Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.608/2005 /fun

Urteil vom 10. August 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____ Establishment, Vaduz,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecherin Prof. Dr. Madeleine Simonek, Schellenberg Wittmer Rechtsanwälte,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen, Eigerstrasse 65,
3003 Bern.

Gegenstand
Amtshilfeersuchen des Internal Revenue Service (IRS) betr. A.Y._____ und B.Y._____, C.Y._____, D.Y._____ und E.Y._____, C.Y._____ Irrevocable Trust, D.Y._____ Irrevocable Trust, E.Y._____ Irrevocable Trust, Living Trust of A.Y._____ und B.Y._____, USA,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die
Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. September 2005.

Sachverhalt:
A.
Am 20. Juni 2005 richtete der Internal Revenue Service, Washington, gestützt auf Art. 26 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, abgeschlossen am 2. Oktober 1996 (DBA-USA; SR 0.672.933.61), ein Gesuch um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung betreffend die US-Steuerpflichtigen A.Y._____ und B.Y._____, deren drei Söhne C.Y._____, D.Y._____ und E.Y._____ sowie verschiedene Trusts.

Dem Amtshilfeersuchen liegt folgender Sachverhalt zugrunde: A.Y._____ und B.Y._____ sind Eigentümer von ungefähr 13 Geschäftsliegenschaften, für welche sie jährlich rund USD 1,7 Mio. an Hypothekarzinsen von ihrem Einkommen in Abzug bringen. Die Hypothekardarlehen würden von der G._____ Loan Servicing bedient. Tatsächliche Darlehensgeberin sei jedoch eine gewisse X._____ Establishment. Die Steuerpflichtigen hätten anfänglich angegeben, die G._____ Loan Servicing Corp. sei Darlehensgeberin. Nach Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse hätten sie erklärt, die Darlehen wegen der im Vergleich zu den amerikanischen Banken günstigeren Konditionen bei der X._____ Establishment aufgenommen zu haben. A.Y._____ und B.Y._____ hätten mündlich bestätigt, dass zur X._____ Establishment - abgesehen von den Hypothekardarlehen - keinerlei Beziehungen bestünden, sie seien aber nicht bereit gewesen, gegenüber dem Internal Revenue Service die Aussage schriftlich zu bestätigen. Wie eine Prüfung der Verkaufsdokumente zudem ergeben habe, hätten die Darlehen den Schätzwert der Liegenschaften betragsmässig überstiegen.

Ferner wird geltend gemacht, dass die X._____ Establishment Hypothekardarlehen an drei Trusts gewährt habe, die je eine der von den Söhnen C.Y._____, D.Y._____ und E.Y._____ genutzten Liegenschaften besässen. Diese Trusts hätten bis Ende 2000 Betriebsverluste ausgewiesen, welche auf die Bezahlung von Hypothekarzinsen und Grundsteuern für die Liegenschaften zurückzuführen seien.

Der Internal Revenue Service vermutet, dass die X._____ Establishment von A.Y._____ und B.Y._____ oder von ihnen nahestehenden Personen beherrscht wird und die von den Trusts ausgewiesenen Verluste steuerlich nicht anerkannt werden könnten. Er verlangt einerseits Angaben über genaue Bezeichnung, Sitz und Eigentümer der X._____ Establishment, über deren Gründer, die leitenden Personen und Zeichnungsberechtigten sowie über die Art der Geschäftsführung und die anwendbaren Buchführungsgrundsätze. Für den Fall, dass es sich bei der X._____ Establishment nicht um ein rechtsgültiges Unternehmen (not a valid business entity), sondern eher um eine Bankkundin handeln sollte (but rather a customer with a bank account), ersucht er um Herausgabe der Bankdokumente für den Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2003. Genannt wird u.a. die Bank H._____ in Zürich.

B.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung forderte die Bank H._____ mit Schreiben vom 28. Juni 2005 auf, die im Amtshilfeersuchen geforderten Bankdokumente herauszugeben. Mit Schreiben vom 14. Juli 2005 überreichte die Bank I._____ AG, welche im Jahre 2000 die Bank H._____ übernommen hatte, eine Kopie des Handelsregisterauszugs, zwei Unterschriftenverzeichnisse sowie das Formular A der X._____ Establishment. Aus dem Handelsregisterauszug geht hervor, dass es sich bei der X._____ Establishment um eine Gesellschaft mit Sitz in Vaduz handelt. Dem Formular A ist zu entnehmen, dass Mr. A.Y._____, California, USA, wirtschaftlich Berechtigter des Kontos der X._____ Establishment bei der Bank I._____ ist.

Zwei weitere Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung an die Rechtsvertreterin sowie an den Verwaltungsrat der X._____ Establishment blieben ohne Erfolg.

Am 8. September 2005 verfügte die Eidgenössische Steuerverwaltung, dem Internal Revenue Service Amtshilfe zu leisten und das Schreiben der Bank vom 14. Juli 2005 zusammen mit den von der Bank herausgegebenen Unterlagen an den Internal Revenue Service zu übermitteln.

C.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 10. Oktober 2005 beantragt die X._____ Establishment, es sei die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. September 2005 aufzuheben und das Amtshilfeersuchen des Internal Revenue Service vom 20. Juni 2005 abzuweisen. Die im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente seien zu vernichten oder an die Beschwerdeführerin bzw. die Bank zurückzugeben.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA 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. In Fällen von Steuerbetrug ist a) der Informationsaustausch nicht durch Artikel 1 (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt und wird b) die zuständige Behörde eines Vertragsstaates auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten erteilen.

Es handelt sich bei dieser Bestimmung um eine gegenüber der bisherigen schweizerischen Abkommenspraxis erweiterte Auskunftsklausel, weil sie die Informationspflicht nicht auf die für die "richtige Anwendung des Abkommens" notwendigen Auskünfte begrenzt (vgl. BGE 96 I 733 E. 2 S. 735 f.), sondern den zuständigen Behörden erlaubt, unter sich diejenigen Auskünfte auszutauschen, die zur Verhütung von "Betrugsdelikten und dergleichen" im Zusammenhang mit einer unter das Abkommen fallenden Steuer notwendig sind. Zudem ist der Informationsaustausch nicht auf die abkommensberechtigten Personen (Art. 1 DBA-USA) beschränkt, so dass Auskünfte auch nicht ansässige Personen betreffen dürfen (ausführlich dazu, Urteil 2A.250/2001 vom 6.

Februar 2002, E. 5a, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410; Urteil 2A.551/2001 vom 12. April 2002, RDAF 2002 II S. 303, E. 3 ; s. auch H. Grüninger/A. H. Keller, Exchange of information in fiscal matters, ASA 65 S. 141 ff.). Eine erweiterte Auskunftsklausel für Betrugsfälle sieht jetzt auch Art. 27 des revidierten Abkommens mit Deutschland (SR 0.672.913.62) vor.

Da das amerikanische Recht den im schweizerischen Recht massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird zudem in Ziffer 10 des Protokolls zum Staatsvertrag der Begriff Abgabebetrug im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (Botschaft vom 10. März 1997, BBl 1997 II 1099; vgl. Eric Hess, Die Möglichkeiten und Grenzen der Schweiz auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, ASA 71 S. 132 ff.). Danach muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Ein betrügerisches Verhalten wird bereits dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden sich schwer durchschaubarer Machenschaften bedient, um eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken. Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude erforderlich. Eine einfache Lüge erfüllt das Arglistelement demnach nicht (BGE 125 II 250 E. 3b mit Hinweisen; ferner BGE 96 I 737 E. 3d; Urteil 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002, E. 6, in: Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410; 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004, RDAF 2004 II S. 10, E. 4).

2.

Es entspricht einem feststehenden Grundsatz der internationalen Rechtshilfe, dass sich die schweizerischen Behörden beim Entscheid über die Frage, ob der Verdacht auf Steuerbetrug begründet erscheint, allein an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen zu halten haben, soweit dieser nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche enthält (BGE 125 II 250 E. 5b S. 257; 118 Ib 111 E. 5b S. 121 f.; 117 Ib 64 E. 5c S. 88). Was die internationale Rechtshilfe in Fällen von Abgabebetrug betrifft, verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Tatbestands, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 125 II 250 E. 5b S. 257; 116 Ib 96 E. 4c S. 103 f.; 115 Ib 68 E. 3 b/bb S. 78). Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Vorwand des lediglich behaupteten Abgabebetruges Beweise beschafft, die zur Ahndung anderer Fiskaldelikte dienen sollen, für welche die Schweiz die Rechtshilfe nicht gewährt. Ein hinreichender Verdacht auf Steuerbetrug wurde seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (erwähntes Urteil 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004, in
RDAF 2004 II S. 10, E. 6; Urteil 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003, in StR 59/2004 S. 475, E. 5; so bereits BGE 96 I 737 E. 3e S. 742 f. für das Abkommen mit den USA vom 24. Mai 1951).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat daher kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Steuerbetrug begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Amtshilfegesuch aufgeführten weiteren Tatsachen zutreffen oder nicht (BGE 96 I 737 E. 3e S. 742 f.; Urteil 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003, in StR 59/2004 S. 475, E. 5).

3.

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass das Amtshilfeersuchen des Internal Revenue Service eine genügende Begründung enthalte. Bereits aus diesem Grund könne Amtshilfe nicht gewährt werden.

Über die inhaltlichen Anforderungen, denen das Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service zu genügen hat, enthält das Abkommen keine explizite Bestimmung. Doch können die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA herangezogen werden.

Das Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service vom 20. Juni 2005 nennt die Namen, Geburtsdaten und Postadressen der US-Steuerpflichtigen, gegen welche ermittelt wird. Es handelt sich um A.Y._____ und B.Y._____, deren drei Söhne C.Y._____, D.Y._____ und E.Y._____ sowie die drei Trusts, in

deren Besitz sich je eine der von den Söhnen genutzten Liegenschaften befinden. Das Amtshilfeersuchen erwähnt ferner die Art der Steuer (income tax) sowie die Jahre, in Bezug auf welche in den USA Ermittlungen laufen (2001-2003). Es nennt die Darlehensgeberin, d.h. die heutige Beschwerdeführerin, hinter welcher der Internal Revenue Service eine schweizerische juristische Person oder ein anderes Rechtssubjekt (Swiss entity) vermutet, und die mutmasslichen Bankverbindungen in der Schweiz. Das Gesuch führt auch den Grund für das Auskunftsersuchen an: Der Internal Revenue Service hält es für möglich, dass die Darlehensgeberin, sofern sie existiert, A.Y._____ und B.Y._____ gehört. Sollte das nicht der Fall sein, kämen als Eigentümer der Darlehensgeberin die Söhne von A.Y._____ und B.Y._____, die Trusts, in deren Besitz sich die von den Söhnen und ihren Familien bewohnten Liegenschaften befinden, oder der Living Trust von A.Y._____ und B.Y._____ in Betracht. Mit dem Amtshilfegesuch geht es darum, diese Vermutung zu verifizieren. Das Gesuch enthält auch eine Liste der Dokumente, welche herausgegeben werden sollen. Es werden u.a. Informationen über Namen, Sitz und Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin und über deren Gründer, Eigentümer und Geschäftsführer verlangt. Für den Fall, dass es sich bei der Beschwerdeführerin nicht um das Finanzinstitut handelt, sondern um eine Bankkundin, verlangt der Internal Revenue Service die Unterschriftenkarten zu den Bankkonten, die Bankauszüge für den Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2003, Kopien von den Dokumenten der hinterlegten Vermögenswerte sowie Kopien aller Checks und Überweisungen für den erwähnten Zeitraum.

Das Amtshilfeersuchen genügt damit offensichtlich den abkommensrechtlichen Anforderungen. Nach Art. 29 des Staatsvertrages zwischen der Schweiz und den USA über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen vom 25. Mai 1973 (RVUS; SR 0.351.933.6), auf welche Bestimmung hier analog oder hilfsweise abgestellt werden kann, könnten für einen Fall wie dem vorliegenden keine weitergehenden Angaben verlangt werden. Dass der Internal Revenue Service nicht sicher wusste, ob die Beschwerdeführerin als juristische Person, als Personengesellschaft oder in einer anderen rechtlichen Form existiert oder ob es sich bei ihr lediglich um ein vorgeschobenes Gebilde handelt, und dass er sich hinsichtlich der Nationalität der Beschwerdeführerin in einem Irrtum befand (Swiss entity), ändert an der Zulässigkeit der Amtshilfe im vorliegenden Fall nichts. Der Zweck des Amtshilfegesuchs besteht gerade darin abzuklären, um wen es sich bei der Beschwerdeführerin handelt und welche Beziehungen zu den Steuerpflichtigen besteht. Das geht aus den Ausführungen im Amtshilfeersuchen, Seite 3 unten, unmissverständlich hervor.

4.

Auch ein hinreichender Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" im Sinne von Art. 26 DBA-USA ist nach dem Amtshilfeersuchen gegeben.

4.1 Der Internal Revenue Service vermutet, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine von den US-amerikanischen Steuerpflichtigen wirtschaftlich beherrschte Person handeln könnte. Die Ausgangslage ist die, dass die Steuerpflichtigen jahrelang Hypothekarzinsen in beträchtlicher Höhe in ihren amerikanischen Steuererklärungen zum Abzug brachten, die nicht an ein unabhängiges (US-)Finanzinstitut flossen, sondern an eine im Ausland domizilierte Gesellschaft. Dazu kommt, dass die Steuerpflichtigen nicht schriftlich bestätigen wollten, dass ausser den Darlehensbeziehungen keine weiteren Verbindungen zu dieser ausländischen Person oder Gesellschaft bestünden. Bereits aufgrund dieser beiden Tatsachen konnte die Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin zur Umgehung amerikanischer Einkommenssteuern eingeschaltet wurde. Wenn daher der Internal Revenue Service Informationen über die im Ausland domizilierte Gesellschaft einfordert, hat er dafür gute Gründe. Auch die schweizerischen Steuerbehörden hätten vor diesem Hintergrund weitere Nachforschungen über die ausländische Gesellschaft angestellt oder Informationen verlangt.

Dass während Jahren gegenüber der Steuerverwaltung die tatsächliche Darlehensgeberin nicht erwähnt wurde, die Steuerpflichtigen gegenüber der amerikanischen Steuerbehörde die G._____ Loan Servicing Corp. als tatsächliche Darlehensgeberin nannten, die Beschwerdeführerin Hypotheken über dem Schätzwert der Objekte gewährte, trotz Streitigkeiten zwischen der Beschwerdeführerin und den Steuerpflichtigen die Darlehen nicht gekündigt wurden und die Wahl der Beschwerdeführerin mit den gegenüber Banken besseren Zinskonditionen begründet wurde, sind weitere Indizien, welche diesen Verdacht verstärken, jedenfalls aber nicht abschwächen. Es ist deshalb unerheblich, was die Beschwerdeführerin zur Bewertung der amerikanischen Liegenschaften (Verwaltungsgerichtsbeschwerde Ziffer 27), zu den Angaben der Steuerpflichtigen gegenüber der amerikanischen Einkommenssteuerbehörde (ebenda Ziff. 28), den Zinskonditionen der amerikanischen Banken usw. vorbringt. Es braucht darauf nicht weiter eingegangen zu werden. Vorliegend geht es auch nicht um eine un-

zulässige Beweisausforschung (fishing expedition), wie die Beschwerdeführerin rügt (Verwaltungsgerichtsbeschwerde Ziff. 30 f.), sondern um einen naheliegenden Verdacht, den der gesuchstellende Staat abgeklärt haben möchte.

4.2 Auch die für den Tatbestand des Abgabebetruges im Sinne des Abkommens erforderlichen Machenschaften (vgl. vorstehende E. 1) sind gegeben. Da gemäss Amtshilfeersuchen die Steuerpflichtigen die schriftliche Zusicherung nicht abgeben wollten, dass zwischen ihnen und der Beschwerdeführerin ausser den Darlehensverträgen keine weiteren Beziehungen bestehen, drängte sich der Verdacht auf, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine nahestehende juristische Person handelt (was sich inzwischen bestätigt hat) oder diese eingesetzt worden sein könnte, Zahlungen, die formell an eine Drittperson (Beschwerdeführerin) erfolgten, wirtschaftlich dem eigenen Vermögen zuzuführen. Ein solches Vorgehen würde auf Machenschaften (Handlungen) beruhen und wäre als arglistig einzustufen, zumal die Steuerpflichtigen mündlich darauf hingewiesen haben, dass zur Beschwerdeführerin, abgesehen von den Darlehensverträgen, keinerlei Verbindungen bestünden. Machenschaften dieser Art erfüllen den Tatbestand des Abgabebetruges im abkommensrechtlichen Sinn.

4.3 Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Begriff des Steuerbetrugs verlange, dass der im Amtshilfeersuchen angenommene Sachverhalt eine "gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung" der US-amerikanischen Steuer zur Folge habe (vgl. Art. 10 des Protokolls zum Abkommen). Dieses Erfordernis sei hier nicht erfüllt. Der Abzug von Hypothekarzinsen sei in den USA auch dann zulässig, wenn die Zinsen an eine nahe stehende, selbständige juristische Person bezahlt werden (Verwaltungsgerichtsbeschwerde Ziff. 34-38).

Dieser Einwand ist unbegründet. Das Amtshilfegesuch orientiert zwar nicht eingehend über die steuerlichen Konsequenzen, wenn sich der Verdacht der amerikanischen Einkommensteuerbehörde erhärten sollte. Immerhin ist dem Gesuch zu entnehmen, dass in diesem Fall der Internal Revenue Service nicht bereit wäre, die Abzüge für die Zahlungen der Hypothekarzinsen zu akzeptieren. Es ist auch nicht Sache der ersuchten Behörde, die richtige Anwendung des ausländischen Rechts zu prüfen, wie die Beschwerdeführerin annimmt. Vielmehr ist nach Art. 3 Abs. 2 DBA-USA auf die schweizerische Steuergesetzgebung abzustellen (s. auch BGE 96 I 737 E. 3d S. 742 für das Doppelbesteuerungsabkommen vom 24. Mai 1951). Nach dieser würde ein solcher Rückfluss von einkommensmindernden Zahlungen zur Aufrechnung beim Einkommen oder Gewinn führen.

5.

Da bereits mit dieser Begründung ein hinreichender Verdacht auf "Betrugsdelikte und dergleichen" gegeben ist, braucht auf die weiteren Einwendungen der Beschwerdeführerin nicht näher eingegangen zu werden. Das betrifft namentlich die Rügen, wonach die Eidgenössische Steuerverwaltung den Sachverhalt gemäss Amtshilfegesuch durch eigene Annahmen und Vermutungen ergänzt (Verwaltungsgerichtsbeschwerde Ziff. 19-25) und das Amtshilfegesuch durch Beizug der einverlangten Unterlagen vervollständigt habe (ebenda Ziff. 26). Abgesehen davon musste die Eidgenössische Steuerverwaltung anhand der einverlangten Unterlagen sehr wohl prüfen, ob diese den im Amtshilfegesuch geäusserten Verdacht erhärten konnten, weil die Schweiz nur in Fällen von Steuerbetrug, nicht aber auch bei einfacher Steuerhinterziehung Amtshilfe leistet. Sie muss daher nötigenfalls auch eigene ergänzende Untersuchungen anstellen und kann die Amtshilfe verweigern, wenn die Unterlagen keinen Verdacht auf Abgabebetrug und dergleichen zu ergeben vermögen oder sich zeigt, dass ein Gesuch lediglich der Beweisausforschung dient (s. auch vorstehende E. 2). Eine entsprechende Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestand bereits unter dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA aus dem Jahre 1951 (BGE 96 I 737 E. 3e S. 743).

6.

Gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA sind nur Auskünfte auszutauschen, die gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten "erhältlich" sind. Die Dokumente, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung herausverlangt hat, stammen von einer Bank. Es fragt sich deshalb, ob diese dem Internal Revenue Service übermittelt werden dürfen.

Unter den "erhältlichen" Auskünften im Sinne von Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-USA sind alle Auskünfte zu verstehen, die nach dem schweizerischen Recht beschafft werden können. Art. 26 Abs. 1 DBA-USA behält Handels- und Geschäftsgeheimnisse sowie Berufsgeheimnisse ausdrücklich vor. Zu den Berufsgeheimnissen gehört nach der schweizerischen Rechtsordnung auch das Bankgeheimnis (Art. 47 des Bankengesetzes; SR 952.0). Dem Bankgeheimnis unterliegende Informationen können daher nicht als nach Landesrecht "erhältliche" Auskünfte weitergeleitet werden (BGE 124 II 58 E. 3b; Urteil 2A.28/1997 vom 20. November 1998 in:

StR 54/1999 S. 347 E. 2a = StE 1999 B 92.13 Nr. 5). Eine Ausnahme gilt für die Amtshilfe bei "Betrugsdelikten und dergleichen". In Fällen von Steuerbetrug kommen die Vorschriften des ordentlichen Strafverfahrens über die Zeugnis- und Auskunftspflicht zur Anwendung, die dem Bankgeheimnis vorgehen (Art. 47 Ziff. 4 des Bankengesetzes; BGE 123 IV 157 E. 5d; 119 IV 175 E. 3; 113 Ib 157 E. 7a; ASA 56 488 E. 1a). Informationen, die wegen des Verdachts auf Steuerbetrug amtshilfeweise herausverlangt werden, unterstehen deshalb - gleich wie bei der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen - dem Bankgeheimnis nicht. Eine entsprechende Praxis galt bereits für das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika vom 24. Mai 1951, das einen wörtlich gleichlautenden Vorbehalt enthielt (AS 1951 892 und dazu BGE 96 I 737 E. 6, besonders S. 749 ff.). Gegenüber dieser Ordnung hat das neue Abkommen keine Änderung gebracht (Urteil 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002, E. 5b in fine, Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410). Das schweizerische Bankgeheimnis steht somit der Beschaffung von Informationen bei der Bank und deren Weiterleitung an den Internal Revenue Service nicht entgegen.

7.

Nach dem Gesagten ist Amtshilfe im vorgesehenen Umfang zu gewähren. Das führt zur Abweisung der Beschwerde. Als unterliegende Partei hat die Beschwerdeführerin die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG.).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 25'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 10. August 2006

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: