

STAATSVETRAGSRECHT — ACCORDS
INTERNATIONAUX — ACCORDI
INTERNAZIONALI

0.1 Internationales Recht im Allgemeinen
Droit international public général
Diritto internazionale pubblico generale

64

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung,
Task Force Amtshilfe USA
A-4911/2010 vom 30. November 2010

Amtshilfe. Persönliche Identifikationsmerkmale. Kriterium des Wohnsitzes. Grundsatzurteil.

Art. 31 ff. Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (nachfolgend: VRK). Art. 3 Abs. 2 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 (nachfolgend: DBA-USA 96). Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Abkommen vom 19. August 2009 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 (mit Anhang und Erkl.) in der Fassung vom 31. März 2010 (nachfolgend: Staatsvertrag 10).

1. Ob eine Person unter den Staatsvertrag 10 fällt (persönliche Identifikationsmerkmale), beurteilt sich mit Bezug auf die Rechtsprechung zum Tatverdacht bei allgemeinen Amtshilfefällen. Das Bundesverwaltungsgericht korrigiert Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz nur, wenn darin

offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten. Erscheint die Annahme der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend die persönlichen Identifikationsmerkmale begründet, obliegt es der betroffenen Person, diese klarerweise und entscheidend zu entkräften, indem sie direkt und ohne Weiterungen nachweist, dass sie zu Unrecht ins Amtshilfeverfahren einbezogen wurde (E. 1.4.2 f. und E. 6).

2. Der Begriff des « Wohnsitzes » (« US domiciled ») ist gemäss VRK auszulegen. Die Auslegungsregel von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 ist nicht massgeblich (E. 4).
3. Der Begriff « US domiciled » ist gemäss dem übereinstimmenden Sprachgebrauch in den Vertragsstaaten zu verstehen. Eine vom Amtshilfeverfahren betroffene Person gilt als « US domiciled », wenn sie dort im abkommensrelevanten Zeitpunkt ihren Lebensmittelpunkt respektive überwiegend ihren Lebensmittelpunkt hatte (E. 5).

Entraide administrative. Eléments permettant l'identification personnelle. Critère du domicile. Arrêt de principe.

Art. 31 ss Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (ci-après: CV). Art. 3 al. 2 Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après: CDI-USA 96). Ch. 1 let. A annexe à l'Accord du 19 août 2009 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique relative à la société de droit suisse UBS S.A. (avec annexe et déclarations) dans sa version du 31 mars 2010 (ci-après: Convention 10).

1. La question de savoir si une personne tombe sous le coup de la Convention 10 (critères d'identification personnelle) se résout sur la base de la jurisprudence relative au soupçon initial dans les cas ordinaires d'entraide administrative. Le Tribunal administratif fédéral ne corrige les constatations de fait de l'autorité inférieure à ce sujet que si elles présentent des erreurs, lacunes ou contradictions manifestes. Si l'hypothèse de l'Administration fédérale des contributions relative aux critères d'identification personnelle paraît fondée, il appartient à la personne concernée

de la réfuter de manière claire et décisive, en prouvant sur le champ et sans réserve que c'est à tort qu'elle est visée par la procédure d'entraide administrative (consid. 1.4.2 s. et consid. 6).

2. La notion de « domicile » (« US domiciled ») doit être interprétée conformément à la CV. La règle d'interprétation de l'art. 3 al. 2 CDI-USA 96 n'est pas applicable (consid. 4).
3. Le terme de « US domiciled » doit être compris selon l'usage concordant qui en est fait dans les langues des Etats signataires. Une personne faisant l'objet d'une procédure d'entraide administrative est considérée comme « US domiciled » si, à l'époque pertinente selon la convention, son centre d'intérêts ou le centre principal de ses intérêts se trouvait aux Etats-Unis d'Amérique (consid. 5).

Assistenza amministrativa. Elementi che permettono l'identificazione personale. Criterio del domicilio. Sentenza di principio.

Art. 31 segg. Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (qui di seguito: CV). Art. 3 cpv. 2 Convenzione del 2 ottobre 1996 tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito (in seguito: CDI-USA 96). Cifra 1 lett. A dell'Allegato all'Accordo del 19 agosto 2009 tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA, una società di diritto svizzero, da parte dell'Internal Revenue Service degli Stati Uniti d'America (con allegato e dichiarazioni) nella versione del 31 marzo 2010 (qui di seguito: Trattato 10).

1. Per giudicare se una persona è assoggettata al Trattato 10 (criteri di identificazione personale) occorre fondarsi sulla giurisprudenza relativa al sospetto nei casi ordinari di assistenza amministrativa. Il Tribunale amministrativo federale corregge le constatazioni di fatto dell'autorità inferiore unicamente se presentano errori, lacune o contraddizioni evidenti. Se l'ipotesi ritenuta dall'Amministrazione federale delle contribuzioni riguardante i criteri di identificazione personale sembra fondata, spetta alla persona interessata confutarla in modo chiaro e decisivo, provando tempestivamente e senza riserve che è stata

coinvolta a torto nella procedura di assistenza amministrativa (consid. 1.4.2. seg. e consid. 6).

- 2. La nozione di « domicilio » (« US domiciled ») deve essere interpretata conformemente alla CV. La regola d'interpretazione dell'art. 3 cpv. 2 CDI–USA 96 non è applicabile (consid. 4).**
- 3. Il termine « US domiciled » deve essere interpretato secondo l'uso linguistico comune che ne viene fatto dagli Stati firmatari. Una persona toccata da una procedura di assistenza amministrativa è considerata « US domiciled » se nel periodo determinante secondo il Trattato 10 il centro dei suoi interessi rispettivamente il centro principale dei suoi interessi si trovava negli Stati Uniti d'America (consid. 5).**

Am 19. August 2009 schlossen die Schweizerische Eidgenossenschaft und die Vereinigten Staaten von Amerika ein Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (AS 2009 5669, nachfolgend: Abkommen 09).

Unter Berufung auf dieses Abkommen stellte der Internal Revenue Service (IRS) in Washington am 31. August 2009 ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Er 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.

Gestützt auf eine Editionsverfügung der ESTV vom 1. September 2009 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, nachfolgend: V DBA-USA) übermittelte die UBS AG das A. betreffende Dossier am 27. Januar 2010.

Mit Urteil A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) kam das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) zum Schluss, dass das Abkommen 09 als Verständigungsvereinbarung nicht über Art. 26 des Abkommens 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, nachfolgend: DBA-USA 96) hinausgehen dürfe, weshalb im damals entschiedenen Fall keine Amtshilfe zu leisten war.

Am 31. März 2010 schloss die Schweiz nach weiteren Verhandlungen mit den USA 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.

In ihrer Schlussverfügung vom 7. Juni 2010 gelangte die ESTV zum Ergebnis, betreffend A. sei Amtshilfe zu leisten. A. bestritt dies.

Die Bundesversammlung genehmigte am 17. Juni 2010 sowohl das Abkommen 09 als auch das Protokoll 10 (die konsolidierte Fassung [SR 0.672.933.612] wird nachfolgend als Staatsvertrag 10 bezeichnet) und ermächtigte den Bundesrat (BR) zur Ratifikation der beiden Verträge. Die Verträge wurden im entsprechenden Bundesbeschluss über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls vom 17. Juni 2010 (AS 2010 2907) nicht dem Staatsvertragsreferendum unterstellt.

Daraufhin entschied das BVGer am 15. Juli 2010, dass der Staatsvertrag 10 anwendbar und für das BVGer verbindlich sei (Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010, teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40).

Das BVGer heisst die Beschwerde gut.

Aus den Erwägungen:

1.4

1.4.1 Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basel 2008, 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 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]; 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 BVGer 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).

1.4.2 Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA richtet sich nach der V DBA-USA, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (vgl. Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f. und E. 6.2.2, teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40). Es wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 V DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein hinreichender 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 beziehungsweise hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2, teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40). 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 BVGer prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft beziehungsweise widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1, BGE 128 II 407 E. 5.2.1, BGE 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteil des BVGer B-3053/2009 vom 17. August 2009 E. 4.2 f., Urteil des BVGer B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1).

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 BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2, teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 [2009/2010] 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 BVGer nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor.

1.4.3 Das hier zur Diskussion stehende Amtshilfegesuch der US-amerikanischen Steuerbehörde weist die Besonderheit auf, dass es – anders als dies bei Amtshilfegesuchen üblicherweise zutrifft (vgl. STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: jusletter vom 15. Oktober 2009, <http://www.jusletter.ch>) – Name, Adresse und weitere Identifikationsmerkmale der verdächtigten Personen nicht nennt. Die Identifikation der betroffenen Personen und

damit der Entscheid über die Frage, ob eine Person unter das Amtshilfegesuch fällt oder nicht, erfolgt anhand der im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien unmittelbar durch die Vorinstanz. Dabei reicht nach dem Vertragswortlaut nicht bloss der Verdacht, dass eine Person die Identifikationsmerkmale (wie bspw. das Erfordernis des «US domicile») aufweist, sondern es muss dies rechtsgenügend feststehen (vgl. Anhang zum Staatsvertrag 10 Ziff. 1 Bst. A). Die Vorinstanz ist aber nicht in der Lage, allein gestützt auf die ihr von der UBS zugestellten Bankunterlagen den diesbezüglichen Sachverhalt vollständig festzustellen. Deshalb reicht es aus, wenn die Vorinstanz genügend konkrete Anhaltspunkte zu nennen vermag, die zur Annahme berechtigen, der vom Amtshilfeverfahren Betroffene erfülle die persönlichen Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Das BVGer sieht sich infolgedessen veranlasst, – gleich wie beim Tatverdacht (vgl. E. 1.4.2 hiervor) – nur zu prüfen, ob genügend Anhaltspunkte zur berechtigten Annahme dieser Identifikationsmerkmale vorliegen, und die Sachverhaltsfeststellungen zu diesen Identifikationsmerkmalen nur zu korrigieren, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder aber wenn der vom Amtshilfegesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, dass die Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben seien, klarerweise und entscheidend entkräftet.

2. Umstritten ist vorab die Frage, ob die Beschwerdeführerin das im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführte Erfordernis des «US domicile» für die Amtshilfe der Schweiz an die USA erfüllt. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2002 in den USA wohnhaft war. Massgeblich für die Klärung dieser Streitfrage ist der Wortlaut in der englischen Originalversion des Staatsvertrages 10 (Urteil des BVGer A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1, teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40). Nach Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) folgende Personen unter das Amtshilfeersuchen:

US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned «undisclosed (non-W-9) custody accounts» and «banking deposit accounts» in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated.

Die deutsche (nicht massgebliche) Übersetzung lautet:

Kunden der UBS mit Wohnsitz in den USA, welche « undisclosed (non-W-9) custody accounts » und « banking deposit accounts » von mehr als CHF 1 Million (zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008) der UBS direkt hielten und daran wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf « Betrugsdelikte und dergleichen » dargelegt werden kann.

Nachfolgend wird zunächst festgehalten, in welchem Verhältnis der Staatsvertrag 10 zum DBA-USA 96 steht (...). Daraufhin wird geprüft, nach welchen Regeln der Staatsvertrag 10 auszulegen ist, und der verwendete Begriff « US domiciled » nach diesen Regeln ausgelegt (E. 4–5). Schliesslich wird geprüft, ob die Beschwerdeführerin das Erfordernis des « US domiciled » konkret erfüllt (E. 6).

3. – 4.1.3 (...)

4.2 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 233 E. 4.1).

In erster Linie ist folglich zu prüfen, ob für den Begriff « US domiciled » 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). Dies trifft nicht zu. Der Anhang zum Staatsvertrag 10, worin die Voraussetzungen für die Amtshilfe umschrieben sind, enthält weder Begriffsbestimmungen noch Auslegungsregeln. Der Begriff « US domiciled » ist 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.

4.3 Das DBA-USA 96, welches nach wie vor gilt, soweit ihm der Staatsvertrag 10 nicht als jüngeres Recht oder als *lex specialis* vorgeht (...), enthält in Art. 3-5 eine Reihe von Begriffsbestimmungen. Der Begriff « Wohnsitz » (engl. « domicile ») gehört nicht dazu. 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 Artikel 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 245; 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 des Begriffs « US domiciled » mit den abkommenseigenen Begriffsdefinitionen (« Betrugsdelikte und dergleichen ») im Anhang zum Staatsvertrag 10 macht deutlich, dass bei der Auslegung des Begriffs « US domiciled » die Bestimmung von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 nicht massgeblich sein kann. Der Begriff « US domiciled » ist deshalb nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK autonom auszulegen. Im Übrigen wäre der Begriff « US domiciled » auch unter Anwendung von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 nach den Regeln der VRK auszulegen, da der « Zusammenhang » im Sinne von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 ebenfalls erfordert, zuerst die Regeln der VRK auszulegen, und ein Rückgriff auf die lex fori erst dann erfolgen dürfte, wenn die allgemeinen Auslegungsregeln kein genügend klares Resultat zu liefern vermögen.

5.

5.1 Nach dem in E. 4 Gesagten ist der Begriff «US domiciled» nach den allgemeinen Regeln von Art. 31 ff. VRK auszulegen. 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 Zieles und Zweckes auszulegen. Die gewöhnliche Bedeutung eines staatsvertraglichen 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 (KNUT IPSEN, Völkerrecht, 4. Aufl., München 1999, § 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/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen [DBA] der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 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 (...).

Der nach dem Wortlaut 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). Zunächst ist somit die Bedeutung des Begriffs «US domiciled», wie er von den beteiligten Vertragsstaaten verstanden wird resp. verstanden werden könnte, festzuhalten (E. 5.2 und 5.3) und danach zu suchen, ob und inwieweit übereinstimmende Elemente im Begriffsverständnis beider Vertragsstaaten bestehen. Anschliessend ist zu prüfen, ob das ermittelte Begriffsverständnis nach Sinn und Zweck mit dem Staatsvertrag 10 übereinstimmt (E. 5.4).

5.2 Das Steuerrecht der Vereinigten Staaten wird im «Internal Revenue Code» (IRC) (Titel 26 der US-amerikanischen Gesetzessammlung) und den dazugehörigen «Treasury Regulations»

geregelt. Als Grundsatz gilt, dass alle US-Staatsbürger, unabhängig von Wohnsitz und Aufenthalt, mit ihrem weltweiten Einkommen der US-Besteuerung unterliegen. Andere natürliche Personen sind in demselben Umfang steuerpflichtig, wenn sie über ein Visum zur Einwanderung verfügen (« green card holders ») oder als in den USA ansässig gelten (« resident aliens »). In den USA nicht niedergelassene Ausländer (« nonresident aliens ») können ebenfalls steuerpflichtig sein, jedoch nur für in den USA generiertes Einkommen (vgl. MARC BAUEN, *Das internationale Steuerrecht der USA*, 2. Aufl., Zürich 2007, S. 7 ff.; THOMAS A. JESCH/ANDREAS STRIEGEL, *Grundlagen des US-amerikanischen Steuerrechts*, Berlin 2007, S. 243; PAUL R. MCDANIEL/HUGH J. AULT/JAMES R. REPETTI, *Introduction to United States International Taxation*, 5. Aufl., Den Haag 2005, S. 65 ff.; RICHARD L. DOERNBERG, *International Taxation in a Nutshell*, 3. Aufl., St. Paul [Minnesota] 1997, S. 11 ff.).

Der Unterschied zwischen dem Begriff « domicile » und « residence » hat sich im US-amerikanischen Recht verflüchtigt (vgl. MORIS LEHNER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], *Doppelbesteuerungsabkommen [DBA] der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 5. Aufl., München 2008, Rz. 100 zu Art. 4). Massgeblich ist der Begriff der Ansässigkeit (« residency »), welcher der Unterscheidung von ansässigen Ausländern (« resident aliens ») und nichtansässigen Ausländern (« nonresident aliens ») dient. Um aus steuerlicher Sicht als in den USA ansässig zu gelten, muss einer der drei nachfolgenden Tests erfüllt sein: a) der « Permanent Residence Test »: dieser ist erfüllt, wenn einer Person das dauernde Niederlassungsrecht nach Massgabe des Einwanderungsgesetzes gewährt worden ist (sog. « green card holders ») (Section 7701 [b][2][A] IRC); b) der 183-Tage-Test: danach gilt eine natürliche Person als steuerlich ansässig, wenn sie im fraglichen Steuerjahr 183 Tage oder mehr in den USA anwesend gewesen ist (Section 7701 [b][2][B] IRC); c) der « Substantial Presence Test »: Bei diesem Test wird die auf drei Jahre verteilte Anwesenheit einer Person kumuliert und nach einem gewichteten Durchschnitt berechnet, ob die Person in dieser Zeitspanne mehr als 183 Tage in den USA anwesend war (Section 7701 [b][3][B] IRC) (vgl. zum Ganzen BAUEN, a. a. O., S. 74 ff.; MCDANIEL/AULT/REPETTI, a. a. O., S. 65 ff.; DOERNBERG, a. a. O., S. 18 ff.).

Eine Ausnahme wird lediglich gewährt, wenn die Person über ein Steuerdomizil (« tax home ») in einem anderen Staat verfügt und zu diesem engere Beziehungen (« closer connections ») hat (Section 7701 [b][3][B] IRC). Die Kriterien, die beim « closer connection/tax home »-Test gegeneinander abgewogen werden, betreffen folgende Orte: Ort der ständigen Wohnstätte des Steuerzahlers; Ort der Familie des Steuerzahlers; Ort der Gegenstände des persönlichen Gebrauchs des Steuerzahlers; Ort von sozialen, politischen, kulturellen oder religiösen Organisationen, zu denen der Steuerzahler eine laufende Verbindung unterhält; Ort der routinemässig durchgeführten Bankgeschäfte des Steuerzahlers; Ort der beruflichen Tätigkeit des Steuerzahlers; Ort der Behörde, welche den Führerschein des Steuerpflichtigen ausgestellt hat; der politische Wohnort des Steuerpflichtigen; der vom Steuerzahler in offiziellen Dokumenten und Formularen selbst angegebene Wohnort (Section 301.7701[b]-2[d][1] Treasury Regulations) (vgl. JESCH/STRIEGEL, a. a. O., S. 247).

5.3 In der deutschen (nicht massgeblichen Fassung) des Staatsvertrags 10 wird der Begriff « US domiciled » übersetzt mit « Wohnsitz in den USA ». Im schweizerischen Steuerrecht ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht unter dem steuerrechtlichen Wohnsitz (Steuerdomizil) in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz zu verstehen, das heisst der Ort, an dem sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt. Der Lebensmittelpunkt bestimmt sich dabei nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich die Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person (BGE 132 I 29 E. 4.1, BGE 125 I 54 E. 2, BGE 123 I 289 E. 2b). Als wesentliche Anknüpfungspunkte zur Feststellung des Lebensmittelpunktes gelten folgende Orte: der Arbeitsort; der Aufenthaltsort der Familie, wobei zum Ehe- oder Konkubinatspartner eine engere Verbindung als zu Eltern und Geschwistern angenommen wird; der Ort der Ausübung gesellschaftlicher Beziehungen (Vereinstätigkeit, Freundes- und Bekanntenkreis); der Ort, wo die Schriften hinterlegt sind und die politischen Rechte ausgeübt werden (BGE 132 I 29 E. 4.2, BGE 125 I 54 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_748/2008 vom 19. März 2009 E. 3.1, Urteil des BGer 2C_112/2007 vom 11. September 2007 E. 3.1). Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei (oder mehreren) Orten auf, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen

Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (Urteil des BGer 2C_748/2008 vom 19. März 2009 E.3.1 f., Urteil des BGer 2C_230/2008 vom 27. August 2008 E. 3.1 f.).

5.4 Die « closer connection »-Kriterien stimmen weitgehend überein mit den Kriterien zur Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes nach schweizerischem Recht. Beide Rechtsordnungen stellen auf den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen ab und knüpfen dabei im Wesentlichen an vergleichbare Kriterien. Der Begriff « US domiciled » kann im Ergebnis daher nicht anders verstanden werden, als es die nationalen Rechtsordnungen der beteiligten Vertragsstaaten nahelegen. Dieses Auslegungsergebnis stimmt auch mit dem Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10 überein. Dieser wurde zwecks Behandlung eines Amtshilfegesuchs der US-amerikanischen Steuerbehörde im Hinblick auf die Ahndung von Steuerdelikten in den USA geschlossen. Hintergrund war ein Justiz- und Souveränitätskonflikt 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 vom 14. April 2010 [BBl 2010 2965, 2969 f.]). Welche Personen nach US-amerikanischem Recht steuerpflichtig sind, wird allein durch das US-amerikanische Recht bestimmt. Sinn und Zweck des Staatsvertrags 10 legen deshalb ebenfalls nahe, den staatsvertraglichen Begriff « US domiciled » – und damit den vom Amtshilfegesuch erfassten Personenkreis – im Lichte der im Wesentlichen übereinstimmenden nationalen Rechtsauffassungen auszulegen. Eine vom Amtshilfeverfahren betroffene Person gilt demnach als « US domiciled », wenn sie dort im abkommensrelevanten Zeitpunkt nach den dargelegten Kriterien (E. 5.2 und 5.3) ihren Lebensmittelpunkt respektiv überwiegend ihren Lebensmittelpunkt hatte.

6.1 Laut Verfügung der Vorinstanz ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin während des massgeblichen Zeitraums ihren Wohnsitz in den USA gehabt habe. An der Bankbeziehung mit Stammmnummer (...), die auf ihren Namen gelautet habe, sei sie wirtschaftlich berechtigt gewesen. Es lägen keine Hinweise vor, dass während des massgeblichen Zeitraums ein Formular W-9 eingereicht worden sei. Das UBS-Konto habe in einer Dreijahresperiode (Jahre 2000–2002) jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als CHF 100'000.– erzielt; der Gesamtwert des Kontos habe am

31. Dezember 2001 die massgebliche Grenze von CHF 1'000'000.– überstiegen. Sämtliche Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe seien damit erfüllt.

6.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, aus der vom griechischen Konsulat in X. (USA) im Jahr 1993 ausgestellten Bestätigung (« Certificate Transference Usual Residence ») gehe hervor, dass sie bereits in diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz an die Adresse in Griechenland verlegt habe und seither an dieser Adresse wohnhaft sei. Sie und ihr Ehemann seien griechische Staatsangehörige. In den sechziger Jahren seien sie aus geschäftlichen Gründen in die USA umgezogen und hätten dort mehrere Jahre gelebt. Beide Söhne seien in den USA geboren. Im Jahr 1984 hätten die Eheleute eine Wohnung an der Adresse in Griechenland gekauft. Die Renovationsarbeiten hätten sich aber in die Länge gezogen. Im Jahr 1993 seien die Eheleute definitiv nach Griechenland zurückgezogen. Seit dieser Zeit würden die Eheleute dauernd an dieser Adresse wohnen. Die mit dem Umzug zusammenhängenden Formalitäten hätten ebenfalls länger gedauert, doch spätestens 1994 seien sämtliche Erledigungen abgeschlossen gewesen. Spätestens dann habe sie, die Beschwerdeführerin, ihren Wohnsitz in Griechenland begründet. Seit ihrem Umzug seien die Eheleute in Griechenland steuerpflichtig. Dort müssten sie auch fortlaufende Rechnungen begleichen (Telefon, Elektrizität, Wasser). Zudem hätten sie dort ein Auto.

Die Kinder der Beschwerdeführerin seien in den USA geblieben. Sie und ihr Ehemann würden deshalb verschiedentlich in die USA reisen, um ihre Kinder zu besuchen und Ferien zu verbringen. Der Umstand, dass die Kinder nach wie vor in den USA leben, sei der Grund dafür, dass die Eheleute ihre Ferienwohnung an der Adresse in den USA all die Jahre beibehalten hätten.

6.3 In ihrer Vernehmlassung wendet die Vorinstanz ein, aus der vom griechischen Konsulat in X. ausgestellten Bescheinigung (« Certificate Transference Usual Residence ») gehe nicht klar hervor, zu welchem Zweck das Dokument ausgestellt worden sei. Jedenfalls handle es sich bei diesem Dokument nicht um eine Wohnsitzbescheinigung. Die Beschwerdeführerin habe lediglich einen Kaufvertrag für die Eigentumswohnung in Griechenland ins Recht gelegt. Dieses Dokument bescheinige die Wohnsitznahme in Griechenland ebenfalls nicht. Die Steuerunterlagen aus den Jahren 1995 und 2010 würden ebenfalls

offenlassen, wo die Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2002 ihren Wohnsitz gehabt habe, da darin praktisch nur Grundeigentum und Einnahmen daraus deklariert worden seien. Es bestehe nach wie vor der Verdacht, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2002 in den USA gewohnt habe, was nicht ausschliesse, dass sie sich auch in Griechenland aufgehalten habe. Ohne gesicherten Aufenthaltsstatus in den USA hätte die Beschwerdeführerin für Reisen nach X. aber ein Visum benötigt. Dass dem so sei, habe die Beschwerdeführerin nicht behauptet. Bei dieser Sachlage seien die Voraussetzungen für die Annahme, dass die Beschwerdeführerin in den USA ein Domizil gehabt habe, nach wie vor als erfüllt zu betrachten.

6.4

6.4.1 Wie gesagt (vgl. E. 5) entscheidet sich die Frage, ob eine ins Amtshilfverfahren einbezogene Person im massgeblichen Zeitraum – als solcher kann nur der vom Staatsvertrag 10 umfasste Zeitraum gelten – als «US domiciled» zu gelten hat, nach dem Ort ihres Lebensmittelpunktes. Wesentliche Anknüpfungspunkte sind unter anderem der Ort der dauernden Wohnstätte sowie der Aufenthaltsort der Familie, wobei zum Ehegatten eine engere Beziehung als zu den erwachsenen Kindern angenommen wird.

6.4.2 Die Anhaltspunkte für die Annahme der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe im Zeitraum 2000 bis 2002 Wohnsitz in den USA gehabt, betreffen einen Bankbeleg aus dem Jahr 1984, die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nach wie vor in den USA eine Wohnung besitze, sie des Weiteren – was in der Vernehmlassung geltend gemacht wird – kein Einreisevisum für die USA gebraucht habe, und den Umstand, dass die Schlussverfügung ihr an die Adresse in X. habe zugestellt werden können. Diese Annahmen sind jedoch im Sinne der in E. 1.4.3 entwickelten Rechtsprechung offensichtlich fehlerhaft und widersprüchlich.

Der Bankbeleg aus dem Jahr 1984 befindet sich in einem Ordner, in dem offensichtlich aufgehobene und ersetzte Dokumente abgelegt sind. So beginnt und endet die Datei mit je einer Seite, auf der «Cancelled and Replaced Documents» steht (Belegstellen). Ein nicht mehr gültiger Bankbeleg aus dem Jahr 1984 stellt indessen keinen hinreichenden Anhaltspunkt dafür dar, dass die Beschwerdeführerin auch noch in den Jahren 2000 bis 2002 Wohnsitz in den USA gehabt hätte. Ob der

Umstand, dass die Beschwerdeführerin in den USA nach wie vor eine Wohnung hat, einen solchen hinreichenden Anhaltspunkt zu begründen vermag, kann offenbleiben, da die Beschwerdeführerin auch in Griechenland eine Wohnung besitzt und sich der Lebensmittelpunkt ebenso gut dort befinden könnte. Des Weiteren ist die Beschwerdeführerin sowohl griechische Staatsbürgerin (...) als auch Staatsbürgerin der USA (vgl. die Bankunterlagen [Belegstelle]). Dieser Umstand erklärt, weshalb die Beschwerdeführerin zum Besuch ihrer erwachsenen Kinder kein Visum für die Einreise in die USA benötigt, und lässt das in der Vernehmlassung geäußerte Argument der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin hätte ohne gesicherten Aufenthaltsstatus nicht ohne Visum in die USA einreisen können, offensichtlich unrichtig erscheinen. Zudem steht die in der Vernehmlassung angeführte Behauptung der Vorinstanz, die Schlussverfügung sei der Beschwerdeführerin an die Adresse in X. zugestellt worden, in offensichtlichem Widerspruch zur letzten Seite der Schlussverfügung selber, wo aufgeführt ist: « Zustellung dieser Verfügung (Einschreiben mit Rückschein) an: Bill Isenegger Ackermann AG ... ». Nach dem Gesagten liegen keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür vor, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2002 « US domiciled » war.

Offenbleiben kann bei dieser Sachlage die Frage, ob die vom griechischen Konsulat in X. ausgestellte Umzugsbescheinigung (« Certificate Transference Usual Residence ») aus dem Jahr 1993, woraus hervorgeht, dass die Beschwerdeführerin dannzumal zusammen mit ihrem Ehemann nach Griechenland umzog, geeignet gewesen wäre, die (hier nicht berechnete) Annahme des Wohnsitzes in den USA klarerweise und entscheidend zu entkräften. So wäre die Umzugsbescheinigung für sich allein wohl nicht geeignet, eine effektive und andauernde Wohnsitznahme in Griechenland zu bestätigen. Andererseits wäre zugunsten der Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Umzugsbescheinigung immerhin um ein staatliches Dokument handelt und dass dieses Dokument nicht erst im Zusammenhang des vorliegenden Amtshilfverfahrens, sondern bereits im Jahr 1993 erstellt worden war.

Die Voraussetzungen der Amtshilfe gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 sind nach dem Gesagten nicht erfüllt, und die Amtshilfe ist zu verweigern.