



Urteil vom 8. März 2023

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

Die Erbin der A._____
B._____,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-US 96).

Sachverhalt:

A.

Am 5. November 2018 richtete die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (Internal Revenue Service [IRS]) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Subjekt des Ersuchens sind die US-steuerpflichtigen Personen, die in den Steuerperioden vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2014 eine Zeichnungsberechtigung, eine ähnliche Berechtigung oder wirtschaftliche Berechtigung am Konto ***1 (Konto Nummer ***2) bei der Bank C. _____ (nachfolgend auch: Bank) hatten.

B.

Der IRS stützte sein Amtshilfeersuchen auf 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 in der bis zum 19. September 2019 gültig gewesenen Fassung (DBA CH-US 96; SR 0.672.933.61; AS 1999 1460; nachfolgend aDBA CH-US 96) und das dazugehörige Protokoll (nachfolgend: Protokoll 96). Er ersuchte um folgende Bankunterlagen für die Steuerperioden vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2014:

1. Information regarding the identification and opening of the account, including account opening documents (including IRS forms), signature cards, and entity organizational documents such as articles of incorporation or other records demonstrating beneficial ownership;
2. Account statements (including asset statements) and income statements prepared by the bank;
3. Information regarding transactions pertaining to the account, including bank drafts, certified checks, cashier's checks, money orders, deposit slips, incoming and outgoing wire transfer documents to include information revealing the source and destination of all such transfers, and all other deposit or withdrawal documents for such transactions (if providing all such information would be unduly burdensome to the Bank, only documents with respect to transactions in amounts exceeding US-Dollar 1'000.– are required);
4. Correspondence and communications regarding the account;
5. Internal management information system data related to the account;

6. Internal Bank communications and memoranda, reports and meeting minutes regarding the account; and
7. Any REGI file (or equivalent documentation) entries associated with the account to the extent the information is not included in items 1 through 5 of this list.

C.

Die ESTV forderte die Bank mit Editionsverfügung vom 19. November 2018 auf, gestützt auf Art. 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1), ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und die im Ausland ansässigen betroffenen Personen über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren. Die Bank kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

D.

Nachdem die vom Amtshilfeverfahren betroffene Person, A._____, keine Zustimmung zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen erteilt hatte und Akteneinsicht gewährt wurde, erliess die ESTV am 29. April 2022 eine Schlussverfügung. Darin verfügte sie die Leistung der Amtshilfe zugunsten des IRS betreffend die inzwischen verstorbene A._____ (nachfolgend auch betroffene Person). Die ESTV übermittle dem IRS folgende von der Bank edierten Informationen zur Kontobeziehung mit der Gesellschaft «D._____»: a) Bankunterlagen zum Konto Nummer ***2 betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2014 und b) Certificate of Authenticity of Business Records.

Zur Begründung legte die ESTV im Wesentlichen dar, das Amtshilfeersuchen vom 5. November 2018 erfülle sämtliche Voraussetzungen gemäss Art. 6 StAhiG. Es ergebe sich aus dem Ersuchen ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen». Die betroffene Person sei in den USA steuerpflichtig gewesen und hätte eine Domizilgesellschaft vorgeschoben, welche das Bankkonto gehalten habe. Die betroffene Person sei die wirtschaftlich Berechtigte am Bankkonto gewesen und hätte die selbständige Existenz der Domizilgesellschaft missachtet und so «das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt».

E.

Gegen diese Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) vom 29. April 2022 führt B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin), Erbin

der verstorbenen A. _____, am 30. Mai 2022 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit dem folgenden Antrag: «Die Schlussverfügung sei aufzuheben und es sei keine Amtshilfe zu leisten, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen».

Zur Begründung legt die Beschwerdeführerin insbesondere dar, die betroffene Person habe nie einen US-Wohnsitz oder einen sonst relevanten Bezug zu den USA gehabt. Im Weiteren habe die Bank im Amtshilfeverfahren das Bankgeheimnis verletzt. Aus diesen Gründen sei die Amtshilfe nicht zu gewähren.

F.

In ihrer Vernehmlassung vom 7. Juli 2022 schliesst die Vorinstanz auf Nichteintreten, eventualiter auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Auf die Vorbringen der Parteien und die sich bei den Akten befindlichen Dokumente wird – sofern entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Somit ist die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Beurteilung der angefochtenen Schlussverfügung gegeben.

1.3 Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffenen Personen und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Art. 18a StAhiG sieht vor, dass Amtshilfe betreffend verstorbene Personen geleistet werden kann. Deren Rechtsnachfolgerinnen und Rechtsnachfolger erhalten Parteistellung. Die Schweiz hat laut der entsprechenden Botschaft sicherzustellen, dass Informationen über verstorbene Personen in jedem Fall ausgetauscht werden können. Deshalb darf die gemäss schweizerischem Recht fehlende Partei- und Prozessfähigkeit nicht dazu führen, dass die staatsvertraglich geschuldete Leistung von Amtshilfe allein aus diesem Grund verunmöglicht wird. Vielmehr erhalten «Personen (einschliesslich Verstorbener), Sondervermögen und andere Rechtseinheiten, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden, Parteistellung» (Botschaft des Bundesrates vom 21. November 2018 zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz, BBl 2019 279, 303; vgl. auch Urteil des BVGer A-6202/2020 vom 11. Januar 2022 E. 1.3 m.w.H.).

Die Rechtsnachfolgerin bzw. die heutige Beschwerdeführerin ist bereits im vorinstanzlichen Verfahren in Erscheinung getreten. Ihr kommt auch im vorliegenden Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht Parteistellung zu.

1.4 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.

2.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den USA ist für Gesuche, welche vor Inkrafttreten der mit Art. 3 des Protokolls vom 23. September 2009 zur Änderung des DBA CH-US (AS 2019 3145) per 20. September 2019 eingeführten Neufassung gestellt wurden, Art. 26 aDBA CH-US 96 (Art. 5 Abs. 2 Bst. b dieses Protokolls; Urteil des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 [in BGE 147 II 13 nicht publizierte] E. 2; Urteile des BVGer A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.1 f., A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1).

2.2 Gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96 tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen gemäss ihren Steuergesetzgebungen erhältlichen Auskünfte aus, die notwendig sind zur Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. In Fällen von Steuerbetrug ist der Informationsaustausch nicht durch den persönlichen Geltungsbereich (Art. 1 aDBA CH-US 96) des Abkommens beschränkt (vgl. Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96). Weil der Informationsaustausch nicht auf die abkommensberechtigten Personen beschränkt ist, können Auskünfte auch nicht ansässige Personen betreffen. Eine unbeschränkte Steuerpflicht der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person in den USA ist keine Voraussetzung für die Leistung von Amtshilfe (vgl. hierzu: Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.2, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 3.2 in fine, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 3.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 2 mit weiteren Hinweisen).

2.3 Unter das Abkommen fallen Einkommenssteuern (Art. 2 Ziff. 1 aDBA CH-US 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommenssteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 aDBA CH-US 96). Ebenfalls dazu gehört die so genannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die insbesondere auf Dividenden, Zinsen und Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlösen erhoben wird (BGE 139 II 404 E. 9.2; Urteile des BVGer A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3, A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.1, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.1, A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.1).

2.4 Auch wenn die Amtshilfe nach Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96 gemäss dem Wortlaut dieser Bestimmung bezweckt, Betrugsdelikte und dergleichen zu verhüten, heisst das nicht, dass sich die Auskunftspflicht nur auf vorbeugende Massnahmen bezieht. Sie besteht auch, wenn bereits ein Steuerbetrug begangen wurde. Sie dient der Verfolgung und Ahndung von Steuerdelikten und damit letztlich dem öffentlichen Interesse, die Durchsetzung von Steueransprüchen zu gewährleisten. Der Umstand, dass hinreichende Anhaltspunkte für ein Delikt gegeben sind, stellt demnach die notwendige und gleichzeitig ausreichende Voraussetzung für die Gewährung der Amtshilfe dar. Ob solche ausreichende Verdachtsmomente bestehen, ist am Auftrag der ersuchenden Behörde zu messen (vgl. statt vieler: BGE 139 II 404 E. 7.2.2 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-4069/2019 vom 21. April 2020 E. 2.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.2).

2.5

2.5.1 Bei der Auslegung des Begriffs der Betrugsdelikte und dergleichen nach Art. 26 aDBA CH-US 96 und Ziff. 10 Protokoll 96 ist vom Begriff des Abgabebetrugs nach Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) auszugehen. Dieser geht weiter als der Steuerbetrugstatbestand gemäss Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 139 II 404 E. 9.4; zum Begriff «Abgabebetrug und dergleichen» siehe auch: Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.5.1, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.2).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt im vorliegenden Kontext ein Abgabebetrug vor, wenn eine ausländische Domizilgesellschaft im Rahmen des sog. Qualified Intermediary-Systems dazu verwendet wird, amerikanische Einkommenssteuern des wirtschaftlich an dieser Gesellschaft Berechtigten zu hinterziehen, wobei sie den zur Absicherung dieser Einkommenssteuer eingerichteten Kontrollmechanismus umgeht (BGE 139 II 404 E. 9.8; Urteil des BVGer A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 6.1 ff.; zum sog. Qualified Intermediary-System siehe auch: Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2 und 5.5.2.1). Das Bundesgericht bejaht sodann einen Steuerbetrug im Sinne von Art. 186 DBG, wenn das Formular A und das Formular W-8BEN falsche Angaben enthalten, zumal diesen Formularen Urkundencharakter zukommt (vgl. BGE 139 II 404 E. 9.9 ff.; Urteil des BVGer A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 6.5.1).

2.5.2 Im schweizerischen Bankverkehr wird das sog. Formular A zur Feststellung der an einem Konto wirtschaftlich berechtigten bzw. letztbegünstigten Person verwendet. Dieses dient nicht steuerlichen, sondern anderen Zwecken (wirtschaftliche Hintergründe, Hinweise bei Strafuntersuchungen, Geldwäscherei etc.; Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 15. März 2009 E. 5.5.2.4). Damit ist es möglich, dass auf dem Formular A eine andere Person als wirtschaftlich berechnigte angegeben wird als auf dem Formular W-8BEN und dennoch beide Formulare korrekt ausgefüllt wurden. Allein der Umstand, dass jeweils andere Personen als wirtschaftlich Berechnigte auf den Formularen angegeben werden, führt noch nicht zum begründeten Verdacht, dass falsche Angaben gemacht wurden. Jedoch genügt die Tatsache, dass bezüglich identischer Vermögenswerte einmal eine, ein anderes Mal eine andere Person als wirtschaftlich berechnigte aufgeführt wird, um weitere amtshilferelevante Abklärungen auszulösen. Treten alsdann weitere einschlägige Hinweise hinzu, kann sich ein

begründeter Verdacht ergeben (Urteil des BVGer A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 6.2.5).

2.6 Die ESTV hat kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Steuerbetrug begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen (vgl. Urteil des BGer 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2). Es kann nicht Aufgabe der ersuchten Instanz sein, bei der Prüfung ihrer Auskunftspflicht gleichsam wie ein Strafrichter zu untersuchen, ob im konkreten Fall alle Merkmale des Steuerbetrugs erfüllt seien. Die Auskunft soll ja im Gegenteil den Behörden des ersuchenden Staates erst die endgültige Beurteilung ermöglichen. Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheides über das Gesuch, also in aller Regel nach der Vornahme der eigenen Abklärungen, feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Steuerbetrug und dergleichen genügend begründen (vgl. BGE 139 II 404 E. 9.5; Urteil des BGer 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 4; Urteile des BVGer A-3843/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 3.8, A-732/2019 vom 26. September 2019 E. 2.4.2, A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.4.2).

2.7 Alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diesen Zweck verwenden (Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96; vgl. BGE 147 II 13 E. 3.4 ff.).

2.8 Gemäss Art. 26 Ziff. 3 aDBA CH-US 96 dürfen die Bestimmungen des Amtshilfeartikels auf keinen Fall dahin ausgelegt werden, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Vorschriften oder der Verwaltungspraxis eines der beiden Staaten abweichen, oder die seiner Souveränität, Sicherheit oder dem Ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die weder aufgrund der eigenen noch aufgrund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können.

2.9 Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht sodann grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip). Die Vorinstanz ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2980/2019 vom 20. Mai 2020 E. 3.5.1). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (zum Ganzen: vgl. Urteile des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2, A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.2 f. mit Hinweisen).

2.10 In formeller Hinsicht hat das Amtshilfeersuchen des IRS den Voraussetzungen gemäss Art. 6 StAhiG zu genügen, wobei gemäss Art. 1 Abs. 2 abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten sind. Art. 26 aDBA CH-US 96 setzt ebenfalls nicht voraus, dass der Name des Betroffenen im Ersuchen angegeben wird. Nennt das Ersuchen keine Namen, so sind jedoch die übrigen Umstände umso detaillierter zu beschreiben, damit die Notwendigkeit bzw. die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationsübermittlung vom ersuchten Staat mit zumutbarem Aufwand beurteilt werden kann (vgl. zum Ganzen statt vieler: BGE 139 II 404 E. 7.2.3 mit Hinweisen, auf welchen auch BGE 143 II 136 E. 6.3 verweist; Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall nennt das Amtshilfeersuchen vom 5. November 2018 keinen Namen der vom Ersuchen betroffenen Personen, sondern bezieht sich auf eine durch die Bank im Rahmen des sog. Bankenprogramms identifizierte Kontoverbindung (zum Bankenprogramm siehe Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4.1). Das Amtshilfeersuchen umschreibt die betroffenen Personen als wirtschaftlich berechnigte US-Personen einer bestimmten, vom IRS näher umschriebenen Kontoverbindung. Das Amtshilfeersuchen bezieht sich demnach auf einen konkreten Einzelfall.

Hinsichtlich des Tatverdachts (vgl. E. 2.5.1) führt der IRS aus, die Kontoverbindung sei am 18. Juni 2008 eröffnet und am 11. April 2014 geschlossen worden. Der höchste Vermögensstand habe über CHF 19'287'347.– betragen. Während des massgeblichen Zeitraums habe man über diese

Kontoverbindung amerikanische Wertschriften gehalten. Als Kontoinhaberin sei eine ausländische Domizilgesellschaft aufgetreten. In den Bankunterlagen werde ein Formular A geführt. Zudem beinhalteten die Bankunterlagen ein Formular DNUS (Declaration of Non-US Status). Nach dem Formular A sei indessen eine US-steuerpflichtige Person (BO-***3) wirtschaftliche Berechtigte (beneficial owner) gewesen. Im Weiteren sei weder ein Formular W-9 noch ein Formular 1099 aktenkundig.

Weiter macht der IRS folgende Angaben:

- The beneficial owner, BO-***3, is a [Drittstaat 1] national domiciled in both [Drittstaat 1] and the US. The Bank has a [Drittstaat 1] passport on file for BO-***3, which was issued in [Stadt 1], [Bundesstaat 1] in 2001 and indicates a US domicile;
- Bank forms from 2008 were signed in [Stadt 2], [Bundesstaat 2]. According to internal Bank communications, BO-***3 was in [Stadt 2] for a period of three weeks to visit a family member;
- BO-***3 owns a ranch in [Bundesstaat 1], [...]. According to Bank records, BO-***3 visited this property approximately twice a year;
- In September 2009, BO-***3 instructed the bank to make a wire transfer of EUR 60'000.– to her personal account;
- In October 2009, she instructed the Bank to transfer an additional EUR 30'000.– to her personal account;
- In February 2010, BO-***3 instructed the Bank to transfer EUR 100'000.– to her personal account;
- When this entity account was closed, BO-***3 instructed the Bank to transfer the remaining assets (USD 1.3 million) to a new account at a Bank held in her name.

3.2 Aufgrund dieser Merkmale hegt der IRS den Verdacht, dass die am Konto wirtschaftlich berechtigte, in den USA steuerpflichtige Person unter Mithilfe der Bank auf betrügerische Weise eine Domizilgesellschaft benutzt und Dokumente erstellt hat, welche die Kontoinhaberin arglistig unwahr wiedergeben würden und zwar in der Absicht, US-Gesetze zu verletzen. Im Sinne der vorstehenden Erwägung (E. 2.5 ff.) genügt diese Beschreibung den Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Sachverhaltsdarstellung, um nicht als unzulässige Beweisausforschung zu gelten. Die Informationsübermittlung erscheint zur Bewertung der Verhaltensweisen des Amtshilfesubjekts als «Betrugsdelikte und dergleichen» («tax fraud or the

like») im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96 als voraussichtlich erheblich. Im Weiteren sind auch die übrigen formellen Anforderungen nach Art. 6 StAhiG erfüllt.

3.3 Die Beschwerdeführerin wendet ein, die Bank habe dem IRS Informationen übermittelt, die in den Schutzbereich des Bankgeheimnisses fielen. Das Ersuchen beruhe somit auf Daten, die in Verletzung von Art. 47 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (BankG, SR 952.0) erhältlich gemacht worden seien.

Nach ständiger bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung dürfen die USA nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im Völkerrecht davon ausgehen, dass die ihnen von der fraglichen Bank im Rahmen des Bankenprogramms zur Kenntnis gebrachten Unterlagen gemäss den Vorschriften des schweizerischen Rechts übermittelt wurden und zulässige Grundlage für ein Amtshilfeersuchen bilden konnten. Das auf Seiten der USA erweckte Vertrauen ist demnach zu schützen, womit nicht abschliessend zu klären ist, ob tatsächlich Vorschriften des schweizerischen Rechts verletzt wurden, da eine solche Rechtsverletzung keine Auswirkungen auf den Ausgang des vorliegenden Verfahrens zeitigt (vgl. Urteil des BGer 2C_1042/2016 vom 12. Juni 2018 E. 5; vgl. Urteile des BVer A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 4.2, A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 10.1.1 i.V.m. E. 5.6.3 ff. und A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.5). Aus diesem Argument kann die Beschwerdeführerin daher nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im vorliegenden Verfahren ist nicht zu prüfen, ob die Bank oder ihre Mitarbeitenden gegen schweizerische Rechtsvorschriften verstossen haben.

Die Vorinstanz ist zurecht auf das Amtshilfeersuchen eingetreten, da es auch nicht gegen Art. 7 Bst. c StAhiG verstösst.

4.

Damit ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen ist, dass sich aus dem geschilderten Sachverhalt der begründete Verdacht ergibt, es seien amtshilfefähige Delikte begangen worden.

4.1 Nach konstanter Rechtsprechung war zusammengefasst von einem begründeten Tatverdacht bezüglich «Betrugsdelikten und dergleichen» im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96 auszugehen, wenn – unter Geltung des hier einschlägigen Qualified Intermediary-Systems

(E. 2.5.1) – (1) eine Gesellschaft über ein Konto bei einer Bank mit Sitz in der Schweiz verfügte, (2) diese Bank über den Status eines vertragsschliessenden Finanzinstituts im Rahmen des QI-Systems verfügte, (3) die wirtschaftlich berechnigte Person gemäss Formular A in den USA steuerpflichtig war, (4) diese in den USA steuerpflichtige Person die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet hatte, indem sie direkt auf die auf dem Konto der Gesellschaft gelagerten Vermögenswerte zugegriffen hatte, wie wenn die Gesellschaft nicht existieren würde, (5) das betreffende Konto US-Wertschriften enthielt, (6) die Bank – ob absichtlich oder nicht – ihren Verpflichtungen gemäss Qualified Intermediary-Agreement (QIA) nicht nachgekommen war, was sich insbesondere daraus ergeben konnte, dass das Formular W-8BEN auf den Namen der Gesellschaft und nicht auf denjenigen der wirtschaftlich berechnigten Person ausgestellt worden war und dass sich weder ein Formular W-9 noch ein Formular 1099 in den Kontounterlagen befanden (Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.4.3.2, A-5295/2016 vom 30. November 2017 E. 3.2.4.1 mit Hinweisen).

4.2 Vorliegend verfügte die Bank mit Sitz in der Schweiz über den Status eines vertragsschliessenden Finanzinstituts im Rahmen des QI-Systems. Das fragliche Konto bzw. Depot, welches US-Wertschriften enthielt, wurde von der Gesellschaft D._____ mit Sitz [im Drittstaat 2] gehalten. Das in den Bankunterlagen enthaltene Formular W-8BEN nannte diese Gesellschaft als an den auf dem Konto liegenden Vermögenswerten wirtschaftlich berechnigte Person gemäss US-amerikanischem Steuerrecht. Gemäss Formular A war hingegen die betroffene Person wirtschaftlich berechnigt an den Vermögenswerten auf dem Konto. Zudem befand sich weder ein Formular W-9 noch ein Formular 1099 in den Kontounterlagen. Zurecht nicht weiter bestritten wird von der Beschwerdeführerin, dass die betroffene Person trotz Zwischenschaltung der Gesellschaft D._____ deren selbständige Existenz missachtet hat und dass sie «das Spiel der Gesellschaft nicht gespielt hat». So bestanden u.a. direkte Kontakte zwischen dem Kundenberater der Bank und der betroffenen Person. Sie hatte aus dem in der Gesellschaft gehaltenen Vermögen direkt Transaktionen für eigene Finanzbedürfnisse getätigt.

4.3

4.3.1 Fraglich ist indessen, ob die wirtschaftlich berechnigte Person, d.h. die betroffene Person, in der vorliegend relevanten Zeit in den USA überhaupt steuerpflichtig gewesen ist. Gemäss Amtshilfeersuchen ist aufgrund verschiedener Anhaltspunkte davon auszugehen: (1) der [Drittstaat 1]

Pass der betroffenen Person sei 2001 in [Stadt 1] (USA) ausgestellt worden und gebe ein Domizil in den USA an, (2) Bank-Formulare seien 2008 in [Stadt 2]/[Bundesstaat 2] unterzeichnet worden, (3) die betroffene Person habe eine Ranch in [Bundesstaat 1] besessen[...].

4.3.2 Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass die betroffene Person keinen steuerrechtlichen Wohnsitz in den USA gehabt habe. Sie sei seit jeher [im Drittstaat 1] unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Richtig sei, dass sie mit ihrem Ehemann im Jahr 1997 ein Ferienhaus in den USA gekauft habe. Im März 2013 habe sie dieses Haus wieder verkauft. In den Bankunterlagen sei der Wohnsitz durchgehend mit [Stadt 3 im Drittstaat 1] vermerkt, so auch auf dem Formular A. Nirgends in den Bankunterlagen sei ein zweiter Wohnsitz der betroffenen Person in den USA vermerkt. Die Unterzeichnung von Bankunterlagen in [Stadt 2]/[Bundesstaat 2] sei auf einen Ferienaufenthalt der betroffenen Person im Juni 2008 zurückzuführen. Dieser Ferienaufenthalt bei [einer Verwandten] in [Stadt 2]/[Bundesstaat 2] habe bloss drei Wochen gedauert. Im Weiteren sei der Grund für die amerikanische Adresse im [Drittstaat 1] Pass darin zu sehen, dass die betroffene Person den Pass anlässlich eines Ferienaufenthalts 2001 in den USA verloren habe und auf dem [Drittstaat 1] Konsulat in [Stadt 1] einen neuen Pass ausstellen liess. Die Ferienhausadresse sei nur aus Praktikabilitäts- und Diskretionsgründen gewählt worden, um möglichst rasch einen neuen Pass zu erhalten.

4.3.3 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin gibt es genügend Anhaltspunkte für eine Steuerpflicht der betroffenen Person im ersuchenden Staat. Sie war in den USA nicht nur Eigentümerin mehrerer Liegenschaften, sondern war auch Inhaberin einer Greencard, einer Sozialversicherungsnummer und eines Führerscheins, wie nachträgliche Abklärungen ergeben haben. Im Weiteren ist die Frage eines strittigen Steuerdomizils nicht im Amtshilfeverfahren, sondern allenfalls in einem Verständigungsverfahren zu klären, zumal die Ansässigkeit in einem der Vertragsstaaten kein notwendiges Kriterium für die Leistung von Amtshilfe ist (E. 2.2; vgl. BGE 142 II 218 E. 3.6 sowie Urteile des BVGer A-4681/2021 vom 19. August 2022 E. 4.3, A-5652/2017 vom 19. Juli 2018 E. 3.4.2 mit Hinweis).

4.3.4 Die Beschwerdeführerin bringt vor, auch die Vorinstanz habe ursprünglich keine Amtshilfe leisten wollen, weil sie keinen genügenden US-Bezug gesehen habe. Auf dieses Argument ist nicht weiter einzugehen, hat doch der IRS der Vorinstanz im Laufe des Verfahrens weitere Informatio-

nen geliefert, aufgrund deren die Vorinstanz – wie nun auch das Bundesverwaltungsgericht – zum Schluss gelangte, dass ein entsprechender Konnex vorliege (vgl. auch E. 4.3.3).

4.3.5 Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, sie gehe davon aus, dass die Bank dem IRS die Namen genannt hat und dieser gestützt darauf die Abklärungen mit Bezug auf die Greencard vornehmen konnte. Demgegenüber ist aktenkundig, dass der IRS mit E-Mail vom 16. Dezember 2021 (amtl. Akten Nr. 65) auf Frage der Vorinstanz ausgeführt hat, er bestätige, dass weitere interne Ermittlungen betreffend das Konto geführt worden seien, aus denen sich die Namen der Kontoinhaber ergeben hätten. Nach dem Vertrauensprinzip besteht grundsätzlich kein Anlass, an den Erklärungen des ersuchenden Staates zu zweifeln. Es gelingt zudem der Beschwerdeführerin nicht, die abgegebene Erklärung sofort und nachweislich zu entkräften (E. 2.9). Hinsichtlich der Frage, ob die Bank allenfalls das Bankgeheimnis verletzt hat, wurde bereits ausgeführt, dass dies im vorliegenden Verfahren nicht geklärt werden kann (vgl. E. 3.3).

4.3.6 Zusammengefasst ist gemäss der Rechtsprechung von einem begründeten Tatverdacht bezüglich «Betrugsdelikten und dergleichen» im Sinne von Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US 96 auszugehen (vgl. E. 4.1). Im Weiteren ist die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen gegeben. In der Folge ist die ersuchte Amtshilfe zu leisten und die Beschwerde abzuweisen.

5.

Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.– festzusetzen und ausgangsgemäss der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.– ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

6.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: