



Urteil vom 6. Juni 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Claudia Zulauf.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:**A.**

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

B.

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

Besitz eines durch den Steuerpflichtigen ausgefüllten Formulars "W-9" war, und (2) nicht rechtzeitig und korrekt mit dem Formular "1099" namens des jeweiligen Steuerpflichtigen dem amerikanischen Fiskus alle Bezüge dieser Steuerpflichtigen gemeldet hatte.

C.

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

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

D.

Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) eine Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut, welche einen Fall der 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 Abkommen 09 und das Protokoll 10 wurden von der Bundesversammlung mit Bundesbeschluss vom 17. Juni 2010 über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (AS 2010 2907) genehmigt und der Bundesrat wurde ermächtigt, die beiden Verträge zu ratifizieren (die konsolidierte Version des Abkommens 09 und des Protokolls 10 findet sich in SR 0.672.933.612 und wird nachfolgend als Staatsvertrag 10 bezeichnet; die Originaltexte sind in englischer Sprache). Der genannte Bundesbeschluss wurde nicht dem Staatsvertragsreferendum gemäss Art. 141 Abs. 1 Bst. d Ziff. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) unterstellt.

F.

Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht anhand eines Falles der Kategorie 2/A/b über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.

Nachdem die UBS AG der ESTV am 26. Oktober 2009 das Dossier von Y. _____ als wirtschaftlich Berechtigtem an der X. _____ Foundation übermittelt 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 zum Staatsvertrag 10 erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

H.

Mit Eingabe vom 14. September 2010 erhebt die X. _____ Foundation (Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 9. August 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, die Kontobeziehung der Beschwerdeführerin mit der Bank UBS AG in Zürich sei als nicht amtshilfefähig zu betrachten. Die Auslieferung von Daten an eine ausländische Steuerbehörde sei zu verweigern und der Entscheid der ESTV vom 9. August 2010 aufzuheben. Die Beschwerdeführerin macht dabei im Wesentlichen geltend, sie als Stiftung sei keine "offshore company" und falle somit nicht unter den Staatsvertrag 10.

I.

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 15. Oktober 2010, die Beschwerde sei abzuweisen.

J.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

1.2. Obwohl der eingereichten Beschwerde vom 14. September 2010 auch eine Vollmacht von Y. _____ beigelegt wurde, erhebt vorliegend lediglich die X. _____ Foundation Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation nach Art. 48 Abs. 1 VwVG (vgl. dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6406/2010 vom 15. April 2011 E. 1.2.4, A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 1.1.2, mit weiteren Hinweisen). Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

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

1.4. Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zur Anwendung, dass die Beschwerdeführenden die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen haben (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen. Weiter ist die Rechtsmittelinstanz nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

1.5.

1.5.1. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 und E. 6.2.2 [Letztere auch in BVGE 2010/40]).

1.5.2. Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein begründeter Tatverdacht

auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum 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, BGE 128 II 407 E. 5.2.1, BGE 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 Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass der vom Amtshilfeverfahren Betroffene unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringt, dass er zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden ist. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

1.5.3. Gemäss einem zur Publikation bestimmten Grundsatzurteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 gilt Analoges bezüglich der Feststellung der persönlichen Identifikationsmerkmale einer vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person. Es reicht aus, wenn die Vorinstanz genügend konkrete

Anhaltspunkte zu nennen vermag, die zur Annahme berechtigen, der vom Amtshilfeverfahren Betroffene erfülle die persönlichen Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Das Bundesverwaltungsgericht beschränkt sich darauf zu prüfen, ob diesbezüglich genügend Anhaltspunkte vorliegen, und korrigiert die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen nur, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder aber wenn der vom Amtshilfesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, dass die Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben seien, klarerweise und entscheidend entkräftet (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6676/2010 vom 8. April 2011 E. 3.3, A-6636/2010 vom 2. Mai 2011 E. 2.2).

2.

2.1. Der Staatsvertrag 10 ist für die schweizerischen Behörden verbindlich. Weder innerstaatliches Recht noch innerstaatliche Praxis können ihm entgegengehalten werden (BVGE 2010/40 E. 6.7; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6179/2010 vom 3. März 2011 E. 2.1, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 2.1).

2.2. 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 am 6. Juni 1990 in Kraft getreten) ist der Staatsvertrag 10 – immer unter Vorbehalt speziellerer Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK in diesem Bereich Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten der VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c), bzw. von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6159/2010 vom 28. Januar 2011 E. 3.1, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1, ausführlich in A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 4 [teilweise auch in BVGE 2010/40]).

Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, den Zusammenhang, Ziel und Zweck des Vertrags sowie Treu und Glauben. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche nur, aber immerhin, zur

Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Das Prinzip von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (vgl. zum Ganzen Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6792/2010 vom 4. Mai 2011 E. 6, A-6258/2010 vom 14. Februar 2011 E. 11, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 5.1, A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 4.1, mit Hinweisen).

3.

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

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

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

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

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

3.3. Des Weiteren müssen die "US persons" an sog. "offshore company accounts" wirtschaftlich berechtigt gewesen sein, die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet und geführt wurden. Die Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 sollen mithin auch dazu dienen, u.a. diejenigen US-Steuerpflichtigen einzubeziehen, die Konten auf den Namen von Offshore-Gesellschaften eröffnen liessen, welche ermöglicht haben, die steuerlichen Offenlegungspflichten gegenüber den USA zu umgehen. Vor diesem Hintergrund sind in Anbetracht des nach Art. 31 Abs. 1 VRK einzubeziehenden Ziels und Zwecks des Staatsvertrags 10 unter dem Begriff "offshore company accounts" Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinn zu verstehen, d.h. auch "offshore"-Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Diese Rechtseinheiten bzw. Einrichtungen müssen lediglich dafür geeignet und in der Lage sein, eine dauerhafte Kundenbeziehung mit einer finanziellen Institution wie einer Bank zu führen bzw. "Eigentum zu halten". Als "company" zu gelten haben daher auch die nach ausländischem Recht errichteten Stiftungen und Trusts, da beide dieser Rechtseinheiten in der Lage sind, "Eigentum zu halten" und eine Kundenbeziehung mit einer Bank zu führen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.1). Das Bundesverwaltungsgericht hat denn auch in konstanter Praxis das UBS-Konto einer Foundation (mit Sitz in Liechtenstein) als "offshore company account" nach dem Anhang des Staatsvertrags 10 qualifiziert (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 3.3, A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.2.2, A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 3).

3.4. Zur Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Berechtigung ("beneficially owned") an einem "offshore company account" vorliegt, ist entscheidend, inwiefern die "US Person" das sich auf dem UBS Konto der "offshore company" befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch weiterhin wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte. Hatte die fragliche "US Person" die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem UBS Konto verwaltet wurde und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet worden sind, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL, "On Double Taxation Conventions", 3. Aufl., London/The Hague/Boston 1997, S. 562). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht

und Kontrolle über das sich auf dem UBS Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode von 2001 bis 2008 vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6636/2010 vom 2. Mai 2011 E. 4, A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 3.4, ausführlich in A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 7.3.2).

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

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

Bezüglich des Kontos wird im Staatsvertrag 10 verlangt, dass dieses während mindestens drei Jahren – einschliesslich eines vom Ersuchen umfassten Jahres – bestand und dass darauf innerhalb einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.– erzielt worden sind. Im Sinn des Staatsvertrags 10 werden für die Berechnung der Durchschnittseinkünfte das Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und die Kapitalgewinne (die als 50 % der Bruttoverkaufserlöse berechnet werden) herangezogen. Der Anhang zum Staatsvertrag 10 legt fest, wie die Kapitalgewinne für den Zweck der Kontoanalyse berechnet werden. Es besteht kein Raum für den Nachweis der effektiven Gewinne bzw. Verluste (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 9.1, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 8.3.3; zur ganzen Erwägung 3 vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 3).

4.

4.1. Laut der Schlussverfügung der Vorinstanz vom 9. August 2010 ist den eingereichten Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin und ihr Konto während mindestens drei Jahren zwischen 1999 und 2008 bestanden haben. Y._____ sei eine "US person" im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrag 10; er besitze gemäss seinen eigenen Angaben die amerikanische Staatsbürgerschaft. Zudem sei er an der Beschwerdeführerin und damit auch an deren Bankkonto mit der Stammmummer _____ wirtschaftlich berechtigt gewesen. Er habe der ESTV keine Berechtigung erteilt, beim IRS Kopien seiner FBAR-Erklärungen einzuholen. Im Jahr 2006 seien Erträge von Fr. 84'828.–, im Jahr 2007 von Fr. 141'660.– und im Jahr 2008 solche von Fr. 68'495.– erzielt worden. Dazu kämen die im Jahr 2006 erzielten Kapitalgewinne von mindestens Fr. 37'112.–. Die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren überstiegen demgemäss den Betrag von Fr. 100'000.– pro Jahr. Damit seien alle gemäss Anhang massgeblichen Kriterien für die Kategorie 2/B/b erfüllt.

4.2.

4.2.1. Die Beschwerdeführerin bestreitet in erster Linie das Vorliegen eines "offshore company accounts". Eine "company" sei eine Gesellschaft, das heisse ein Rechtsträger, unter dem sich ein oder mehrere Gesellschafter vereinigten oder zusammenfänden; andere Rechtsstrukturen würden nicht unter diesen Begriff fallen. Aus der Formulierung ergebe sich klar, dass sich der Parteiwille auf sog. Offshore-Gesellschaften beschränke; anderenfalls hätten die Vertragsparteien eine andere Formulierung verwendet. Sowohl nach der schweizerischen wie auch nach der amerikanischen Auslegung könne eine Stiftung nicht unter den Begriff "company" subsumiert werden. Es gehe zudem nicht an, dass sich die Vorinstanz bei der Auslegung des Begriffs "company" auf die VRK stütze, da die USA dieses Regelwerk gar nicht unterzeichnet habe. Auch könne nicht von einer völkergewohnheitsrechtlichen Regel ausgegangen werden, um den Sinngehalt eines Abkommens zu ergründen.

4.2.2. Wie dargelegt, hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass unter dem Begriff "offshore company accounts" Bankkonten von körperschaftlichen Gebilden im erweiterten Sinn zu verstehen seien. Darunter fielen auch "offshore"-Gesellschaftsformen, die nach Schweizer oder amerikanischem Gesellschafts- und/oder Steuerrecht nicht als eigenes (Steuer-)Subjekt anerkannt würden. Das

Bundesverwaltungsgericht hielt explizit fest, dass durchaus auch das UBS-Konto einer liechtensteinischen Stiftung als "offshore company account" nach dem Anhang des Staatsvertrags 10 zu qualifizieren sei (vgl. E. 3.3). An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten; die Beschwerdeführerin als Liechtensteiner Stiftung ist eine "offshore-company" im Sinne des Anhangs zum Staatsvertrags 10. Keine Rolle spielt, ob die Beschwerdeführerin – wie sie behauptet – eine dem Trust entsprechende Struktur aufweist. Selbst wenn dem so wäre, änderte dies grundsätzlich nichts an ihrer Rechtsform. Zudem würde ein nach ausländischem Recht errichteter Trust ohnehin auch als "company" gelten (vgl. E. 3.3).

Im Übrigen macht die Beschwerdeführerin weder geltend, Y._____ könne das sich auf dem "offshore company account" befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch nicht wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen, noch erbringt sie diesbezüglich den Urkundenbeweis (vgl. E. 1.5.3 und E. 3.4). Vielmehr räumt die Beschwerdeführerin ausdrücklich ein, dass Y._____ am "offshore company account" im vorliegend relevanten Zeitraum wirtschaftlich berechtigt war.

4.2.3. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang geltend macht, Verträge mit den USA dürften nicht gestützt auf die VRK ausgelegt werden, da die USA kein Mitgliedsstaat der VRK sei, ist sie darauf hinzuweisen, dass das Bundesverwaltungsgericht diese Auffassung bereits in seinem Piloturteil vom 15. Juli 2010 (A-4013/2010) widerlegte. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin handelt es sich bei den Auslegungsregeln der VRK um Völkergewohnheitsrecht (vgl. E. 2.2).

4.3. Die Beschwerdeführerin bestreitet zu Recht weder, dass Y._____ im fraglichen Zeitraum US-Staatsangehöriger und damit "US person" im Sinn des Anhangs zum Staatsvertrag 10 gewesen ist, noch – wie gesehen (vgl. E. 4.2.2) – dessen wirtschaftliche Berechtigung am ins Verfahren einbezogenen Konto. Damit erweisen sich die zwei Identifikationskriterien der Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 mit Bezug auf Y._____ als erfüllt (vgl. E. 3.2 und E. 3.4). Daran ändert auch nichts, wenn – wie behauptet wird – Y._____ seit Jahrzehnten nicht mehr in den USA leben würde und sein gesamtes Vermögen ausserhalb den USA erarbeitet hätte.

4.4. Weiter ist zu prüfen, ob ein begründeter Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte" besteht, damit basierend auf dem Anhang zum Staatsvertrag 10 Amtshilfe geleistet werden kann (vgl. oben E. 3.5).

4.4.1. Vorliegend räumt die Beschwerdeführerin selbst ein, dass Y._____ seine Mittel dem amerikanischen Fiskus nicht deklariert habe und er somit auch seinen steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf seine Interessen an der Beschwerdeführerin nicht nachgekommen ist. Gemäss der einschlägigen Bestimmung im Anhang zum Staatsvertrag 10 besteht somit der begründete Verdacht auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte". Unbeachtlich bleibt demzufolge der Einwand der Beschwerdeführerin, Y._____ habe die Stiftung nicht aufgrund von Steuerüberlegungen und nicht in der Absicht, jemanden zu täuschen oder etwas zu simulieren, gegründet.

Unbestrittenermassen und gemäss den an die ESTV eingereichten Bankunterlagen bestanden sodann die Beschwerdeführerin und ihr Konto während mindestens 3 Jahren und einschliesslich eines vom Ersuchen erfassten Jahres. Gemäss der zutreffenden Dossieranalyse der Vorinstanz sind auf dem Konto der Beschwerdeführerin in den Jahren 2006 bis und mit 2008 Erträge von insgesamt mindestens Fr. 332'095.– erzielt worden. Die durchschnittlichen Einkünfte im Rahmen von drei aufeinander folgenden Jahren übersteigen damit den Betrag von Fr. 100'000.–. Diese Berechnungen blieben ebenfalls unbestritten.

4.4.2. Nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang aus der Behauptung, sie habe während den vorliegend relevanten Jahren 2001 bis 2008 nie "US-securities" gehalten. Ebenso irrelevant ist, ob eine Familienstiftung überhaupt zum verdeckten Halten von "US-securities" durch eine "US person" verwendet werden konnte. Ob der Staatsvertrag 10 nämlich an das sog. QI-Verfahren anknüpft oder nicht, ist unerheblich; von Bedeutung ist – einmal mehr – einzig der Inhalt des Staatsvertrages 10 (vgl. E. 3) und dieser differenziert bei der Berechnung der massgeblichen Einkünfte nicht danach, ob die Erträge aus "US-securities" stammen. Massgebend ist in diesem Zusammenhang nur, dass insgesamt jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als Fr. 100'000.– erzielt worden sind und dass der wirtschaftlich Berechtigte seinen steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf seine Interessen an der Beschwerdeführerin nicht nachgekommen ist (vgl. dazu

auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 4.4).

4.5. Nach dem Gesagten sind alle Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe, namentlich die Erfüllung der Identifikationskriterien gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 sowie das Vorliegen eines begründeten Verdachts auf "fortgesetzte und schwere Steuerdelikte" (inkl. die hierfür verlangten Kontoeigenschaften) gemäss Ziff. 2 Bst. B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10, vorhanden. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

5.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 15'000.– festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.– zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 5'000.– ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

6.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

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

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Claudia Zulauf

Versand am: