 1.3). Vorausgesetzt ist jedoch, dass die staatsvertragliche Bestimmung, deren Verletzung gerügt wird, direkt anwendbar (self-executing) ist. Dies trifft zu, wenn die Bestimmung inhaltlich hinreichend bestimmt und klar ist, um im Einzelfall Grundlage eines Entscheides zu bilden. Die Norm muss justiziabel sein, das heisst, es müssen die Rechte und Pflichten des Einzelnen umschrieben und der Adressat der Norm die rechtsanwendenden Behörden sein. Wie es sich damit verhält, ist von den rechtsanwendenden Behörden zu bestimmen (anstelle vieler: BGE 133 I 286 E. 3.2). Die Frage des self-executing-Charakters bzw. der Justiziabilität der Norm ist dabei für jede einzelne Bestimmung in einem Staatsvertrag gesondert zu prüfen (anstelle vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6668/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 3.1, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 1.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.168).

1.3. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit

einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.5).

2.

Nachfolgend ist zu klären, ob die ESTV gegenüber der Beschwerdeführerin eine weitere Schlussverfügung, jene vom 23. März 2011, erlassen durfte, nachdem sie am 2. März 2010 entschieden hatte, betreffend die Beschwerdeführerin gestützt auf das Amtshilfegesuch des IRS vom 31. August 2009 keine Amtshilfe zu leisten. Dazu sind zunächst die völkerrechtlichen Grundlagen auszulegen.

2.1. Der Staatsvertrag 10 und das Protokoll 10 sind völkerrechtliche Verträge 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 solche sind sie – 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. 2.2.1.), den Zusammenhang (E. 2.2.2.), Ziel und Zweck des Vertrags (E. 2.2.3.) sowie Treu und Glauben. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche nur, aber immerhin, zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Das Prinzip von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (vgl. zum Ganzen anstelle mehrerer: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11.1 und 11.1.3 sowie die auszugsweise zur Publikation vorgesehenen Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1 mit Hinweisen).

2.2.

2.2.1. Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren (siehe auch zuvor E. 2.1.). 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1.1 und E. 6, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.1). Vorbehalten bleibt nach Art. 31 Abs. 4 VRK eine klar manifestierte einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (BVGE 2010/7 E. 3.5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 4.6.2).

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

2.2.3. Ziel und Zweck eines Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Art. 31 VRK spricht sich nicht darüber aus, welchen Quellen Ziel und Zweck eines Vertrags entnommen werden können. Die Lehre unterstreicht diesbezüglich allgemein die Bedeutung des Titels und der Präambel des Vertrags (BVGE 2010/7 E. 3.5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1.3; vgl. 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).

2.3. Die Auslegungsregeln der VRK kommen – wie oben in E. 2.1. 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.3).

2.4. Das Bundesverwaltungsgericht hat verschiedentlich festgehalten, der Staatsvertrag 10 nehme zwar auf Art. 26 DBA-USA 96 Bezug; trotzdem seien aber Begriffe des Staatsvertrags 10 gemäss Art. 31 VRK autonom auszulegen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.3, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.3). Soweit Bestimmungen des Protokolls 10 auszulegen sind, die keinen direkten Zusammenhang mit dem DBA-USA 96 aufweisen, muss dies umso mehr gelten.

3.

3.1. Das Protokoll 10 hält in Art. 3 Ziff. 1 gemäss der einzig massgeblichen englischen Version (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1) fest:

«The treaty request, all decisions rendered and all legal and factual measures taken under the Agreement by UBS and SFTA will remain valid under the amended Agreement.»

Die (nicht massgebliche) deutsche Übersetzung lautet:

«Das Amtshilfeersuchen, alle bereits erlassenen Schlussverfügungen und alle rechtlichen und tatsächlichen Massnahmen der UBS und der ESTV gestützt auf das Abkommen bleiben unter dem geänderten Abkommen in Kraft.»

3.2.

3.2.1. Obwohl die deutsche, die französische und die italienische Übersetzung des Protokolls 10 von «Schlussverfügungen» sprechen («décisions finales» bzw. «decisioni finali»), ergibt sich aus dem einzig massgeblichen englischen Wortlaut von Art. 3 Ziff. 1 Protokoll 10 klar, dass alle Verfügungen der ESTV, also beispielsweise auch die Editionsverfügung vom 1. September 2009 (vgl. Sachverhalt Bst. C), unter dem geänderten Abkommen (das heisst dem Staatsvertrag 10) in Kraft bleiben. Die Auslegung nach dem Wortlaut (oben E. 2.2.1.) führt jedenfalls zum Ergebnis, dass auch Schlussverfügungen, mit denen keine Amtshilfe gewährt wurde, weiterhin in Kraft bleiben. An diesem Auslegungsergebnis ändert der Umstand nichts, dass die Amtshilfeverweigerung allenfalls wiedererwägungsweise verfügt worden ist.

3.2.2. Im Protokoll 10 wurde die Änderung des Abkommens 09 vereinbart. Art. 3 Ziff. 1 Protokoll 10 wurde demnach im Hinblick auf diese Änderung beschlossen und muss im Zusammenhang mit dieser

Änderung

gesehen werden. Art. 3 Protokoll 10 enthält Übergangsregeln. Aus dem Zusammenhang (E. 2.2.2.) ergibt sich damit, dass die Frage des Fortbestands bereits erlassener Verfügungen durch die Vertragsparteien geregelt wurde. Eine weitergehende Interpretation lässt der Zusammenhang allein jedoch nicht zu.

3.2.3. Es ist Ziel und Zweck des Protokolls 10 (E. 2.2.3.), das Abkommen 09 von einer Verständigungsvereinbarung, die sich im Rahmen des übergeordneten Art. 26 DBA-USA 96 zu bewegen hatte, in einen eigenständigen Staatsvertrag umzuwandeln, der diesem Artikel vorgeht. Das Protokoll 10 soll also die Datenlieferung an den IRS im Nachgang zum Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 ermöglichen. Aus der Präambel des Protokolls 10 ergibt sich, dass dieses den Staatsvertrag 10 für die Zukunft ändert: einerseits bestätigen sich die Parteien nämlich, bisher ihre Pflichten erfüllt zu haben («to date the Contracting Parties have complied with their obligations»); andererseits möchten sie die fortgesetzte Anwendung des zuvor geschlossenen Abkommens sicherstellen («to reassure the continuing implementation»). Diese Formulierungen zeigen, dass bereits erledigte Fälle nicht wieder aufgerollt werden sollen. Die gesetzliche Grundlage wurde nur für die nach Anwendbarkeit des neuen Rechts noch zu entscheidenden Dossiers geändert.

3.2.4. Was Treu und Glauben zwischen den Vertragsstaaten anbelangt (E. 2.2.), lässt sich weder die Auffassung, sämtliche bereits erlassenen Schlussverfügungen blieben bestehen, noch die Meinung, die neue gesetzliche Grundlage sei auch auf bereits abgeschlossene Schlussverfügungen anzuwenden, als spitzfindig oder ein *venire contra factum proprium* ansehen.

3.2.5. Die Auslegung nach Art. 31 VRK (insbesondere der Wortlaut sowie Ziel und Zweck) ergibt damit insgesamt, dass die bereits erlassenen Schlussverfügungen Bestand haben sollen und somit nicht in Wiedererwägung zu ziehen sind.

3.2.6. Die Botschaft, die sekundär beigezogen werden kann (vgl. E. 2.1.), trägt nichts zur Auslegung bei. Das dort Geschriebene geht nicht über Art. 3 Ziff. 1 des Protokolls 10 hinaus.

Hingegen weisen die Umstände des Vertragsabschlusses (E. 2.1.) ebenfalls darauf hin, dass auch jene Schlussverfügungen der ESTV, welche die Amtshilfe verweigerten, in Kraft bleiben. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses war nämlich bekannt, dass die ESTV in rund zwanzig Fällen ihre ursprünglichen Schlussverfügungen in Wiedererwägung gezogen und das Bundesverwaltungsgericht daraufhin die bei ihm hängigen Beschwerden zufolge Gegenstandslosigkeit abgeschrieben hatte. Nun ist davon auszugehen, dass die ESTV den Bundesrat über diesen Umstand informiert hatte. Überdies waren einige der Entscheide auf der Internetseite des Bundesverwaltungsgerichts aufgeschaltet worden. Zudem war von verschiedenen Medien über die Wiedererwägungsverfügungen und die Abschreibungsentscheide berichtet worden. Es wäre daher den Vertragsparteien möglich gewesen, im Protokoll 10 festzulegen, dass der Staatsvertrag 10 auf alle, auch auf die bereits abgeschlossenen Fälle anzuwenden sei. Mit anderen Worten mussten sich die Vertragsparteien der Tragweite der von ihnen gewählten Formulierung («all decisions rendered [...] remain valid») bewusst gewesen sein.

Die subsidiären Auslegungsmittel stützen damit die Auslegung nach Art. 31 VRK.

3.2.7. Damit ergibt die Auslegung von Art. 3 Ziff. 1 des Protokolls 10, dass alle bereits erlassenen (Schluss-)Verfügungen der ESTV in Kraft bleiben sollen. Neben jenen, mit denen Amtshilfe gewährt wurde, sollen auch jene, mit denen die Amtshilfe abgewiesen wurde, bestehen bleiben.

Die Norm ist inhaltlich hinreichend bestimmt und klar, um Grundlage eines Entscheids zu bilden. Damit ist sie vorliegend anwendbar (E. 1.2.).

3.2.8. Dieses Resultat deckt sich im Übrigen auch mit dem im Entscheid A-6274/2010 vom 31. März 2011 festgehaltenen Ergebnis, dass im Massenverfahren bei einer Rechtsänderung in der Regel einige hängige Verfahren nach altem, andere nach neuem Recht zu beurteilen sein werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.6.1). Der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) ist Genüge getan, wenn einerseits alle vor der Rechtsänderung vor Bundesverwaltungsgericht angefochtenen Fälle und andererseits alle nach der Rechtsänderung beurteilten Fälle gleich behandelt werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6274/2010 vom 31. März 2011 E. 2.5.3 mit Hinweisen).

3.3. Somit führt bereits die Auslegung von Art. 3 Ziff. 1 des Protokolls 10 zur Gutheissung der Beschwerde. Selbst wenn aber angenommen würde, die Auslegung sei nicht eindeutig, wäre die Beschwerde gutzuheissen. Dies aus folgenden Gründen:

4.

4.1.

4.1.1. Allgemein wird zwischen formeller und materieller Rechtskraft unterschieden. Eine Verfügung (bzw. ein Beschwerdeentscheid) wird formell rechtskräftig, wenn sie endgültig ist, wenn die Frist für die Einlegung eines ordentlichen Rechtsmittels unbenutzt abgelaufen ist, wenn die Parteien rechtsgültig darauf verzichtet haben, ein solches einzulegen, oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen haben (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, Bd. II, 3. Aufl., Bern 2011, Ziff. 2.4.1 S. 378; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 990 f.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 6; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, *Le réexamen et la révision des décisions administratives*, in: François Bohnet [Hrsg.], *Quelques actions en annulation*, Neuchâtel 2007, S. 195 ff., 198 f. Rz. 5 f.; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 387 und Rz. 714).

4.1.2. Materielle Rechtskraft bedeutet, dass ein Entscheid nicht erneut zum Gegenstand eines Justizverfahrens gemacht werden kann, ausser er werde zuvor durch das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision umgestossen. Im Verwaltungsrecht ist die materielle Rechtskraft lediglich auf Erkenntnisse der Beschwerdebehörden anwendbar (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 31 Rz. 9; ZEN-RUFFINEN, a.a.O., S. 201 Rz. 10). Sie setzt voraus, dass der Entscheid in formelle Rechtskraft erwachsen ist. Im Übrigen sind jedoch formelle und materielle Rechtskraft streng auseinanderzuhalten. Die materielle Rechtskraft beschlägt die Frage der Bindung der Behörden an eine Verfügung, das heisst die Frage der Widerrufbarkeit einer Verfügung; bei der formellen Rechtskraft hingegen geht es um die Anfechtbarkeit der Verfügung seitens der Betroffenen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 992 f.).

4.1.3. Im Gegensatz zu (blossen) Verfügungen werden Rechtsmittelentscheide, auch wenn sie von einer Verwaltungsbehörde erlassen wurden, materiell rechtskräftig. Dem Abschreibungsbeschluss infolge Gegenstandslosigkeit kommt indessen keine materielle Rechtskraft zu: Beim Beschwerderückzug durch die beschwerdeführende

Person wird die angefochtene Verfügung formell rechtskräftig; anerkennt hingegen die Verwaltungsbehörde die Vorbringen der beschwerdeführenden Person vollumfänglich und zieht sie dementsprechend ihre ursprüngliche Verfügung in Wiedererwägung, erwächst die neu erlassene Verfügung in formelle Rechtskraft (KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 715; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.225).

4.1.4. Die Änderung einer Verfügung durch die Verwaltungsbehörde, die sie erlassen hat, ist grundsätzlich sowohl vor als auch nach Eintritt der formellen Rechtskraft möglich. Nach Eintritt der formellen Rechtskraft sind die Voraussetzungen für eine Neubeurteilung allerdings strenger, weil dem Gebot der Rechtssicherheit und dem Vertrauensschutzprinzip dann grössere Bedeutung zukommen als vorher. Verfügungen über dauernde Rechtsverhältnisse können wegen einer Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse nachträglich fehlerhaft und unter gewissen Voraussetzungen widerrufen werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-634/2009 vom 9. Februar 2010 E. 2.1.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 995 und 999 mit Hinweis auf BGE 121 II 273, 276 f.).

4.2.

4.2.1. Eine Verfügung ist fehlerhaft, wenn sie hinsichtlich Zustandekommen, Form oder Inhalt Rechtsnormen verletzt. Ursprünglich fehlerhaft ist eine Verfügung, wenn ihr bereits bei ihrem Erlass ein Rechtsfehler anhaftete. Nachträgliche Fehlerhaftigkeit bedeutet, dass die Verfügung bei ihrem Erlass einwandfrei war, sich jedoch die rechtlichen oder tatsächlichen Verhältnisse seit ihrem Erlass dermassen geändert haben, dass sie nunmehr neu als mangelhaft erscheint. Nur Dauerverfügungen können nachträglich fehlerhaft werden, da sich nur bei ihnen die Rechtsfolgen in die Zukunft hinein auswirken (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 31 Rz. 10 ff. und Rz. 45; ANNETTE GUCKELBERGER, Der Widerruf von Verfügungen im schweizerischen Verwaltungsrecht, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 2007 S. 293 ff., S. 296 f.; ZENRUFFINEN, a.a.O., S. 202 Rz. 14).

4.2.2. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann eine inhaltlich unrichtige Verfügung nach Ablauf der Rechtsmittelfrist grundsätzlich unter bestimmten Voraussetzungen zurückgenommen werden. Dies ist insbesondere der Fall, wenn revisionsähnliche Tatbestände vorliegen

(BGE 136 II 177 E. 2.1, BGE 124 II 1 E. 3a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8636/2007 vom 23. Juni 2008 E. 4; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 31 Rz. 37). Werden – wie im VwVG – die Voraussetzungen des Widerrufs im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt, hat die widerrufende Behörde eine Interessenabwägung vorzunehmen. Dabei hat sie die Interessen an der richtigen Anwendung des objektiven Rechts und der Rechtsgleichheit einerseits und diejenigen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes andererseits zu berücksichtigen, wobei letztere besonders beim Widerruf zulasten von Betroffenen ins Gewicht fallen. Danach sind das Interesse an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts bzw. der öffentlichen Interessen und dasjenige an der Wahrung der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes gegeneinander abzuwägen. In der Regel geht das Postulat der Rechtssicherheit dem Interesse an der Durchsetzung des objektiven Rechts vor. Ein Widerruf ist in der Regel nicht zulässig, wenn durch die Verfügung ein subjektives Recht begründet wurde oder die behördliche Anordnung in einem Verfahren ergangen ist, in dem die sich gegenüberstehenden Interessen einer Gesamtwürdigung zu unterziehen waren, oder wenn die betroffene Person von einer ihr durch die Verfügung eingeräumten Befugnis bereits Gebrauch gemacht hat. Auch in diesen Fällen kann ein Widerruf jedoch ausnahmsweise in Frage kommen, wenn er durch ein besonders gewichtiges öffentliches Interesse geboten ist (BGE 137 I 69 E. E. 2.3, BGE 135 V 201 E. 6.2 ff., BGE 121 II 273 E. 1a/aa mit Hinweisen, BGE 105 Ia 315 E. 2a, BGE 100 Ib 299 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8636/2007 vom 23. Juni 2008 E. 4; MOOR/POLTIER, a.a.O., Ziff. 2.4.3.1 S. 383, Ziff. 2.4.3.3 S. 387 ff., Ziff. 2.4.3.5 S. 390 ff. und Ziff. 2.4.3.6 S. 395 f.; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 31 Rz. 49 ff.; GUCKELBERGER, a.a.O., S. 298 ff.; ZEN-RUFFINEN, a.a.O., S. 239 ff. Rz. 103 ff.; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 423; differenzierter: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1002 ff. und Rz. 1033 ff.; kritisch: PETER SALADIN, Wiedererwägung und Widerruf formell rechtskräftiger Verfügungen, in: Eidgenössisches Versicherungsgericht [Hrsg.], Sozialversicherungsrecht im Wandel, Festschrift 75 Jahre Eidgenössisches Versicherungsgericht, Bern 1992, S. 113 ff., 125 f.). Zu den gewichtigen öffentlichen Interessen, die auch in diesen Fällen einen Widerruf zulassen, gehören die Polizeigüter im engeren Sinn (wie Leib und Leben), die Sicherung der Wasserversorgung oder der Schutz einer besonders wertvollen Landschaft. Zu prüfen ist immer der konkrete Einzelfall (GUCKELBERGER, a.a.O., S. 303).

Daneben gibt es auch Fallgruppen, bei denen Gesetzmässigkeitsinteressen eher überwiegen. Dazu gehören Fälle, in denen auf die Verfügung durch unrichtige oder unvollständige Angaben eingewirkt wurde, gewichtige öffentliche Interessen vorliegen oder der rechtswidrige Zustand lange fortauern würde (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 31 Rz. 56 ff.).

4.2.3. Der Widerruf von Verfügungen, über die ein Gericht oder eine verwaltungsunabhängige Rekurskommission materiell entschieden hat, ist grundsätzlich unzulässig. Ein solches Verfahren kann unter Vorbehalt der Revision nicht wieder aufgenommen werden (ZEN-RUFFINEN, a.a.O., S. 201 Rz. 10). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht, wenn ein gerichtliches Urteil einen Dauerzustand schafft. In diesem Fall kann es der Verwaltung nicht unter allen Umständen verwehrt sein, gestützt auf veränderte Verhältnisse oder neue Erkenntnisse eine Verfügung zu treffen, die im Ergebnis das früher gefällte Urteil aufhebt. Geändert wird in einem solchen Fall nicht der Rechtsmittelentscheid, sondern es kommt wegen gewandelter (und bislang noch nicht beurteilter) Umstände zu einer neuen erstinstanzlichen Regelung des Rechtsverhältnisses für die Zukunft (BGE 97 I 748 E. 4b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8636/2007 vom 23. Juni 2008 E. 4.1; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1025 mit Hinweisen; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 31 Rz. 27 f.).

4.3. Amtshilfegesuche beziehen sich auf einen Sachverhalt, der sich in der Vergangenheit ereignete. Im Amtshilfeverfahren wird nicht materiell über die Sache entschieden. Der ersuchende Staat kann einen neuen Entscheid erwirken, indem er sich auf neu in Kraft getretenes Recht oder neue Erkenntnisse stützt. Die Neuerungen können marginal sein. Die Ablehnung einer Amtshilfeleistung ist daher nicht definitiv. Insofern besteht kein Rechtsschutzinteresse an der definitiven Verweigerung der Amtshilfe (vgl. betreffend Auslieferungsgesuche: BGE 112 Ib 215 E. 4, BGE 109 Ib 156 E. 3b; betreffend Rechtshilfe: Urteil des Bundesgerichts 1A.58/2003 vom 12. September 2003 E. 2.1.1).

4.4. Neben der Amtshilfe auf Ersuchen gibt es die automatische und die spontane Amtshilfe. Von automatischer Amtshilfe wird gesprochen, wenn bestimmte Auskünfte einem anderen Staat regelmässig übermittelt werden. Bei der spontanen Amtshilfe werden Kenntnisse, die der ersuchte Staat im Rahmen eines Verfahrens erlangt und die nach seiner Auffassung für den ersuchenden Staat von Interesse sein könnten,

diesem übermittelt. Die Schweiz kennt im internationalen Steuerrecht nur die Amtshilfe auf Ersuchen (STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Jusletter vom 12. Oktober 2009 [www.jusletter.ch], Rz. 107).

5.

5.1. In ihrer Schlussverfügung vom 23. März 2011 begründet die ESTV deren Erlass damit, wiederholte Amtshilfegesuche in der gleichen Sache seien zulässig, wenn entweder die tatbeständliche Grundlage des Gesuchs ergänzt werde oder die Rechtsgrundlage geändert worden sei, so dass nunmehr die Gewährung von Amtshilfe möglich erscheine. Damit stelle sich die Frage, ob ein früheres Gesuch mit anderer Rechtsgrundlage materiell rechtskräftig beurteilt worden sei, gar nicht, da es um die Anwendung eines anderen Erlasses, hier des Staatsvertrags 10, gehe. Der Grundsatz von Treu und Glauben stehe dem nicht entgegen, weil sich der Vertrauensschutz nur auf unveränderte Sach- und Rechtsgrundlagen beziehe. Bei einer Interessenabwägung würden nicht die privaten Interessen, sondern das öffentliche Interesse an der vollständigen Erfüllung des Staatsvertrags 10 überwiegen. Gerade weil es teilweise vom Zufall abhängig gewesen sei, welche Gesuche früher und welche später behandelt worden seien, dränge es sich auf, alle betroffenen Personen soweit möglich gleich zu behandeln und nicht Einzelne von zufälligen zeitlichen Konstellationen profitieren zu lassen.

5.2. Die Beschwerdeführerin macht dagegen in ihrer Beschwerdeschrift vom 19. April 2011 insbesondere geltend, die Wiedererwägungsverfügung der ESTV vom 2. März 2010 sei formell rechtskräftig. Ein weiterer Widerruf komme nur in Frage, wenn dem Interesse an der richtigen Anwendung des objektiven Rechts der Vorrang vor den Interessen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zukomme.

Des Weiteren sei die Verfügung auch materiell rechtskräftig geworden, weil mit dem materiell rechtskräftigen Pilotentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 stellvertretend für alle weiteren damals hängigen Verfahren entschieden worden sei, dass gestützt auf das Abkommen 09 keine Amtshilfe für Steuerhinterziehung geleistet werden dürfe. Andernfalls würde ihr (der Beschwerdeführerin) nachträglich ein erheblicher Nachteil erwachsen, da sie sich zum damaligen Zeitpunkt mangels aktuellen Rechtsschutzinteresses nicht gegen die Wiedererwägungsverfügung habe zur Wehr setzen können und es zum heutigen Zeitpunkt aufgrund formeller Rechtskraft der Entscheide ebenfalls nicht mehr könne.

Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, zwar habe sich die Rechtsgrundlage geändert, das Amtshilfeersuchen selbst sei aber nur einmal gestellt worden. Zum Zeitpunkt der vorläufigen Anwendung des Staatsvertrags 10 seien die hängigen Amtshilfeersuchen gestützt auf die neue Rechtsgrundlage zu behandeln gewesen. Dies sage aber nichts aus über die Behandlung bereits rechtskräftig erledigter Verfügungen. In ihrem Fall sei die Amtshilfe materiell rechtskräftig verweigert worden. Daran ändere auch nichts, dass das Protokoll 10 die Bearbeitung des Amtshilfeersuchens vom 31. August 2009 anhand des revidierten Vertrags statuieren und dass das Protokoll 10 in Art. 3 festhalte, das Amtshilfeersuchen, alle bereits erlassenen Schlussverfügungen und alle rechtlichen und tatsächlichen Massnahmen der UBS und der ESTV blieben unter dem geänderten Abkommen in Kraft. Diese Klausel besage lediglich, dass bereits unter dem Abkommen 09 erlassene Schlussverfügungen in Anwendung des Staatsvertrags 10 nicht noch einmal neu zu erlassen seien, sondern unter dem Staatsvertrag 10 bestehen blieben sowie dass für die künftige Amtshilfeleistung kein neues Amtshilfeersuchen gestellt werden müsse. Schliesslich macht die Beschwerdeführerin konkrete Ausführungen zur Güterabwägung und das Fehlen derselben in der Schlussverfügung der ESTV vom 23. März 2011.

5.3. In ihrer Vernehmlassung vom 18. Mai 2011 verweist die ESTV lediglich auf die Schlussverfügung vom 23. März 2011.

6.

6.1. Vorliegend steht ausser Zweifel, dass die Verfügung der ESTV vom 2. März 2010, mit welcher diese die Amtshilfe wiedererwägungsweise verweigerte, in formelle Rechtskraft erwachsen ist. Die Rechtsmittelfrist ist abgelaufen. Zudem wurde die Verfügung durch den Abschreibungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 4. März 2010 rechtskräftig (siehe E. 4.1.1. und E. 4.1.3.). Ob sie auch materiell rechtskräftig wurde, wie dies die Beschwerdeführerin vorbringt, kann mit Blick auf das Ergebnis dieses Urteils offengelassen werden, zumal die ESTV selbst bei einer materiell rechtskräftigen Verfügung den Sachverhalt unter bestimmten Umständen neu hätte beurteilen können (siehe E. 4.2.3.). Eine formell rechtskräftige Verfügung durfte die ESTV widerrufen, sofern die entsprechenden Voraussetzungen gegeben waren. Der Widerruf hat nach Eintritt der formellen Rechtskraft jedoch erhöhten Anforderungen an die Rechtssicherheit und den Vertrauensschutz zu genügen (E. 4.2.2.). Damit ist nachfolgend zu prüfen, ob tatsächlich alle Voraussetzungen für einen Widerruf erfüllt waren.

6.2. Die Wiedererwägungsverfügung vom 2. März 2010 entsprach zum Zeitpunkt ihres Erlasses der gesetzlichen Grundlage. Am 31. März 2010 änderte sich diese. Damit konnte die Wiedererwägungsverfügung allenfalls nachträglich fehlerhaft geworden sein, jedoch nur, wenn ihr ein Dauersachverhalt zugrunde lag (vgl. E. 4.2.1.).

6.2.1. Ein Entscheid über die Leistung von Amtshilfe wird nur eingeschränkt rechtskräftig, weil derselbe Sachverhalt ein weiteres Mal beurteilt werden kann. Nach dem oben Gesagten ist eine Neubeurteilung jedoch nur dann möglich, wenn der ersuchende Staat aufgrund neuer Erkenntnisse oder geänderter Verhältnisse ein weiteres Amtshilfegesuch in derselben Sache stellt (vgl. E. 4.3.).

Grundsätzlich handelt es sich somit bei einer Verfügung, mit welcher die Leistung von Amtshilfe abgelehnt oder gewährt wird, nicht um eine Dauerverfügung. Eine solche Verfügung stellt nur für den Moment fest, was gilt. Beurteilt wird, ob aufgrund eines konkreten Amtshilfegesuchs dem ersuchenden Staat in einem konkreten Zeitpunkt Amtshilfe zu leisten ist. Nach Eintritt der formellen Rechtskraft der Schlussverfügung kann deshalb nur auf diese zurückgekommen werden, wenn sie sich als ursprünglich fehlerhaft erweist. Ändern sich die Umstände im Nachhinein, muss ein neues Verfahren durch den ersuchenden Staat ausgelöst werden (oben E. 4.3.).

6.2.2. Der vorliegende Fall weist demgegenüber die Besonderheit auf, dass das Amtshilfeersuchen des IRS vom 31. August 2009 nicht einen einzelnen konkreten Sachverhalt betrifft. Es ist so formuliert, dass gemäss den Schätzungen der Vertragsparteien rund 4'450 Konten davon betroffen sind (Art. 1 Abkommen 09 und Art. 1 Staatsvertrag 10). Demzufolge ist es nicht mit dem Erlass einer einzigen Schlussverfügung erledigt. Das ändert jedoch nichts daran, dass der Einzelfall abgeschlossen ist, sobald eine ihn betreffende Schlussverfügung in formelle Rechtskraft erwachsen ist. Dass das Amtshilfegesuch weiterhin Bestand hat, somit fort dauert, macht die den Einzelfall betreffende Schlussverfügung nicht zu einer Dauerverfügung. Trotz des Fortbestands des Amtshilfeersuchens müsste der IRS neue Tatsachen oder eine neue Rechtsgrundlage geltend machen, wenn er für den abgeschlossenen Einzelfall eine neue Schlussverfügung erwirken wollte. Es ist nicht Sache des ersuchten Staates, dem ersuchenden Staat von sich aus Amtshilfe zu leisten, wenn sich die rechtlichen Grundlagen ändern. Im Gegenteil ist es

Sache des ersuchenden Staates, diesfalls erneut auf den ersuchten Staat zuzukommen und ein weiteres Amtshilfegesuch zu stellen. Eine andere Auffassung würde auf spontane Amtshilfe hinauslaufen, die die Schweiz im Steuerrecht nicht kennt (siehe oben E. 4.4.) und die auch mit dem Staatsvertrag 10 nicht eingeführt werden sollte, setzt dieser doch ausdrücklich ein Gesuch des IRS voraus.

Gemäss Art. 3 Ziff. 1 Protokoll 10 bleibt unter anderem das Amtshilfeersuchen des IRS vom 31. August 2009 auch unter dem neuen Recht (dem Staatsvertrag 10) in Kraft. Das bedeutet aber nur, dass der IRS unter dem Staatsvertrag 10 für die noch nicht beurteilten Fälle kein neues Amtshilfegesuch stellen musste. Der Fall der Beschwerdeführerin war aber zu diesem Zeitpunkt bereits entschieden. So hält denn die Wiedererwägungsverfügung der ESTV vom 2. März 2010 zu Recht fest, es werde dem IRS *gestützt auf das Amtshilfegesuch vom 31. August 2009* keine Amtshilfe geleistet.

6.3. Damit ist die Beschwerde gutzuheissen und die Schlussverfügung der ESTV vom 23. März 2011 aufzuheben. Dem IRS ist keine Amtshilfe zu leisten.

Unter diesen Umständen können Ausführungen zu den weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin unterbleiben.

7.

Ausgangsgemäss sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Der Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung von Fr. 20'000.-- zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 8 ff. sowie Art. 13 f. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, SR 173.320.2).

8.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. März 2011 wird aufgehoben.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 10'000.-- wird dieser zurückerstattet.

Die Beschwerdeführerin wird gebeten, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 20'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Susanne Raas

Versand: