



Urteil vom 7. Februar 2011

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiber Alexander Mistic.

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 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 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 (nachfolgend: Kategorie 2/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 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 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 entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.

Das vorliegend betroffene Dossier von A._____ übermittelte die UBS AG der ESTV am 9. Dezember 2009. In ihrer Schlussverfügung vom 9. August 2010 gelangte die ESTV (aus noch näher darzulegenden Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien alle in Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 genannten Voraussetzungen erfüllt. Es sei dem IRS Amtshilfe zu gewähren und ihm die von der UBS AG edierten Unterlagen zu übermitteln.

H.

Mit Eingabe vom 9. September 2010 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Sie bestreitet, dass die Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt seien und beantragt, die Schlussverfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin aufzuheben und die Erteilung der Amtshilfe sei zu verweigern.

I.

In ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2010 schliesst die ESTV auf Beschwerdeabweisung.

J.

Auf die weitere Vorbringen in den Eingaben der Parteien ist – soweit sie entscheidrelevant sind – in den nachfolgenden Erwägungen 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 VVG e contrario und Art. 20k Abs. 1 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 [Vo DBA-USA, SR 672.933.61]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Die Beschwerdeführerin erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). 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 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).

1.3 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 zum Tragen, dass die Beschwerdeführerin die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das

Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 9 und 12 zu Art. 12). Es ist 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 (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

2.

Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f. und E. 6.2.2). Es 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 hinreichender 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 Amtshilfegerichts, 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 B-3053/2009 vom 17. August 2009 E. 4.2 f.; B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1).

In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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 [nachfolgend: Abkommen], 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

3.

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

Die in Ziff. 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 genannten Kriterien zu den Kontoeigenschaften bestimmen, wann ein begründeter Verdacht auf ein "Betrugsdelikt und dergleichen" vorliegt und somit Amtshilfe zu leisten ist. Dies trifft zu in Fällen des Verdachts auf fortgesetzte und schwere Steuerdelikte, 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. Gemäss Ziff. 2/A/b werden sodann Einkünfte definiert als Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne, welche zur Beurteilung der Hauptsache dieses Amtshilfeersuchens als 50 % der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse berechnet werden. Das in

Ziff. 2/A/b ebenfalls erwähnte Erfordernis der schweren und fortgesetzten Steuerdelikte, für welche die Schweiz gemäss ihren Gesetzen und ihrer Verwaltungspraxis Informationen beschaffen kann, kommt keine eigenständige Bedeutung zu, zumal es im Staatsvertrag 10 selbst definiert wird (vgl. Art. 31 Abs. 4 der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 [SR 0.111, VRK]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.1).

4.

4.1. In ihrer Schlussverfügung vom 9. August 2010 ist die ESTV zum Ergebnis gelangt, im konkreten Fall seien alle Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt. Die materielle Verfügungsadressatin habe während des massgeblichen Zeitraums ihren Wohnsitz in den USA gehabt. An der Bankbeziehung mit Stammmummer ***, die auf ihren Namen gelautet habe, sei sie wirtschaftlich berechtigt gewesen. Sodann lägen keine Hinweise vor, dass während des massgeblichen Zeitraumes ein Formular W-9 eingereicht worden sei. Der Gesamtwert des Kontos habe am 31. Dezember 2001 die massgebliche Grenze von 1'000'000.-- Franken überstiegen. In den Jahren 2001 und 2003 seien Erträge von 141'123.-- Franken generiert worden. Dazu kämen die in den Jahren 2002 und 2003 erzielten Kapitalgewinne von mindestens 230'135.-- Franken. Die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren hätten den Betrag 100'000.-- Franken pro Jahr überstiegen.

Die Beschwerdeführerin rügt vor Bundesverwaltungsgericht die unrichtige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts durch die ESTV (E. 4.2), die Verletzung von Bundesrecht (E. 4.3 und E. 4.4) sowie die Unangemessenheit der Schlussverfügung (E. 4.5). Darauf ist im Folgenden einzugehen.

4.2. Die Beschwerdeführerin wirft der ESTV vor, den rechtserheblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt zu haben. Da sie ihr Konto bei der UBS AG am 29. Mai 1986 eröffnet und am 22. Juli 2003 wieder geschlossen habe, sei das in Kategorie 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 verankerte Kriterium der Dreijahresperiode nicht gegeben. Insofern werde die Beschwerdeführerin vom (zeitlichen) Anwendungsbereich des Staatsvertrags 10 nicht erfasst, weshalb keine fortgesetzte schwere Steuerhinterziehung vorläge und auch keine Amtshilfe geleistet werden dürfe; damit habe die ESTV das Bankkundengeheimnis gemäss Art. 47 des Bundesgesetzes vom

8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG; SR 952.0) verletzt (vgl. dazu E. 5). Weil das Kriterium der Dreijahresperiode nicht gegeben sei, habe die Beschwerdeführerin auch kein Formular W-9 ausfüllen können, da dieses erst am 1. Januar 2002 eingeführt worden sei.

Die Vorbringen der Beschwerdeführerin zielen ins Leere. Die Behauptung, eine allfällige Auskunfterteilung gegenüber der IRS beschränke sich lediglich auf den Zeitraum vom 31. Dezember 2001 bis zum 22. Juli 2003, lässt sich mit dem Wortlaut der Ziff. 2/A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 nicht vereinbaren. Zwar muss, wie die Beschwerdeführerin korrekt ausführt, ein Konto bei der UBS AG mindestens drei Jahre bestanden haben, doch genügt es, wenn lediglich ein Jahr vom massgebenden Zeitraum erfasst wird. Wie die ESTV in der Vernehmlassung richtig darlegt, darf das Konto daher frühestens per 1. Januar 2002 geschlossen und spätestens am 31. Dezember 2005 eröffnet worden sein. Im vorliegenden Fall wurde das Konto am 29. Mai 1986 eröffnet und am 22. Juli 2003 wieder geschlossen. Die Bankbeziehung mit der UBS AG existierte also deutlich länger als drei Jahre und fällt auch ohne weiteres in die von der Kategorie 2/A/b festgelegte Zeitspanne. Somit wäre es auch – entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach sie das Formular W-9 nicht vor der Einführung eines Qualified Intermediary Agreements am 1. Januar 2002 habe ausfüllen können – durchaus möglich gewesen, zumindest für das Jahr 2002 ein Formular W-9 auszufüllen.

4.3. Unter dem Titel "Verletzung von Bundesrecht" hebt die Beschwerdeführerin hervor, sie habe keinerlei Aktivitäten ausgeübt, um ihr Konto gegenüber der IRS zu verbergen oder zu verschleiern. Anlässlich der Einführung eines neuen, auf das Qualified Intermediary Agreement abgestützten Verfahrens (nachfolgend: QI-Verfahren; zum Text vgl.: Pestalozzi/Lachenal/Patry [bearbeitet von SILVIA ZIMMERMANN unter Mitarbeit von MARION VOLLENWEIDER], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil [Nachtragssammlung], Band 4, Kennziffer I B h 51) im Jahr 2001, d.h. eines Quellensteuerverfahrens für Erträge und Kapitalgewinne auf US-amerikanische Wertschriften, habe die Beschwerdeführerin auf eine Unterzeichnung des Formulars W-9 verzichtet und stattdessen eine Erklärung zum Verzicht auf US-amerikanische Wertpapiere abgegeben. Dieses QI-konforme Vorgehen – so die Beschwerdeführerin – bedeute nicht, dass mit dem Verzicht auf die Abgabe des Formulars W-9 automatisch Steuern hinterzogen worden

seien. Es spräche nichts dagegen, dass ein Steuerzahler, ungeachtet des Verzichts auf eine Abgabe des Formulars W-9, die erzielten Einkünfte in seiner US-amerikanischen Steuererklärung gleichwohl deklariert habe. Man könne deshalb der Beschwerdeführerin keinerlei betrügerisches Verhalten oder Machenschaften zur Verschleierung ihres Bankkontos zur Last legen. Mangels eines Anfangsverdachts für betrügerisches Verhalten sei keine Amtshilfe zu gewähren.

Im Rahmen des Amtshilfeverfahrens hat die ESTV – ebenso wie das mittels Beschwerde angerufene Bundesverwaltungsgericht – nicht abschliessend zu beurteilen, ob von den in das Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen tatsächlich ein fortgesetztes und schweres Steuerdelikt begangen wurde, sondern sie bzw. das Bundesverwaltungsgericht hat lediglich darüber zu befinden, ob ein begründeter Verdacht auf ein solches im Sinne des Staatsvertrags 10 vorliegt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Sind die im Anhang zum Staatsvertrag 10 festgehaltenen Kriterien für die Kategorie 2/A/b nach der Auslegung des Bundesverwaltungsgerichts im Einzelfall erfüllt, ist der begründete Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» als gegeben zu erachten und die Amtshilfe nur in dem Fall zu verweigern, in dem die ins Amtshilfeverfahren einbezogene Person diesen bestehenden Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften vermag (vgl. E. 2 hiavor sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Dies gelingt der Beschwerdeführerin nicht, zumal sie keine der von ihr aufgestellten Behauptungen auch nur ansatzweise zu belegen vermag. Wie bereits ausgeführt, kann es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts sein, im hier betroffenen Rechtsbereich den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (E. 2). Die Beschwerdeführerin führt zu Recht aus, dass mit dem Verzicht auf das Formular W-9 keineswegs automatisch auf Steuerhinterziehung geschlossen werden dürfe. In ihrer Vernehmlassung betont die ESTV, dass sie aus dem Fehlen eines Formulars W-9 keine derartigen Vermutung ableite. Dem ist zuzustimmen, zumal diese Frage im ersuchenden Staat bzw. im von den USA durchzuführenden abschliessenden Verfahren zu klären sein wird.

Die Beschwerdeführerin bestreitet sodann, dass in ihrem Fall weder die Kriterien der Kategorie 2/A/b noch diejenigen der Ziff. 2/A/a gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 einschlägig sein können. In Bezug auf die Kategorie 2/A/b macht die Beschwerdeführerin geltend, dass zwischen

den Jahren 2001 bis 2003 die Erträge deutlich unter der im Staatsvertrag 10 genannten Betragsgrenze von 100'000.-- Franken geblieben und in der relevanten Periode nur Kapitalverluste generiert worden seien.

Das Bundesverwaltungsgericht hat im Urteil A-4013/2010 (auszugsweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschieden, der Staatsvertrag lege verbindlich fest, was als steuerbare Einkünfte zu gelten habe. Massgeblich seien nicht die effektiven Kapitalgewinne, sondern 50% der Bruttoverkaufserlöse. Zur Kritik an der letzten Aussage hat sich das Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.2-2.5 geäussert und dabei an der im Urteil A-4013/2010 vertretenen Auffassung vollumfänglich festgehalten. Im Einzelnen führte das Gericht aus, bei der Berechnung der «Kapitalgewinne» im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10 handle es sich um objektive Kriterien, die erfüllt sein müssten, damit Amtshilfe geleistet werden könne, und die bei ihrem Vorliegen im Sinne einer praesumptio iuris et de iure zur Leistung von Amtshilfe auch ausreichen. Allerdings könne die Anwendung des Staatsvertrags 10 in der Tat dazu führen, dass Daten von Personen zu übermitteln seien, die keine Steuerhinterziehung begangen haben und sich nach schweizerischer Lesart bloss einer Verletzung von Verfahrenspflichten schuldig gemacht haben.

Im Ergebnis sind im vorliegenden Fall somit sämtliche Kriterien der Kategorie 2/A/b erfüllt. Daher erübrigt es sich, die einzelnen Tatbestandsmerkmale der Ziff. 2/A/a gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 zu prüfen.

4.4. Sodann rügt die Beschwerdeführerin die Unangemessenheit der Verfügung der ESTV im Sinne von Art. 49 Abs. 1 lit. b VwVG, da der Einkommensbetrag in der für die Besteuerung massgeblichen Zeit unbedeutend sei und aus diesem Grunde die Amtshilfeerteilung unverhältnismässig erscheine. Die Beschwerdeführerin habe ihre Steuerpflicht in den USA ordnungsgemäss erfüllt; bei Gewährung der Amtshilfe habe sie mit einem (unberechtigten) Verfahren wegen Steuerhinterziehung zu rechnen, was zu einem erheblichen Reputationsschaden führen könnte.

Kategorie 2/A/b fixiert den Schwellenwert für jährliche Durchschnittseinkünfte auf 100'000.-- Franken. Insofern setzt der Staatsvertrag 10 eine klare Grenze und räumt der ESTV kein Ermessen

ein. In Bezug auf das von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Argument, sie habe im Falle eines unberechtigten Verfahrens vor den US-amerikanischen (Steuer-) Gerichten mit einem erheblichen Reputationsschaden zu rechnen, ist anzumerken, dass sie derartige Rügen allenfalls vor den zuständigen US-amerikanischen Gerichten vorzubringen haben wird.

5.

Nach dem Gesagten sind in Bezug auf die Beschwerdeführerin alle Voraussetzungen gemäss Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 gegeben, und es liegt ein begründeter Verdacht auf «fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» gemäss Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 vor, weshalb Amtshilfe zu gewähren ist. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

6.

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 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).

7.

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 geleisteten Kostenvorschuss 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.

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Charlotte Schoder

Alexander Mistic

Versand: