



Abteilung I
A-6176/2010

Urteil vom 18. Januar 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Charlotte Schoder,
Gerichtsschreiberin Gabriela Meier.

Parteien

X. _____, ...,
vertreten durch....,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Amtshilfe USA,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:**A.**

Am 19. August 2009 schlossen die Schweizerische Eidgenossenschaft (Schweiz) und die Vereinigten Staaten von Amerika (USA) in englischer Sprache ein Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der USA betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft (AS 2009 5669, Abkommen 09). Darin verpflichtete sich die Schweiz, anhand im Anhang festgelegter Kriterien und gestützt auf das geltende Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61, DBA-USA 96) ein Amtshilfegesuch der USA zu bearbeiten. Die Schweiz versprach weiter, betreffend die unter das Amtshilfegesuch fallenden geschätzten 4'450 laufenden oder saldierten Konten mithilfe einer speziellen Projektorganisation sicherzustellen, dass innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen eine Schlussverfügung über die Herausgabe der verlangten Informationen erlassen werden könne.

B.

Unter Berufung auf das Abkommen 09 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service in Washington, IRS) am 31. August 2009 ein Ersuchen um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Gesuch stützte sich ausdrücklich auf Art. 26 DBA-USA 96, das dazugehörige Protokoll sowie die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 zwischen der ESTV und dem Department of the Treasury der USA betreffend die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 (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 Kategorie in Ziff. 2 Bst. A/b gemäss dem 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 Abgabebetrag, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

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.

E.

Das vorliegend betroffene Dossier von X._____ und Y._____ übermittelte die UBS AG der ESTV am 23. Januar 2010. In ihrer

Schlussverfügung vom 7. Juni 2010 gelangte die ESTV zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/B/b erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten.

F.

Das Abkommen 09 und das Protokoll 10 wurden von der Bundesversammlung mit Bundesbeschluss vom 17. Juni 2010 über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (AS 2010 2907) genehmigt und der Bundesrat wurde ermächtigt, die beiden Verträge zu ratifizieren (die konsolidierte Version des Abkommens 09 und 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.

Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

H.

Mit Eingabe vom 30. August 2010 erhob X._____ (Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 7. Juni 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde und beantragte insbesondere, die Schlussverfügung sei soweit aufzuheben, als dass betreffend sie als wirtschaftlich Berechtigte an der Z._____ (nachfolgend: Foundation) dem IRS Amtshilfe zu leisten sei (1). Weiter seien die dem IRS zu übermittelnden Unterlagen, insbesondere die von der UBS edierten elektronischen Dateien im PDF-Format 2 bis 6.4 sowie das von der UBS AG ausgestellte Certificate of Authenticity of Business Records soweit abzudecken, wie diese die Beschwerdeführerin als wirtschaftlich Berechtigte nennen oder sonst wie geeignet seien, Auskunft über ihre Identität zu geben oder geben zu können (2). Schliesslich sei der Hinweis auf die Beschwerdeführerin in Ziffer 3a der Verfügung zu streichen (3).

I.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 22. September 2010, die Beschwerde bezüglich Antrag 1 und 3 gutzuheissen, im

Übrigen aber abzuweisen. Sie führte dazu aus, die Beschwerdeführerin habe mit den im Beschwerdeverfahren eingereichten Belegen "glaubhaft nachweisen können", dass sie nie eine «US-Person» im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10 gewesen sei. Weiter führte sie aus, dass Abdeckungen grundsätzlich nur zum Schutz von unbeteiligten Dritten zulässig seien. Die Beschwerdeführerin sei jedoch nicht als unbeteiligte Dritte zu betrachten, da sie als wirtschaftlich Berechtigte gelte.

J.

Daraufhin replizierte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 6. Oktober 2010.

K.

Die Vorinstanz reichte mit Eingabe datierend vom 15. Oktober 2010 (Eingang am 13. Oktober 2010) eine Duplik ein.

L.

Das Bundesverwaltungsgericht entschied mit Urteil A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 erstmals über die Gewährung der Amtshilfe in einem Fall der Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10.

Auf die Begründung der Eingaben ans Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 [Vo DBA-USA, SR 672.933.61]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

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 (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

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 zur Anwendung, dass die Beschwerdeführerin die ihre 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

1.5. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 und E. 6.2.2). Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA 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 begründeter 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 Amtshilfverfahren 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-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

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, in 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

2.

2.1. Der Staatsvertrag 10 ist für die schweizerischen Behörden verbindlich. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis können ihm entgegengehalten werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.1 und A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.7).

2.2. Beim Staatsvertrag 10 handelt es sich um einen selbständigen völkerrechtlichen Vertrag und nicht – wie noch beim Abkommen 09 – um eine Verständigungsvereinbarung, die sich innerhalb des vom DBA-USA 96 gesteckten Rahmens bewegen muss. Der Staatsvertrag 10 steht mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4 und A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2). Da beide Verträge zwischen den gleichen Parteien geschlossen worden sind, handelt es sich um einen Fall von Art. 30 Abs. 3 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft), demgemäss der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung findet, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist (lex posterior-Regel). Überdies präzisiert Art. 7a des Staatsvertrags 10, dass dieser zum Zweck der Behandlung des vorliegenden Amtshilfegesuchs (nämlich demjenigen des IRS vom 31. August 2009) Vorrang vor dem DBA-USA 96 sowie der Vereinbarung 03 habe, sofern er diesen zuwiderlaufe. Demgemäss hat der Staatsvertrag 10 auch nach Art. 30 Abs. 2 VRK Vorrang gegenüber den älteren Verträgen, soweit das genannte Amtshilfegesuch betroffen ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar

2011 E. 4 und A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2). Zugleich wird jedoch auf das DBA-USA 96 Bezug genommen, was verdeutlicht, dass dieses anwendbar ist, sofern der Staatsvertrag 10 keine abweichenden Bestimmungen enthält. Solches gilt beispielsweise für das Verfahren: Anwendbar bleibt – soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält – die sich auf das DBA-USA 96 stützende Vo DBA-USA, was sich im Übrigen auch aus Art. 1 Ziff. 2 des Staatsvertrags 10 ergibt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053 vom 10. Januar 2011 E. 4 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 3, vgl. auch bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 ff.).

2.3. Nach Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) folgende Personen unter das Amtshilfeersuchen:

«US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned «offshore company accounts» that have been established or maintained during the period of years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated.»

Die deutsche (nicht massgebliche [vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7]) Übersetzung lautet:

US-Staatsangehörige (ungeachtet ihres Wohnsitzes), welche an «offshore company accounts», die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder geführt wurden, wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» dargelegt werden kann.

2.3.1. Gemäss vertragsautonomer Auslegung nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK erfasst der Begriff «US-Persons» nicht nur US-Staatsangehörige, sondern alle Personen, welche in den USA in der vom Abkommen bestimmten Zeitperiode 2001 bis 2008 subjektiv steuerpflichtig waren. Gemäss dem amerikanischen «Internal Revenue Code» (IRC; Steuergesetz) sind neben «US-Citizens» (US-Staatsangehörige) auch «resident aliens» in den USA subjektiv steuerpflichtig (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.1.1; vgl. auch grundlegend Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 5.2).

2.3.2. Des Weiteren müssen die «US-Persons» an sog. «offshore company accounts» wirtschaftlich berechtigt gewesen sein, die während

des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet und geführt wurden. Die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 sollen mithin auch dazu dienen, u.a. diejenigen US-Steuerpflichtigen einzubeziehen, die Konten auf den Namen von Offshore-Gesellschaften eröffnen liessen, welche ermöglicht haben, die steuerlichen Offenlegungspflichten gegenüber den USA zu umgehen. 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, d.h. auch «offshore»-Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten bzw. Einrichtungen müssen lediglich dafür geeignet und in der Lage sein, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution wie einer Bank zu führen bzw. «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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.1). Das Bundesverwaltungsgericht hat denn auch das UBS Konto einer Foundation (mit Sitz in Liechtenstein) als «offshore company account» nach dem Anhang des Staatsvertrags 10 qualifiziert (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.2).

2.3.3. Zur Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Berechtigung («beneficially owned») an einem «offshore company account» vorliegt, ist 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 der Gesellschaft hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte. 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, «On Double Taxation Conventions», 3. Auflage, London/The Hague/Boston 1997, S. 562). 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.3.2).

2.3.4. Neben der Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 hat für die Kategorie 2/B/b zusätzlich der begründete Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» zu bestehen, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann.

Letzterer ergibt sich bereits daraus, dass eine in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person – trotz Aufforderung der ESTV – zu beweisen unterliess, dass sie ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der Foundation erfüllt hat, indem die ESTV ermächtigt worden wäre, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen für die relevanten Jahren einzuholen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.3).

Bezüglich der Kontoeigenschaften wird im Staatsvertrag 10 verlangt, dass auf dem UBS-Konto innerhalb von einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- erzielt worden sind. Im Sinne des Staatsvertrags 10 werden für die Berechnung der Durchschnittseinkünfte das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und die Kapitalgewinne (die als 50% der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden) herangezogen. Der Anhang zum Staatsvertrag 10 legt vertragsautonom fest, wie die Kapitalgewinne für den Zweck der Kontoanalyse berechnet werden. Es besteht damit kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 9.1 und A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3).

2.4.

2.4.1. In der Lehre wird teilweise die Auffassung vertreten, Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben, sollen im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden (PETER HONEGGER/ANDREAS KOLB, Amts- und Rechtshilfe: 10 Aktuelle Fragen, in ASA 77 S. 804, vgl. auch HANS-PETER SCHAAD, in Watter/Vogt [Hrsg.], Basler Kommentar zum Börsengesetz, Basel 2007, Art. 38 N. 72).

2.4.2. Zwar enthalten weder der Staatsvertrag 10 noch das DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA explizite Bestimmungen, wer als «unbeteiligter Dritter» gilt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung können aber die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch

beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden ([anstelle zahlreicher] Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und erscheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amts- und Rechtshilfeverfahren als sachgerecht. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, diese Rechtsprechung in Frage zu stellen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.2.1).

2.4.3. Unbeteiligter Dritter im Sinne von Art. 10 Ziff. 2 des Staatsvertrags vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS, SR 0.351.933.6), bei welchem Beweismittel und Auskünfte nur unter den in Art. 10 Ziff. 2 lit. a-c aufgeführten Bedingungen übermittelt werden, ist einzig, wer nach dem Ersuchen in keiner Weise mit der diesem zugrunde liegenden Straftat verbunden zu sein scheint. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann von einem unbeteiligten Dritten dann nicht gesprochen werden, wenn eine wirkliche und unmittelbare Beziehung zwischen einer Person und einer der im Ersuchen geschilderten Tatsachen besteht, welche Merkmal einer Straftat ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Dritte als Teilnehmer im strafrechtlichen Sinne anzusehen ist (BGE 120 Ib 251 E. 5b, 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1). Der Inhaber eines Bankkontos, welches für verdächtige Transaktionen benutzt wurde, ist mithin nicht als unbeteiligter Dritter zu qualifizieren (BGE 120 Ib 251 E. 5b). Weiter entschied das Bundesgericht, dass auch eine Gesellschaft, welche als Mittlerin benutzt wurde, um einer anderen Gesellschaft Gelder zur Verfügung zu stellen, die dazu bestimmt waren, die im Rechtshilfegesuch erwähnte Straftat zu begehen oder zu ermöglichen, nicht als unbeteiligte Dritte betrachtet werden könne. Das Gleiche gelte für die eine solche Gesellschaft beherrschenden oder leitenden natürlichen Personen (BGE 112 Ib 462 E. 2b, 107 Ib 258 E. 2c, Urteil des Bundesgerichts 1A.60/2000 vom 22. Juni 2000 E. 4c; vgl. auch CHRISTOPH PETER, Zum Schicksal des echten «unbeteiligten Dritten» in der Strafrechts- und Amtshilfe, in *Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz*, Festschrift 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen [HSG], St. Gallen 2007, S. 671). Dies muss nach dem Ausgeführten auch für die Amtshilfe gelten.

2.5. Das Prinzip der Spezialität besagt, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf

Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchende Staat sie gewährt hat. Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat muss aufgrund der in der Rechtshilfe zur Anwendung gelangenden allgemeinen Grundsätze ergänzt werden, soweit sie durch Verträge nur in den Grundzügen umschrieben ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 287 und 326 ff.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, Bern 2009, Ziff. 726). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert der auch vorliegend weiterhin anwendbare Art. 26 DBA-USA 96 (vgl. oben E. 2.2) selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

«[...] nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind.»

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird die Einhaltung des Spezialitätsgrundsatzes durch Staaten, die mit der Schweiz durch einen Rechtshilfevertrag verbunden sind, nach völkerrechtlichem Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (BGE 107 Ib 264 E. 4b).

3.

3.1.

3.1.1. Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie falle nicht unter das Amtshilfeersuchen, da sie nicht «US-Person» im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sei. Sie macht geltend, sie habe als x._____ [x. nicht USA] Staatsbürgerin mit Wohnsitz in x._____ weder die US-amerikanische Staatsbürgerschaft besessen noch jemals Wohnsitz in den USA begründet. Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung und ihrer Duplik die diesbezügliche Gutheissung der Beschwerde, da die Beschwerdeführerin habe "glaubhaft nachweisen können", dass sie nie eine «US-Person» gewesen sei. Sie präzisiert, sie sei beim Erlass der angefochtenen Schlussverfügung gestützt auf die «General power of

attorney» davon ausgegangen, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine «US-Person» handle. Diese Angaben seien durch die von der Beschwerdeführerin eingereichten Belege entkräftet worden.

3.1.2. Damit gesteht die Vorinstanz selber zu, dass sich bezüglich der Beschwerdeführerin keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Schwelle zur berechtigten Annahme, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine «US-Person» handelt, erreicht ist (E. 1.5). Ohne dass es dessen noch bedurft hätte, gelingt es der Beschwerdeführerin sodann auch, klarerweise und entscheidend zu entkräften, dass sie in den Jahren 2001 bis 2008 «US-Person» war und demnach unter den Staatsvertrag 10 fällt (E. 2.3.1). Den diesbezüglich übereinstimmenden Anträgen der Parteien kann damit ohne weiteres Folge gegeben werden.

3.1.3. Die Voraussetzungen zur Gewährung von Amtshilfe gemäss Art. 26 DBA-USA 96 sind damit vorliegend nicht erfüllt und die Beschwerde ist gemäss übereinstimmenden Anträgen der Verfahrensbeteiligten diesbezüglich gutzuheissen. Demgemäss sind jegliche Hinweise auf die Beschwerdeführerin in der Schlussverfügung abzudecken. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass dem IRS nur diejenigen Dokumente zu übermitteln sind, welche im Verfahren gegenüber Y._____ potentiell erheblich sind. Davon ausgeschlossen sind insbesondere solche Unterlagen, welche sich noch einzig aufgrund des Amtshilfverfahrens gegenüber der Beschwerdeführerin in den Akten befinden, sich also ausschliesslich auf sie beziehen und keinerlei Bezug zu Y._____ aufweisen (beispielsweise die von der Beschwerdeführerin explizit erwähnten Rg.Nr._____ und Rg.Nr._____). Diese hat die Vorinstanz aus den betreffend Y._____ amtshilfeweise zu übermittelnden Akten zu entfernen.

3.2.

3.2.1. Des Weiteren verlangt die Beschwerdeführerin die Abdeckung der von der UBS AG edierten elektronischen Dateien im PDF-Format 2 bis 6.4 sowie des Certificate of Authenticity of Business Records, soweit diese Unterlagen die Beschwerdeführerin als wirtschaftlich Berechtigte nennen oder geeignet seien, Auskunft über ihre Identität zu geben. Die Beschwerdeführerin stützt sich dabei im Wesentlichen auf die Behauptung, sie sei unbeteiligte Dritte.

3.2.2. Eine Gesellschaft, die als Mittlerin benutzt wurde, um einer anderen Gesellschaft Gelder zur Verfügung zu stellen, die dazu bestimmt waren, die im Rechtshilfesuch erwähnte Straftat zu ermöglichen, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht unbeteiligte Dritte. Dasselbe gilt für natürliche Personen, die eine solche Gesellschaft beherrschen oder leiten und Inhaber eines Bankkontos sind, das für verdächtige Transaktionen benutzt wurde (E. 2.4.3). Angesichts der Anwendbarkeit dieser Grundsätze auch auf das Amtshilfeverfahren folgt ohne weiteres, dass die Beschwerdeführerin als unbestrittenermassen wirtschaftlich Berechtigte an der Foundation nicht als unbeteiligte Dritte gelten kann. Bereits dies spricht gegen die angebehrte Abdeckung der Angaben der Beschwerdeführerin, soweit diese über die in E. 3.1.3 gewährten Einschränkungen hinausgehen.

3.2.3. Die Beschwerdeführerin bringt überdies vor, die Vorinstanz habe keine besondere sachliche Beziehung zu einer Straftat nachweisen können, weshalb sie – die Beschwerdeführerin – auch nicht als Beteiligte gelten könne.

Die ESTV setzte den Verfügungsadressaten mit Schreiben vom 4. Mai 2010 Frist bis zum 8. Juni 2010, um die ESTV zu ermächtigen, beim IRS Kopien ihrer FBAR-Erklärungen einzuholen. Weder die Beschwerdeführerin noch Y._____ erteilten der ESTV innert Frist eine solche Ermächtigung. Das UBS Konto der Foundation hat gemäss den an die ESTV eingereichten Bankunterlagen mindestens drei Jahre zwischen 1999 und 2008 bestanden (damit einschliesslich eines vom Ersuchen erfassten Jahres) und gemäss der Dossieranalyse der Vorinstanz sind auf dem Konto der Foundation im Jahr 2001 Erträge von Fr. 1'068'037.-- und im Jahr 2002 solche von Fr. 728'930.-- erzielt worden und damit im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren deutlich mehr als durchschnittlich Fr. 100'000.-- pro Jahr.

Die Kontoeigenschaften gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sind hiermit für das UBS Konto der Foundation erfüllt. Seitens der wirtschaftlich Berechtigten an der Foundation wurde zudem nicht dargelegt, inwiefern sie ihren steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an der Foundation als Offshore-Gesellschaft nachgekommen sind. Gemäss der einschlägigen Bestimmung im Anhang zum Staatsvertrag 10 besteht somit der begründete Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» (E. 2.3.4). Damit kann die Beschwerdeführerin betreffend die für Y._____ zu leistende Amtshilfe als wirtschaftlich Berechtigte an der Foundation nicht als in keiner Weise mit der ihr zugrunde liegenden Straftat verbunden und dementsprechend auch unter diesem Gesichtspunkt nicht als unbeteiligte Dritte gelten (E. 2.4.3). Mit Recht hat die Vorinstanz die angebehrten (über die in E. 3.1.3 gewährten) Abdeckungen verweigert. Folglich ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

3.2.4. Schliesslich ist, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, gemäss dem Prinzip der Spezialität ohnehin davon auszugehen, dass die

amerikanischen Steuerbehörden die amtshilfeweise übermittelten Informationen dem Abkommen und den allgemeinen Grundsätzen entsprechend und die übermittelten Daten dementsprechend auch nur in Bezug auf Y. _____ verwenden (E. 2.5). Soweit es im Übrigen in den in den Vereinigten Staaten gegen die Beschwerdeführerin eingeleiteten Verfahren oder erhobenen Anklagen um Fragen gehen sollte, die mit den Steuern, die unter das Abkommen fallen und für die Amtshilfe geleistet worden ist, nichts zu tun haben, kann der Beschwerdeführerin zugemutet werden, dass sie entsprechende Einwendungen in einem allfälligen amerikanischen Verfahren erhebt.

4.

Die Beschwerde ist damit im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen. Die Sache ist zur Abdeckung der Hinweise auf die Beschwerdeführerin in der Schlussverfügung vom 7. Juni 2010 sowie zur Entfernung der Akten, welche einzig die Beschwerdeführerin betreffen, an die ESTV zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

Angesichts der teilweisen Guttheissung werden der Beschwerdeführerin die Kosten für das vorliegende Verfahren von Fr. 20'000.-- im reduzierten Umfang von Fr. 5'000.-- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Der Beschwerdeführerin wird eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 15'000.-- zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 8 ff. sowie Art. 13 f. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, SR 173.320.2).

5.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Angelegenheit wird zur Abdeckung der Hinweise auf die Beschwerdeführerin in der Schlussverfügung vom 7. Juni 2010 und zum Entfernen der Dokumente, welche ausschliesslich die Beschwerdeführerin betreffen, an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 20'000.-- werden in reduziertem Umfang von Fr. 5'000.-- der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 15'000.-- wird der Beschwerdeführerin

zurückerstattet. Diese wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 15'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Gabriela Meier

Versand: