



Urteil vom 1. Juli 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Daniel de Vries Reilingh, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Alexander Misisic.

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 mit Hilfe einer speziellen Projektorganisation sicherzustellen, dass innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen eine Schlussverfügung über die Herausgabe der verlangten Informationen erlassen werden könne.

B.

Unter Berufung auf das Abkommen 09 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service in Washington, IRS) am 31. August 2009 ein Ersuchen um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Gesuch stützte sich ausdrücklich auf Art. 26 DBA-USA 96, das dazugehörige Protokoll sowie die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 zwischen der ESTV und dem Department of the Treasury der USA betreffend die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 (Vereinbarung 03; veröffentlicht in Pestalozzi/Lachenal/Patry [bearbeitet von SILVIA ZIMMERMANN unter Mitarbeit von MARION VOLLENWEIDER], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil [Nachtragssammlung], Band 4, Kennziffer I B h 69, Beilage 1; die deutsche Fassung befindet sich in Beilage 4). Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über amerikanische Steuerpflichtige, die in der Zeit zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 31. Dezember 2008 die Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten hatten, die von einer Abteilung der UBS AG oder einer ihrer Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: UBS AG) geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Betroffen waren Konten, für welche die UBS AG (1) nicht im

Besitz eines durch den Steuerpflichtigen ausgefüllten Formulars "W-9" war, und (2) nicht rechtzeitig und korrekt mit dem Formular "1099" namens des jeweiligen Steuerpflichtigen dem amerikanischen Fiskus alle Bezüge dieser Steuerpflichtigen gemeldet hatte.

C.

Am 1. September 2009 erliess die ESTV gegenüber der UBS AG eine Editionsverfügung im Sinn von Art. 20d Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA). Darin verfügte sie die Einleitung des Amtshilfeverfahrens und forderte die UBS AG auf, innerhalb der in Art. 4 des Abkommens 09 festgesetzten Fristen insbesondere die vollständigen Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben.

D.

Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) eine Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut, welche einen Fall der in Ziff. 2 Bst. A/b beschriebenen Kategorie (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) im Anhang des Abkommens 09 betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

E.

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

F.

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

G.

Am 8. Oktober 2009 übermittelte die UBS AG das Dossier von A. _____ der ESTV.

H.

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

I.

In ihrer Schlussverfügung vom 2. August 2010 gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

J.

Mit Eingabe vom 25. August 2010 ersuchte A. _____ die Vorinstanz, die Schlussverfügung vom 2. August 2010 in Wiedererwägung zu ziehen. Die Vorinstanz wies das Wiedererwägungsgesuch mit Verfügung vom 6. September 2010 ab.

K.

Mit Eingabe vom 10. September 2010 (Postaufgabe am 14. September 2010) liess A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung vom 2. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Kontobeziehung mit der Bank UBS AG in Zürich sei als nicht amtshilfefähig zu betrachten. Die

Auslieferung von Daten an eine ausländische Steuerbehörde sei zu verweigern und die Entscheide der ESTV vom 2. August 2010 und 6. September 2010 seien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben.

L.

In ihrer Vernehmlassung vom 21. Oktober 2010 beantragte die ESTV, die Beschwerde sei abzuweisen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (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 VVG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Als anfechtbare Verfügungen gelten ausserdem – trotz fehlender Erwähnung in Art. 5 Abs. 2 VwVG – Wiedererwägungsentscheide im Sinn von Art. 58 VwVG (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.4). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA), also dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2. Die Beschwerdeführerin erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.3. Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (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).

1.4. Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zum Tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen. Weiter ist die Rechtsmittelinstanz nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

2.

2.1. Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f. und E. 6.2.2). Es wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein 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 bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilferichters, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1; 128 II 407 E. 5.2.1; 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6721/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.1, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 1.5, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2, mit Hinweisen).

2.2. In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihm dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit [nachfolgend: Abkommen], Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass der vom Amtshilfeverfahren Betroffene unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringt, dass er zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden ist. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6721/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.1).

3.

3.1. Gemäss Ziff. 1/A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ist Amtshilfe zu leisten bei Kunden der UBS AG mit Wohnsitz in den USA, welche "undisclosed (non-W-9) custody accounts" und "banking deposit accounts" von mehr als einer Million Franken (zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008) der UBS AG hielten und daran wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" ("tax fraud or the like") dargelegt werden kann.

3.2. Die in Ziff. 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 genannten Kriterien zu den Kontoeigenschaften bestimmen, wann ein begründeter Verdacht auf ein "Betrugsdelikt und dergleichen" vorliegt und somit Amtshilfe zu leisten ist. Der begründete Verdacht ergibt sich daraus, dass die – aufgrund der Besonderheiten in Ziffer 4 der Sachverhaltsdarstellung im Deferred Prosecution Agreement zwischen den USA und der UBS vom 18. Februar 2009 – in das Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen es unterlassen haben, in der vom Anhang zum Staatsvertrag 10 definierten Zeitperiode die für die jeweilige Kategorie massgebenden Deklarationsformulare einzureichen (vgl. das zur Publikation vorgesehene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.3). Für die Kategorie 2/A/b wird diesbezüglich vorausgesetzt, dass während eines Zeitraums von mindestens drei Jahren (welcher mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst) die Einreichung eines Formulars W-9 nicht erfolgt ist. Ebenso ist erforderlich, dass das UBS-Konto in einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als 100'000.-- Franken erzielte. Gemäss Ziff. 2/A/b werden sodann Einkünfte definiert als Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne, welche zur Beurteilung der Hauptsache dieses Amtshilfeersuchens als 50 % der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse berechnet werden. Das in Ziff. 2/A/b ebenfalls erwähnte Erfordernis der schweren und fortgesetzten Steuerdelikte, für welche die Schweiz gemäss ihren Gesetzen und ihrer Verwaltungspraxis Informationen beschaffen kann, kommt keine eigenständige Bedeutung zu, zumal es im Staatsvertrag 10 selbst definiert wird (vgl. Art. 31 Abs. 4 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 [SR 0.111, VRK]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.1). Die Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 müssen kumulativ erfüllt sein.

4.

4.1. Gemäss Erwägung 4 der Schlussverfügung vom 2. August 2010 ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin während des massgeblichen Zeitraums ihren Wohnsitz in den USA gehabt habe. An der Bankbeziehung mit Stammmummer ***, 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. Der Gesamtwert des Kontos habe am 31. Dezember 2003 die massgebliche Grenze von Fr. 1'000'000.--

überstiegen. In den Jahren 2004 und 2005 seien Erträge von Fr. xxx'xxx.- und Fr. xxx'xxx.-- erzielt worden und damit im Rahmen von drei aufeinanderfolgenden Jahren mehr als durchschnittlich Fr. 100'000.-- pro Jahr. Damit seien alle gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/A/b erfüllt.

4.2. Im Amtshilfeverfahren Schweiz-USA geht es einzig um die Frage, ob die jeweiligen im Einzelfall einschlägigen Voraussetzungen gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 erfüllt sind (vgl. E. 3 hiervor). Im vorliegenden Fall gelangte die ESTV zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen gemäss Kategorie 2/A/b gegeben sind. Dies wird im Übrigen von der Beschwerdeführerin auch nicht in Frage gestellt und bloss in zwei Punkten bestritten: Einerseits bringt sie vor, sie habe auf Schedule B (Form 1040) der Steuererklärungen der Jahre 2003, 2004 und 2005 die Erträge des UBS Kontos gegenüber dem IRS deklariert ("reported"). Zudem seien im Jahr 2006 zwei hohe Beträge in Fastmillionenhöhe auf zwei separate Konten in den USA überwiesen worden. Bekanntlich würden Überweisungen von Beträgen über US\$ 10'000 in den USA ohnehin näher geprüft, weshalb schon deshalb davon ausgegangen werden müsse, dass es sich nicht um Schwarzgeld gehandelt habe; andernfalls wäre dies bei nicht deklarierten Kontoguthaben einem "Steuerharakiri" gleichgekommen (...). Andererseits bilde die Einreichung des Formulars 1040 und die Deklaration des UBS-Kontos einen "hieb- und stichfesten Beweis" dafür, dass die Beschwerdeführerin kein Betrugsdelikt und dergleichen ("tax fraud or the like") begehen wollte (...).

4.3. In ihrer Vernehmlassung vom 21. Oktober 2010 wendet die Vorinstanz ein, die von der Beschwerdeführerin eingereichten "Tax Returns" der Jahre 2003 bis 2005 enthielten zwar Angaben über ein Konto von der UBS AG. Aus diesen Unterlagen sei jedoch nicht ersichtlich, ob es sich dabei um das Bankkonto mit der Stammnummer *** handle. Diesbezügliche genauere Abklärungen seien dem Verfahren in den USA zu überlassen. Nicht relevant sei der Einwand der Beschwerdeführerin, dass das betreffende UBS-Konto deshalb deklariert sein müsste, weil die getätigten Transaktionen gemäss US-Vorschriften geprüft und identifiziert würden.

4.4. Die Beschwerdeführerin vertritt einerseits den Standpunkt, dass sie gar kein "undisclosed account" im Sinne von Ziff. 2 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrags 10 besitzen könne, da sie das betroffene UBS-Konto

mittels dem US-amerikanischen Steuerformulars 1040 bereits voll deklariert ("reported") hatte. Dabei verkennt die Beschwerdeführerin aber, dass "reported" nicht mit "undisclosed" gleichgesetzt werden darf und dass die von ihr vorgelegten, vermeintlich "hieb- und stichfesten" Beweismittel für das vorliegende Amtshilfeverfahren nicht von Relevanz sind. Gemäss dem klarem Wortlaut des Staatsvertrags 10 gilt ein Bankkonto als "undisclosed", wenn kein Formular W-9 eingereicht wurde (vgl. E. 3.2. hiervor). Dies ist vorliegend der Fall, weshalb ein begründeter Verdacht auf ein "Betrugsdelikt und dergleichen" ohne Weiteres besteht. Ob eine andere Möglichkeit zur Deklaration des streitbefangenen UBS-Kontos bestand (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 8.2), kann offen bleiben. Denn aus den vor Bundesverwaltungsgericht und im Wiedererwägungsverfahren eingereichten "Tax Returns" der Jahre 2003 bis 2005 ist nicht ersichtlich, dass das UBS-Konto mit der Stammnummer *** auch tatsächlich deklariert wurde. Damit durfte die Vorinstanz einen hinreichenden Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen im Sinne des Staatsvertrags 10 annehmen. Der Beschwerdeführerin ist es nicht gelungen, den Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften.

Im Übrigen übersieht die Beschwerdeführerin, dass die Prüfung der subjektiven Seite des Steuerdelikts keine im Amtshilfeverfahren zu prüfende Frage ist, sondern eine solche des nachfolgenden Verfahrens vor den US-amerikanischen (Steuer-)Gerichten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6869/2010 vom 17. Januar 2011 E. 3.2.3). Wie im Pilotentscheid A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3 ausgeführt wurde, kann zwar die Anwendung des Staatsvertrags 10 in der Tat dazu führen, dass allenfalls Daten von Personen zu übermitteln sind, die keine Steuerhinterziehung begangen haben und sich nach schweizerischer Lesart bloss einer Verletzung von Verfahrenspflichten schuldig gemacht haben. Ob dem so ist, wird erst im abschliessenden Verfahren im um Amtshilfe ersuchenden Staat, d.h. in den USA, zu klären sein. Die ESTV hat – ebenso wie das mittels Beschwerde angerufene Bundesverwaltungsgericht – im Rahmen des Amtshilfeverfahrens hingegen nicht abschliessend zu beurteilen, ob von den in das Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen tatsächlich ein fortgesetztes und schweres Steuerdelikt begangen wurde, sondern sie bzw. das Bundesverwaltungsgericht hat lediglich darüber zu befinden, ob ein begründeter Verdacht auf ein solches im Sinne des Staatsvertrags 10 vorliegt (vgl. A-4013/2010 E. 2.2).

4.5. Die übrigen Voraussetzungen der Amtshilfe gemäss Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sind ebenfalls gegeben, und es liegt ein begründeter Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte" gemäss Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrags 10 vor, weshalb Amtshilfe zu gewähren ist.

5.

Da die im Wiedererwägungsverfahren vorgelegten Urkunden, das heisst die "Tax Returns" der Jahre 2003 bis 2005, am Entscheidungsergebnis nichts zu ändern vermögen und das Wiedererwägungsgesuch vom 6. September 2009 im Ergebnis zu Recht abgewiesen wurde, muss nicht geprüft werden, ob die Praxis der Vorinstanz (Wiedererwägung nur bei formellen Mängeln und Eröffnungsfehlern) bundesrechtskonform ist oder nicht.

6.

Die Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 2. August 2010 und gegen den Wiedererwägungsentscheid vom 6. September 2010 erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf 15'000.-- Franken festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von 20'000.-- Franken zu verrechnen. Der Überschuss von 5'000.-- Franken wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

7.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h BGG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von 15'000.-- Franken werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- Franken wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Diese wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Charlotte Schoder

Alexander Mistic

Versand: