



---

Abteilung I  
A-6538/2010

## Urteil vom 20. Januar 2011

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,  
Richter Daniel de Vries Reilingh,  
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

---

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

**B.**

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

Betroffen waren Konten, für welche die UBS AG (1) nicht im Besitz eines durch den Steuerpflichtigen ausgefüllten Formulars "W-9" war, und (2) nicht rechtzeitig und korrekt mit dem Formular "1099" namens des jeweiligen Steuerpflichtigen dem amerikanischen Fiskus alle Bezüge dieser Steuerpflichtigen gemeldet hatte.

### C.

Am 1. September 2009 erliess die ESTV gegenüber der UBS AG eine Editionsverfügung im Sinn von Art. 20d Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA).

Darin verfügte sie die Einleitung des Amtshilfeverfahrens und forderte die UBS AG auf, innerhalb der in Art. 4 des Abkommens 09 festgesetzten Fristen insbesondere die vollständigen Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben.

### D.

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

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

**F.**

Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 entschied das Bundesverwaltungsgericht anhand eines Falles der Kategorie 2/A/b über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

**G.**

Nachdem die UBS AG der ESTV am 25. Januar 2010 das Dossier von Y.\_\_\_\_\_ als wirtschaftlich Berechtigtem an der A.\_\_\_\_\_ Ltd. übermitelt hatte, gelangte die ESTV in ihrer Schlussverfügung vom 9. August 2010 (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der in Ziff. 2 Bst. B/b beschriebenen Kategorie (nachfolgend: Kategorie 2/B/b) des Anhangs des Abkommens 09 erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Diese Verfügung stellte die ESTV dem jeweiligen Zustellungsbevollmächtigten von Y.\_\_\_\_\_ sowie der A.\_\_\_\_\_ Ltd. zu.

**H.**

Mit Eingabe vom 13. September 2010 liess X.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, das Verfahren sei einzustellen und die Akten seien zu vernichten. Es sei ein zweiter Schriftenwechsel anzuordnen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Eidgenossenschaft.

**I.**

Mit Vernehmlassung vom 19. Oktober 2010 stellte die ESTV den Antrag,

die Beschwerde abzuweisen. Diese Vernehmlassung wurde am 28. Oktober 2010 zur Kenntnisnahme an die Beschwerdeführerin versandt und von dieser am 1. November 2010 in Empfang genommen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidungsrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

### **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 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist somit gegeben. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach den Vorschriften des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

#### **1.2.**

**1.2.1.** Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Diese Voraussetzungen zur Beschwerdebefugnis müssen kumulativ erfüllt sein (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 1.3.1; ISABELLE HÄNER, in: Christoph Auer/Markus Müller/ Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008 [nachfolgend: VwVG-Kommentar], N 3 zu Art. 48). Als schutzwürdig gilt jedes rechtliche oder tatsächliche Interesse, das eine von einer Verfügung betroffene Person geltend machen kann. Materiell beschwert ist somit in erster Linie der Adressat – eine natürliche oder juristische Person des Privatrechts oder (gegebenenfalls) des öffentlichen Rechts – einer Verfügung, dessen Rechtsstellung durch eine Verfügung direkt beeinträchtigt wird. Dritte,

welche gleichartige Interessen wie der Verfügungungsadressat verfolgen, können allenfalls daran interessiert sein, eine den Verfügungungsadressaten belastende Verfügung anzufechten. Zur Anfechtung solcher adressatenbelastenden Verfügungen sind Dritte nur legitimiert, wenn sie ein eigenes schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung dieser Verfügung haben und in einer besonderen, beachtenswerten, nahen Beziehung zum Streitgegenstand stehen. Soweit hingegen ein Verzicht des Verfügungungsadressaten auf eine Anfechtung feststeht, ist die Drittbeschwerde zugunsten des Adressaten mangels Dispositionsbefugnis des Dritten nicht zulässig (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5662/2007 vom 26. August 2010 E. 2.3.1; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], N 34 zu Art. 48).

**1.2.2.** Das Vorliegen der Beschwerdelegitimation ist als Prozessvoraussetzung von Amtes wegen zu prüfen. Der beschwerdeführenden Person obliegt die Beweislast für die Beschwerdelegitimation (BGE 134 II 45 E. 2.2.3). Diese ist in der Beschwerdeschrift substantiiert darzulegen (Art. 52 Abs. 1 VwVG; BGE 134 II 45 E. 2.2.3; HÄNER, VwVG-Kommentar, a.a.O., N 2 zu Art. 48). Ist die Legitimation nicht offensichtlich, so hat eine eingehende Begründung zu erfolgen (BGE 134 II 120 E. 1). Fehlt die Beschwerdelegitimation oder wird sie in Zweifelsfällen nicht substantiiert dargelegt, so ist auf die erhobene Beschwerde nicht einzutreten (BGE 134 II 45 E. 2.2.3; FRANK SEETHALER/FABIA BOCHSLER, Praxiskommentar VwVG, a.a.O., N 7 zu Art. 48).

**1.3.** Im Beschwerdeverfahren gilt – auch bei der Prüfung der Beschwerdelegitimation – der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – 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, Prozedieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

Im Rechtsmittelverfahren kommt zudem – wenn auch in sehr abgeschwächter Form – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (MOISER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55). 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 (BVG 2007/27 E. 3.3; MOISER/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.

Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.5).

**1.4.** 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 dem Erlass der Vo DBA-USA wahrge nommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5, 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5,

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, 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 Amtshilfe-gesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 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, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2). Gleiches muss sinngemäss auch gelten, wenn vorgebracht wird, eine Person hätte als Verfügungsadressatin in das Verfahren einbezogen werden müssen.

## 2.

**2.1.** Die Beschwerdeführerin lässt in ihrer Beschwerdeschrift beantragen, es sei ein zweiter Schriftenwechsel anzuordnen. Diesen Antrag begründet sie nicht weiter.

**2.2.** Gemäss Art. 57 Abs. 2 VwVG kann die Beschwerdeinstanz die Parteien auf jeder Stufe des Verfahrens zu einem weiteren Schriftenwechsel einladen oder eine mündliche Verhandlung mit ihnen anberaumen. Nach der gesetzlichen Konzeption stellt die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels die Ausnahme dar (BGE 133 I 98 E. 2.2; vgl. auch MOSER/ BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.48). Wenn kein zweiter Schriftenwechsel durchgeführt wird, so gebietet es der fundamentale Grundsatz eines kontradiktorischen Verfahrens, die Vernehmlassung der Vorinstanz der beschwerdeführenden Partei zumindest zur Kenntnisnahme

zu kommen zu lassen, so dass sie die Möglichkeit hat, sich spontan dazu äussern zu können. Bei der Zustellung der Vernehmlassung an die Beschwerdeführerin darf die Beschwerdeinstanz dabei nicht zum Ausdruck bringen, der Schriftenwechsel sei (definitiv) geschlossen, da sie damit der beschwerdeführenden Person die Möglichkeit zur Stellungnahme abschneiden und damit – den vorliegend freilich nicht einschlägigen – Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte (EMRK, SR 0.101) verletzen würde (BGE 132 I 46 E. 3.3.2 mit Hinweisen, 133 I 98 E. 2.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.49, auch zum Folgenden). Das Recht auf ein faires Verfahren umfasst das Recht der Parteien, von jedem Aktenstück und jeder eingereichten Stellungnahme Kenntnis nehmen und sich dazu äussern zu können. Kommen Verfahrensbeteiligte, welche eine Eingabe ohne förmliche Fristansetzung erhalten haben, zum Schluss, sie möchten nochmals zur Sache Stellung nehmen, so sollen sie dies aus Gründen des Zeitgewinns tun, ohne vorher darum nachzusuchen. Nach Treu und Glauben hat dies jedoch umgehend zu erfolgen. Die Beschwerdeinstanz ihrerseits wartet mit der Entscheidung ab, bis sie annehmen darf, der Adressat habe (stillschweigend) auf eine Äusserung verzichtet (BGE 133 I 98 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4835/2010 vom 11. Januar 2011 E. 2.2). Eine solche Annahme dürfte sich jedenfalls nach Ablauf einer zweiwöchigen Frist rechtfertigen (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.49; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.1.3). Diese Grundsätze sind auch auf Fälle anwendbar, in denen wie hier, bereits in der Beschwerdeschrift eine Replikmöglichkeit beantragt wird. Insbesondere kann den Parteien auch hier eine neue Eingabe ohne Fristansetzung zur Kenntnisnahme zugestellt werden (BGE 133 I 98 E. 2.3).

**2.3.** Im Lichte der obigen Erwägungen ist der formelle Antrag der Beschwerdeführerin zur Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels abzuweisen. Im Übrigen wäre es ihr, wie gesagt, unbenommen gewesen, von sich aus weitere Eingaben zu machen. Nachdem die Vernehmlassung der Vorinstanz der Beschwerdeführerin am 1. November 2010 zur Kenntnis zugestellt worden war und bis heute, über zwei Monate später, keine Eingabe ihrerseits erfolgt ist, kann angenommen werden, sie verzichte auf weitere Äusserungen in diesem Verfahren.

### 3.

**3.1.** Vorliegend ist die Beschwerdeführerin nicht Verfügungsadressatin, sondern ihr Ehemann, Y.\_\_\_\_\_, als wirtschaftlich Berechtigter an der A.\_\_\_\_\_. Ltd. Die Beschwerdeführerin lässt jedoch geltend machen, sie sei alleinige Eigentümerin der Aktien der A.\_\_\_\_\_. Ltd., welche die formelle Inhaberin der Kundenbeziehung mit der UBS AG sei. Daher handle es sich letztlich um Informationen der Beschwerdeführerin (indirekt gehalten über die Gesellschaft), weshalb sie von der Verfügung direkt betroffen im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. b und c VwVG bzw. besonders berührt sei und damit ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung der Verfügung bzw. an der Einstellung des vorliegenden Verfahrens habe. Sie sei dementsprechend legitimiert zur selbständigen Beschwerdeerhebung, unabhängig von der Ergreifung eines Rechtsmittels durch die A.\_\_\_\_\_. Ltd. und/oder andere in der Verfügung genannte Personen. Als direkt Betroffene verfüge sie über sämtliche Einreden.

**3.2.** Die Beschwerdeführerin begründet ihre Beschwerdelegitimation also – wie dargelegt – einzig damit, dass sie die Eigentümerin der Aktien der A.\_\_\_\_\_. Ltd. sei. Folglich sei sie wirtschaftlich berechtigt an den diesem Verfahren zugrunde liegenden UBS-Vermögenswerten und nicht ihr in der Verfügung genannter Ehemann. Sie macht damit sinn gemäss geltend, dass korrekterweise sie selbst als wirtschaftlich Berechtigte Verfügungsadressatin anstelle ihres Ehemannes hätte sein müssen.

Wer an den betreffenden Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt ist, ist eine Frage des materiellen Rechts. Da die Beschwerdelegitimation jedoch davon abhängt, ist die wirtschaftliche Berechtigung im Rahmen des prozessualen Teils als materiellrechtliche Vorfrage zu klären (vgl. BGE 117 II 94 E. 5.b, 93 II 230 E. 3.a).

**3.2.1.** Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in einem Pilotentscheid zu einem Fall der Kategorie 2/B/b mit der Auslegung des Begriffs "wirtschaftlich berechtigt" bzw. "beneficially owned", da allein der Wortlaut der englischen Originalversion des Staatsvertrags 10 massgeblich ist (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7), auseinandergesetzt. In diesem Piloturteil A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 hielt das Bundesverwaltungsgericht insbesondere Folgendes fest:

Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (VRK, SR 0.111; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft) sei der Staatsvertrag 10 – unter Vorbehalt speziellerer Regeln – gemäss Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Die Auslegung nach Art. 31 VRK stütze sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie den Zusammenhang (E. 5.1). Zur gewöhnlichen Bedeutung sei zu berücksichtigen, dass, sofern sich eine spezifische Fachsprache entwickelt habe, diese als gewöhnlich anzusehen sei. Im Gebiet des Steuerrechts sei damit auf die gewöhnliche Bedeutung eines Begriffs in der steuerrechtlichen Fachsprache abzustellen (E. 6). Das Prinzip von Treu und Glauben sei als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (E. 5.1). Bezüglich des Ziels und Zwecks eines Vertrags weise die Lehre im Bereich des Steuerrechts darauf hin, dass sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von einem solchen zur Bekämpfung des Steuerbetrugs unterscheide und diesem Unterschied im Rahmen der Auslegung Rechnung zu tragen sei (E. 5.1.3). Was den Vorbehalt speziellerer Regelungen anbelange, sei anzuführen, dass der Staatsvertrag 10 samt Anhang zum Begriff "beneficially owned" weder eine Begriffsbestimmung noch eine Auslegungsregel enthalte (E. 5.2). Auch das DBA-USA 96, welches gelte, soweit ihm der Staatsvertrag 10 nicht als jüngerer Recht oder als lex specialis vorgehe, enthalte keine Definition zu "beneficially owned" (E. 5.3).

Der Ausdruck "beneficially owned" werde auch in der englischen Fassung des DBA-USA 96 in Art. 10 Abs. 1 (Dividenden), Art. 11 Abs. 1 (Zinsen) und Art. 12 Abs. 1 (Lizenzgebühren) verwendet. Der Inhalt dieser Verteilungsnormen sei sinngemäss den jeweiligen Bestimmungen des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (nachfolgend: OECD-MA) nachgebildet. Die Begriffe "beneficial owner" bzw. "beneficially owned" würden aber auch im OECD-MA nicht definiert (E. 7.3.1). Der Ausdruck "beneficially owned" stehe im Staatsvertrag 10 in einem anderen Zusammenhang als in den Verteilungsnormen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren des DBA-USA 96 bzw. des OECD-MA. Trotz unterschiedlicher Ziel- und Zwecksetzung des "beneficial owner"-Konzepts in den Verteilungsnormen des DBA-USA 96 bzw. des OECD-MA und dem Identifikationskriterium "beneficially owned" im Staatsvertrag 10, diene dieser Begriff aber in beiden Fällen dazu, die Intensität der Beziehung zwischen einem Steuersubjekt und einem Steuerobjekt aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Es sei daher die in der Lehre erarbeitete und in der Rechtsprechung bestätigte Auffassung, dass sich das Konzept des "beneficial owner" anhand einer sog. "substance over form" Betrachtung auf die wirtschaftliche Realität beziehe und nicht auf die (zivilrechtliche) Form abstelle, bei der Auslegung zu beachten (E. 7.3.2).

Das Identifikationskriterium "beneficially owned" habe im Staatsvertrag 10 die Funktion, sicherzustellen, dass Kontoinformationen von einer "US Person" an die amerikanischen Steuerbehörden weitergeleitet würden, wenn diese steuertechnisch ein körperschaftliches Gebilde vorgeschoben habe, um ihre Deklarationspflicht für das sich auf dem Konto der Gesellschaft befindliche Vermögen und für die daraus erzielten Einkünfte zu umgehen. Der Begriff "beneficially owned" im Staatsvertrag 10 solle also dazu dienen, die Konstellationen zu erfassen, bei welchen unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (substance over form) die "offshore company" lediglich zur Umgehung von

steuerrechtlichen Meldepflichten bzw. allenfalls zum Zweck der Steuerhinterziehung gegenüber den USA genutzt worden sei. Für eine mögliche wirtschaftliche Berechtigung ("beneficially owned") an einem "offshore company account" im Sinne des Staatsvertrags 10 sei entscheidend, inwiefern die "US Person" das sich auf dem UBS Konto der "offshore company" befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen hindurch weiterhin wirtschaftlich habe kontrollieren und darüber habe verfügen können (E. 7.3.2).

Habe die fragliche "US Person" die Entscheidungsbefugnis darüber gehabt, wie das Vermögen auf dem UBS Konto verwaltet worden sei und/ oder, ob und beziehungsweise wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden seien, habe sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt. Die "offshore company" sei in diesem Fall in einer "substance over form" Betrachtung im Sinne des Staatsvertrags 10 als transparent anzusehen und die wirtschaftliche Berechtigung der "US Person" an dem "offshore company account" als gegeben zu erachten. Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das auf dem UBS Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode von 2001 bis 2008 vorgelegen hätten, sei im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen (E. 7.3.2).

**3.2.2.** Vorliegend macht die Beschwerdeführerin – wie bereits ausgeführt – geltend, sie sei wirtschaftlich berechtigt am fraglichen UBS Konto. Zum Nachweis ihrer wirtschaftlichen Berechtigung und damit ihrer Beschwerdelegitimation (vgl. E. 3.2) verweist sie auf ein Schreiben an die Vorinstanz vom 10. Dezember 2009, in welchem mitgeteilt worden sei, dass sie 100 %-Eigentümerin der Aktien der A. \_\_\_\_\_ Ltd. sei. Die Aktien seien ihr im Zusammenhang mit der Heirat im Jahre 2000 von ihrem Ehemann übertragen worden. Sie sei damit Aktionärin der Gesellschaft, welche die Kontobeziehung mit der UBS AG unterhalte. Egal welches Steuerrecht (amerikanisches oder schweizerisches) vorliegend zur Anwendung gelangt, könne eine Zurechnung der Einkünfte aus dem streitbehafteten Depot einzig bei ihr, der Beschwerdeführerin, erfolgen. Entweder werde die Gesellschaft steuerrechtlich ignoriert oder es bestünden Zurechnungsregeln, welche die Einkünfte aus solchen Gesellschaften direkt dem Aktionär zurechneten.

Es sei nicht massgebend, wer in den Bankdokumenten als wirtschaftlich berechtigte Person aufgeführt sei, sondern wer wirtschaftlich berechtigte Person im Sinne des Abkommens 09 bzw. von Art. 26 DBA-USA 96 sei. Dass die wirtschaftliche Berechtigung in den Unterlagen der UBS AG nicht korrekt nachgeführt bzw. die Schenkung nicht nachvollzogen worden sei, sei deshalb unschädlich.

**3.2.3.** Die Vorinstanz erklärt dazu in ihrer Schlussverfügung sowie in ihrer Vernehmlassung, der Ehemann der Beschwerdeführerin sei an der A. \_\_\_\_\_ Ltd. und damit auch an deren Bankkonto wirtschaftlich

be-rechtigt. So sei er auch auf den beiden Formularen A vom 24. April 2007 und vom 11. September 2007 weiterhin als wirtschaftlich Berechtigter aufgeführt, obschon seine Ehefrau bereits seit dem Jahr 2000 angeblich die Berechtigte sei. Auch in der 'Client Adviser Bench' sei immer der Ehe-mann als Kontaktperson erwähnt, die Beschwerdeführerin werde in den gesamten Unterlagen (ausser indirekt mit dem Hinweis, dass Y.\_\_\_\_\_ verheiratet sei) kaum genannt und erscheine in keinem Bankdokument. Es könne offen bleiben, ob es sich bei den Ausführungen von Y.\_\_\_\_\_ um eine Schutzbehauptung handle oder ob die Vermögenswerte der A.\_\_\_\_\_ Ltd. tatsächlich der Beschwerdeführerin zustünden, da er im Verhältnis zur Bank die alleinige wirtschaftlich berechtigte Person bleibe, worauf es im vorliegenden Amtshilfeverfahren einzig ankomme.

**3.2.4.** Wie unter E. 3.2.1 dargelegt, erfolgt die Beurteilung, wer an den fraglichen Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt ist, anhand des rein Faktischen, ist mithin die wirtschaftliche Betrachtungsweise entscheidend. Wie bereits von der Vorinstanz vorgebracht, wird in den Bankunterlagen stets Y.\_\_\_\_\_ erwähnt. So ist er im ursprünglichen Formular A vom 21. Februar 1990 als "representative of the account holder" aufgeführt ([Belegstelle]). Im Folgenden liegen mehrere Formulare "Verification of the beneficial owner's identity" bei den Akten, das neuste vom 11. September 2007, in dem weiterhin Y.\_\_\_\_\_ als Beneficial Owner bezeichnet wird ([Belegstelle]). Ebenso finden sich in der tabellarischen Aufstellung der 'Client Adviser Bench' zahlreiche Einträge, in denen Y.\_\_\_\_\_ namentlich erwähnt oder zumindest offensichtlich wird, dass es sich beim Beneficial Owner um eine männliche Person handelt; so wird beispielsweise am 16. Juni 2003 Y.\_\_\_\_\_ als Kontaktperson aufgeführt, in Telefongesprächen am 15. und 17. Dezember 2004 wird mit dem Kunden ("le client") besprochen, dass eine grössere Summe Euro gekauft werden sollte, am 6. Oktober 2008 erfolgte ein Telefonat mit Y.\_\_\_\_\_ und unter dem Titel "Picturing BO" vom 31. Dezember 2007 ist zu lesen: "marié et père d'une fillette née en 1990 Marié vit à Z.\_\_\_\_\_ avec sa femme et leur fille" ([Belegstelle]). Damit wurde zu Recht Y.\_\_\_\_\_ in das vorliegende Verfahren einbezogen (E. 1.4).

**3.2.5.** Die Beschwerdeführerin wird demgegenüber in den gesamten Bankakten – soweit ersichtlich – nie namentlich erwähnt. Auch finden sich keine andern Bemerkungen, die auf eine weibliche Person als

wirtschaftlich Berechtigte hinweisen würden. Im Übrigen ist es nicht Sache der Rechtsmittelbehörde, den Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und die relevanten Tatsachen zusammenzutragen (E. 1.3). Vielmehr hat die Beschwerdeführerin unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis zu erbringen, dass sie als eigentlich wirtschaftlich Berechtigte in das Verfahren hätte einbezogen werden müssen (E. 1.4).

Die Beschwerdeführerin selbst führt – nebst dem schon genannten Schreiben aus dem Jahre 2009, in dem ihr Ehemann mitteilt, er habe alle Aktien auf sie übertragen – keine Argumente ins Feld, woraus sich ihre wirtschaftliche Berechtigung ableiten liesse. Abgesehen davon, dass dieser Brief erst nach dem im Staatsvertrag 10 genannten Zeitraum erstellt worden ist, handelt es sich bei ihm um ein privates Schreiben, dem keine erhöhte Beweiskraft zukommt (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.133). Ob und gegebenenfalls wann diese Aktienübertragung tatsächlich stattgefunden hat, kann aber letztlich offen bleiben, da sich das einzig massgebliche Verständnis des Begriffs der "beneficial ownership" ohnehin nicht nach wertpapierrechtlichen Vorstellungen schweizerischer Prägung richtet. Es ist nicht ersichtlich und wird auch nicht geltend gemacht, dass die Beschwerdeführerin das Vermögen auf dem UBS Konto und die daraus erzielten Einkünfte wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte. Diese Entscheidungsbefugnis ist jedoch entscheidend. Damit hat die Beschwerdeführerin den notwendigen Nachweis, dass sie in das Verfahren hätte einbezogen werden müssen, nicht erbracht. Demzufolge wurde die Beschwerdeführerin zu Recht nicht als wirtschaftlich Berechtigte qualifiziert und wurde die Verfügung der Vorinstanz nicht an sie adressiert. Eine Beschwerdelegitimation gestützt auf die wirtschaftliche Berechtigung ist somit vorliegend nicht gegeben.

**3.2.6.** Der Vollständigkeit halber ist noch darauf hinzuweisen, dass eine Drittbeschwerde gestützt auf eine andere Begründung nicht in Frage kommt. Einerseits hat die Beschwerdeführerin keine weiteren Argumente vorgebracht, womit der entsprechenden Substantiierungspflicht nicht Genüge getan wäre, andererseits ist eine Drittbeschwerde zugunsten des Verfügnungsadressaten – bei dessen Verzicht auf ein Rechtsmittel – nicht zulässig (vgl. E. 1.2.1).

**3.3.** Auf die vorliegende Beschwerde ist demzufolge mangels Beschwerdelegitimation der Beschwerdeführerin nicht einzutreten. Damit ist von vornherein nicht weiter auf die Vorbringen einzugehen, die Voraussetzungen des Amtshilfeersuchens seien bei der Beschwerdeführerin nicht erfüllt.

#### **4.**

**4.1.** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 12'000.-- 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 mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe zu verrechnen.

**4.2.** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**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 [BGG, SR 173.110]).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Der Antrag, einen zweiten Schriftenwechsel anzuordnen, wird abge $\square$ wiesen.

**2.**

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 12'000.-- werden der Beschwerdeführerin auf $\square$ erlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss ver $\square$ rechnet.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Ursula Spörri

Versand: