

STAATSVETRAGSRECHT — ACCORDS
INTERNATIONAUX — ACCORDI
INTERNAZIONALI

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

6

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung,
Task Force Amtshilfe USA
A-6053/2010 vom 10. Januar 2011

Amtshilfe. Erfüllung der Identifikationskriterien zur Gewährung von Amtshilfe (Kategorie Ziff. 2 Bst. B/b Anhang zum Staatsvertrag 10). Vertragsautonome Auslegung der Begriffe « US person », « offshore company account » und « beneficially owned ». Grundsatzurteil.

Art. 31 Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge. Ziff. 1 Bst. B Anhang 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). Art. 10 Abs. 2 Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Aktualisierte Version, Juli 2010, nachfolgend: OECD-MA).

- 1. Der ermittelte Begriffsinhalt von « US person » erfasst nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen, welche in den USA**

in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren (E. 7.1.1).

2. Vor dem Hintergrund des im Amtshilfeersuchen des Internal Revenue Service (IRS) dargelegten Sachverhalts sowie des in die Auslegung einzubeziehenden Ziels und Zwecks des Staatsvertrags 10 sind unter dem Begriff « offshore company account » Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinne zu verstehen, das heisst auch von « offshore » Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden (E. 7.2.1).
3. In Anlehnung an das Konzept des « beneficial owner » des OECD-MA ist für eine mögliche wirtschaftliche Berechtigung (« beneficially owned ») an einem « offshore company account » im Sinne des Staatsvertrags 10 entscheidend, inwiefern die « US person » unter einer « substance over form »-Betrachtung 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 (E. 7.3).

Entraide administrative. Réalisation des critères d'identification permettant d'accorder l'entraide administrative (catégorie ch. 2 let. B/b de l'annexe à la Convention 10). Interprétation autonome des termes « US person », « offshore company account » et « beneficially owned ». Arrêt de principe.

Art. 31 Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités. Ch. 1.B de l'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). Art. 10 al. 2 du modèle de Convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (version actualisée, juillet 2010, ci-après: MC-OCDE).

1. L'expression « US person » désigne non seulement les ressortissants des Etats-Unis d'Amérique, mais aussi toute personne ayant été subjectivement assujettie à l'impôt dans ce pays pen-

dant la période entre 2001 et 2008, définie par la Convention 10 (consid. 7.1.1).

2. Au regard des faits exposés dans la demande d'entraide administrative de l'Internal Revenue Service (IRS), ainsi que de l'objet et du but de la Convention 10, dont il doit être tenu compte dans l'interprétation, l'expression « offshore company account » doit être comprise comme désignant les comptes bancaires de collectivités au sens large, soit également les comptes de formes de sociétés « offshore » qui ne seraient pas reconnues en droit des sociétés et/ou en droit fiscal suisse ou américain comme des sujets (fiscaux) autonomes (consid. 7.2.1).
3. A l'instar de la notion de « beneficially owned » du MC-OCDE, est déterminante, quant à la possible qualité d'ayant droit économique (« beneficially owned ») d'un « offshore company account » au sens de la Convention 10, la mesure dans laquelle – compte tenu de la réalité économique et non de la forme juridique (« substance over form ») – l'« US person » concerné peut, au travers du cadre formel, contrôler économiquement la fortune se trouvant sur le compte UBS de la « offshore company » et en disposer, ainsi que les revenus qu'elle génère (consid. 7.3).

Assistenza amministrativa. Adempimento dei criteri d'identificazione che permettono di concedere l'assistenza amministrativa (categoria cifra 2 lett. B/ b dell'Allegato al Trattato 10). Interpretazione autonoma dei termini « US person », « offshore company account » e « beneficially owned ». Sentenza di principio.

Art. 31 Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati. Cifra 1 lett. B 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 (di seguito: Trattato 10). Art. 10 cpv. 2 Modello di Convenzione dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (versione aggiornata, luglio 2010, di seguito: Modello OCSE).

1. La nozione « US Person » comprende non solo i cittadini statunitensi, ma anche qualsiasi persona che nel periodo determinante

secondo il Trattato 10, o meglio durante gli anni 2001-2008, è stata assoggettata soggettivamente all'imposta negli Stati Uniti (consid. 7.1.1).

2. Con riguardo alla fattispecie esposta nella domanda di assistenza amministrativa formulata dall'Internal Revenue Service (IRS), nonché all'oggetto e allo scopo del Trattato 10, dei quali è necessario tener conto nell'interpretazione, l'espressione « offshore company account » va intesa come designante i conti bancari di veicoli finanziari in senso lato, ossia anche di forme di società « offshore » che il diritto societario e/o quello fiscale svizzero o statunitense non riconoscerebbe quali soggetti (fiscali) autonomi (consid. 7.2.1).
3. In base al concetto di « beneficial owner » del Modello OCSE, per ammettere una possibile appartenenza economica (« beneficially owned ») ad un « offshore company account » ai sensi del Trattato 10, è determinante, secondo la cosiddetta valutazione « substance over form », in che misura la « US person » ha, per il tramite della « offshore company » – la cui esistenza è meramente formale –, il controllo economico e la disposizione sul proprio patrimonio e sui profitti conseguiti depositati sul conto UBS detenuto dalla « offshore company » (consid. 7.3).

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, nachfolgend: Abkommen 09).

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). 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 7. Dezember 2009.

Mit Urteil A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) kam das Bundesverwaltungsgericht 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 schlossen 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.

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 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.

Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

In ihrer Schlussverfügung vom 26. Juli 2010 gelangte die ESTV zum Ergebnis, betreffend A. sei Amtshilfe zu leisten. A. bestritt dies.

Das Bundesverwaltungsgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

7. Nachfolgend werden die Begriffe « US persons », « offshore company accounts » und « beneficially owned » nach der in E. ... und E. ... 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. ...).

7.1

7.1.1 Wie unter E. ... 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 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [SR 0.111, nachfolgend: 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 (...). 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 der Schweiz, 2. Aufl., 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 vom 14. April 2010, 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 Ziff. 2 Bst. A Anhang zum Staatsvertrag 10 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) unter anderem auch « resident aliens » in den USA subjektiv steuerpflichtig (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.2 teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/65).

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 Ziff. 2 Bst. B Anhang zum Staatsvertrag 10 « 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 Anhang 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 (...). 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 Ziff. 2 Bst. B Anhang zum Staatsvertrag 10 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 (...). 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 (...). 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 Amtshilfegesuch der USA über sogenannte 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 AG im Deferred Prosecution Agreement zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und der UBS AG vom 18. Februar 2009 eingestandenen Verhaltens – dargelegt, dass Angestellte der UBS AG natürlichen Personen geholfen oder es ihnen erleichtert haben, unter anderem 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, unter anderen 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, das heisst auch « offshore » Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten beziehungsweise 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 beziehungsweise « 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 Ziff. 2 Bst. B/b Anhang zum Staatsvertrag 10 an deren Bankkonto als wirtschaftlich Berechtigte(-r) zu gelten vermag (...). 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 » beziehungsweise 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. ... festgehalten, einzig der englische Begriff, der mangels eigener Definition im Staatsvertrag 10 nach Art. 31 VRK auszulegen ist (...). Ausgehend vom Wortlaut und dem gewöhnlichen beziehungsweise dem besonderen Sprachgebrauch eines aus-

zulegenden (Steuer-)Begriffs (...) 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 (Aktualisierte Version, Juli 2010, 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; 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, 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: with particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation*, 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-MA 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 – Unter*

besonderer Berücksichtigung der Weiterleitung von abkommensbegünstigten Dividenden- und Zinseinkünften, Zürich/Basel/Genf 2010, S. 222 ff. insbes. S. 223). Der Staatsvertrag 10 bezweckt anders als das DBA-USA 96 beziehungsweise 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 beziehungsweise des OECD-MA. Diesem Umstand, insbesondere dem Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10, ist bei dessen Auslegung Rechnung zu tragen (vgl. E. ... sowie BVGE 2010/7 E. 3.5.2). Trotz unterschiedlicher Ziel- und Zwecksetzung des Konzepts des « beneficial owner » in den Verteilungsnormen des DBA-USA 96 beziehungsweise 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 sogenannten « 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. JPMorgan 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 beziehungsweise 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., insbes. S. 117 und die hier verwiesene Literatur und Rechtsprechung). Anders als im DBA-USA 96 (Gewährung von Abkommens-

vorteilen 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 steuertechnisch 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 beziehungsweise 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 beziehungsweise 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 Ziff. 2 Bst. B/a Anhang zum Staatsvertrag 10, 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. Fn. 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, *Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double*

Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice, 3. Aufl., London/Den Haag/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 beziehungsweise 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, Zeitschrift für schweizerisches und Internationales Steuerrecht 2009 Monatsflash 5/2009, Ziff. 6; RAINER HEPBERGER/WOLFGANG MAUTE, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, Steuerrevue Nr. 9/2004, S. 592 ff.).

Die « US person » kann also mit anderen Worten auch in der Funktion der von der « offshore company » Begünstigten als wirtschaftlich Be-

rechtigte 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.