



Abteilung I
A-6530/2012

Urteil vom 29. Mai 2013

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A. _____ Corp., ...
handelnd durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für
Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Amtshilfe USA,**
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:**A.**

Am 26. September 2011 richtete die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (USA; Internal Revenue Service in Washington [IRS]) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Der IRS stützte sich dabei insbesondere auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; DBA-USA 96) sowie das dazugehörige Protokoll (ebenfalls in SR 0.672.933.61 veröffentlicht; Protokoll 96). Das Gesuch betraf in den USA steuerpflichtige Personen (und mit diesen allenfalls verbundene Domizilgesellschaften), die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: CS) Konten eröffnet oder gehalten hatten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden.

B.

B.a Am 5. April 2012 hiess das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde gut, die gegen eine gestützt auf dieses Amtshilfegesuch erlassene Schlussverfügung der ESTV gerichtet war (Verfahren A-737/2012). Die Begründung lautete im Wesentlichen, dass das Amtshilfegesuch vom 26. September 2011 zu offen formuliert gewesen sei und davon vor allem Personen betroffen gewesen wären, die sich höchstens – nach schweizerischer Terminologie – einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hätten. Für eine solche werde jedoch unter dem einschlägigen DBA-USA 96 keine Amtshilfe geleistet.

B.b Daraufhin zog die ESTV die bereits erlassenen Schlussverfügungen, gegen die eine Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht hängig war, in Wiedererwägung, worauf das Bundesverwaltungsgericht diese Verfahren abschrieb.

C.

Am 3. Juli 2012 reichte der IRS erneut ein Amtshilfegesuch bei der ESTV ein. Die Informationen, um die darin ersucht wird, betreffen bestimmte in

den USA steuerpflichtige Personen, welche Domizilgesellschaften gegründet haben, die bei der CS bestimmte Konten bzw. (nach schweizerischer Terminologie) Depots hielten. Der IRS ersucht um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Anschliessend werden im Gesuch die Eigenschaften (Auswahlkriterien) aufgezählt, die ein Konto aufweisen muss, um vom Amtshilfegesuch betroffen zu sein.

C.a Gestützt auf a) Informationen, die die CS dem US Department of Justice (nachfolgend: DOJ) und dem IRS zukommen liess, aus denen sich ergab, dass während der relevanten Zeitperiode Konten bei der CS bestanden, welche die Auswahlkriterien erfüllten, b) Informationen von bekannten US-Kunden der CS, die sich freiwillig beim IRS anzeigten, c) Informationen aus einer Anklageschrift betreffend derzeitige und frühere CS-Angestellte, d) Informationen, die in Interviews von anderen bekannten Kunden der CS erhältlich gemacht worden waren, und e) Informationen, die mittels Untersuchung veröffentlichter Informationen verschiedener CS-Einheiten erhältlich gemacht worden waren, umschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

C.b Die CS habe ein Geschäftsmodell betrieben, welches in den USA steuerpflichtigen Kunden (nachfolgend auch: US-Kunden) ermöglicht habe, undeklarierte (also dem IRS gegenüber nicht offengelegte) Konten bei der CS und ihren nicht-US-Niederlassungen und Tochtergesellschaften zu halten und darauf Gelder («funds») zu deponieren. Die CS habe ihre Büros in den USA dazu benutzt, Transaktionen von US-Kunden über deren nicht deklarierte, ausländische Konten zu ermöglichen. In der Schweiz tätige Angestellte der CS hätten US-Kunden dabei geholfen, Geld in die und aus der Schweiz zu bewegen. US-Kunden seien von Angestellten der CS instruiert worden, wie sie Domizilgesellschaften und andere Einrichtungen («arrangements») auf der ganzen Welt zu benutzen hätten, um die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten der CS zu verschleiern. Mit Hilfe und Unterstützung der Angestellten der CS hätten die Kunden – als Teil eines Lügengebäudes, um die US-Steuerbehörden zu betrügen – Dokumente erstellt und besessen, die wahrheitswidrig und betrügerisch die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten falsch angegeben hätten, um Steuerstraft- und Einkommenssteuervorschriften der USA zu verletzen («criminal and civil income tax laws»). Diese betrügerischen Machen-

schaften hätten eine illegale und substanzielle Reduktion im Steuervolumen bewirkt, welches von US-Kunden der CS betreffend Einkommen und Ertrag aus US- oder ausländischen Investitionen bezahlt worden sei. US-Doppelbürger seien von Kundenberatern der CS ermutigt worden, nicht ihre US-Pässe für die Kontoeröffnung zu verwenden. Auch seien mehrere von den US-Behörden befragte Kunden der CS von Vertretern dieser Bank gefragt worden, ob sie ein Formular W-9 ausfüllen wollten und hätten dies verneint. Andere Kunden hätten gesagt, aus dem Kontext der Gespräche sei klar geworden, dass die Konten gegenüber dem IRS nicht offengelegt würden. Was die Depots, die die Auswahlkriterien erfüllten, betreffe, hätten die CS und ihre US-Kunden entgegen dem QI-Abkommen (einer Vereinbarung zwischen dem IRS und so genannten «Qualified Intermediaries», z.B. gewissen Banken) gehandelt.

Weiter führt der IRS aus, seine Untersuchungsteams hätten CS-Kunden befragt, denen – nachdem die CS das QI-Abkommen unterzeichnet hätte – von Angestellten der CS mitgeteilt worden sei, sie müssten ihre Konten bei dieser Bank schliessen und könnten ihr Geld zu anderen schweizerischen Banken überweisen, statt in die USA. In einigen Fällen sei der Rat ausdrücklich dadurch gerechtfertigt worden, dass dies ein Weg sei, um die Entdeckung der Konten durch die Steuerbehörden zu verhindern. Vielen US-Kunden sei empfohlen worden, die Inhaberschaft am Konto einer Domizilgesellschaft zu übertragen, die deshalb gegründet werden sollte, um das Konto vor der Entdeckung abzuschirmen. Der IRS ist der Auffassung, dass der Gebrauch solcher Domizilgesellschaften, CS-Konten unter den in den Auswahlkriterien beschriebenen Umständen zu halten, darauf hindeuten würden («indicate»), dass die US-Kunden der CS sich Verhaltensweisen bedienten, die «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellten.

Um seine Darstellung zu stützen, führt der IRS ein Beispiel an.

C.c In rechtlicher Hinsicht beruft sich der IRS auf Art. 26 DBA-USA 96 und auf Ziff. 10 des Protokolls 96. Er hält unter anderem fest, dass auch der Aufbau eines Lügengebäudes als betrügerisches Verhalten gälte.

Gemäss US-Recht seien US-Bürger und in den USA wohnhafte Personen verpflichtet, ihr weltweites Einkommen in ihren jährlichen Einkommenssteuererklärungen anzugeben. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankangestellte der CS und die US-Kunden der CS verschiedene Pläne («schemes») geschmiedet, um den IRS zu betrügen. Sie hätten dazu wissentlich und vorsätzlich Schritte unternommen, um betrügerisch und fortge-

setzt grosse Summen an US-Steuern zu hinterziehen. Dazu hätten die in den USA steuerpflichtigen Personen u.a. Domizilgesellschaften benutzt, um falsche Dokumente und einschlägige Steuerformulare zu erstellen und einzureichen, oder sie hätten überhaupt keine Steuerformulare eingereicht. Dadurch hätten diese US-Kunden den IRS absichtlich getäuscht, indem sie Vermögen («Assets»), an welchem sie wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, verborgen und dieses Vermögen und das darauf generierte Einkommen dem IRS nicht gemeldet hätten.

Schliesslich nennt das Amtshilfegesuch die Tatbestände nach US-Recht.

C.d Die US-Behörden ersuchen um Herausgabe von Informationen über in den USA steuerpflichtige Kunden der CS und mit diesen verbundene Domizilgesellschaften sowie von sämtlichen sich im Besitz der CS befindenden massgeblichen Kontounterlagen, Korrespondenzen, Daten des internen Managementsystems, internen Aufzeichnungen und anderen Belegen, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht richtet, im Zusammenhang stehen.

D.

Am 20. Juli 2012 forderte die ESTV die CS schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen samt unterzeichneten «Certifications of Business Records» einzureichen. Die CS kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

Zugleich forderte die ESTV die CS auf, die betroffenen Personen zu identifizieren, über das Amtshilfeverfahren zu informieren und sie aufzufordern, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen.

E.

Mit Schreiben vom 17. August 2012 meldete sich ein Vertreter der A._____ Corp. bei der ESTV, nahm in der Folge Einsicht in die Akten und reichte am 23. September 2012, mit Ergänzung am 3. November 2012, eine Stellungnahme bei der Vorinstanz ein.

F.

Am 18. September 2012 erschien im Bundesblatt eine Mitteilung der ESTV über das Amtshilfeverfahren («Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] über das Amtshilfeverfahren des Internal Revenue Service [IRS] der Vereinigten Staaten von Amerika vom 3. Juli 2012 betreffend Credit Suisse Group Kundenverhältnisse», BBl 2012 8032 ff.).

G.

In ihrer am 13. November 2012 erlassenen Schlussverfügung gelangte die ESTV zum Ergebnis, B._____ sei an der A._____ Corp. wirtschaftlich berechtigt und es seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

H.

Mit Eingabe vom 15. Dezember 2012 erhob die A._____ Corp. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde und beantragt, es sei dem Amtshilfeersuchen des IRS keine Folge zu leisten, soweit dieses die Bankbeziehung der Beschwerdeführerin mit der CS betreffe, und das Amtshilfeverfahren sei einzustellen und es seien keine Akten an den IRS zu übermitteln. Die von der Bank an die ESTV übermittelten Akten seien vollständig zu vernichten. Eventualiter sei einzig vom erhaltenen Dossier der Bank das Aktenstück [...] an den IRS zu übermitteln. Weiter seien – eventualiter – die Seiten, welche Namen von offensichtlich unbeteiligten Drittpersonen enthalten, für den weiteren Verlauf des Verfahrens aus den Unterlagen zu entfernen und nicht an den IRS zu übermitteln. Ferner seien – eventualiter – die Transaktionen in den Kontoauszügen, welche unbeteiligte Dritte als Zahlende oder Empfänger der Transaktionen identifizieren, für den weiteren Verlauf des Verfahrens zu schwärzen und nur geschwärzt an den IRS zu übermitteln. Eventualiter seien diejenigen Unterlagen, welche die Namen von «Organen», von «in der Geschäftsbeziehung mit der Bank involvierten Personen» und von «unbeteiligten Drittpersonen» enthalten, «aus den Akten zu entfernen oder die Namen zu schwärzen für den weiteren Verlauf des Verfahrens und nicht oder nur geschwärzt an den IRS zu übermitteln». Des Weiteren sei das Anwaltsbüro Z._____ AG in Zürich anzuweisen, sämtliche Akten und Korrespondenz betreffend dieses Amtshilfeverfahren zu vernichten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

I.

In ihrer Vernehmlassung vom 10. Januar 2013 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

J.

Am 22. Januar 2013 reichte die Beschwerdeführerin unaufgefordert eine Stellungnahme mit Beilagen ein.

Auf die Ausführungen der Parteien wird – soweit sie entscheidrelevant sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 1.1 mit Hinweisen). Diese gilt vorliegend weiterhin, obwohl auf den 1. Februar 2013 das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) in Kraft getreten ist (Art. 24 StAhiG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 1.1).

1.2 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 damit 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.

Nicht nur den vom Amtshilfeverfahren betroffenen natürlichen Personen, sondern auch der ins Amtshilfeverfahren involvierten Gesellschaft hat das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdelegitimation nach Art. 48 Abs. 1 VwVG zuerkannt ([statt vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 1.3 mit Hinweisen). Im vorliegenden Fall wird das in Frage stehende Konto von der Beschwerdeführerin gehalten. Sie ist demnach Vertragspartnerin der Bank. Zudem wird ihr Bestand in steuerlicher Hinsicht angezweifelt. Damit ist sie von der Schlussverfügung vom 13. November 2012 im Sinn von Art. 6 VwVG und Art. 48 Abs. 1 VwVG besonders betroffen und kann gegen die genannte Schlussverfügung Beschwerde erheben. Dabei ist sie auch berechtigt, zur Verteidigung ihrer eigenen Interessen Sachen vorzubringen, welche

auch im Interesse des «beneficial owner» sind. Da vorliegend auch (aber eben nur dann) die Daten der Beschwerdeführerin geliefert werden, wenn B._____ «beneficial owner» ist, bedeutet dies zwanglos, dass die Beschwerdeführerin alle Rügen vorbringen können muss, welche darauf abzielen, die wirtschaftliche Berechtigung von B._____ zu widerlegen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6660/2011 vom 12. August 2011 E. 1.1.4).

Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht, weshalb auf sie einzutreten ist.

2.

2.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (Urteile des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1, 2A.430/2005 vom 12 April 2006 E. 4.1, 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 1, 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 3.1.1; A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3 je mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, BBl 1997 II 1085, S. 1099; vgl. dies aufnehmend auch die ausdrückliche Überschrift vor Art. 20c Vo DBA-USA: «Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug»).

2.2 Unter das Abkommen fallen Einkommensteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die so genannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös

erhoben wird (dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.2 und 7.5.1.4). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-USA 96 (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96; ausführlich dazu: Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a, in: Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2002 Nr. 52 S. 283 ff., S. 288 f., zusammengefasst in: Steuer Revue [StR] 57/2002 S. 410 f.; Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II S. 303 ff., S. 308 f.).

3.

3.1 Gemäss Art. 20c Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 in Verbindung mit Ziff. 10 des Protokolls 96 glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der prima-facie Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht. Erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA hat sich die ESTV – wie im vorliegenden Fall anschliessend auch das mittels Beschwerde nach Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA angerufene Bundesverwaltungsgericht – zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2).

3.2 Der Tatverdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» ist zu bejahen, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vor-

liegt. Das Bundesverwaltungsgericht (als Amtshilfegericht) 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, BGE 128 II 407 E. 5.2.1, BGE 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2011/6] E. 1.5, A-4911/2010 vom 30. November 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/64] E. 1.4.2).

3.3 In der Folge obliegt es den vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Dies setzt voraus, dass die vom Amtshilfeverfahren Betroffenen unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringen, dass sie zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden sind. Gelingt ihnen dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 5.2, A-6674/2010 vom 27. Oktober 2011 E. 2.1). Das Bundesverwaltungsgericht nimmt bei alledem weder zugunsten noch zulasten des Beschwerdeführers Untersuchungshandlungen vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen).

4.

4.1 Das Bundesverwaltungsgericht hat sich im Entscheid A-6011/2012 vom 13. März 2013 ausführlich mit den allgemeinen Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe (dort E. 4), mit der Vorprüfung durch die ESTV (E. 5), dem Begriff der «Betrugsdelikte und dergleichen» (E. 6) und den inhaltlichen Anforderungen an das Amtshilfegesuch (E. 7) befasst. Dabei hat es begründet, weshalb es an seiner bisherigen Rechtsprechung festhält (E. 8 - 10). In jenem Entscheid hat es sich auch mit der Frage befasst, ob das Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 diesen Anforderungen genügt, und dies bejaht (E. 11). Diese Rechtsprechung wurde seither in weiteren Entscheiden bestätigt (vgl. unter anderem Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6475/2012 vom 2. Mai 2013 E. 2 ff., A-6478/2012 vom 17. April 2013 E. 4 ff., A-6473/2012 vom 29. März 2013 E. 4 ff.).

4.2 Das Bundesverwaltungsgericht sieht keinen Anlass, von dieser konstanten Rechtsprechung abzuweichen.

5.

Damit bleibt im Folgenden zu prüfen, ob im vorliegenden Fall die im

Amtshilfegesuch genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei geht es um die nachfolgenden Kriterien:

- Das Konto wird von einer Domizilgesellschaft gehalten, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist;
- Im Depot werden US-Wertschriften gehalten;
- Zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 lagen im Depot mehr als USD 50'000.--;
- Bei der CS besteht keine Aufzeichnung über die rechtzeitige Einreichung eines richtigen Formulars 1099, das den US-wirtschaftlich Berechtigten am Depot nennt und auf welchem dem IRS alle Zahlungen an den US wirtschaftlich Berechtigten gemeldet werden;
- Es besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) oder für das Depot wurde kein Formular W-8 und kein Formular W-9 ausgefüllt;
- Es gibt Hinweise («evidence»), dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot ausübte in Verletzung der «corporate governance», indem er zum Beispiel der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person («authorized officer»), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog.

5.1 Unbestritten ist, dass das hier relevante Konto bei der CS – bzw. vormals bei der Clariden Leu AG bzw. Bank Leu AG, welche durch Zusammenschluss mit der CS ebenfalls vom Amtshilfegesuch erfasst werden – (nachfolgend auch: die Bank) von einer Domizilgesellschaft – der Beschwerdeführerin – gehalten wurde und dass der Saldo im relevanten Zeitraum den Betrag von USD 50'000.-- überstieg. Das Konto enthielt zudem US-Wertschriften. Ebenfalls nicht bestritten ist, dass kein Formular W-9 ausgefüllt wurde und kein Formular 1099 vorliegt sowie, dass die fragliche natürliche Person (B._____) aufgrund des Wohnsitzes als «US-Person» zu gelten hat. Weiter lautet das in den Bankakten liegende Formular W-8BEN auf den Namen der Domizilgesellschaft (eben der Beschwerdeführerin) bzw. nennt diese als «wirtschaftliche Berechtigte» an den Vermögenswerten auf dem betreffenden Konto. Dies deckt sich mit der Aktenlage.

5.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet jedoch, dass B.____ (nachfolgend: die US-Person) am fraglichen Konto (nachfolgend: das Konto) wirt-

schaftlich berechtigt gewesen sei, insbesondere, dass er die Kontrolle darüber ausübte und dadurch die rechtlich selbständige Existenz der Beschwerdeführerin (teilweise) ignorierte. Diese Rügen sind zulässig (oben E. 1.2 in fine).

Wer an einem Konto in Bezug auf Amtshilfeverfahren als wirtschaftlich berechtigte Person zu gelten hat, bestimmt sich nach einer «substance over form»-Betrachtung (grundlegend: BVGE 2011/6 E. 7.3.2). Dabei ist entscheidend, inwiefern eine Person das sich auf dem Konto der Gesellschaft befindliche Vermögen durch den formellen Rahmen hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte.

5.3

Im vorliegenden Fall liegt eine am [...] von der Beschwerdeführerin bzw. einer für sie zeichnungsberechtigten Person unterzeichnete Erklärung gemäss Ziff. 39 der Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltpflicht der Banken vom 18. Januar 1998 (VSB 98) bei den Akten ([...]).

5.3.1 In Ziff. 39 VSB 98 wird festgehalten, dass bei Personenverbindungen oder Vermögenseinheiten, an denen keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehe, anstelle der Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten vom Vertragspartner eine schriftliche Erklärung zu verlangen sei, welche diesen Sachverhalt bestätige. Im Urteil A-6807/2010, A-6682/2010 vom 12. September 2011 (dort E. 5.3.2.) führt das Bundesverwaltungsgericht aus, bei der Erklärung gemäss Ziff. 39 VSB 98 handle es sich um ein «spezielles Formular A». Entgegen den zahlreichen Verfahren, in denen das Bundesverwaltungsgericht entschieden habe, dass die Annahme berechtigt sei, ein Beschwerdeführer sei wirtschaftlich Berechtigter, wenn er auf dem – gewöhnlichen – Formular A als solcher aufgeführt sei, könne Gleiches nicht von vornherein dann gelten, wenn ein Beschwerdeführer auf einem Formular nach Ziff. 39 VSB 98 als «effektiver Gründer» eingetragen sei. In diesem Formular werde nämlich ausdrücklich festgehalten und bestätigt, dass keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehe. Es stelle sich jedoch die – im damaligen konkreten Fall vom Bundesverwaltungsgericht allerdings offen gelassene – Frage, ob die Vorinstanz ihre Annahme, ein Beschwerdeführer sei wirtschaftlich Berechtigter, auch darauf stützen könne, dass dieser als «effektiver (nicht treuhänderischer) Gründer» auf dem Formular nach Ziff. 39 VSB 98 aufgeführt sei.

Im Unterschied zur Erklärung gemäss Ziff. 39 VSB 98 in diesem – oben erwähnten – früheren Verfahren wird im vorliegenden Formular indessen gerade nicht bestätigt, dass keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehe («That no specific persons enjoy any beneficial ownership»). Die Beschwerdeführerin hat nämlich an der betreffenden Stelle im Formular kein Kreuz gesetzt, sodass nicht ausgeschlossen werden kann, dass an den Vermögenswerten auf dem Konto der Beschwerdeführerin eine Person wirtschaftlich berechtigt ist. Weiter wird in dieser Erklärung die – von der ESTV als wirtschaftlich Berechtigte bezeichnete – US-Person – neben anderen hier nicht relevanten Personen – als Begünstigte («entitled as beneficiaries») angeführt. Sie ist zudem als effektive (nicht treuhänderische) Gründerin («Actual [not fiduciary] settlor») mit Name, Vorname, Geburtsdatum und damaliger Wohnadresse eingetragen. Die US-Person ist somit – gemäss den Angaben in der Erklärung – sowohl Gründerin wie auch Begünstigte.

Die Angaben im vorliegenden Formular liefern somit immerhin den Hinweis, dass die US-Person zumindest als Begünstigte zu den Vermögenswerten auf dem Konto der Beschwerdeführerin in einer rechtlichen Beziehung stand und dies auch so gegenüber der Bank zum Ausdruck gebracht werden sollte. Zudem war sie als effektive Gründerin eingetragen. Diese beiden Eigenschaften allein lassen aber den Schluss auf das Vorliegen einer wirtschaftlichen Berechtigung noch nicht zu. Die Schwelle zur berechtigten Annahme der wirtschaftlichen Berechtigung der US-Person wäre dann jedoch erreicht (E. 3.2), wenn es sich unter zusätzlicher Berücksichtigung der übrigen Bankakten ergibt, dass die US-Person das Konto der Beschwerdeführerin wirtschaftlich kontrolliert hat und darüber verfügen konnte.

5.3.2 Aus den Akten ergibt sich – wie die ESTV zu Recht ausführt –, dass die US-Person betreffend das fragliche Konto direkt mit der Bank in Kontakt stand. Anstelle des Namens der US-Person verwendete die Bank – in internen Aufzeichnungen wie auch in gewissen Schreiben – meist die Ausdrücke «beneficial owner» bzw. «wirtschaftlich Berechtigter» oder das Kürzel «WB». Dass damit die US-Person gemeint war, ergibt sich ebenfalls aus den Bankakten. So hat die US-Person beispielsweise Geld von der Bank bezogen, dies mit Unterschrift bestätigt und die Bank in der Folge von einem zeichnungsberechtigten Verwaltungsrat («Director») der Beschwerdeführerin um Genehmigung dieser Auszahlung an den «wirtschaftlich Berechtigten» ersucht ([...]). Die Beschwerdeführerin bestreitet denn auch nicht, dass damit die US-Person gemeint war, bringt jedoch

vor, diese sei am Konto nicht wirtschaftlich berechtigt gewesen und die entsprechenden Bezeichnungen seien von der Bank somit falsch verwendet worden.

5.3.3 Zudem bestätigt die Beschwerdeführerin, dass die US-Person die Bank direkt aufgesucht und kontaktiert hat. Diese nahm dabei nicht nur Einsicht in das Portfolio, sondern liess sich auch über verschiedene Anlagemöglichkeiten und die Wertentwicklungen einzelner Depotpositionen sowie über die aktuellen Darlehenskonditionen – für die Beschwerdeführerin notabene – informieren ([...]). Bei anderer Gelegenheit teilte die US-Person der Bank zudem mit, dass sie "ihre" Anlagen neu strukturieren möchte ([...]). Dies alles, obwohl sie formell weder über Organstellung noch über eine Vollmacht über das auf die Beschwerdeführerin lautende Konto verfügte.

Ebenfalls wesentlich für die vorliegende Beurteilung ist, dass die US-Person ohne formelle Vollmacht bzw. Organstellung Gelder davon beziehen konnte. Aus den Bankakten ist ersichtlich, dass die US-Person am [...], am [...] und am [...] persönlich die Bank aufgesucht und Bezüge vom Konto der Beschwerdeführerin getätigt hat, wobei die Bank die formellen Genehmigungen dieser Bezüge durch die Beschwerdeführerin erst nachträglich einholte ([...]). Der US-Person war es demnach möglich, frei und ohne vorgängige Zustimmung der Beschwerdeführerin auf die streitbetroffenen Vermögenswerte zu greifen.

5.3.4 Bei einigen aus den Bankakten ersichtlichen Transaktionen und Bargeldzahlungen betreffend das streitbetroffene Konto liegt – rein formell betrachtet – tatsächlich eine vorgängige Anweisung bzw. Genehmigung durch den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin vor. Trotzdem ist aus den Umständen zu schliessen, dass die US-Person frei über das Konto der Beschwerdeführerin verfügen konnte. So hat die US-Person beispielsweise mit Schreiben vom [...] den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin – neben der Vornahme weiterer Überweisungen – angewiesen, ein Darlehen in der Höhe von USD [...] bei der Bank aufzunehmen. Die US-Person legte in diesem Schreiben auch gleich die Darlehenskonditionen fest (Zins, Laufzeit etc.) und forderte zudem eine Ausführung noch am selben Tag. Die US-Person sandte das Schreiben – per Fax – nicht nur dem Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin, sondern auch gleich direkt dem zuständigen Mitarbeiter bei der Bank ([...]). Das Darlehen wurde gleichentags zu den von der US-Person gewünschten Konditionen gewährt und erscheint zwei Tage später auf dem Kontoauszug der Be-

schwerdeführerin ([...]). Eine weitere solche Anweisung der US-Person an den Verwaltungsrat erfolgte am [...] ([...]). Ins Bild passt auch, dass sich in den Bankakten ein Notizzettel befindet, auf welchem unter anderem steht, «dass nicht B._____ den Auftrag erteilt hat» ([...]). All dies stützt den Verdacht, dass die Anweisungen zwar formell jeweils vom Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin ausgehen sollten, dieser jedoch keine eigenständige Entscheidungsmacht hatte, sondern bloss zur Umsetzung der Anweisungen der US-Person vorgeschoben wurde.

5.3.5 Dass die Bank somit sehr wohl über die wirtschaftliche Berechtigung der US-Person informiert war und darum auch die Bargeldauszahlungen vornahm, ergibt sich auch aus einem internen Memorandum. Aus diesem geht hervor, dass ein Mitglied des Verwaltungsrates der Beschwerdeführerin verschiedene "verschachtelte" Konstruktionen wie die vorliegende bei der Bank unterhalten habe. Der Verfasser des Memorandums betont, es sei für die Bank wichtig, dass ihr «die Personen, die hinter dieser Konstruktion stehen, bekannt sind» ([...]). So war es denn auch folgerichtig, dass die Bank – in Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse – die US-Person in ihren Unterlagen als «WB» oder «beneficial owner» bezeichnete und ihr – wie soeben ausgeführt – auf Verlangen auch Geld vom Konto der Beschwerdeführerin aushändigte. Die Verwendung der Bezeichnungen «WB» und «beneficial owner» durch die Bank war somit korrekt und sie ist nicht «auf ein mangelndes Verständnis über Trust- und Stiftungsrecht zurückzuführen», wie dies die Beschwerdeführerin vorbringt.

5.3.6 Insgesamt ergeben sich aus den vorliegenden Akten zahlreiche Hinweise darauf, dass die US-Person an dem von der Beschwerdeführerin gehaltenen Konto wirtschaftlich berechtigt war und die rechtlich selbständige Existenz der Gesellschaft (teilweise) missachtet hat, indem sie direkt und ohne formelle Genehmigung durch die Beschwerdeführerin über das Konto verfügen konnte. Damit besteht im Weiteren auch der Verdacht, dass das Formular W-8BEN falsch ausgefüllt wurde, indem dort nicht die wirtschaftlich berechtigte US-Person aufgeführt war ([...]). Es liegen somit hinreichende Anhaltspunkte dafür vor, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Der Tatverdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» ist vorliegend entsprechend zu bejahen (E. 3.2).

5.4 In einem zweiten Schritt wäre es nun an der Beschwerdeführerin, diesen begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 3.3).

5.4.1 Unbehelflich sind die Ausführungen, sie – die Beschwerdeführerin – stehe zu 100 % im Eigentum einer [...] Familienstiftung, an deren Vermögen die US-Person gemäss Stiftungsurkunde Begünstigte – gemeint im Gegensatz zu wirtschaftlich Berechtigte – sei. Es wäre bei solchen Stiftungen unüblich oder sogar unverständlich, wenn die Familienmitglieder vom direkten Kontakt mit der Bank, welche das in der Familienstiftung gehaltene Vermögen verwalte, abgesichert würden. Bezüglich dieser von der Beschwerdeführerin wiederholt verwendeten Argumentation ist mit aller Deutlichkeit festzuhalten, dass es im vorliegenden Verfahren nicht um die wirtschaftliche Berechtigung einer allfälligen Familienstiftung an der Beschwerdeführerin geht, sondern um die allfällige wirtschaftliche Berechtigung der US-Person an den Vermögenswerten auf dem streitbetroffenen Konto bei der Bank. Dabei ist zu betonen, dass rechtlich betrachtet nicht die Stiftung die Inhaberin des fraglichen Kontos und der darauf liegenden Vermögenswerte ist, sondern die Beschwerdeführerin als selbständige Rechtsperson. In diesem Zusammenhang ist es sehr wohl als ungewöhnlich zu bezeichnen, dass die US-Person selbständig die Bank kontaktieren und Kontoinformationen einholen konnte, obschon sie in Bezug auf die Beschwerdeführerin (angeblich) keinerlei formelle Handlungsmacht, insbesondere auch keine Organstellung, innehatte. Auch insoweit stützt die Beschwerdeführerin mit ihrer Aussage den Verdacht, dass die US-Person am Konto der Beschwerdeführerin wirtschaftlich berechtigt war und kann ihn nicht entkräften.

5.4.2 Zu den Geldbezügen der US-Person, den entsprechenden Bankakten und den Daten (E. 5.3.3) bringt die Beschwerdeführerin nichts Konkretes vor, obwohl sie andere Behauptungen der ESTV im Einzelnen bestreitet. Sie wiederholt nur ganz grundsätzlich, sie habe alle Geldbezüge vorgängig – zumindest telefonisch – genehmigt und nur sie habe über das Konto verfügen können. Eine solche vorgängige telefonische Genehmigung ist in der Tat für einen Bargeldbezug der US-Person am [...] erfolgt und in den Bankakten dokumentiert. Eine Transaktion an oder kurz nach diesem Datum steht aber hier nicht zur Diskussion. Für die oben erwähnten Bezüge – vom [...], [...] und [...] – enthalten die Bankakten jedenfalls keine Belege für ein entsprechendes Telefonat und die Beschwerdeführerin reicht auch keine ein. Vielmehr ist daher anzunehmen, dass diese Bezüge der US-Person von der Beschwerdeführerin nicht vorgängig genehmigt worden waren, sonst hätte die Bank nachträglich auch nicht mehr um Genehmigung nachsuchen müssen. Auch hier erfolgt keine Entkräftung der von der ESTV gezogenen Schlüsse.

5.4.3 Zum Ablauf der Darlehensaufnahme (E. 5.3.4) bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die Anweisung an die Bank letztlich vom Verwaltungsrat ausgegangen sei, dieser die Konditionen mit der Bank diskutiert habe und die US-Person somit nicht über das Konto verfügen konnte. Rein formell betrachtet sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin korrekt. Dies alleine genügt jedoch nicht, um zu belegen, dass die US-Person faktisch nicht doch über die Vermögenswerte der Beschwerdeführerin verfügen konnte. So kann dies insbesondere nicht darüber hinwegtäuschen, dass der Verwaltungsrat gegenüber der Bank einzig die Anweisungen der US-Person ausführte und das Darlehen schliesslich exakt die gewünschten Konditionen hatte. Von einem eigenständigen Entscheid der Beschwerdeführerin, welcher beispielsweise auch durch gesellschaftsinterne Dokumente belegt werden könnte – was aufgrund der Höhe des Darlehens im Vergleich zu den Gesamtaktiven zu erwarten wäre –, kann nicht die Rede sein. Diese Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen den begründeten Tatverdacht somit nicht zu widerlegen.

5.4.4 Auch die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführerin, welche in obigen Ausführungen nicht bereits behandelt wurden, sind nicht geeignet, diesen Anfangsverdacht auf das Vorliegen eines «Betrugsdelikts oder dergleichen» klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 3.3). So kann es nicht entscheidend sein, in welche rechtlichen Strukturen die Beschwerdeführerin eingebettet war bzw. ob deren Anteile sich zu 100 % im Eigentum einer Stiftung befanden, wie sie behauptet. Bei der Frage nach der wirtschaftlichen Berechtigung sind die tatsächlichen Verhältnisse gerade über die Form zu stellen («substance over form»-Betrachtung; E. 5.2). Zu klären war daher allein, ob die US-Person die rechtliche Existenz der Beschwerdeführerin ignoriert und direkt (durch den formellen Rahmen hindurch) auf deren Vermögenswerte bei der Bank gegriffen hat. Dass vorliegend zwischen die US-Person und die Beschwerdeführerin eine weitere Rechtsform sozusagen dazwischen geschoben worden ist, ändert daran nichts. Im Gegenteil wäre – soweit darüber hinaus die Betrugskomponente in den Blick genommen wird – umso mehr davon auszugehen, dass durch die direkte Einflussnahme von formell Unberechtigten nicht nur in Bezug auf die Beschwerdeführerin das «Spiel der Gesellschaft» nicht gespielt, sondern darüber hinaus auch die Existenz der Stiftung ignoriert wurde.

Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin ganz allgemein vor, sie habe eine «legitime Struktur zum Halten von Vermögen» errichtet. Das Gericht will nicht in Abrede stellen, dass aus gesellschafts- bzw. stiftungsrechtli-

cher Sicht – der jeweils betroffenen Länder – es zulässig gewesen sein mag, privates Vermögen auf ein Konto bei einer Schweizer Bank zu transferieren, das auf den Namen einer in [...] angesiedelten Gesellschaft lautet, die zu 100 % im Eigentum einer [...] Stiftung steht, deren Begünstigter unter anderem jene natürliche Person ist, die das genannte private Vermögen auf das Konto der Gesellschaft überwiesen hat und welcher wiederum faktisch frei über die Vermögenswerte auf dem Konto verfügen kann. Vorliegend einzig entscheidend ist allerdings, wer an den Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt war. Zur gewählten Struktur bleibt immerhin anzufügen, dass es für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich ist und von der Beschwerdeführerin auch in keiner Weise dargetan wird, welcher andere Sinn aus vermögensverwalterischer Perspektive hinter einem solchen Konstrukt stecken sollte, als eben jener, die tatsächliche Berechtigung an den betreffenden Vermögenswerten gegenüber den Steuerbehörden zu verheimlichen, mit dem Ziel, diese Vermögenswerte dauerhaft einer Besteuerung zu entziehen.

5.5 Im Ergebnis sind betreffend die Beschwerdeführerin bzw. die US-Person B. _____ sämtliche Kriterien erfüllt, weshalb ein Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» gegeben ist. Die Beschwerdeführerin hat keine Beweise beigebracht, die diesen Tatverdacht klarerweise und entscheidend entkräften (E. 3.3). Folglich ist dem IRS Amtshilfe zu leisten.

6.

6.1 Der Antrag der Beschwerdeführerin, das Anwaltsbüro Z. _____ AG sei anzuweisen, die das vorliegende Amtshilfeverfahren betreffenden Akten vollständig zu vernichten, erweist sich angesichts dieses Verfahrensausgangs als hinfällig, soweit das Bundesverwaltungsgericht dafür überhaupt zuständig wäre.

6.2 Einzugehen bleibt hingegen auf die Anträge der Beschwerdeführerin (Anträge Nr. 3, Nr. 4 und Nr. 5), für den Fall ihres Unterliegens seien die *«Seiten der elektronischen Datei [Bankakten], welche die Namen von offensichtlich unbeteiligten Drittpersonen enthalten würden und welche die Bank nicht hätte in der Datenlieferung einschliessen dürfen, aus dem File zu entfernen für den weiteren Verlauf des Verfahrens und nicht an den IRS zu übermitteln»*. Weiter seien die *«Transaktionen in den Kontoauszügen, welche unbeteiligte Dritte als Zahlende oder Empfänger der Transaktionen identifizieren, zu schwärzen für den weiteren Verlauf des Verfahrens und nur geschwärzt an den IRS zu übermitteln»*. Schliesslich seien

diejenigen Seiten der elektronischen Datei (Bankakten), welche die Namen von «Organen», von «*in der Geschäftsbeziehung mit der Bank involvierten Personen*» und von «*unbeteiligten Drittpersonen*» enthalten, «*aus den Akten zu entfernen oder die Namen zu schwärzen für den weiteren Verlauf des Verfahrens und nicht oder nur geschwärzt an den IRS zu übermitteln*». Die Beschwerdeführerin zählt die entsprechenden Seiten der Bankakten teilweise in den Beilagen zur Beschwerdeschrift auf.

6.2.1 Die Amtshilfe hat verhältnismässig zu sein (vgl. ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7 mit zahlreichen Hinweisen). Bezüglich Daten Dritter bedeutet dies, 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. Mit Bezug auf die Frage, wer als «unbeteiligter Dritter» gilt, sind die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe heranzuziehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 13.1 f. mit zahlreichen Hinweisen).

6.2.2 Unbeteiligter Dritter im Sinn 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, BGE 112 Ib 462 E. 2b, BGE 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 13.3.1 mit konkreten Hinweisen auf Beispiele in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung).

6.3 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 ersuchte Staat sie gewährt hat. Beruht die internationale Hilfe auf Ver-

trag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Soweit der Vertrag die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat nur in den Grundzügen umschreibt, gelangen subsidiär die allgemeinen Grundsätze für Rechtshilfeverfahren zur Anwendung (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, 3. Aufl. Bern 2009, S. 680 f. Ziff. 726). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert Art. 26 DBA-USA 96 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.»

Zudem präzisiert die Schlussverfügung der ESTV vom 13. November 2012 (Dispositiv Ziff. 3 Bst. a), dass

«die [...] Unterlagen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen B._____ [Adresse] als wirtschaftlich berechtigte Person an der [Beschwerdeführerin] für den im Ersuchen [...] vom 3. Juli 2012 genannten Tatbestand verwertet werden dürfen».

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; vgl. zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2011 vom 11. Juli 2011 E. 11.4, A-6925/2010 vom 1. Juli 2011 E. 2.4, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5). Die ESTV wird den IRS darauf hinzuweisen haben, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren gegen B._____ verwendet werden dürfen.

6.4 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, muss die Beschwerdeführerin 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.3, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.5 mit weiteren Hinweisen).

6.5 Die Beschwerdeführerin legt zwar zu den Anträgen Nr. 3 und Nr. 4 eine Liste ins Recht mit Angaben zu den in den Bankakten zu schwärzenden Seiten, bringt dann jedoch nur pauschal vor, die Daten unbeteiligter Dritter seien zu schwärzen. Eine substantiierte Begründung fehlt. Bereits aus diesem Grund ist auf die entsprechenden Anträge nicht weiter einzugehen (E. 6.4). Im Übrigen hätten die «Organe» der Beschwerdeführerin, die «in der Geschäftsbeziehung mit der Bank involvierten Personen» sowie auch die Personen, welche als «Zahlende oder Empfänger» bei Transaktionen mitwirkten, ohnehin nicht als unbeteiligte Dritte zu gelten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8003/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 9.4 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Die entsprechenden Anträge der Beschwerdeführerin sind daher abzuweisen.

Zu schwärzen sind einzig die bereits von der ESTV im Dispositiv der Schlussverfügung vom 13. November 2012 erwähnten Stellen in der genannten Bankakte ([...]).

7.

In der gebotenen Kürze sind nun noch die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin zu behandeln, sofern diese nicht bereits implizit oder explizit widerlegt worden sind:

7.1 Die Beschwerdeführerin rügt, dass die angefochtene Schlussverfügung der Kanzlei Z. _____ AG in Zürich zugestellt worden ist. Hierfür habe keine Veranlassung und Rechtsgrundlage bestanden.

Abgesehen davon, dass die Zulässigkeit dieser Rüge fraglich ist (oben E. 1.2 in fine), ist dem mit der Vorinstanz entgegenzuhalten, dass die von der Bank im vorliegenden Fall als wirtschaftlich Berechtigte notifizierte US-Person innert Frist keinen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz bezeichnet hat. Die ESTV war daher nach Art. 20I Vo DBA-USA berechtigt, ihre Schlussverfügung einem von ihr bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten zuzustellen.

7.2 Die Beschwerdeführerin behauptet weiter, arglistiges Verhalten sei nicht gegeben. Allenfalls liege eine falsche rechtliche Würdigung eines Sachverhalts vor. Im Übrigen erfülle dieser höchstens – was bestritten werde – den Tatbestand der Steuerhinterziehung, für welche keine Amtshilfe zu leisten sei.

Auch dieses Vorbringen geht fehl angesichts des Umstandes, dass der Beschwerdeführerin – wie dargelegt – insbesondere falsche Angaben über die Nutzungsberechtigung am fraglichen Konto vorgehalten werden und die betreffende US-Person die selbständige Existenz der Beschwerdeführerin (teilweise) ignoriert hat (E. 5.3.3 ff.).

7.3 Schliesslich beantragt die Beschwerdeführerin, es sei ein Rechtsgutachten einzuholen zu der Frage, ob eine Aktiengesellschaft unter der QI-Regelung als wirtschaftlich Berechtigte auf dem W-8BEN Formular vermerkt werden kann. Ausserdem sei ein Rechtsgutachten zu der Frage einzuholen, ob eine unwiderrufliche Ermessensstiftung mit mehreren möglichen Kategorien von Begünstigten unter der QI-Regelung als wirtschaftlich Berechtigte auf dem W-8BEN Formular vermerkt werden könne.

Diese Anträge sind ebenfalls abzuweisen. Es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts – und auch nicht der ESTV als Vorinstanz –, die Definition des Begriffs «beneficial owner» abschliessend zu beurteilen. Die Abklärungen im Amtshilfeverfahren beschränken sich vielmehr darauf festzustellen, ob hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ein «Betrugsdelikt oder dergleichen» begangen wurde. Zudem übersieht die Beschwerdeführerin, dass ihr nicht vorgeworfen wird, sie hätte sich auf dem Formular W-8BEN nicht als «beneficial owner» eintragen dürfen, weil dies rechtlich grundsätzlich nicht möglich gewesen wäre, bzw. sie hätte die fragliche Stiftung als «beneficial owner» eintragen können oder sogar müssen. Vielmehr und vor allem ist der Vorwurf entscheidend, dass die Existenz der Gesellschaft durch die dahinterstehende natürliche Person (teilweise) faktisch ignoriert worden ist. Dieses aktive Verhalten mit dem verdachtsweisen Ziel, eine Besteuerung bzw. Zugriffsmöglichkeit durch den amerikanischen Fiskus zu verhindern, geht weit über die Frage nach der blossen Möglichkeit oder Zulässigkeit der Eintragung der Beschwerdeführerin oder der Stiftung als «beneficial owner» hinaus.

8.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. [...] 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 gleicher Höhe zu verrechnen. 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).

9.

Verfahrensvorschriften sind grundsätzlich mit dem Tag ihres Inkrafttretens anwendbar (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N 327). Damit sind betreffend Rechtsmittel im vorliegenden Fall Art. 83 Bst. h in Verbindung mit Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) in der am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Fassung anwendbar. Danach kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, wobei die ESTV den IRS darauf hinzuweisen haben wird, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren verwendet werden dürfen, welche die Beschwerdeführerin bzw. B._____ betreffen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. [...] werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann

Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG han-

delt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: