Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6705/2010

Urteil vom 18. April 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Charlotte Schoder, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Piera Lazzara.

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 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 dazugehörende 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 Abgabebetrug, 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 IRS 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 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.

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

G.
Nachdem die UBS AG am 8. Dezember 2009 das Dossier von A._____ der ESTV übermittelt hatte, gelangte diese in ihrer Schlussverfügung vom 9. August 2010 (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.

H.
Mit Eingabe vom 16. September 2010 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV vollumfänglich aufzuheben und das sie betreffende Amtshilfeverfahren einzustellen. Die von der UBS an die ESTV übermittelten Bankdaten betreffend die Beschwerdeführerin seien zu vernichten bzw. zu löschen. Eventualiter sei die ESTV anzuweisen, vor der Übermittlung an den IRS die entsprechenden elektronischen Daten im PDF-Format […] bis […] zu anonymisieren bzw. die Streichung des Namens «X._____ und Y._____» auf Seite […] des Dokuments (Belegstelle […]) vorzunehmen. Ebenfalls eventualiter sei sodann die ESTV zu verpflichten, vom IRS vorgängig zur Leistung von Amtshilfe die schriftliche Zusicherung einzuholen, dass die persönlichen

Daten der Beschwerdeführerin in keiner Form im Internet veröffentlicht würden.

I.
Mit Vernehmlassung vom 14. Oktober 2010 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

J.
Am 1. Februar 2011 gelangte die Beschwerdeführerin an das Bundesverwaltungsgericht und ersuchte dieses unter Bezugnahme auf einen Zeitungsartikel, das Verfahren abzuschreiben.

Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

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 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). 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 ge-ben, 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 Beschwerdeführenden die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen haben (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Auer/Müller/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 [Letztere auch in BVGE 2010/40]). 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 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-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. 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 ([anstelle zahlreicher] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4; BVGE 2010/40 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 (anstelle zahlreicher] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 4; BVGE 2010/40 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 ([anstelle zahlreicher] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 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.).

2.2. Das Bundesverwaltungsgericht hat mehrfach und auch in Auseinandersetzung mit abweichenden Auffassungen entschieden, dass der Staatsvertrag 10 für die schweizerischen Behörden verbindlich ist und ihm weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis entgegengehalten werden können (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.1; BVGE 2010/40 E. 6.7). Auch die diesbezüglich von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Rügen wurden in anderen Verfahren bereits mehrfach geprüft und deren Stichhaltigkeit verworfen (vgl. anstelle vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8462/2010 vom 2. März 2011 E. 4.1.6 mit weiteren Hinweisen). Von Vornherein keiner weiteren Behandlung bedürfen mithin folgende Vorbringen in der Beschwerde: Es fehle an einer genügenden formellgesetzlichen Grundlage für den Eingriff in Art. 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) und Art. 17 Abs. 1 des Internationalen Pakts vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2, UNO-Pakt II); es liege eine unzulässige Beweisausforschung vor, es könne nur dann Amtshilfe

geleistet werden, wenn eine betrügerische Handlung vorgenommen worden sei.

2.3.

2.3.1. Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich gegen die Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 generell vor, wie einem beigelegten Artikel von Rainer J. Schweizer in der Neuen Zürcher Zeitung vom 28. Januar 2011 zu entnehmen sei, hätten die USA den Staatsvertrag als erfüllt erklärt und die entsprechenden Straf- und Zivilverfahren gegenüber der UBS eingestellt, weshalb das Interesse der USA an den Amtshilfeverfahren erloschen sei. Das vorliegende Verfahren sei aufgrund des erklärten Desinteresses der USA abzuschreiben.

2.3.2. Art. 10 des Staatsvertrags 10 hält unter der Marginale «Dauer und Beendigung» fest, das Abkommen bleibe «in Kraft, bis beide Vertragsparteien schriftlich bestätigt haben, ihre in diesem Abkommen eingegangenen Verpflichtungen erfüllt zu haben». Dass derlei geschehen wäre, behauptet – zu Recht – nicht einmal die Beschwerdeführerin. Schon aus diesem Grund bleibt es dabei, dass der Staatsvertrag 10 auch für das Bundesverwaltungsgericht im bereits dargelegten Sinn verbindlich bleibt (oben E. 2.2). Daran ändert auch nichts, dass der IRS die «John Doe Summons» gegen die UBS zurückgezogen hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 8.2). Schliesslich ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass sich aus der in Art. 1 Abs. 1 Staatsvertrag 10 enthaltenen Zahl der 4'450 Konten bzw. der in öffentlichen Verlautbarungen genannten Anzahl der vom IRS erhaltenen UBS-Kundendaten hinsichtlich der Erfüllung des Staatsvertrags 10 nichts ableiten lässt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 8.1; desgleichen zur ganzen Erwägung 2.4.2 auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 6.3).

3.

3.1. Gemäss Ziff. 1/A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 ist Amtshilfe zu leisten bei Kunden der UBS AG mit Wohnsitz («US domicile») 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 2001 bis 2008) der UBS AG hielten und daran wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» («tax fraud and the like») dargelegt werden kann.

3.2. Die in Ziff. 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 genannten Kriterien zu den Kontoeigenschaften bestimmen sodann, wann ein «Betrugsdelikt und dergleichen» vorliegt und somit Amtshilfe zu leisten ist. Dies ist der Fall bei fortgesetzten und schweren Steuerdelikten, in welchen der in den USA domizilierte Steuerpflichtige die Einreichung eines Formulars W-9 während eines Zeitraums von mindestens 3 Jahren (welcher mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst) unterliess und das UBS-Konto in einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als CHF 100'000.-- erzielte. Im Sinn 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 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; zur ganzen Erwägung 3 vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6179/2010 vom 3. März 2011 E. 2.3).

4.

4.1. Gemäss der angefochtenen Verfügung der Vorinstanz ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin während des massgeblichen Zeitraums in den USA ihren Wohnsitz gehabt habe und als Inhaberin des Bankkontos bei der UBS AG mit der Stammnummer […] ausgewiesen werde. Im Weiteren lägen keine Hinweise vor, dass während des massgeblichen Zeitraums ein Formular W-9 eingereicht worden sei. Der Gesamtwert des Kontos habe am 31. Dezember 2001 die massgebliche Grenze von Fr. 1'000'000.-- überstiegen. Im Jahr 2001 seien Einkünfte von mindestens Fr. 507'315.-- erzielt worden, womit im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.-- pro Jahr erzielt worden seien. Damit seien alle gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/A/b erfüllt.

4.2. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, während des massgeblichen Zeitraums in den USA ihren Wohnsitz gehabt zu haben. Ebenso wenig macht sie geltend, ein Formular W-9 eingereicht zu haben. Gleiches gilt betreffend die konkrete zahlenmässige Berechnung in ihrem Fall. Sie bringt dagegen vor, sie habe nie die US-amerikanische

Staatsbürgerschaft erworben. Die diesbezüglichen Ausführungen gehen an den einzig massgeblichen Frage, ob nämlich die Voraussetzungen der sog. Kategorie 2/A/b erfüllt seien (E. 3), ebenso vorbei wie diejenigen zur Ziffer 1 und 2 B des Staatsvertrags 10. Denn anders als bei diesen geht es vorliegend weder um den – mit der Staatsbürgerschaft ohnehin nicht identischen – Begriff der «US-person» (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6179/2010 vom 3. März 2011 E. 3.2) noch um die wirtschaftliche Berechtigung an «offshore company accounts». Nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin schliesslich aus der inhaltlich nicht weiter zu prüfenden Aussage, wonach in ihren Bankunterlagen keine Informationen über US-Wertschriften enthalten seien und sie damit keinen Meldepflichten unterlegen sei. Ob der Staatsvertrag 10 nämlich an das sog. QI-Verfahren anknüpfe oder nicht, ist irrelevant; von Bedeutung ist – einmal mehr – einzig der Inhalt des Staatsvertrages 10 (oben E. 3). Dass die Beschwerdeführerin das Formular W-9 eingereicht hätte, wird aber – wie erwähnt – nicht geltend gemacht. Gemäss der einschlägigen Bestimmung im Anhang zum Staatsvertrag 10 besteht im Fall der Beschwerdeführerin mithin der begründete Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte». Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass nach dem Gesagten in Bezug auf die Beschwerdeführerin alle Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe, namentlich die Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sowie das Vorliegen eines begründeten Verdachts auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» (inkl. die hierfür verlangten Kontoeigenschaften) gemäss Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10, vorhanden sind.

5.

5.1. Die Beschwerdeführerin bringt vor, Amtshilfe dürfe auch deshalb nicht geleistet werden, weil ihr in einem solchen Fall in den USA eine erniedrigende Behandlung drohe. Wie der Presse entnommen werden könne, zeigten die USA «auf einer Art von modernem Pranger im Internet», wie hart sie gegen Steuerhinterzieher vorgingen, deren Bankdaten sie von der Schweiz erhalten hätten. Entsprechend sei davon auszugehen, dass sich die USA auch im vorliegenden Fall über den in Ziffer 3 Buchstabe b des Dispositivs der angefochtenen Verfügung vom 16. August 2010 enthaltenen Spezialitätsvorbehalt hinwegsetzen und die einschlägigen Daten der Beschwerdeführerin im Internet veröffentlichen würden. Somit liege ein Verstoss gegen die EMRK und den schweizerischen ordre public vor.

5.2. 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; zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5).

5.3. Abgesehen davon, dass nicht ersichtlich ist, wie mittels eines einzelnen Online-Presseberichts eine Sachlage rechtsgenüglich nachgewiesen werden können sollte, ist vorab darauf hinzuweisen, dass es sich auch laut Pressebericht bei den im Internet veröffentlichten Daten um solche handelt, welche ausserhalb eines steuerrechtlichen Amtshilfeverfahrens an die USA geliefert worden sind. Damit kann schon aus diesem Grund nicht von einer mit dem vorliegenden Fall vergleichbaren Konstellationen gesprochen werden. Zudem fällt bei Durchsicht der von der Beschwerdeführerin eingereichten Beilagen inhaltlich auf, dass es sich, sofern überhaupt Namen genannt werden, stets um solche von Personen handelt, welche geständig waren. Auch unter diesem Aspekt ist nicht ersichtlich, was aus diesem Umstand für die

vorliegend zu beurteilende Konstellation abgeleitet werden könnte. Dass die USA auch bei den Daten der Beschwerdeführerin, welche auf dem durch den im Staatsvertrag 10 vorgesehenen Weg übermittelt werden, sich nicht an den im Dispositiv der angefochtenen Verfügung vom 9. August 2010 enthaltenen Spezialitätsvorbehalt halten würden, geht denn auch über eine blosse unbelegte Behauptung nicht hinaus. Es ist mithin im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung davon auszugehen, dass die USA den mit der Datenlieferung verbundenen Auflagen nachkommen wird (oben E. 5.2). Der Eventualantrag, die ESTV zu verpflichten, vom IRS vorgängig zur Leistung von Amtshilfe die schriftliche Zusicherung einzuholen, dass die persönlichen Daten der Beschwerdeführerin in keiner Form im Internet veröffentlicht würden, ist abzuweisen.

5.4. Unter diesen Umständen braucht nicht weiter darauf eingegangen zu werden, ob eine – nach dem Dargelegten nicht zu erwartende – Veröffentlichung der massgeblichen Daten auf dem Internet durch den IRS tatsächlich im Sinne der sog. Soering-Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte als problematisch bezeichnet werden müsste (zur Fragestellung vgl. BVGE 2010/40 E. 5.4.2, 6.1.3).

5.5. Nicht zu erkennen vermag das Bundesverwaltungsgericht in diesem Zusammenhang schliesslich, was die Beschwerdeführerin aus den unter dem Titel «Keine Auslieferung von Schweizern und deren persönlichen Daten» gemachten Ausführungen zu ihren Gunsten ableiten könnte. Wie unter E. 2.2 erwähnt, geht der Staatsvertrag 10 für die vorliegend zu beurteilenden Konstellationen der Bundesverfassung und auch schweizerischen Gesetzen aufgrund von Art. 190 BV vor. Unzulässig ist sodann der von der Beschwerdeführerin gezogene Schluss, bei einem Ausschluss einer Auslieferung einer Person könnten auch deren Daten nicht geliefert werden (vgl. BVGE 2010/40 E. 5.4.2, wo gerade umgekehrt ausgeführt wird, selbst bei einem Auslieferungsverfahren sei Art. 6 EMRK nicht anwendbar). Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind Fragen der Vollstreckung allfälliger Steuerforderungen durch die USA ausserhalb ihres Landes.

6.

6.1. Die Beschwerdeführerin führt in einem weiteren Eventualantrag aus, vor der Übermittlung an den IRS seien sämtliche Daten Dritter, insbesondere sämtliche persönliche Daten, die nicht im Zusammenhang

mit dem Zweck der Amtshilfe stünden, zu anonymisieren. Ausdrücklich genannt wird das Dokument (Belegstelle […]), auf welchem die Streichung bzw. die Anonymisierung der Namen «X._____ und Y._____» vorzunehmen sei. Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung, der Eventualantrag sei ebenso abzuweisen. Bei «X._____» handle es sich nicht, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, um eine unbeteiligte Drittperson, da er einerseits als Bevollmächtigter mit Einzelunterschrift gelte und andererseits auch Anweisungen in Auftrag gegeben habe, die die vorliegende Bankbeziehung betreffen würden. Hinsichtlich «Y._____» sei zu vermerken, dass die Beschwerdeführerin am 1. Februar 2002 die schriftliche Anweisung gegeben habe, die vorliegende Bankbeziehung sei zu schliessen und alle Aktiven auf «Y._____» zu transferieren. Somit gelte «Y._____» als Nachfolgekonto und nicht als unbeteiligte Drittperson, da gemäss bisheriger Praxis «Personen, an welche Überweisungen vom UBS-Konto aus erfolgen oder von welchen Überweisungen an das UBS-Konto getätigt werden, nicht Unbeteiligte (mit Bezug auf das Konto)» seien.

6.2.

6.2.1. Auch im Amtshilfeverfahren gilt der Verhältnismässigkeitsgrundsatz (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6930/2010 vom 9. März 2011 E. 6.1 mit weiteren Hinweisen). Dies bedeutet, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.2 mit weiteren Hinweisen).

6.2.2. 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-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.1 f.; BVGE 2010/40 E. 7.2.1).

6.2.3. 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 Bst. 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6930/2010 vom 9. März 2011 E. 6.1, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4.3).

6.3. Wird die Anonymisierung von an sich vom Amtshilfeersuchen umfassten Daten verlangt, so genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in den Kontounterlagen auftauchenden Namen handle es sich um solche unbeteiligter Dritter. Ist nämlich nicht von vornherein zweifelsfrei ersichtlich, dass die Daten nichts mit dem Amtshilfeersuchen zu tun haben, müssen die Beschwerdeführenden bei jedem einzelnen Aktenstück, das nach ihrer Auffassung von der Übermittlung auszuschliessen ist, bezeichnen und im Einzelnen darlegen, weshalb dieses im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann

(Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.5 mit weiteren Hinweisen).

6.4. Abgesehen davon, dass sich der Antrag zur Anonymisierung der beiden Namen auf dem von der Beschwerdeführerin genannten Dokument schon aus prozessualen Gründen als unzureichend erweist (oben E. 6.3), ist auch inhaltlich nicht einzusehen, weshalb zu anonymisierende unbeteiligte Dritte vorhanden sein sollten. Zum einen stammen die in Frage stehenden Daten nicht von mit dem Konto in keiner Weise verbundenen Dritten, und zum anderen beziehen sie sich direkt und unmittelbar auf das in Frage stehende Konto, womit ein offenkundiger Zusammenhang mit den zum Amtshilfegesuch führenden Verfahren in den USA besteht. Das Bundesverwaltungsgericht hat in vergleichbaren Konstellationen wie der vorliegenden denn auch festgehalten, dass unter diesen Umständen Gesuchen um Anonymisierung nicht stattgegeben werden können (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 9.3).

6.5. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

7.
Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 15'000.-- 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 im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. 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).

8.
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 abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 15'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Diese wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Einschreiben; Beilage: Eingabe der Beschwerdeführerin vom 1. Februar 2011)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Piera Lazzara

Versand: