Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6406/2010

Urteil vom 15. April 2011

Besetzung

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

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

F.
Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (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 27. Februar 2010 das Dossier von A. und B. Y._____ als wirtschaftlich Berechtigte an der X._____ Foundation übermittelt hatte, gelangte die ESTV in ihrer Schlussverfügung vom 23. August 2010 (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der in Ziff. 2 Bst. B/b beschriebenen Kategorie (nachfolgend: Kategorie 2/B/b) des Anhangs des Staatsvertrags 10 erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Diese Verfügung stellte die ESTV dem jeweiligen Zustellungsbevollmächtigten des "Nachlasses" der verstorbenen A. und B. Y._____ sowie der X._____ Foundation zu.

H.
Mit Eingabe vom 8. September 2010 liess die X._____ Foundation (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern, soweit überhaupt darauf einzutreten sei. Zudem sei die ESTV anzuweisen, die im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente vollständig an die Beschwerdeführerin herauszugeben; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates.

I.
Mit Vernehmlassung vom 13. Oktober 2010 stellte die ESTV den Antrag, auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventuell diese abzuweisen.

J.
Mit Replik vom 8. November 2010 liess die Beschwerdeführerin geltend machen, sie sei, da sie ihre eigenen Interessen vertrete, beschwerdelegitimiert. Mangels in den USA steuerpflichtiger Personen sei auf das Amtshilfeersuchen – nicht auf die vorliegende Beschwerde – nicht einzutreten bzw. die Amtshilfe zu verweigern.

K.
Die Vorinstanz hielt in ihrer Duplik vom 10. Dezember 2010 an ihren Anträgen fest, dass auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventuell diese abzuweisen sei.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach den Vorschriften des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2.

1.2.1. Nach Art. 6 VwVG gelten als Parteien Personen, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berühren soll, sowie andere Personen,

Organisationen oder Behörden, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme hatte (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Diese Voraussetzungen zur Beschwerdebefugnis müssen kumulativ erfüllt sein (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 1.2.1, A-8687/2010 vom 21. Februar 2011 E. 1.2.1, A-6711/2010 vom 1. Dezember 2010 E. 1.3.1; ISABELLE HÄNER, in: Christoph Auer/Markus Müller/ Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008 N 3 zu Art. 48). Als schutzwürdig gilt jedes rechtliche oder tatsächliche Interesse, das eine von einer Verfügung betroffene Person geltend machen kann. Materiell beschwert ist somit in erster Linie der Adressat – eine natürliche oder juristische Person des Privatrechts oder (gegebenenfalls) des öffentlichen Rechts – einer Verfügung, dessen Rechtsstellung durch die Verfügung direkt beeinträchtigt wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6538/2010 vom 20. Januar 2011 E. 1.2.1).

1.2.2. Die Beschwerdeführerin liess ausführen, sie sei als Adressatin und Betroffene der angefochtenen Verfügung sowie als Inhaberin der betroffenen Kontoverbindungen bei der UBS AG zur Beschwerde legitimiert. Sie mache dabei ihre eigenen Interessen geltend, da sie ein schützenswertes Interesse daran habe, dass ihre Kundenbeziehung zur UBS AG nicht offengelegt und die dem Bankkundengeheimnis und dem Datenschutz unterliegenden Informationen und Unterlagen nicht an eine ausländische Behörde ausgeliefert würden. Abgesehen davon könnten auch weitere Kostenfolgen für das Verfahren in den USA nicht ausgeschlossen werden.

1.2.3. Die ESTV machte dagegen geltend, es sei unbestritten, dass die Beschwerdeführerin am Verfahren vor der Vorinstanz teilgenommen habe und als Konteninhaberin besonders berührt sei. Sie gehe jedoch in konstanter Praxis davon aus, dass die Interessen des "beneficial owners" einzig durch diesen selbst wahrgenommen werden könnten und nicht durch die Gesellschaft oder Stiftung als Kontoinhaberin. Die Beschwerdeführerin versuche jedoch vorliegend, ausschliesslich Interessen des "beneficial owners" zu vertreten. Folglich habe sie mangels persönlicher Betroffenheit kein schutzwürdiges Interesse an der

gerichtlichen Prüfung dieser Fragen, weshalb aus diesem Grund nicht auf die Beschwerde einzutreten sei.

1.2.4. Das Bundesverwaltungsgericht hat in Verfahren der Kategorie 2/B/b mehrfach festgestellt, dass die juristische Person ("company") – neben dem ebenfalls in der Verfügung genannten wirtschaftlich Berechtigten – zur Beschwerdeführung legitimiert sei (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 1.3.2, A-5974/2010 vom 14. Februar 2011 E. 1.1.2, A-7710/22010 vom 11. Februar 2011 E. 1.3, A-6556/2010 vom 7. Januar 2011 E. 1.3.1). Es besteht kein Grund, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Die Beschwerdeführerin ist als Verfügungsadressatin und Halterin der fraglichen Bankkonten mehr als die Allgemeinheit von der Verfügung betroffen, hat ein Interesse an der Aufhebung oder Änderung derselben und hat am Verfahren vor der Vorinstanz teilgenommen. Damit ist die Beschwerdeführerin beschwerdelegitimiert. Ob sie gewisse Einwände, die (ausschliesslich) im Interesse des "beneficial owners" liegen, nicht vorbringen dürfte und ihre Legitimation dadurch beschränkt wäre, kann vorliegend offenbleiben, da wie nachfolgend zu zeigen sein wird, auf die Beschwerde zufolge Nichtigkeit der vorinstanzlichen Verfügung nicht einzutreten ist.

1.3. Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Zum Bundesrecht in diesem Sinn gehören auch die Normen des Staatsvertragsrechts (anstelle vieler: BGE 132 II 81 E. 1.3).

1.4. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, 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 im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.5).

2.

2.1. Das Bundesverwaltungsgericht hatte sich im Urteil A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 mit der Partei- und Prozessfähigkeit eines Nachlasses auseinanderzusetzen. Dabei hielt es insbesondere Folgendes fest: Die Partei- und Prozessfähigkeit richte sich auch im Verwaltungsverfahren nach dem Zivilrecht und sei im Bundesrecht geregelt, weshalb ihr Vorliegen vom Bundesverwaltungsgericht überprüft werden könne. Parteifähig seien alle Personen, die als Partei an einem Prozess teilnehmen könnten, ihr entspreche die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit. Die Prozessfähigkeit sei gegeben, wenn die zivilrechtliche Handlungsfähigkeit vorliege (E. 2.1.1). Nach schweizerischem Recht fehle einem Nachlass die Partei- und Prozessfähigkeit. Die Rechtsprechung anerkenne nur bei Erbengemeinschaften die Rechtsfähigkeit, obschon auch sie über keine Rechtspersönlichkeit verfügten (E. 2.1.2). Auch aus dem vorliegend massgeblichen Völkerrecht ergebe sich kein Widerspruch zum internen schweizerischen Recht. Wohl würden in den allgemeinen Begriffsbestimmungen in Art. 3 Ziff. 1 Bst. a DBA-USA 96 Nachlässe ("estates") erwähnt, aber aus Ziff. 1 des Anhangs zum Staatsvertrag 10, der das DBA-USA 96 temporär überlagere, gehe hervor, dass die Kriterien des Staatsvertrags 10 auf "natürliche Personen" ("individuals") zutreffen müssten, damit Amtshilfe zu leisten sei. Ein Nachlass sei kein "individual", die "individuals" würden damit im Staatsvertrag 10 klar von den "estates" unterschieden. Folglich könne ein Nachlass nicht als eigenständige Person in das Amtshilfeverfahren gemäss Staatsvertrag 10 einbezogen werden und könne dementsprechend auch nicht Verfügungsadressat sein (E. 2.1.3). Diese Rechtsprechung wurde unlängst bestätigt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 2.1) und es ist kein Grund ersichtlich, weshalb von ihr abzuweichen wäre.

2.2.

2.2.1. Die Nichtigkeit einer Verfügung einer unteren Instanz ist von Amtes wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit geltend gemacht werden. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist ex tunc, sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich. Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und nur ausnahmsweise nichtig. Nichtig ist eine Verfügung nur dann, wenn sie einen besonders schweren Mangel aufweist, der Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (BGE 132 II 342 E. 2.1, 132 II 21 E. 3.1; BVGE 2008/8 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.1, A-5011/2009 vom 18. März 2010; ULRICH HÄFELIN/ GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N 951 und 955 f.). Schwer wiegende Verfahrensfehler können Nichtigkeitsgründe darstellen. Parteien darf aus der mangelhaften Eröffnung einer Verfügung jedoch kein Nachteil erwachsen (vgl. Art. 38 VwVG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 2.2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.2.2. Im Zivilrecht nimmt die Lehre u.a. Nichtigkeit an, wenn ein Entscheid sich an eine nicht existierende Partei richtet (FABIENNE HOHL, Procédure civile, Bd. II, 2. Auflage, Bern 2010, N 548, S. 110; WALTER J. HABSCHEID, Schweizerisches Zivilprozess- und Gerichtsorganisationsrecht, 2. Aufl., Basel/Frankfurt a.M. 1990, N 459 S. 259). Dieser Mangel kann nicht durch die Aufhebung des Entscheids im Beschwerdeverfahren geheilt werden, litte doch das Beschwerdeverfahren wieder am gleichen Mangel, indem die nicht existierende Person in das Verfahren einbezogen würde (Urteil des Bundesgerichts 6B_860/2008 vom 10. Juli 2009 E. 2.1 auch zum Folgenden). Nichtig sind weiter Entscheide, die gefällt werden, ohne dass Klage erhoben worden wäre, Entscheide, die nicht umgesetzt werden können oder eine Rechtsfolge nach sich ziehen, die dem schweizerischen Recht unbekannt ist, solche, die zu einer verbotenen oder gegen die guten Sitten verstossenden Leistung verurteilen (HOHL, a.a.O., N 548 S. 110 f.; HABSCHEID, a.a.O., N 459 S. 259), ausserdem alle Entscheide, deren Ausführung schwer gegen die Rechtsordnung verstossen würde. Diese Grundsätze sind gleichermassen im Strafprozessrecht anwendbar (Urteil des Bundesgerichts 6B_860/2008 vom 10. Juli 2009 E. 2.2; ROBERT HAUSER/ERHARD SCHWERI/KARL HARTMANN, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Aufl., Basel/Genf/München 2005, § 101 N 20 ff., insb. N 23 S. 497) und es ist

kein Grund ersichtlich, sie nicht auf das öffentliche Recht zu übertragen. Zu diesem Schluss gelangte denn auch das Bundesverwaltungsgericht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 2.2.2, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.2, A-6118/2010 vom 8. Dezember 2010 E. 4.3).

2.2.3. Eine nichtige Verfügung kann aufgrund ihrer fehlenden Rechtswirkung auch nicht Anfechtungsobjekt einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde sein. Auf die Beschwerde ist daher nicht einzutreten, die Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung ist aber im Dispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.3, mit weiteren Hinweisen; BVGE 2008/59 E. 4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.3, A-5011/2009 vom 18. März 2010).

3.

3.1. Die Beschwerdeführerin brachte u.a. vor, die als wirtschaftlich Berechtigte aufgeführten Eheleute Y._____ seien im Jahre 2007 ohne Nachkommen verstorben. Sie hätten ihren gesamten Nachlass der Beschwerdeführerin vermacht, bei welcher es sich um eine gemeinnützige Stiftung [ausländischen] Rechts handle, welche in den USA nicht steuerpflichtig sei. Die Beschwerdeführerin schütte die entsprechenden Vermögenswerte an gemeinnützige Organisationen aus, welche ebenfalls nicht der amerikanischen Steuerpflicht unterständen. Es fehle daher an einem Steuersubjekt für ein allfälliges US-Steuerverfahren. Insbesondere seien auch keine Erben vorhanden. Das Amtshilfeersuchen sei dementsprechend gegenstandslos, was zu einem Nichteintretensentscheid betreffend Ersuchen führen müsse.

3.2. Die ESTV führte betreffend Nachlass aus, es sei fraglich, ob die Beschwerdeführerin, dadurch dass ihr der gesamte Nachlass vermacht worden sei, nicht selbst Erbin der früheren "beneficial owner" geworden sei. Es könne jedoch nicht Sache der ESTV sein, hierzu im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens nähere Abklärungen vorzunehmen.

3.3. Die Beschwerdeführerin macht – wie gesehen – keine Nichtigkeit geltend, weist aber darauf hin, dass der Nachlass bereits verteilt worden sei. Wie vorstehend ausgeführt (E. 2.2.1), ist die Nichtigkeit einer Verfügung von Amtes wegen zu beachten. Einem Nachlass kommt keine Rechtspersönlichkeit zu, er ist weder partei- noch prozessfähig (E. 2.1). Überdies scheint vorliegend der Nachlass auch bereits verteilt worden zu

sein. Damit richtet sich die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 an eine nicht existierende Person und ist dementsprechend grundsätzlich nichtig (E. 2.2.2). Da gar keine Erben bekannt sind, kann auch nicht davon ausgegangen werden, die ESTV habe korrekt verfügen wollen und nur eine falsche Bezeichnung gewählt. So steht in der Verfügung unter der Bezeichnung des Nachlasses "Executor unbekannt". Es handelt sich um einen schweren Mangel der Verfügung, der – wie dargelegt (E. 2.2.2) – nicht in einem Beschwerdeverfahren geheilt werden kann, da die nicht existierende Person auch hier nicht Partei sein kann. Dieser Mangel war leicht erkennbar, und die Rechtssicherheit ist durch die Nichtigkeit der Schlussverfügung nicht ernsthaft gefährdet (vgl. E. 2.2.1). Weil sich das Amtshilfeverfahren gemäss Ziff. 1 Bst. B des Anhangs zum Staatsvertrag 10 gegen "US-Persons", welche die entsprechenden Kriterien erfüllen, richtet, ist vorliegend auch nicht von Teilnichtigkeit auszugehen. Dass sich die Verfügung – ohne an eine partei- und prozessfähige "US-Person" adressiert zu sein – gleichzeitig gegen die Beschwerdeführerin als mögliche "offshore company" richtet, reicht nicht, um die Verfügung in Bezug auf die Beschwerdeführerin als gültig bestehen zu lassen.

3.4. Die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 ist nichtig, weshalb gestützt darauf keine Amtshilfe geleistet werden kann. Mangels Anfechtungsobjekt ist demzufolge auf die vorliegende Beschwerde nicht einzutreten.

Auf die weiteren Rügen der Beschwerdeführerin ist unter diesen Umständen nicht weiter einzugehen.

4.

4.1. In der Regel werden die Verfahrenskosten bei einem Nichteintreten grundsätzlich der beschwerdeführenden Partei auferlegt, und es wird von der Zusprechung einer Parteientschädigung abgesehen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6713/2007 vom 18. Juli 2008 E. 8, A-8057/2007 vom 1. April 2008 E. 5). Da vorliegend die Nichtigkeit jedoch nur aufgrund einer Beschwerde festgestellt werden konnte, die Beschwerdeführerin an der Feststellung der Nichtigkeit ein Interesse hatte und ausserdem dieser Entscheid im Ergebnis für die Beschwerdeführerin die gleichen Folgen zeitigt wie eine Gutheissung, rechtfertigt es sich, die Bestimmungen über die Kosten- und Entschädigungsfolgen bei Gegenstandslosigkeit eines Verfahrens analog

anzuwenden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 4.1 und A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 4.1).

4.2. Wird ein Verfahren gegenstandslos, sind die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei aufzuerlegen, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat (Art. 5 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Vorinstanzen oder beschwerdeführenden und unterliegenden Bundesbehörden werden keine Kosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Bei Gegenstandslosigkeit des Verfahrens prüft das Gericht, ob eine Parteientschädigung zuzusprechen ist, wobei Art. 5 VGKE sinngemäss gilt (Art. 15 VGKE).

4.3. Damit die Nichtigkeit der Verfügung der ESTV festgestellt werden konnte, musste die Beschwerdeführerin die vorliegende Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht anheben. Das Verfahren wurde somit wegen des Verhaltens der Vorinstanz notwendig bzw. wurde das Nichteintreten durch den Erlass der nichtigen Verfügung durch sie verursacht. Der ESTV können jedoch keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Von der Beschwerdeführerin sind nach dem Gesagten ebenfalls keine Verfahrenskosten zu erheben. Der geleistete Kostenvorschuss ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

4.4. Da sich die Beschwerde – wie dargelegt – als gerechtfertigt erweist, ist der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zuzusprechen, welche nach den Regeln von Art. 7 ff. VGKE festzusetzen ist. Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes ist die Entschädigung ermessensweise auf Fr. 15'000.-- festzusetzen. Die Vorinstanz hat die Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

5.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.
Es wird festgestellt, dass die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2010 nichtig ist. Demzufolge kann dem IRS gestützt auf diese Schlussverfügung keine Amtshilfe geleistet werden.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

Diese wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekanntzugeben.

4.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 15'000.-- zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. … und …; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Ursula Spörri

Versand: