Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-4013/2010
{T 0/2}

Urteil vom 15. Juli 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richterin Charlotte Schoder, Richter Markus Metz,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

A._____,...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Task Force 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 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 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 Ge-

nehmigung 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.

Das vorliegend betroffene Dossier von A._____ übermittelte die UBS AG der ESTV am 23. November 2009. In ihrer Schlussverfügung vom 20. April 2010, in welcher im Rubrum neben A._____ auch noch deren mittlerweile verstorbener Ehemann B._____ aufgeführt ist, gelangte die ESTV (aus näher dargelegten Gründen) zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Die Verfügung wurde am 3. Mai 2010 an die von der ESTV ernannte Zustellungsbevollmächtigte Bill Isenegger Ackermann AG zugestellt.

G.

Mit Eingabe vom 2. Juni 2010 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 20. April 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben, es sei das Amtshilfeverfahren einzustellen und die ESTV sei anzuweisen, die im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente zu vernichten. Eventualiter sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die ESTV zurückzuweisen, subeventualiter sei das Verfahren bis zum Inkrafttreten des Bundesbeschlusses über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls zu sistieren und der Beschwerdeführerin danach erneut Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen.

H.
Mit Vernehmlassung vom 25. Juni 2010 beantragte die ESTV, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Einem Antrag auf Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels wurde mit Verfügung vom 30. Juni 2010 (aus näher dargelegten Gründen) nicht entsprochen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1
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 Vo DBA-USA). Hingegen ist jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer solchen über Zwangsmassnahmen, sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 20k Abs. 4 Vo DBA-USA).

1.1.2 In der angefochtenen Verfügung ist im Rubrum neben A._____ auch noch deren Ehemann B._____ aufgeführt (vgl. oben Sachverhalt Bst. F). Dieser ist allerdings bereits am (...) verstorben. Aus den Akten ergibt sich, dass das vorliegend in Frage stehende Konto als so genannter «Joint Account» geführt worden ist und im Todesfall eines Bankkontoinhabers der überlebende Kontoinhaber zum alleinigen Verfügungsbevollmächtigten wird. Dies zusammen mit dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin ohnehin zur Beschwerde legitimiert ist und es – wie noch zu zeigen ist (unten E. 8.3.3 a.E.) – für die massgebenden Fragen auf das Konto selber und nicht die Berechtigung daran ankommt, führen dazu, dass sich über die korrekte Neufassung des Rubrums hinausgehende Weiterungen erübrigen.

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Miss-

brauch 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). Vorausgesetzt ist jedoch, dass die staatsvertragliche Bestimmung, deren Verletzung gerügt wird, direkt anwendbar (self-executing) ist. Dies trifft zu, wenn die Bestimmung inhaltlich hinreichend bestimmt und klar ist, um im Einzelfall Grundlage eines Entscheides zu bilden. Die Norm muss justiziabel sein, d.h. es müssen die Rechte und Pflichten des Einzelnen umschrieben und der Adressat der Norm die rechtsanwendenden Behörden sein. Wie es sich damit verhält, ist von den rechtsanwendenden Behörden zu bestimmen (anstelle vieler: BGE 133 I 286 E. 3.2). Die Frage des self-executing-Charakters bzw. der Justiziabilität der Norm ist dabei für jede einzelne Bestimmung in einem Staatsvertrag gesondert zu prüfen (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.168).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann, von der nachfolgend unter E. 3.1 dargestellten Einschränkung abgesehen, den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. 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 (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Im Rechtsmittelverfahren kommt zudem – wenn auch in sehr abgeschwächter Form – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass die Beschwerdeführerin die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 1.55).

1.4 Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. E. 1.3) 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 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 Kraft ab 1. Januar 1951 [AS 1951 890]; Ablauf der Referendumsfrist [unbenutzt] am 26. September 1951 [BBl 1951 II 419 f.]; vgl. dazu ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 2). In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der bereits erwähnten (vgl. oben E. 1.1.1) Verordnung zum besagten schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen (Vo DBA-USA) wahrgenommen. An dieser Verfahrensordnung ändert auch der Staatsvertrag 10 nichts (zum vorliegend noch ohne Bedeutung bleibenden Verhältnis DBA-USA 96 zum Staatsvertrag 10 vgl. unten E. 6.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 vom 5. März 2009 E. 1.1 f. auch zum Folgenden).

2.2 Gemäss Art. 20c Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen amerikanischen Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die in den einschlägigen Normen festgelegten Voraussetzungen glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der prima-facie Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA – anders als bei Anfragen aus anderen Staaten – noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt seien oder nicht. Die ESTV hat sich anlässlich dieser Vorprüfung weder abschliessend zur Frage zu äussern, ob ein Betrugsdelikt im Sinn der einschlägigen Normen vorliege, noch dazu, ob die von den amerikanischen Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt seien, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Hierüber hat sich die ESTV erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA zu äus-

sern. In dieser hat sie – wie im vorliegenden Fall nachstehend auch das mittels Beschwerde nach Art. 20k Abs. 1 Vo DBA-USA angerufene Bundesverwaltungsgericht – darüber zu befinden, ob ein hinreichender Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn der einschlägigen Normen vorliege 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 (vgl. aber hier E. 8.3.1). Gelingt es den ins Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen nicht, den begründeten Verdacht – auf Vorliegen eines Betrugsdelikts oder dergleichen im Sinn der anwendbaren Bestimmungen – klarerweise und entscheidend zu entkräften, ist die Amtshilfe zu gewähren (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; BVGE 2007/28 E. 5; 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; vgl. aber auch unten E. 8.3.1 ff.).

2.3 Im Amtshilfegesuch des IRS vom 31. August 2009 wird das Vorliegen von «Betrugsdelikte[n] und dergleichen» ohne weiteres glaubhaft gemacht. Gegen die Eröffnung eines Amtshilfeverfahrens im konkreten Fall ist damit nichts einzuwenden. Ob die ESTV dagegen in ihrer Schlussverfügung vom 20. April 2010 zu Recht die Gewährung von Amtshilfe verfügt hat, bildet Gegenstand der nachfolgenden Erwägungen (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 2.3).

3.

3.1

3.1.1 Gemäss Art. 190 BV haben die rechtsanwendenden Behörden das Völkerrecht anzuwenden. Massgebend sind somit nicht nur die von der Bundesversammlung und allenfalls auch vom Volk bzw. von Volk und Ständen gutgeheissenen völkerrechtlichen Verträge, sondern das gesamte gesetzte und nicht gesetzte Völkerrecht mit Einschluss der von völkerrechtlichen Organen erlassenen Regelungen entsprechend der jeweils zutreffenden Interpretation (BGE 133 II 450 E. 6.1; ausführlich: BVGE 2010/7 E. 3.1.1 f. mit Hinweisen; YVO HANGARTNER, St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung,

2. Aufl., Zürich etc. 2008 [nachfolgend: St. Galler Kommentar], N. 19 zu Art. 190 BV).

3.1.2 Art. 190 BV enthält keine Regel über allfällige Konflikte zwischen verschiedenen, für die Schweiz verbindlichen Normen des Völkerrechts. Kann der Konflikt nicht auf dem Weg der Auslegung ausgeräumt werden, muss auf die völkerrechtliche Normenhierarchie oder auf andere Kollisionsregelungen zurückgegriffen werden (BGE 133 II 450 E. 6.2; vgl. unten E. 6). Beachtet werden darf in solchen Situationen überdies das Gebot landesrechtskonformer Handhabung von Völkerrecht. Das Verhältnis von verschiedenen untereinander allenfalls in Widerspruch stehenden Normen des Völkerrechts ist so letztlich vor Eintritt in den Anwendungsbereich von Art. 190 BV zu klären, wäre es doch logisch unhaltbar und würde Art. 190 BV gerade zuwiderlaufen, würde eine Stellung, die das massgebende Völkerrecht bzw. die Vertragsparteien einem Staatsvertrag zugewiesen haben, durch Art. 190 BV wieder aufgehoben (BVGE 2010/7 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

3.2 Die Schweiz folgt dem monistischen System, demgemäss Völkerrecht direkt anwendbar wird, ohne dass seine Transformation ins Landesrecht notwendig wird. Dabei behält Ersteres seinen Charakter als Völkerrecht (BVGE 2010/7 E. 3.2.1). Auseinanderzuhalten sind dabei die völkerrechtlich eingegangenen Verpflichtungen und deren Einordnung in das innerstaatliche Recht.

3.3 Soweit der Gesetzgeber nicht bewusst durch einen innerstaatlichen Rechtsetzungsakt eine Völkerrechtsverletzung in Kauf genommen hat (sog. Schubert-Praxis, vgl. etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2744/2008 vom 23. März 2010 E. 1.4 mit weiteren Hinweisen; ANNE BENOIT, Vers une hiérarchie des normes internationales en droit interne suisse? in: Zeitschrift für schweizerisches Recht [ZSR] 128 [2009] I S. 453 ff., S. 464 ff.), ist gemäss schweizerische Lehre und Praxis im Konfliktfall dem Völkerrecht gegenüber dem Landesrecht der Vorzug zu geben (PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2004, § 9 Rz. 12 ff., insb. Rz. 20 ff. und Rz. 29 ff.; RENÉ RHINOW/MARKUS SCHEFER, Schweizerisches Verfassungsrecht, 2. Aufl., Basel 2009, Rz. 3616 ff., die jedoch darauf hinweisen, dass nach einigen Auffassungen der Kerngehalt nationaler Grundrechtsgarantien entgegenstehenden völkerrechtlichen Bestimmungen vorgehe, Rz. 3622; vgl. auch die dif-

ferenzierenden Lehrmeinungen betreffend das Verhältnis zwischen grundlegenden Menschenrechtsgarantien in der Bundesverfassung und technischen Abkommen auf internationaler Ebene bei ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl., Zürich etc. 2008, 1922; BENOIT, a.a.O., S. 461 und 463 [je mit Hinweisen], S. 470). Das Bundesverwaltungsgericht ist gemäss Art. 190 BV – trotz einer möglichst landesrechtskonformen Auslegung des Völkerrechts (vgl. BVGE 2010/7 E. 3.1.2) – mithin auch dann gehalten, Völkerrecht anzuwenden, wenn dieses gegen die Verfassung verstösst. Dies ist logische Folge des in Art. 190 BV geregelten Verhältnisses zwischen als massgebend bezeichnetem Völkerrecht und BV (BGE 133 II 450 E. 6; GIOVANNI BIAGGINI, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2007, N. 10 zu Art. 190 BV; HANGARTNER, St. Galler Kommentar, N. 13 zu Art. 190 BV). Das Völkerrecht ist jedenfalls dann nicht auf seine Übereinstimmung mit Bundesrecht zu prüfen, wenn das Völkerrecht jünger ist (betreffend Bundesgesetze ausdrücklich HÄFELIN/HALLER/KELLER, a.a.O., Rz. 1924). Dies führt etwa dazu, dass schon aus diesem Grund nicht weiter auf den Umstand eingegangen zu werden braucht, dass vom im Jahr 2010 abgeschlossenen Protokoll 10 und dem Staatsvertrag 10 entgegen den seit dem 1. Januar 2010 in Kraft stehenden Vorgaben von Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 2007 über die Landessprachen und die Verständigung zwischen den Sprachgemeinschaften (Sprachengesetz, SpG, SR 441.1) keine Originalfassung in mindestens einer Amtssprache des Bundes vorliegt (vgl. oben Sachverhalt Bst. A, D und E).

4.

4.1 Regelungsgegenstand des Völkerrechts ist insbesondere die zwischenstaatliche Beziehung (vgl. anstelle zahlreicher: WALTER KÄLIN/ASTRID EPINEY/MARTINA CARONI/JÖRG KÜNZLI, Völkerrecht, Eine Einführung, 2. Aufl., Bern 2006, S. 1, 6), wobei die Rechtsquellen des Völkerrechts in Art. 38 Abs. 1 des Statuts des Internationalen Gerichtshofs (IGH) vom 26. Juni 1945 (SR 0.193.501) kodifiziert sind. Die völkerrechtlichen Regeln über das Vertragsrecht beruhen auf Gewohnheitsrecht, welches in der Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111, VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft) kodifiziert worden ist (BGE 120 Ib 360 E. 2c; siehe auch JÖRG PAUL MÜLLER/LUZIUS WILDHABER, Praxis des Völkerrechts, 3. Aufl., Bern 2001, S. 148 f., mit zahlreichen Hinweisen).

4.2 Art. 26 VRK statuiert – als kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht – den Grundsatz, dass ein – in Kraft gesetzter – Vertrag die Parteien bindet und von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen ist (pacta sunt servanda). Unter «Vertragsparteien» sind die Staaten als solche zu verstehen (Art. 2 Abs. 1 Bst. g VRK). Nach Art. 27 VRK kann sich eine Vertragspartei grundsätzlich – ausser bei offenkundiger Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeitsordnung (Art. 46 VRK; vgl. unten E. 5.3.4) – nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen (BGE 124 II 293 E. 4, BGE 120 Ib 360 E. 2c). Völkerrechtlich sind die Staaten somit verpflichtet, ungeachtet ihres innerstaatlichen Rechts völkerrechtliche Verpflichtungen einzuhalten; das Völkerrecht beansprucht absolute Geltung. Jeder Vertragsbruch stellt eine Völkerrechtsverletzung dar, für welche der handelnde Staat völkerrechtlich verantwortlich wird (BVGE 2010/7 E. 3.3.3, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Auf welche Weise hingegen ein Staat auf der innerstaatlichen Ebene seinen Verpflichtungen nachkommen muss, wird vom Völkerrecht nicht geregelt. Das Völkerrecht verweist in diesem Punkt auf das Landesrecht. Der Zweck von Art. 27 VRK erschöpft sich darin zu vermeiden, dass sich ein Staat auf sein innerstaatliches Recht beruft, um sich seinen völkerrechtlichen Verpflichtungen und der damit einhergehenden Verantwortlichkeit zu entziehen (Annemie Schaus, in: Les Conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaire article par article / sous la direction de Olivier Corten et Pierre Klein; secrétaire de rédaction: Maxime Didat; préface de Ian Sinclair; 3 Bände, Bruxelles 2006 [nachfolgend: Les Conventions de Vienne], N. 2 f. zu Art. 27 1969 VRK).

4.3

4.3.1 Die vorläufige Anwendung eines Vertrags oder eines Vertragsteils ist in Art. 25 VRK geregelt. Gemäss Art. 25 Abs. 1 VRK wird ein Vertrag ganz oder partiell bis zu seinem Inkrafttreten vorläufig angewendet, wenn entweder der Vertrag es so vorsieht oder wenn die verhandelnden Staaten dies in anderer Weise vereinbart haben. Ohne anderslautende Vereinbarung endet die vorläufige Anwendung eines Vertrags oder eines Teils des Vertrags für einen Staat, wenn dieser Staat seinem Vertragspartner notifiziert, kein Vertragspartner zu werden (Art. 25 Abs. 2 VRK).

4.3.2 Bestimmt ein völkerrechtlicher Vertrag (vgl. E. 3.1.1 und 4.1) sein Inkrafttreten nicht selbst (Art. 24 Abs. 1 VRK), so tritt er in Kraft,

sobald die Zustimmung aller Verhandlungsstaaten vorliegt, durch den Vertrag gebunden zu sein (Art. 24 Abs. 2 VRK). An das Inkrafttreten wird auch die Bindungswirkung des Vertrages geknüpft. Art. 25 VRK ermöglicht – als dispositives Recht – eine auf dem Willen der Vertragsparteien beruhende vorläufige Anwendung der durch übereinstimmende Willenserklärung geschlossenen Vereinbarung vor seiner Inkraftsetzung. Die Bindungswirkung gemäss Art. 26 VRK wird damit – zumindest vorläufig – vorgezogen (MARK E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009 [nachfolgend: Vienna Convention], N. 4 zu Art. 25 VRK; THOMAS SÄGESSER, Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz [RVOG], Bern 2007, N. 6 zu Art. 7b RVOG). Die vorläufige Anwendung eines Vertrages impliziert, dass dessen Inkraftsetzung von gewissen, noch zu erfüllenden Voraussetzungen wie insbesondere einem innerstaatlichen (parlamentarischen) Genehmigungsverfahren abhängt (VILLIGER, Vienna Convention, N. 5 zu Art. 25 VRK; URS SAXER/PATRICK SUTTER, Die Voranwendung internationaler Verträge durch den Bundesrat: Dringlichkeit, Rechtsstaat und Demokratie im schweizerischen Staatsvertragsrecht, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2003, S. 1406 ff., S. 1407). Aus der Vertragsfreiheit wird – in maiore minus – abgeleitet, dass die Staaten jederzeit die vorläufige (integrale oder partielle) Vertragsanwendung vereinbaren können (VILLIGER, Vienna Convention, N. 6 zu Art. 25 VRK). Nach dem Konzept von Art. 25 VRK bezieht sich die «vorläufige Anwendbarkeit» eines Vertrages nur auf seine Anwendbarkeit; letztlich wird damit während eines bestimmten Zeitraums eine Rechtsgrundlage angewendet, welche ihrerseits gar nicht in Kraft steht bzw. deren Inkraftsetzung von einem künftigen, ungewissen Ereignis abhängt. Des Weiteren ist zwischen dem Vertrag, welcher vorläufig angewendet wird, und der völkerrechtlichen Vereinbarung betreffend vorläufige Anwendbarkeit zu unterscheiden. Mag auch der Vertrag an sich noch nicht in Kraft sein, die Vereinbarung betreffend vorläufige Anwendbarkeit ist es sehr wohl (DENISE MATHY, in: Les Conventions de Vienne, N. 21 zu Art. 25 1969 VRK).

4.3.3 Weder die VRK noch das innerstaatliche Recht sprechen sich darüber aus, welche Wirkungen die vorläufige Anwendbarkeit eines Staatsvertrages hat. Eine solche Anwendbarkeit ergibt jedoch nur dann Sinn, wenn gestützt auf sie bereits Dispositionen getroffen werden können. Andernfalls würde sie ihren Zweck verfehlen bzw. überflüssig sein. Daraus folgt, dass die vorläufige Anwendbarkeit resolutiv bedingt ist. Der Vertrag wird so angewendet, als sei er bereits in Kraft,

bis er entweder auch formell in Kraft tritt oder bis feststeht, dass er nicht in Kraft gesetzt werden wird. Im letzteren Fall endet die vorläufige Anwendung, sobald der eine Vertragsstaat den anderen in Kenntnis setzt, dass er nicht Vertragspartner werden möchte (Art. 25 Abs. 2 VRK). Die vorläufige Anwendung bedeutet aber, dass der ganze Vertrag oder zumindest einige Bestimmungen sofort Wirkungen entfalten (MATHY, a.a.O., N. 1 zu Art. 25 1969 VRK, vgl. auch N. 8). Sie kann beispielsweise eine Reaktion auf Notfall- oder andere Situationen sein, die rasch neue Verträge erfordern, insbesondere dann, wenn der parlamentarische Genehmigungsprozess längere Zeit in Anspruch nehmen würde. Schliesslich wird sie des Öftern auch vereinbart, wenn der Vertragsinhalt wünschenswert erscheint und die spätere Ratifizierung des Vertrages ausser Zweifel steht, oder wenn Staaten den Weg für das vollständige Inkrafttreten des Vertrages ebnen wollen (VILLIGER, Vienna Convention, N. 1 zu Art. 25 VRK; MATHY, a.a.O., N. 5 zu Art. 25 1969 VRK mit Hinweisen). Auch wenn Art. 25 VRK nicht von einem vorläufigen oder provisorischen Inkrafttreten spricht, wirkt die vorläufige Anwendung in der Praxis so, als sei der Vertrag in Kraft (vgl. MATHY, a.a.O., N. 16 ff. zu Art. 25 1969 VRK; vgl. auch VILLIGER, Vienna Convention, N. 4, 8 zu Art. 25 VRK, der davon spricht, die Notifikation eines Staates, nicht Vertragspartei werden zu wollen, entfalte Wirkung ex nunc).

4.4 Gemäss Art. 28 VRK wirken Verträge nicht rückwirkend, sofern sich keine abweichende Absicht aus dem Vertrag ergibt oder anderweitig festgestellt wird. Wie bereits aus dem klaren Wortlaut hervorgeht, ist die Nichtrückwirkung zwar die Regel, doch steht es den Vertragsparteien frei, eine Rückwirkung entweder ausdrücklich zu vereinbaren oder implizit vorzusehen (VILLIGER, Vienna Convention, N. 6 ff. zu Art. 28 VRK). Mit anderen Worten steht Art. 28 VRK dem Willen der Parteien, einen Vertrag rückwirkend anzuwenden, nicht entgegen.

4.5 Bestehen zwei oder mehrere, in Kraft stehende Verträge über denselben Gegenstand, also über dieselbe Materie mit gleicher bzw. vergleichbarer Bestimmtheit, und regeln die betreffenden Verträge denselben Gegenstand in abweichender Weise, so stellt Art. 30 VRK die Kriterien zur Beurteilung der Rechte und Pflichten der beiden Staaten bereit (VILLIGER, Vienna Convention, N. 6 zu Art. 30 VRK; FELIPE PAOLILLO, in: Les Conventions de Vienne, N. 16 und 26 zu Art. 30 1969 VRK). Art. 30 VRK regelt folglich ausschliesslich die Frage des Anwendungsvorrangs von aufeinanderfolgenden Verträgen über den-

selben Gegenstand, wobei die Vertragsparteien abweichende Regeln vereinbaren können (VILLIGER, Vienna Convention, N. 8 zu Art. 30 VRK; PAOLILLO, a.a.O., N. 19 f. zu Art. 30 1969 VRK). Die Staaten sind – vorbehältlich Art. 30 Abs. 1 VRK (BGE 133 II 450 E. 5.1) – frei, das Verhältnis zwischen von ihnen geschlossenen Verträgen untereinander zu bestimmen. So können die Vertragsparteien namentlich vorsehen, dass ein Vertrag alle entgegenstehenden vertraglichen Bestimmungen aufhebt oder dass bestimmte vertragliche Bestimmungen allen übrigen Bestimmungen eines früheren (oder allfällig später abgeschlossenen) Vertrags vorgehen. Einer entsprechenden ausdrücklichen Anweisung ist Folge zu leisten (Art. 30 Abs. 2 VRK). Fehlt eine ausdrückliche Kollisionsregel, so hält Art. 30 Abs. 3 VRK für Verträge zwischen denselben Vertragsparteien – in Übereinstimmung mit der lex posterior-Regel – fest, dass der frühere Vertrag nur soweit Anwendung findet, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist (BVGE 2010/7 E. 3.4; PAOLILLO, a.a.O., N. 35 f. zu Art. 30 1969 VRK). Gehören nicht alle Vertragsparteien des früheren Vertrags zu den Vertragsparteien des späteren, so regelt zwischen einem Staat, der Vertragspartei beider Verträge ist, und einem Staat, der Vertragspartei nur eines der beiden Verträge ist, der Vertrag, dem beide Staaten als Vertragsparteien angehören, ihre gegenseitigen Rechte und Pflichten (Art. 30 Abs. 4 Bst. b VRK; PAOLILLO, a.a.O., N. 47 ff. zu Art. 30 1969 VRK). Versuche innerhalb der International Law Commission – die in Wien zwischen 1968 und 1969 die VRK auf der Grundlage verschiedener Berichte erarbeitete –, unter den Vertragsparteien ähnlich dem ius cogens (vgl. unten E. 6.1.3) eine inhaltlichen Kriterien folgende Vertragshierarchie einzuführen, scheiterten ebenso wie Versuche, gewisse Vertragskategorien von Art. 30 Abs. 3 VRK auszunehmen (PAOLILLO, a.a.O., N. 52 f. zu Art. 30 1969 VRK).

4.6

4.6.1 Die vom Anwendungsbereich der VRK erfassten völkerrechtlichen Verträge unterstehen den Auslegungsregeln von Art. 31 ff. VRK. Die darin verankerten Auslegungsmethoden kodifizieren Völkergewohnheitsrecht (BGE 122 II 234 E. 4c; differenzierter VILLIGER, Vienna Convention, N. 37 ff. zu Art. 31 VRK, N. 13 zu Art. 32 VRK und N. 16 zu Art. 33 VRK). Elemente der allgemeinen Auslegungsregel von Art. 31 Abs. 1 VRK sind der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie der Zusammenhang. Diese vier Elemente sind gleichrangig (JEAN-MARC SOREL, in: Les Conventions de Vienne, N. 8 zu Art. 31 1969 VRK; MARK

E. VILLIGER, Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties in the Case-Law of the European Court of Human Rights, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte: Festschrift für Georg Ress zum 70. Geburtstag am 21. Januar 2005 [nachfolgend: Articles], Köln 2005, S. 317 ff., 327; DERS., Vienna Convention, N. 29 zu Art. 31 VRK; FRANK ENGELEN, Interpretation of Tax Treaties under International Law, Rotterdam 2004, S. 111 ff., S. 540; JEAN-MARC RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, in: Revue de droit Administratif et Fiscal [RDAF] 2000 II S. 113 ff., S. 124; DANIEL WÜGER, Anwendbarkeit und Justiziabilität völkerrechtlicher Normen im schweizerischen Recht: Grundlagen, Methoden und Kriterien, Diss. Bern 2005, S. 71). Adressaten dieser Auslegungsregeln sind in erster Linie – und wohl nur – die gerichtlichen Instanzen, welchen die Staaten oder Organisationen die Schlichtung «de leurs prétentions contradictoires» übertragen haben (SOREL, a.a.O., N. 28 zu Art. 31 1969 VRK; zum Ganzen: BVGE 2010/7 E. 3.5).

4.6.2 Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (Art. 31 Abs. 1 VRK; SOREL, a.a.O., N. 8 und 29 zu Art. 31 1969 VRK; VILLIGER, Vienna Convention, N. 30 zu Art. 31 VRK; DERS., Articles, S. 324, 327; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3. Aufl., Bern 2009, N. 93). Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags und gemäss Treu und Glauben zu interpretieren, es sei denn, die Parteien hätten nach Art. 31 Abs. 4 VRK vereinbart, einem Ausdruck einen besonderen Sinn beizugeben (BVGE 2010/7 E. 3.5.1 und E. 3.5.3; KLAUS VOGEL, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München 2008 [nachfolgend: DBA Kommentar], N. 108, 124a und 126 zu Einleitung; OBERSON, a.a.O., N. 93; RIVIER, a.a.O., S. 128 f.; HARALD SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht: Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. Aufl., Köln 1998, N. 16.77 f.; WÜGER, a.a.O., S. 67; SOREL, a.a.O., N. 8 und 48 ff. zu Art. 31 1969 VRK; zum Ganzen vgl. auch ENGELEN, a.a.O., S. 541 f.).

4.6.3 Ziel und Zweck des Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen und verwirklichen wollten, wobei insbesondere Titel und Präambel des Vertrags von Bedeutung sind

(RIVIER, a.a.O., S. 122 f., auch zum Folgenden; VILLIGER, Vienna Convention, N. 11 zu Art. 31 VRK; DERS., Articles, S. 325; ausführlich: BVGE 2010/7 E. 3.5.2 auch zum Folgenden). Ob ein teleologisches Auslegungselement einfliessen kann, ist umstritten. Der Begriff des Zusammenhangs schliesslich, ist gemäss Art. 31 Abs. 2 VRK eng auszulegen (BVGE 2010/7 E. 3.5.4 mit Hinweisen auf die Literatur).

5.

5.1 Zur Klärung der Frage, ob die ESTV dem IRS im vorliegenden Fall Amtshilfe in Steuersachen leisten darf, gilt es, die neben den bereits aufgezeigten Regelungen der VRK einschlägigen völkerrechtlichen Normen darzustellen. Es sind dies diejenigen aus dem Steuerrecht (das DBA-USA 96 [unten E. 5.2], die zum Staatsvertrag 10 vereinigten Abkommen 09 und Protokoll 10 [unten E. 5.3]) sowie diejenigen der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101; unten E. 5.4) und des Internationalen Pakts vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2, UNO-Pakt II; unten E. 5.5);. Hernach ist das Verhältnis der verschiedenen Staatsverträge zueinander zu klären (unten E. 6).

5.2 Von Bedeutung ist zunächst das DBA-USA 96, dessen Art. 26 seit seinem Inkrafttreten am 19. Dezember 1997 (AS 1999 1460) den Informationsaustausch zwischen der Schweiz und den USA bezüglich der in diesem Doppelbesteuerungsabkommen genannten Steuerarten regelt (vgl. zum Inhalt ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 4.1.1).

5.3

5.3.1 Am 19. August 2009 schlossen die Schweiz und die USA sodann das bereits erwähnte Abkommen 09 (vgl. oben Sachverhalt Bst. A). Die Schweiz verpflichtete sich darin unter anderem zur Behandlung eines Amtshilfeersuchens und zur Durchführung eines Amtshilfeverfahrens nach Art. 26 DBA-USA 96 gemäss im Anhang zum Abkommen 09 dargelegten Kriterien und den in Art. 1 Abkommen 09 vereinbarten zeitlichen und organisatorischen Modalitäten. Dieses Abkommen wurde vom Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) in den im damaligen Verfahren relevanten Passagen als Verständigungsvereinbarung qualifiziert, welche nicht über den Rahmen des DBA-USA 96 und dessen Protokoll hinausgehen könne. Das Bundesverwal-

tungsgericht kam zum Schluss, dass die Fälle der Kategorie 2/A/b gemäss Anhang des Abkommens 09 nicht vom DBA-USA 96 und dessen Protokoll gedeckt seien, weshalb es die Beschwerde einer der «schweren Steuerhinterziehung» im Sinn des Abkommens verdächtigten Kundin der UBS AG gegen die Schlussverfügung der ESTV guthiess.

5.3.2 Damit die Schweiz ihren mit dem Abschluss des Abkommens 09 eingegangenen Pflichten trotz des soeben erwähnten Urteils des Bundesverwaltungsgerichts nachkommen könne, trat der Bundesrat mit den USA in weitere Verhandlungen und schloss am 31. März 2010 das zuvor erwähnte Protokoll 10 ab (vgl. oben Sachverhalt Bst. E.). Dieses modifizierte das Abkommen 09 in verschiedenen Punkten: so wurden sämtliche Verweise auf Art. 25 DBA-USA 96, in dem Verständigungsvereinbarungen geregelt werden, gestrichen, ebenso wie Verweise auf Art. 10 Abs. 2 des Protokolls zum DBA-USA 96. Auch wurde der Hinweis auf ein weiteres Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (A-7342/2008 vom 5. März 2009) gestrichen. Dafür wurde in einem neuen Art. 7a Protokoll 10 vereinbart, dass das geänderte Abkommen 09 (also der Staatsvertrag 10) zum Zweck der Behandlung des Amtshilfeersuchens dem DBA-USA 96, dessen Protokoll sowie der Vereinbarung 03 vorgehen solle. Schliesslich vereinbarten die Vertragsparteien die vorläufige Anwendbarkeit.

5.3.3 Im Anhang zum Staatsvertrag 10 werden die Kriterien zur Gewährung von Amtshilfe – nunmehr gegenüber dem Abkommen 09 leicht modifiziert – umschrieben. Demnach gilt die allgemeine Voraussetzung zur Identifikation der unter ein Amtshilfeersuchen fallenden Personen in Übereinstimmung mit Ziff. 4 der Darstellung der Tatsachen im Deferred Prosecution Agreement zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und der UBS AG vom 18. Februar 2009 (DPA) unter anderem für folgende Personen als erfüllt:

> A. Kunden der UBS mit Wohnsitz in den USA, welche «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts» von mehr als CHF 1 Million (zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008) der UBS direkt hielten und daran wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» dargelegt werden kann [vgl. Ziff. 1 Bst. A Anhang Staatsvertrag 10], ...
>
> [...]

Die Kriterien zur Bestimmung von «Betrugsdelikten und dergleichen» werden in Ziff. 2 des Anhangs zum Staatsvertrag 10 wie folgt definiert:

> A. Bei «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts», bei denen ein begründeter Verdacht besteht, dass die Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in den USA Folgendes begingen:
>
> [...]
>
> b. Fortgesetzte und schwere Steuerdelikte, bei welchen die Schweizerische Eidgenossenschaft gemäss schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis Auskünfte beschaffen kann, was gestützt auf die rechtliche Auslegung der Vertragsparteien Fälle einschliesst, in welchen (i) 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 (ii) das UBS-Konto in einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als CHF 100'000.-- erzielte. Für den Zweck dieser Analyse werden die 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) [vgl. Ziff. 2 Bst. A/b Anhang Staatsvertrag 10 = Kategorie 2/A/b].
>
> ...

5.3.4 Der Staatsvertrag 10 wurde, wie erwähnt, nicht dem (fakultativen) Referendum unterstellt (vgl. oben Sachverhalt Bst. E.). Dies ändert freilich nichts daran, dass er völkerrechtlich verbindliche Verpflichtungen enthält (vgl. oben E. 3.1.1). Eine andere Aussage wäre nur dann denkbar, wenn sich durch die erwähnte Nichtunterstellung die innerstaatliche Zuständigkeitsordnung als im Sinn von Art. 46 VRK offenkundig verletzt erwiese (vgl. oben E. 4.2). Dem ist allerdings nicht so. Bereits innerstaatlich wurde in der Schweiz kontrovers diskutiert, ob der Staatsvertrag 10 dem Referendum zu unterstellen sei (gegen eine Unterstellung unter das fakultative Referendum Botschaft des Bundesrats zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls [BBl 2010 3000;

nachfolgend Genehmigungsbotschaft]; desgleichen THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Der Grundsatzentscheid des Bundesverwaltungsgerichts zum UBS-Amtshilfeabkommen, in: Jusletter vom 8. März 2010, www.jusletter.ch, Rz. 20; einen Ausschluss des fakultativen Referendums als vertretbar erachtend MARKUS REICH, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenze der Staatsvertragskompetenz des Bundesrates – Die Rechtslage nach dem BVGer-Urteil vom 21.1.2010, IFF Forum für Steuerrecht 2010, S. 126 f.; für eine Unterstellung unter das fakultative Referendum URS R. BEHNISCH/ANDREA OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins [ZbJV] 2010, S. 446 ff., S. 507 f.; zur entsprechenden Diskussion im Parlament vgl. etwa die Voten von Alain Berset, in: Amtliches Bulletin der Bundesversammlung [AB] 2010 S 481, oder Susanne Leutenegger Oberholzer, in: AB 2010 N 841 f. oder Caspar Baader, in: AB 2010 N 842 f.). Mithin kann keine Rede davon sein, es sei für die USA als Vertragsstaat offenkundig und nach Treu und Glauben objektiv erkennbar gewesen, dass die innerstaatliche Zuständigkeit in dem Sinn verletzt worden sei, dass der Staatsvertrag 10 zwingend dem fakultativen Referendum hätte unterstellt werden müssen. Eine Berufung auf Art. 46 VRK ist somit nicht möglich (vgl. auch oben E. 4.2). Selbst wenn der Staatsvertrag 10 tatsächlich unter Missachtung der Zuständigkeiten im innerstaatlichen Genehmigungsprozess zustande gekommen wäre, könnte dies der völkerrechtlichen Wirksamkeit nicht entgegen gehalten werden. Nicht mehr einzugehen ist deshalb darauf, ob es sich bei der Frage der Unterstellung unter das Referendum um eine innerstaatliche Rechtsvorschrift von grundlegender Bedeutung im Sinn von Art. 46 Abs. 1 VRK handelt, da – damit der Staatsvertrag 10 für unwirksam erklärt werden könnte – beide Voraussetzungen (offenkundige Verletzung der Zuständigkeit und Rechtsvorschrift von grundlegender Bedeutung) kumulativ erfüllt sein müssen (vgl. VILLIGER, Vienna Convention, N. 16 zur Art. 46 VRK).

5.3.5 Analoges gilt hinsichtlich der im Staatsvertrag 10 in Art. 9 2. Satz vorgesehenen und in Art. 3 Ziff. 2 des Protokolls 10 ausdrücklich explizit vereinbarten vorläufigen Anwendbarkeit als völkerrechtliche Vereinbarung, welche in Kraft ist, auch wenn der Vertrag, auf den sie sich bezieht, es noch nicht ist (zuvor E. 4.3.1). Auch diese stellt verbindliches Völkerrecht dar (vgl. oben E. 3.1.1 und 4.3.2). Betreffend die vorläufige Anwendbarkeit kann ohnehin nicht geltend gemacht werden, sie sei aufgrund einer offenkundigen Kompetenz-

verletzung im Sinn von Art. 46 Abs. 1 und 2 VRK zustande gekommen (vgl. MATHY, a.a.O., N. 11 zu Art. 25 1969), ist doch der Bundesrat gemäss innerstaatlichem Recht bei gegebenen entsprechenden Voraussetzungen für die Festlegung der vorläufigen Anwendung eines Vertrages zuständig (Art. 7b des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 [RVOG, SR 172.010]). Von einer für den anderen Vertragsstaat offenkundig erkennbaren Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeitsordnung kann dergestalt keine Rede sein. Ob der Bundesrat dabei innerstaatlich die Voraussetzungen für die Vereinbarung der vorläufigen Anwendbarkeit, nämlich die Wahrung wichtiger schweizerischer Interessen und eine besondere Dringlichkeit (Art. 7b Abs. 1 RVOG), tatsächlich beachtet hat, ist mithin angesichts der erwähnten allein massgeblichen Optik von Art. 46 VRK unerheblich und braucht nicht geprüft zu werden.

5.4

5.4.1 Die EMRK ist ein multilateraler völkerrechtlicher Vertrag. Gelegentlich wird auch von einem supranationalen Vertrag gesprochen. Dieser bringt den europäischen ordre public zum Ausdruck und soll einen grundrechtlichen Mindeststandard in Europa herbeiführen. Die Individualrechte, welche die Konvention gewährleistet, werden unmittelbar durch das Völkerrecht geschaffen und müssen von jedem Staat vom Zeitpunkt der Ratifizierung an beachtet werden (vgl. BGE 122 II 373 E. 2d; JOCHEN A. FROWEIN/WOLFGANG PEUKERT, Europäische MenschenRechtsKonvention, EMRK-Kommentar, 3. Aufl., Kehl am Rhein 2009, N. 5 f. zu Einführung; MARK E. VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK], 2. Aufl., Zürich 1999 [nachfolgend: EMRK], N. 16; ROK BEZGOVSEK, Art. 6 Ziff. 1 EMRK und das steuerrechtliche Verfahren, Zürich/Basel/Genf 2002, S. 5 f. mit Hinweisen). Unerheblich für die für die Schweiz geltende völkerrechtliche Verpflichtung zur Beachtung der EMRK ist, dass die USA ihrerseits nicht Vertragsstaat der EMRK sind. Die EMRK erweist sich freilich nur insoweit als einschlägig, als der Schutzbereich der von ihr geschützten Grundrechte durch die vorliegend zu beantwortende Frage nach der Zulässigkeit der Gewährung von Amtshilfe tangiert ist. Zu prüfen sind die Art. 6, 7 und 8 EMRK.

5.4.2 In persönlicher Hinsicht umfasst Art. 6 EMRK jede Person, somit juristische ebenso wie natürliche Personen, Ausländer ebenso wie Inländer oder Staatenlose. In sachlicher Hinsicht werden zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen sowie strafrechtliche Anklagen um-

fasst, wobei diese Begriffe vertragsautonom auszulegen sind (FROWEIN/PEUKERT, a.a.O., N. 4 f. zu Art. 6 EMRK). Nach der Rechtsprechung der Europäischen Menschenrechtskommission (EKMR) wird bei Rechtshilfegesuchen jedoch weder über die strafrechtliche Anklage noch über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen entschieden. Die Entscheidung, Daten auszuliefern, betreffe ausschliesslich die Durchführung von Verpflichtungen, die im Rahmen von internationalen Vereinbarungen eingegangen worden seien. Deshalb gelangten die Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK nicht zur Anwendung (EKMR-Entscheid vom 1. Dezember 1986, M. gegen Schweiz, Nr. 11514/85 E. 1, wiedergegeben in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 51.73; vgl. Urteil des Bundesgerichts 1A.186/2005 vom 9. Dezember 2005 E. 6.3). Diese in Bezug auf das Rechtshilfeverfahren gemachten Aussagen gelten auch für das Amtshilfeverfahren (BGE 123 II 175 E. 6e, BGE 120 Ib 112 E. 4; Urteil des Bundesgerichts 2A.234/2000 vom 25. April 2001 E. 2b/ee). Selbst Auslieferungsverfahren, bei denen nicht nur über die Übermittlung von Daten, sondern über die Auslieferung einer Person entschieden wird, fallen nicht unter Art. 6 EMRK (VILLIGER, EMRK, N. 401). Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn im anderen Staat die Gefahr besteht, dass die grundlegenden Rechte der auszuliefernden Person verletzt werden (BEZGOVSEK, a.a.O., S. 20 f.; STEPHAN BREITENMOSER, Neuerungen in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, in: Stephan Breitenmoser/Bernhard Ehrenzeller [Hrsg.], Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, St. Gallen 2009, S. 9 ff., 20 f.; vgl. Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte [EGMR] i.S. Soering gegen Vereinigtes Königreich vom 7. Juli 1989, in: Publications de la Cour Européenne des Droits de l'homme, Serie A: Arrêts et décisions, Bd. 161, § 86 a.E., allerdings in Bezug auf Art. 3 EMRK, der mit dem Verbot der Folter oder unmenschlichen oder erniedrigenden Strafe oder Behandlung ius cogens statuiert [vgl. dazu unten E. 6.1.3]; vgl. dazu des Weiteren auch STEPHAN BREITENMOSER, Das Risiko von Grundrechtsverletzungen im Recht der internationalen Amts- und Rechtshilfe, in: Risiko und Recht, Festgabe zum schweizerischen Juristentag 2004, Basel 2004, S. 248 ff.). Derlei ist vorliegend nicht der Fall. Damit ist Art. 6 EMRK auf Amtshilfeverfahren nicht anwendbar.

5.4.3 Auf Art. 7 EMRK kann sich wiederum jede Person berufen. Sachlich beschränkt sich seine Geltung hingegen auf Straftatbestände. In einem Amtshilfeverfahren wird jedoch nicht über die Strafbarkeit einer bestimmten Handlung befunden, sondern es wird wiederum ein-

zig darüber entschieden, ob Daten an einen anderen Staat übergeben werden. Damit handelt es sich bei den Amtshilfebestimmungen um Verfahrensrecht, für welches Art. 7 Abs. 1 EMRK, insbesondere das Verbot der Rückwirkung, grundsätzlich nicht gilt (FROWEIN/PEUKERT, a.a.O., N. 8 zu Art. 7 EMRK; VILLIGER, EMRK, N. 537). Insbesondere ist Art. 7 EMRK sogar auf Auslieferungsverfahren nicht anwendbar (LOUIS-EDMOND PETTITI/EMMANUEL DECAUX/PIERRE-HENRI IMBERT, La Convention Européenne des Droits de l'Homme. Commentaire article par article, 2. Aufl., Paris 1999, S. 303). Die allfällige Durchführung eines Strafverfahrens, in dem die beschwerdeführende Partei ihre Rechte gemäss den Gesetzen des ersuchenden Staates wird geltend machen können, ist Sache des ersuchenden Staates (vgl. ROBERT WALDBURGER, Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 91 ff., S. 95, 100 ff.; a.M. URS R. BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, ASA 77 S. 737 ff., S. 745 f.). Eine Ausnahme und damit eine Anwendbarkeit von Art. 7 EMRK im schweizerischen Verfahren stünde wiederum nur dann zur Diskussion, wenn der von der Amtshilfe betroffenen Person im ersuchenden Staat ein gegen Art. 7 EMRK verstossendes Verfahren drohen würde (BGE 135 I 191 E. 2.1, BGE 126 II 324 E. 4c). Davon kann vorliegend keine Rede sein.

5.4.4 Nach Art. 8 Abs. 1 EMRK hat «jede Person» das Recht auf Achtung ihres Privatlebens. Nach Lehre und Rechtsprechung sind alle natürlichen Personen ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit Rechtsträger von Art. 8 EMRK (vgl. beispielhaft Urteil des EGMR i.S. Boultif gegen die Schweiz vom 2. August 2001, in: Cour Européenne des Droits de l'homme, Recueil des arrêts et décisions [Recueil CourEDH] 2001-IX § 39 ff., wiedergegeben in VPB 65.138; VILLIGER, EMRK, N. 99 ff.). Auch Ausländer und Ausländerinnen können sich deshalb auf die Garantie von Art. 8 EMRK berufen, soweit sie der Hoheitsgewalt der Schweiz unterstehen (vgl. Art. 1 EMRK).

Art. 8 Abs. 1 EMRK schützt das Recht jeder Person auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung und ihrer Korrespondenz. Das Recht auf Achtung des Privatlebens gewährleistet jeder Person eine Sphäre, in der sie ihr Leben frei gestalten und ihre Persönlichkeit entwickeln kann (vgl. FROWEIN/PEUKERT, a.a.O., N. 3 zu Art. 8 EMRK; JENS MEYER-LADEWIG, Europäische Menschenrechtskonvention – Handkommentar, 2. Aufl. 2006, N. 3 ff. zu Art. 8 EMRK; CHRISTOPH GRABEN-

WARTER, Europäische Menschenrechtskonvention, 2. Aufl., Wien 2005, S. 178 ff.).

Zum Recht auf Privatleben gehört der Anspruch auf eine persönliche Geheimsphäre und Schutz persönlicher Daten. Art. 8 Abs. 1 EMRK wird deshalb durch die Beschaffung, Aufbewahrung, Verwendung und Bekanntgabe persönlicher Daten berührt (BGE 122 I 360 E. 5a; bestätigt etwa in BGE 133 I 77 E. 3.2). Erlangt der Staat Kenntnis von Aspekten der Privatsphäre, ist es ihm grundsätzlich untersagt, diese Informationen zu registrieren oder für andere als die Erhebungszwecke zu verwerten (Urteile des EGMR i.S. Leander gegen Schweden vom 26. März 1987, Serie A, Bd. 116, § 48 [betr. Speicherung und Verwertung von Personaldaten] sowie i.S. S. und M. Marper gegen Grossbritannien vom 4. Dezember 2008, Recueil CourEDH 2008 § 66 ff., Europäische Grundrechte Zeitschrift [EuGRZ] 2009 S. 299 ff. [betr. Aufbewahrung genetischer Daten auf unbestimmte Zeit]).

In die Geheimsphäre einer Person fallen namentlich ihre Vermögensverhältnisse (vgl. FROWEIN/PEUKERT, a.a.O., N. 8 zu Art. 8 EMRK mit Hinweis auf einen EKMR-Entscheid, wonach die Verpflichtung gegenüber den Steuerbehörden, private Angaben zu rechtfertigen, als Eingriff in die Privatsphäre zu werten sei). Der behördliche Informationsaustausch in Steuersachen tangiert den Schutzbereich von Art. 8 EMRK (BVGE 2009/31 E. 5.1; vgl. EKMR-Entscheid vom 1. Dezember 1986 i.S. A. und A. gegen die Schweiz, wiedergegeben in VPB 51.82; YVES NOËL, L'entraide administrative nationale en matière fiscale, in: François Bellanger/Thierry Tanquerel [éds.], L'entraide administrative, Zürich 2005, S. 103 ff., S. 105; ferner zu Art. 13 BV FRANO KOSLAR/JEAN-DANIEL SCHMID, Aktive internationale Amtshilfe der Schweiz in Steuersachen, Grundrechte und Datenschutz, Der Schweizer Treuhänder 2009, S. 768 ff.).

Der Staat hat zum einen die (negative) Verpflichtung, Eingriffe in die Privatsphäre zu unterlassen. Zum andern trifft ihn die (positive) Verpflichtung zur Gewährleistung der Privatsphäre durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung (statt vieler Urteil des EGMR i.S. Caroline v. Hannover gegen Deutschland vom 24. Juni 2004, Recueil CourEDH 2004-VI § 74, EuGRZ 2004 S. 404 ff. [betr. Schutz gegen Veröffentlichungen persönlicher Daten {Fotos} durch die Boulevardpresse]; ferner FROWEIN/PEUKERT, a.a.O., N. 11 ff. zu Art. 8 EMRK). Der Staat ist in der Auswahl der Schutzmassnahmen frei. In der Schweiz

erfolgt der Schutz der Vermögensverhältnisse gegen unberechtigte Einblicke Dritter unter anderem durch die Datenschutzgesetzgebung sowie durch den Geheimnisschutz (Berufs-, Steuer- und Bankgeheimnis).

5.5 Gemäss Art. 17 UNO-Pakt II darf niemand willkürlichen oder rechtswidrigen Eingriffen in sein Privatleben, seine Familie, seine Wohnung und seinen Schriftverkehr oder rechtswidrigen Beeinträchtigungen seiner Ehre und seines Rufes ausgesetzt werden (Abs. 1), wobei ein Anspruch auf rechtlichen Schutz gegen solche Eingriffe oder Beeinträchtigungen besteht (Abs. 2). Allerdings ist fraglich, ob gemäss schweizerischer Praxis Schutz- und Leistungsansprüche aus dem Pakt abgeleitet werden können (WÜGER, a.a.O., S. 394 f.). Art. 17 UNO-Pakt II geht bezüglich der vorliegend relevanten Bereiche – Ehre und Ruf sind nicht betroffen – nicht über Art. 8 EMRK hinaus (vgl. MANFRED NOWAK, UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll, CCPR-Kommentar, Kehl am Rhein/Strassburg/Arlington 1989, Rz. 15 zu Art. 17 des Paktes; GIORGIO MALINVERNI, Les Pactes et la protection des Droits de l'homme dans le cadre Européen, in: Walter Kälin/Giorgio Malinverni/Manfred Nowak, Die Schweiz und die UNO-Menschenrechtspakte. La Suisse et les Pactes des Nations Unies relatif aux Droits de l'homme, Basel/Frankfurt a.M. 1991, S. 37 ff., S. 50; WÜGER, a.a.O., S. 393). Der Schutz personenbezogener Daten gemäss dem Pakt stellt lediglich eine besondere Form der Achtung der Intimität dar (NOWAK, a.a.O., Rz. 21 zu Art. 17 des Paktes). Damit ist fraglich, ob Daten über die finanzielle Situation überhaupt in den Schutzbereich von Art. 17 UNO-Pakt II fallen, ob dieser also vorliegend tangiert ist. Letztlich kann dies jedoch offen bleiben (vgl. E. 6.3 und 6.6).

5.6 Die erwähnten einschlägigen Vertragsbestimmungen sind allesamt sogenannt self-executing (oben E. 1.2). Die vorliegend relevanten Bestimmungen sind inhaltlich genügend konkret und klar, so dass ein Entscheid direkt auf sie gestützt ergehen kann. Soweit (und nur soweit als) die Verfahren nicht in den Abkommen selbst beschrieben sind, ist auf das innerstaatliche Recht zurückzugreifen, welches insbesondere für die Doppelbesteuerungsabkommen mit der Vo DBA-USA entsprechende Bestimmungen bereithält (siehe dazu auch unten E. 6.2.2). Auch die EMRK ist unmittelbar – und zwar wie die Grundrechte in der Bundesverfassung – anwendbar (RHINOW/SCHEFER, a.a.O., Rz. 1050; HÄFELIN/HALLER/KELLER, a.a.O., Rz. 193, 253 ff.).

6.

6.1

6.1.1 Bestehen – wie hier mit dem DBA-USA 96, dem Staatsvertrag 10, der EMRK und der VRK – für die Frage der Zulässigkeit der Gewährung von Amtshilfe («Datenlieferung») an die USA verschiedene grundsätzlich unter das Anwendungsgebot von Art. 190 BV fallende Verträge, so ist die Frage zu beantworten, in welchem Verhältnis diese zueinander stehen (vgl. oben E. 3.1.2). Erst das bezüglich ihres Verhältnisses geklärte «Produkt» – und nicht die einzelnen Abkommen als solche – wird von Art. 190 BV als massgebendes Völkerrecht als für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich erklärt.

6.1.2 Unter den völkerrechtlichen Verträgen existiert – mit Ausnahme der in Art. 103 der Charta der Vereinten Nationen vom 26. Juni 1945 (SR 0.120) statuierten Rangordnung – grundsätzlich keine festgelegte Hierarchie (BENOIT, a.a.O., S. 453 ff.; COTTIER/MATTEOTTI, Abkommen, S. 360; Das Verhältnis von Völkerrecht und Landesrecht, Bericht des Bundesrates vom 5. März 2010, in Erfüllung des Postulats 07.3764 der Kommission für Rechtsfragen des Ständerates vom 16. Oktober 2007 und des Postulats 08.3765 der Staatspolitischen Kommission des Nationalrates vom 20. November 2008, BBl 2010 2282 ff. [nachfolgend: Botschaft Verhältnis Völkerrecht-Landesrecht], auch zum Folgenden). Bestehen aufeinander folgende Verträge über den gleichen Inhalt, so regelt Art. 30 VRK das gegenseitige Verhältnis (vgl. oben E. 4.5). Allgemein anerkannt ist sodann der Grundsatz des Vorrangs der lex specialis sowie der lex posterior (BGE 133 V 237 E. 4.1; BENOIT, a.a.O., S. 454; ANDREAS R. ZIEGLER, Einführung in das Völkerrecht, Bern 2006, N. 160, 261 f.). Eingeschränkt werden diese Grundsätze allerdings dadurch, dass zwingendes Völkerrecht (sog. ius cogens) auch durch allenfalls jüngere Staatsverträge nicht eingeschränkt werden darf. Dem ius cogens entgegenstehende völkerrechtliche Verträge sind nichtig (vgl. Art. 53, 64 und 71 VRK; ROBERT BAUMANN, Völkerrechtliche Schranken der Verfassungsrevision, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2007, S. 181 ff., S. 184 f.).

6.1.3 Zum ius cogens, also denjenigen Normen des Völkerrechts, von denen auch im gegenseitigen Einverständnis nicht abgewichen werden darf, gehören die elementaren Menschenrechte wie das Recht auf Leben, der Schutz vor Folter und erniedrigender Behandlung, die Freiheit von Sklaverei und Menschenhandel, das Verbot von Kollektivstrafen, der Grundsatz der persönlichen Verantwortung in der Strafver-

folgung sowie das non-refoulement-Gebot (BGE 133 II 450 E. 7.3; vgl. auch [unter Bezugnahme auf Art. 193 Abs. 4 und Art. 194 Abs. 2 BV] HÄFELIN/HALLER/KELLER, a.a.O., Rz. 1756 ff.; WÜGER, a.a.O., S. 91, mit weiteren Hinweisen). Im Übrigen ist aber umstritten, welche weiteren Garantien diese Rechtsqualität erfüllen (WALTER KÄLIN/JÖRG KÜNZLI, Universeller Menschenrechtsschutz, Basel 2005, S. 78 und S. 134 f.). Teilweise werden auch der Schutz vor willkürlicher Inhaftierung und gewisse, damit zusammenhängende Verfahrensgarantien zum ius cogens gezählt. Dagegen gehören weitere Grundrechte, selbst wenn sie für die Schweiz von überragender Bedeutung sind (Eigentums- und Wirtschaftsfreiheit, Anspruch auf rechtliches Gehör und auf ein faires Verfahren nach Art. 6 Abs. 1 EMRK und Art. 14 Abs. 1 UNO-Pakt II; Recht auf eine wirksame Beschwerde gemäss Art. 13 EMRK und Art. 2 Abs. 3 UNO-Pakt II) nicht zum notstandsfesten Kern der internationalen Menschenrechtskonventionen (vgl. Art. 15 Abs. 2 EMRK, Art. 4 Abs. 2 UNO-Pakt II) und damit grundsätzlich nicht zum ius cogens (BGE 133 II 450 E. 7.3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 1A.48/2007 vom 22. April 2008 E. 7.3; BAUMANN, a.a.O., S. 186 ff.; vgl. dazu auch die Übersicht über den notstandsfesten Kern der Menschenrechte in FRÉDÉRIC SUDRE, Droit européen et international des droits de l'homme, 5. Aufl., Paris 2001, N. 135 ff.).

6.2

6.2.1 Was das Verhältnis der massgebenden steuerrechtsspezifischen Abkommen (vgl. oben E. 5.2 f.) zueinander betrifft, so ergibt sich aus dem Wortlaut der einschlägigen Artikel des Protokolls 10 vorab, dass dieses das Abkommen 09 modifizieren und in der Folge nur der daraus resultierende Vertrag Anwendung finden soll. Demzufolge muss im Folgenden nur das Verhältnis des Staatsvertrages 10 als Synthese aus dem Protokoll 10 und dem Abkommen 09 zu den übrigen relevanten Bestimmungen geklärt werden.

6.2.2 Der Staatsvertrag 10 ist sodann gemäss dem in seinem Wortlaut materialisierten Willen der Vertragsparteien nicht mehr – wie noch das Abkommen 09 – eine Verständigungsvereinbarung, die sich innerhalb des vom DBA-USA 96 gesteckten Rahmen bewegen muss (vgl. A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 5.5.2), sondern es steht mit dem DBA-USA 96 auf der gleichen Stufe. Da beide Verträge zwischen den gleichen Parteien geschlossen worden sind, handelt es sich um einen Fall von Art. 30 Abs. 3 VRK, demgemäss der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung findet, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar

ist (vgl. E. 4.5). Überdies präzisiert Art. 7a des Staatsvertrags 10, dass er zum Zweck der Behandlung des vorliegenden Amtshilfegesuchs (nämlich jenem des IRS vom 31. August 2009) Vorrang vor dem DBA-USA 96 sowie der Vereinbarung 03 habe, sofern er diesen zuwiderlaufe. Demgemäss hat der Staatsvertrag 10 auch nach Art. 30 Abs. 2 VRK Vorrang gegenüber den älteren Verträgen, soweit das genannte Amtshilfegesuch betroffen ist. Zugleich wird jedoch auf das DBA-USA 96 Bezug genommen, was verdeutlicht, dass dieses anwendbar ist, sofern der Staatsvertrag 10 keine abweichenden Bestimmungen enthält. Solches gilt beispielsweise für das Verfahren: Anwendbar bleibt – soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält – die sich auf das DBA-USA 96 stützende Vo DBA-USA (vgl. E. 2.1 f.), was sich im Übrigen auch aus Art. 1 Ziff. 2 des Staatsvertrags 10 ergibt.

6.3 Zu klären bleibt mithin das Verhältnis des Staatsvertrags 10 zu den einschlägigen Regeln der EMRK und des UNO-Pakts II, konkret zum Recht auf Schutz des Privatlebens (Art. 8 EMRK, Art. 17 UNO-Pakt II; vgl. oben E. 5.4 f.). Vorab ist dazu festzuhalten, dass weder Art. 8 EMRK noch Art. 17 UNO-Pakt II in die Kategorie der ius cogens darstellenden notstandsfesten Menschenrechte fallen (vgl. oben E. 6.1.3), was sich nicht zuletzt bereits aus der in Art. 8 Abs. 2 EMRK selbst vorgesehenen Möglichkeit zur Einschränkung des Rechts auf Privatleben bzw. aus der Formulierung von Art. 17 Abs. 1 UNO-Pakt II ergibt. Demnach erweisen sich für die Hierarchisierung grundsätzlich die allgemeinen Regeln von Art. 30 VRK als einschlägig (vgl. oben E. 6.1.2). Was das Verhältnis zur EMRK betrifft, so handelt es sich um einen Fall von Art. 30 Abs. 4 Bst. b VRK, sind doch die USA nicht Vertragsstaat der EMRK (vgl. oben E. 4.5): Der Staatsvertrag 10 geht mithin den Regeln der EMRK vor. Dies entspricht auch den allgemeinen anerkannten völkerrechtlichen Grundsätzen der lex specialis und der lex posterior (vgl. oben E. 6.1.2). Dem UNO-Pakt II gehören sowohl die Schweiz als auch die USA als Vertragsstaaten an. Der Staatsvertrag 10 geht hier aufgrund der Kollisionsregel von Art. 30 Abs. 3 VRK ebenfalls als lex specialis und lex posterior vor. Damit ist die einzig nach völkerrechtlichen Kriterien zu bestimmende Rangordnung zu Gunsten des Staatsvertrags 10 geklärt und erübrigten sich an sich weitere Ausführungen.

6.4 Nun ist allerdings nicht zu übersehen, dass diese eben zur Anwendung gebrachten eher technischen Grundsätze zur Lösung von

Konflikten zwischen den Normen des Völkerrechts wenig über die Tragweite der betroffenen völkerrechtlichen Bestimmungen aussagen (Botschaft Verhältnis Völkerrecht-Landesrecht, BBl 2010 2282). Fraglich sein könnte deshalb, ob nicht gerade die EMRK als europäischer ordre public (vgl. oben E. 5.4.1) auch ausserhalb des Bereichs des ius cogens in einem Überordnungsverhältnis zu spezielleren Verträgen stehe (BGE 126 II 324 E. 4d [allerdings betreffend das Verhältnis einer ohnehin zum ius cogens gehörenden Norm der EMRK zu einer Norm eines anderen Staatsvertrags]; vgl. dazu auch WALTER KÄLIN/REGINA KIENER/ANDREAS KLEY/PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Die staatsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2000 und 2001, ZBJV 2005 S. 605 ff., S. 691 f., die von einer sachgerechten Anerkennung der Überordnung der Menschenrechtsverträge und «ihrer Teilhabe an einem überall zu beachtenden internationalen ordre public» sprechen; HÄFELIN/HALLER/KELLER, a.a.O., Rz. 1926a; YVO HANGARTNER, St. Galler Kommentar, N. 32 zu Art. 139 [neu] BV, N. 32 zu Art. 190 BV; Botschaft Verhältnis Völkerrecht-Landesrecht, BBl 2010 2282; in diesem Sinn auch – bezogen auf das Verhältnis von ebenfalls unter Art. 190 BV fallenden Bundesgesetzen zu den völkerrechtlichen Bestimmungen zum Schutz der Menschenrechte – BENOIT, a.a.O., S. 464 ff.).

Selbst wenn dem aber so sein sollte, was vorliegend offen gelassen werden kann, vermöchte dies im Ergebnis am Vorrang des Staatsvertrags 10 nichts zu ändern. Wohl erwiese sich dann Art. 8 Abs. 1 EMRK in einem ersten Schritt als dem Staatsvertrag 10 übergeordnet. Übergeordnet und zu beachten wäre alsdann aber auch Art. 8 Abs. 2 EMRK, wonach in das Recht auf Achtung des Privatlebens eingegriffen werden darf, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Dies wäre, wie nachstehend zu zeigen ist, der Fall.

6.5

6.5.1 Einschränkungen von Art. 8 Abs. 1 EMRK sind nur zulässig, soweit der Eingriff «gesetzlich vorgesehen» ist. Gemeint ist, der Eingriff müsse auf einer generell-abstrakten Norm beruhen, der innerstaatlich Gesetzeskraft zukommt und welche die Behörde zum Eingriff ermächtigt (VILLIGER, EMRK, N. 545). Eine Norm ist generell-abstrakt, wenn sie sich an eine unbestimmte Zahl von Adressaten richtet und eine unbestimmte Zahl von Fällen erfasst. Das Erfordernis der generell-abstrakten Natur der Norm dient der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit. Nach der Rechtsprechung des EGMR kommt ein

formelles Gesetz oder eine Verordnung, die sich auf ein formelles Gesetz zurückführen lässt, aber auch ungeschriebenes Recht in Betracht (grundlegend Urteil des EGMR i.S. Sunday Times gegen Grossbritannien vom 26. April 1979, Serie A, Bd. 30, § 47 ff., EuGRZ 1979 S. 386). Der EGMR geht von einem materiellen Gesetzesbegriff aus, weshalb die Anforderungen weniger streng sind als im schweizerischen Verfassungsrecht (vgl. REGINA KIENER/WALTER KÄLIN, Grundrechte, Bern 2007, S. 86 f.; FRÉDÉRIC SUDRE, Les grands arrêts de la Cour européenne des Droits de l'Homme, Paris 2009 [nachfolgend: Les grands arrêts], S. 52 ff.). Ausgehend vom Gedanken des Schutzes gegen die Exekutive ist zentral, dass sich die Rechtsgrundlage auf ein Parlamentsgesetz zurückführen lässt (FROWEIN/PEUKERT, a.a.O., N. 2 zu Vorbemerkungen zu Art. 8-11). Als Grundlage in Frage kommt bei alledem auch Staatsvertragsrecht, soweit es unmittelbar anwendbare Normen enthält (VILLIGER, EMRK, N. 545; KIENER/KÄLIN, a.a.O., S. 87; KOSLAR/SCHMID, a.a.O., 769; vgl. auch Urteil des EGMR in Sachen Bosphorus Hava Yollari Turizm ve Ticaret Anonim Sirketi gegen Irland vom 30. Juni 2005, teilweise in deutscher Übersetzung wiedergegeben in: Neue Juristische Wochenschrift [NJW] 2006, 197, insb. S. 202; das vollständige Urteil ist wiedergegeben in: Recueil CourEDH 2005-VI, insb. § 150).

Des Weitern muss die Rechtsgrundlage zugänglich und vorhersehbar sein und eine gewisse Garantie gegen behördliche Willkür bieten. Der Einzelne soll staatliches Handeln vorhersehen und sein Verhalten danach ausrichten können. Dies erfordert, dass das Gesetz hinreichend bestimmt ist. Je stärker in das Grundrecht eingegriffen wird, umso höhere Anforderungen werden an die Normierungsdichte gestellt (Urteil des EGMR i.S. Rotaru gegen Rumänien vom 4. Mai 2000, Recueil CourEDH 2000-V § 52 ff. [betr. das Sammeln und Speichern von Informationen im Geheimen]; GRABENWARTER, a.a.O., S. 193; SUDRE, Les grands arrêts, S. 54 ff.). Mit dem Erfordernis der Vorhersehbarkeit des Gesetzes verbunden ist das Rückwirkungsverbot, welches aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abgeleitet wird. Der Rechtsunterworfene soll in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Rechtsordnung darauf vertrauen dürfen, dass die Gesetze, die im Zeitpunkt einer Handlung in Kraft sind, zur Anwendung gelangen und nicht Normen gelten, welche dieses Verhalten rückwirkend anders beurteilen (vgl. KIENER/KÄLIN, a.a.O., S. 343).

6.5.2 Weniger strenge Anforderungen an die Rechtsgrundlage gelten im Bereich des Verfahrensrechts. Erforderlich ist eine generell-abstrakte Norm, die einen hinreichenden Bestimmtheitsgrad aufweist. Jedoch dürfen Verfahrensvorschriften rückwirkend auf bereits abgeschlossene Sachverhalte zur Anwendung gelangen. Dies zeigt sich besonders deutlich im Bereich des Strafrechts. Das Verbot rückwirkender Strafgesetze (Art. 7 Abs. 1 EMRK) gilt nur für das materielle Strafrecht, nicht auch für das Strafprozessrecht (Urteil des EGMR i.S. Coëme gegen Belgien vom 22. Juni 2000, Recueil CourEDH 2000-VII, § 149; FROWEIN/PEUKERT, a.a.O., N. 8 zu Art. 7 EMRK, mit weiteren Praxishinweisen; VILLIGER, EMRK, N. 537; vgl. auch oben E. 5.4.3).

Gleiches muss damit erst recht im Verwaltungsverfahrensrecht, insbesondere im Bereich der Rechts- und Amtshilfe, gelten. So sind denn auch nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts Bestimmungen über die Rechts- und Amtshilfe und die Pflicht von Privaten, von ihnen verlangte Informationen herauszugeben, Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur, welche mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar sind (zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen: BGE 123 II 134 E. 5b/bb, BGE 115 Ib 517 E. 9b, BGE 112 Ib 576 E. 2, BGE 109 Ib 62 E. 2; zur internationalen Amtshilfe im Bereich der Börsenaufsicht: Urteil des Bundesgerichts 2A.266/2006 vom 8. Februar 2007 E. 2; zur internationalen Steueramtshilfe an die USA: Urteile des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 2 und 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 3). Die Grundrechtskonformität der sofortigen Anwendung von Amts- und Rechtshilfevorschriften ist in den zitierten Bundesgerichtsurteilen nicht in Frage gestellt worden. Ein Rückwirkungsverbot von Normen über die Amtshilfe in Doppelbesteuerungsabkommen lässt sich aus grundrechtlichen Garantien somit nicht ableiten, sondern müsste ausdrücklich vereinbart sein (vgl. dazu MICHAEL ENGELSCHALK, in: DBA Kommentar, N. 36 zu Art. 26; STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Jusletter vom 12. Oktober 2009, www.jusletter.ch, Rz. 141). Dies gilt im Übrigen um so mehr dann, wenn sich, wie vorliegend, aus den nach Art. 31 VRK auszulegenden Bestimmungen des Staatsvertrags 10 (vgl. oben E. 4.6 und 5.3.2) derart deutlich ergibt, dass auch eine – völkerrechtlich ohnehin zulässigerweise vereinbarte – Rückwirkung (vgl. oben E. 4.4) in Kauf genommen wird.

Nach dem Gesagten ist unter dem Blickwinkel von Art. 8 Abs. 2 EMRK ein Eingriff in die Privatsphäre im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens

auf eine hinreichend präzis formulierte Rechtsgrundlage abzustützen. Jedoch darf dieses Gesetz mit seinem Inkrafttreten sofort und damit auch auf bereits abgeschlossene Sachverhalte angewendet werden. Zu prüfen bleibt mithin, ob der Staatsvertrag 10 eine im Sinn von Art. 8 Abs. 2 EMRK genügende gesetzliche Grundlage für die Einschränkung des Anspruchs auf Schutz der Privatsphäre darstellt.

6.5.3 Rechtsgrundlage der an die USA zu leistenden Amtshilfe ist der Staatsvertrag 10. Dieser steht auf der Stufe eines Bundesgesetzes. Gemäss Genehmigungsbotschaft besteht das Hauptziel des Staatsvertrages 10 in der Lösung eines akuten Justiz- und Souveränitätskonflikts (Genehmigungsbotschaft, BBl 2010 2969 f.). Nach Ansicht des Bundesrates selbst enthält der Staatsvertrag allerdings keine generell-abstrakten Normen. Zwar werde darin unter anderem eine ganz bestimmte Auslegung eines Begriffs («fraud and the like») aus dem geltenden DBA-USA 96 verbindlich festgelegt, jedoch nur für ein einziges Amtshilfegesuch, bezogen auf einen konkret definierten Kreis von circa 4'450 Kunden der UBS AG. Das Abkommen habe demnach – so unter Verwendung der nationalen Terminologie – nur generell-konkrete, nicht aber generell-abstrakte Bedeutung (Genehmigungsbotschaft, BBl 2010 3000). Diesen Ausführungen gemäss könnte fraglich sein, ob die zur Grundrechtseinschränkung erforderliche Voraussetzung einer generell-abstrakten Norm, welche sich (generell) an eine unbestimmte Zahl von Adressaten richtet und (abstrakt) auf eine unbestimmte Zahl von Fällen zur Anwendung gelangt (vgl. E. 6.5.2 hiervor), erfüllt ist.

Massgebend für die Beantwortung der Frage, ob der Staatsvertrag 10 eine hinreichende gesetzliche Grundlage im Sinn von Art. 8 Abs. 2 EMRK darstelle, sind aber nicht nationale Begrifflichkeiten. Entscheidend ist vielmehr und einzig, ob eine solche im Sinn der vertragsautonom auszulegenden EMRK besteht (vgl. oben E. 5.4.1 und 6.5.1 f., auch zum Folgenden). Dies ist im Ergebnis zu bejahen. Vorab erweisen sich die konventionsrechtlichen Vorgaben allgemein als im Vergleich zum Landesrecht weniger streng. Beim Staatsvertrag 10 handelt es sich um einen parlamentarisch und damit auch demokratisch legitimierten Akt. Damit wird dem – dem Erfordernis der gesetzlichen Grundlage zentralen – Anliegen des Schutzes vor der Exekutivgewalt Rechnung getragen. Des Weitern dient der Staatsvertrag 10 der verbindlichen Festlegung der Auslegung eines Begriffs aus dem geltenden DBA-USA 96 und enthält präzis festgelegte Kriterien

genereller Natur, nach denen Amtshilfe geleistet wird. Die konkrete Identifikation der betroffenen Personen erfolgt erst in einem zweiten Schritt. Sodann enthält das von der Schweiz und den USA bereits im September 2009 unterzeichnete neue Doppelbesteuerungsabkommen eine erweiterte Amtshilfeklausel nach Art. 26 OECD-Musterabkommen. Damit wird dem Anliegen der Rechtsgleichheit, welches dem Erfordernis einer generell-abstrakten Norm zur Grundrechtsbeschränkung zugrunde liegt, inskünftig zusätzlich Genüge getan. Das Rückwirkungsverbot ist, wie erläutert (vgl. E. 4.4 und 6.5.2 hievor) im Bereich der Amtshilfe nicht von Bedeutung. Schliesslich fällt ins Gewicht, dass Daten über Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht zu den besonders schützenswerten Personendaten (wie beispielsweise Daten über religiöse, weltanschauliche, politische oder gewerkschaftliche Ansichten und Tätigkeiten) gehören und finanzielle Angaben generell nicht den gleichen Schutz wie spezifisch persönlichkeitsbezogene Daten geniessen (BGE 124 I 176 E. 5c/cc und nicht publizierte E. 4e, in: plädoyer 1999 S. 79). Eine weniger strenge Handhabung der Anforderungen an die Rechtsgrundlage zur Einschränkung der Privatsphäre im Vermögensbereich ist auch unter diesem Blickwinkel gerechtfertigt. Schliesslich ist in diesem Zusammenhang zu erwähnen, dass der innerstaatlich über Gesetzeskraft verfügende Staatsvertrag 10 auch in analoger Anwendung der Schubert-Praxis (vgl. oben E. 3.3) als genügende Grundlage zu betrachten wäre.

6.5.4 Art. 8 Abs. 2 EMRK verlangt, dass sich die Einschränkung des Grundrechts auf einen zulässigen Eingriffszweck abstützt. Genannt sind folgende öffentliche Interessen: die nationale oder öffentliche Sicherheit, das wirtschaftliche Wohl des Landes, die Aufrechterhaltung der Ordnung, die Verhütung von Straftaten, der Schutz der Gesundheit oder der Moral und der Schutz der Rechte und Freiheiten anderer.

Im Bereich der internationalen Rechts- und Amtshilfe gestalten sich die Interessen des Staates unterschiedlich, je nachdem, ob er Gesuchsteller oder Gesuchsempfänger ist. Bei ausgehenden Ersuchen steht der Strafverfolgungs- und Strafvollstreckungsanspruch, das Interesse an der Durchsetzung der Wirtschaftsordnung oder fiskalische Interessen im Vordergrund. Bei eingehenden Gesuchen stehen die entsprechenden Interessen des fremden Staates an. Entsprechend der doppelköpfigen Zielsetzung der Rechts- und Amtshilfe leistet der ersuchte Staat in diesem Fall Hilfe zur Wahrung künftiger eigener Interessen an der Durchsetzung der innerstaatlichen Rechtsordnung

oder an der Eintreibung von Steuerforderungen (Gegenrechtsaspekt; vgl. PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, N. 405 f.). Zu diesen können weitere Interessen, beispielsweise die Wahrung guter Wirtschaftsbeziehungen mit dem ersuchenden Staat, treten. Das wirtschaftliche Wohl des Landes gehört nach Art. 8 Abs. 2 EMRK zu den zulässigen Eingriffszwecken (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.234/2000 vom 25. April 2000 E. 2b/bb). Ebenfalls als im öffentlichen Interesse liegend gelten kann das Bestreben, eingegangene völkerrechtliche Verpflichtungen in Anwendung des Grundsatzes «pacta sunt servanda» zu erfüllen (vgl. auch Urteil des EGMR in Sachen Bosphorus Hava Yollari Turizm ve Ticaret Anonim Sirketi gegen Irland vom 30. Juni 2005, NJW 2006, 197, insb. S. 202; das vollständige Urteil ist wiedergegeben in: Recueil CourEDH 2005-VI, insb. § 150).

Was den erforderlichen Eingriffszweck (öffentliches Interesse) betrifft, so begründet der Bundesrat die Gewährung von Amtshilfe an die USA mit dem wirtschaftlichen Wohl des Landes. Bei der UBS AG handle es sich um eine systemrelevante Bank. Ein Ausfall der UBS AG hätte einen beträchtlichen Schaden für den übrigen Bankensektor der Schweiz und für die gesamte schweizerische Volkswirtschaft zur Folge (Genehmigungsbotschaft, BBl 2010 2970 ff., 2982 f.). Wie gross die Wahrscheinlichkeit für den Eintritt eines Schadens wäre und wie hoch dieser ausfallen könnte, kann nicht geprüft werden. Es genügt, dass die Annahme des Bundesrates nicht von vornherein haltlos ist. Volkswirtschaftliche Interessen stellen einen zulässigen Eingriffszweck dar. Gleiches gilt für das Bestreben, eingegangene völkerrechtliche Verpflichtungen zu erfüllen.

6.5.5 Der Eingriff muss überdies «in einer demokratischen Gesellschaft notwendig» sein. Nach der Praxis des EGMR muss der Grundrechtseingriff «einem dringenden sozialen Bedürfnis» entsprechen, das eingesetzte Mittel verhältnismässig sein und die Abwägung zu einem angemessenen Verhältnis zwischen den betroffenen Interessen führen (vgl. die zahlreichen Praxishinweise bei FROWEIN/PEUKERT, a.a.O., N. 13 ff.; MEYER-LADEWIG, a.a.O., N. 42 ff.; GRABENWARTER, a.a.O., S. 194 ff.).

Dementsprechend müssen Amts- und Rechtshilfemassnahmen für das ausländische Verfahren zwecktauglich sein. Unter mehreren tauglichen Massnahmen muss diejenige gewählt werden, welche die Position des

von der Massnahme Betroffenen möglichst schont und schliesslich müssen die auf dem Spiel stehenden öffentlichen Interessen die privaten Interessen des Betroffenen überwiegen.

Was den vorliegenden konkreten Fall angeht, so ist die Verhältnismässigkeit zu bejahen. Angesichts der Ausgangslage (Konflikteskalation, hoher Zeitdruck), der Forderungen der USA (in erster Linie Erzwingung der Steuerehrlichkeit der Bankkunden) und der schweizerischen Rechtsordnung (Hinnahme einer Verletzung der schweizerischen Rechtsordnung), mithin ausgehend von einem Justiz- und Souveränitätskonflikt zwischen der Schweiz und der USA, erscheint der Abschluss des Staatsvertrags 10 nicht zuletzt vor dem Hintergrund der vom Bundesrat geprüften Alternativen als zulässige Möglichkeit für die Schweiz, der Situation angemessen zu begegnen (vgl. Genehmigungsbotschaft, BBl 2010 2974 f.). Die auf dem Spiel stehenden, als erheblich einzustufenden volkswirtschaftlichen Interessen der Schweiz sowie das Interesse, völkerrechtlich eingegangene Verpflichtungen erfüllen zu können, überwiegen die vorliegenden Individualinteressen der vom Gesuch um Gewährung von Amtshilfe Betroffenen an der Geheimhaltung der Vermögensverhältnisse.

6.5.6 Selbst bei einer Überordnung von Art. 8 EMRK über den Staatsvertrag 10 erwiese sich Letzterer aufgrund des Gesagten mithin als in dem Sinn genügende Grundlage, dass gestützt darauf in Art. 8 Abs. 1 EMRK eingegriffen werden könnte.

6.6 Analoges gilt für Art. 17 UNO-Pakt II, sofern überhaupt davon ausgegangen wird, dessen Schutzbereich sei vorliegend tangiert (vgl. oben E. 5.5). Auch dieser kann bei Bestehen einer einschlägigen gesetzlichen Grundlage eingeschränkt werden, wobei darunter nicht nur Gesetze im formellen Sinn zu verstehen sind. Jedoch ist ein Eingriff in die garantierten Rechte von Art. 17 UNO-Pakt II dann rechtswidrig, wenn er der nationalen Rechtsordnung widerspricht. Im Übrigen darf der Eingriff nicht willkürlich und muss verhältnismässig sein (NOWAK, a.a.O., Rz. 11 ff. zu Art. 17 des Paktes). Nach dem soeben bezüglich Art. 8 EMRK ausgeführten kann hier festgehalten werden, dass, selbst wenn Art. 17 UNO-Pakt II anwendbar wäre, er durch den Staatsvertrag 10 – gleich wie Art. 8 EMRK – in zulässiger Weise eingeschränkt würde.

6.7 Es bleibt somit festzuhalten, dass der Staatsvertrag 10 für das Bundesverwaltungsgericht im Sinn von Art. 190 BV verbindlich ist.

Selbst bei Verstössen gegen die Bundesverfassung oder Bundesgesetze wäre er anzuwenden (vgl. oben E. 3.3). Innerstaatliches Recht und innerstaatliche Praxis können ihm somit nicht entgegengehalten werden.

7.

7.1 Beim vorliegenden Sachverhalt handelt es sich laut den Angaben in der angefochtenen Schlussverfügung der ESTV vom 20. April 2010 um einen solchen der Kategorie 2/A/b gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Gemäss den Angaben der ESTV besteht bezüglich der Beschwerdeführerin mit Wohnsitz in den USA ein ausreichender Verdacht, dass diese als Inhaberin und wirtschaftlich Berechtigte eines «undisclosed (non-W-9) custody accounts» ein fortgesetztes und schweres Steuerdelikt begangen habe (vgl. zum detaillierten Inhalt der Konstellation 2/A/b oben E. 5.3.3). Zu prüfen ist somit, ob der im Amtshilfeersuchen geschilderte Sachverhalt betreffend fortgesetztes und schweres Steuerdelikt ein amtshilfefähiges Verhalten im Sinn des nach Art. 31 VRK auszulegenden massgebenden Anhangs zum Staatsvertrag 10 darstellen kann. Heranzuziehen ist dabei der massgebende englische Text, was sich aus den dem Staatsvertrag 10 angefügten Declarations ergibt (Art. 33 Abs. 1 VRK; vgl. BVGE 2010/7 E. 3.5.5). Sofern möglich, wird jedoch (auch) auf die deutsche Fassung, welche in der Systematischen Sammlung des Bundesrechts veröffentlicht ist (SR 0.672.933.612), abgestellt. Der englische Originaltext wird nur dann beigezogen, wenn die deutsche Übersetzung missverständlich oder ungenau erscheint (der authentische englische Text des Abkommens 09 findet sich beispielsweise unter http://www.bj.admin.ch/content/dam/data/wirtschaft/fallubs/abkommen-e.pdf, letztmals aufgerufen am 15. Juli 2010; jener des Protokolls 10 unter http://www.ejpd.admin.ch/content/dam/data/wirtschaft/fallubs/aenderungsprotokoll-amtshilfeabkommen-e.pdf, letztmals aufgerufen am 15. Juli 2010).

7.2

7.2.1 Weder das DBA-USA 96 noch der Staatsvertrag 10 enthalten explizite Bestimmungen über die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch des IRS zu genügen hat. Ebenso wenig enthält die Vo DBA-USA Ausführungen zu dieser Frage. Der Staatsvertrag 10 hält einzig fest, dass für das vorliegende Amtshilfegesuch keine Namen genannt werden müssen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung können die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe

auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Dies entspricht denn auch ständiger Praxis und scheint angesichts des vergleichbaren Zwecks von Amtshilfe- und Rechtshilfeverfahren auch sachgerecht zu sein. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, diese Rechtsprechung in Frage zu stellen.

Vorliegend sind damit die Voraussetzungen gemäss Art. 29 des Staatsvertrags vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS, SR 0.351.933.6) zu prüfen. Demgemäss ist die ersuchende Behörde zu bezeichnen, welche überdies so weit wie möglich Gegenstand und Art von Untersuchung oder Verfahren sowie eine Beschreibung der wesentlichen behaupteten oder festzustellenden Handlungen, den Grund für die Erforderlichkeit der gewünschten Beweise oder Auskünfte und schliesslich genaue, im Gesetz umschriebene Angaben zur Person, welche vom Verfahren betroffen ist, zu machen hat (Art. 29 Ziff. 1 RVUS). Bei Amtshilfegesuchen betreffend Steuerrecht, sind daher die Steuerart zu nennen sowie die Zeitspanne, auf die sich das Gesuch bezieht. Schliesslich sind die Gründe, auf die sich der Verdacht der Behörde des ersuchenden Staates stützt, zu bezeichnen (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3).

7.2.2 Das Amtshilfegesuch nennt die ersuchende Behörde. Zudem ist es datiert und unterschrieben. Dem Amtshilfegesuch liegen darin beschriebene Handlungen zugrunde, die den hinreichenden Verdacht begründen, es seien Vermögenswerte nicht deklariert worden. Die Umschreibung der Handlung stützt sich auf beiliegende Beweismittel, insbesondere das DPA. Die Zeitperiode, für welche die ESTV um Datenübermittlung ersucht wird, ist genannt. Schliesslich werden die benötigten Dokumente aufgezählt.

7.2.3 Die Nennung des Namens der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person wird im Amtshilfegesuch des IRS vom 31. August 2009 durch die Umschreibung bestimmter Kriterien ersetzt. Diese sind mit dem Text im Anhang zum ursprünglichen Abkommen 09 identisch. Auf die Nennung von Namen bzw. die eindeutige Identifikation («clear identification») der vom Ersuchen betroffenen Personen wird hingegen verzichtet (Anhang zum Staatsvertrag 10 Ziff. 1). Diese Vorschrift ist

für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich (vgl. oben E. 3.1.1, 3.3 und 6.7), weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

7.2.4 Das Amtshilfegesuch des IRS vom 31. August 2009 genügt damit den gesetzlichen Anforderungen und ist zu behandeln.

8.

8.1 Völkerrechtliche Verträge – darunter auch der Staatsvertrag 10 – sind nach den Vorgaben der VRK zu interpretieren (vgl. oben E. 4.6). Den Auslegungselementen Wortlaut, Ziel und Zweck, Treu und Glauben sowie Zusammenhang kommt der gleiche Stellenwert zu. Bevor den einzelnen Bestimmungen im vorliegend relevanten Anhang, insbesondere der Ziff. 2 Bst. A/b, nachgegangen wird, ist in Erinnerung zu rufen, dass Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10 die Lösung eines Souveränitätskonflikts zwischen den Rechtsordnungen der Schweiz und den USA ist (vgl. oben E. 6.5.3). Die Schweiz verpflichtet sich, entgegen ihrer bisherigen Praxis, auch in Fällen von schwerer Steuerhinterziehung Amtshilfe zu leisten, während die USA den Amtshilfeweg zu akzeptieren bereit sind und nicht auf unilaterale Massnahmen zurückgreifen. Aus schweizerischer Sicht war auch von Bedeutung, die ursprüngliche Forderung des IRS, von der UBS AG Daten von 52'000 Kunden zu erhalten, auf die Übergabe von Daten von ungefähr 4'450 Konten zu beschränken. Die Kriterien wurden so gewählt, dass – gemäss Schätzung der Vertragsparteien – ca. 4'450 Konten darunter fallen würden (vgl. Art. 1 Ziff. 1 Staatsvertrag 10). Bezüglich des Auslegungselements des Zusammenhangs ist zu erwähnen, dass die genannten Kriterien die ursprüngliche Zahl von 52'000 Kontoinhabern eingrenzen sollen. Die Vertragsparteien einigten sich auf ein Element, mit dem die Fälle, in denen Amtshilfe zu leisten sein würde, eingeschränkt würden. Nicht beachtet werden können jedoch die tatsächlichen, insbesondere politischen Umstände, unter denen der Staatsvertrag 10 zustande kam. Schliesslich ist festzuhalten, dass die in der VRK genannte Auslegung nach Treu und Glauben einzig Treu und Glauben zwischen den Vertragsparteien betrifft.

8.2 Unter die sogenannte Kategorie 2/A/b fallen gemäss Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 nur natürliche Personen («individuals»), die ihren Wohnsitz in den USA haben. Des Weiteren sind in dieser Kategorie nur Personen betroffen, die zu irgendeinem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008 über sogenannte «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit

accounts» bei der UBS AG verfügten, auf welchem ebenfalls zu irgendeinem Zeitpunkt im entsprechenden Zeitraum mehr als 1 Mio. Franken lagen. Das «und» bzw. «and», welches die beiden Kontoarten im Text miteinander verbindet, ist auslegungsbedürftig.

Aus dem Text selbst ergibt sich nicht, ob das «und» alternativ oder kumulativ auszulegen ist. Da der Text des Amtshilfegesuchs demjenigen des Staatsvertrags 10 folgt, kann hier aber festgehalten werden, dass es nicht Ziel und Zweck des Vertrags ist, Informationen nur bezüglich solcher Kunden der UBS AG auszutauschen, die sowohl über ein Spar- bzw. Einlagekonto als auch über ein Depot verfügten. Das «und» ist folglich alternativ auszulegen. Auch muss es genügen, dass ein Steuerpflichtiger über ein einziges Konto bei der UBS AG verfügte. Zwar sprechen das Amtshilfegesuch und das Abkommen 09 von «accounts», verwenden den Begriff also im Plural, doch erklärt sich dies damit, dass generell von Kunden – auch hier wird der Plural verwendet – die Rede ist, welche Konten bei der UBS AG haben. Für einen einzelnen Kunden genügt, dass er ein einziges Konto hält, bzw. an einem einzigen Konto wirtschaftlich berechtigt ist. Selbstredend kann – bei gegebenen übrigen Voraussetzungen – auch eine Person, die mehrere Konten bei der UBS AG hält oder wirtschaftlich darüber verfügt, unter das Amtshilfegesuch fallen. Schliesslich ist das Wort «undisclosed» nicht nur auf die «custody accounts», sondern auch auf die «banking deposit accounts» zu beziehen.

8.3 Ziff. 2 Bst. A/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 zählt weitere Kriterien auf, die erfüllt sein müssen, damit die ESTV dem IRS Amtshilfe zu leisten hat:

8.3.1 Vom Amtshilfegesuch betroffen sind Personen, die verdächtigt werden, fortgesetzte und schwere Steuerdelikte begangen zu haben, bezüglich derer die Schweiz nach schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis Auskünfte beschaffen kann. Die Vertragsparteien haben sich darauf geeinigt, dass darunter Sachverhalte fallen, bei denen Personen mit Wohnsitz in den USA während dreier aufeinanderfolgender Jahre («a period of at least 3 years») kein sogenanntes Formular W-9 einreichten. Insofern kommt dem soeben genannten Erfordernis (schwere und fortgesetzte Steuerdelikte, für welche die Schweiz gemäss ihren Gesetzen und ihrer Verwaltungspraxis Informationen beschaffen kann) keine eigenständige Bedeutung zu, wird es doch im Folgenden im Vertrag selbst definiert (Art. 31 Abs. 4 VRK).

Entgegen einer in Bezug auf das Abkommen 09 geäusserten Meinung in der Literatur (COTTIER/MATTEOTTI, Abkommen, S. 387) bleibt – zumindest nach dem allein massgeblichen Staatsvertrag 10 – kein Platz mehr zur Prüfung, ob nach rein innerstaatlichem Recht tatsächlich Auskünfte beschafft werden könnten. Die im Vertrag selbst festgehaltene Auslegung der Vertragsparteien betreffend diese Passage ist für das Bundesverwaltungsgericht bindend (Art. 190 BV).

8.3.2 Nachdem bisher der Fokus auf die vom Amtshilfegesuch betroffene Person gerichtet war, betreffen die übrigen Voraussetzungen vor allem die Kontoeigenschaften. Mindestens ein Jahr der Drei-Jahres-Periode, in der kein Formular W-9 eingereicht wurde, muss dabei in die vom Amtshilfegesuch erfasste Zeitperiode fallen. Da dieses die Zeit zwischen 2001 und 2008 erfasst, fällt bezüglich der Nichteinreichung des Formulars W-9 die Zeit von 1999 bis heute in Betracht. Zudem muss auf dem UBS-Konto innerhalb von drei aufeinanderfolgenden Jahren, von denen wiederum mindestens eines vom Amtshilfegesuch erfasst ist, ein Einkommen von mehr als Fr. 100'000.-- generiert worden sein. Die beiden Dreijahresperioden müssen nicht deckungsgleich sein. Dies ergibt sich klar aus dem Wortlaut: Für das zweite Erfordernis wird festgelegt, dass in irgendeiner Drei-Jahres-Periode («any 3-year period») die Einkommensgrenze von Fr. 100'000.-- überschritten sein muss. Auf die vorgenannte Periode wird kein Bezug genommen. Im Gegenteil wird auch für die zweite Periode bestimmt, dass nur eines der Jahre vom Amtshilfeersuchen umfasst sein muss, was unnötig wäre, wenn es sich um die gleiche Periode handeln würde. Das Bundesverwaltungsgericht ist aufgrund von Art. 190 BV an diese Kriterien gebunden, ohne sie auf ihre Sachgerechtigkeit oder Verhältnismässigkeit prüfen zu können.

8.3.3 Schliesslich legt der Anhang des Staatsvertrags 10 fest, was als Einkünfte im Sinn dieses Vertrages zu gelten hat. Es handelt sich um das «Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne» («gross income [interest and dividends] and capital gains»). Als Kapitalgewinne gelten dabei 50% der Bruttoverkaufserlöse («50% of the gross sales proceeds»).

Gemäss Wortlaut des Staatsvertrages 10 stellen die Kapitalgewinne ein Element der Definition von Einkünften dar, welche ihrerseits wiederum der Definition des Begriffs «Fortgesetzte und schwere Steuerdelikte» dienen. Es handelt sich demnach nicht um widerlegbare Such-

kriterien, sondern um objektive Kriterien, die erfüllt sein müssen, damit Amtshilfe geleistet wird, bei ihrem Vorliegen aber im Sinn einer praesumptio iuris et de iure zur Leistung von Amtshilfe auch ausreichen. Die betroffene Person kann sich diesbezüglich nur gegen die Gewährung von Amtshilfe wehren, wenn sie belegen kann, dass die Kriterien in ihrem Fall falsch angewendet wurden oder dass die zahlenmässigen Ergebnisse der ESTV auf Rechenfehlern basieren. Sie kann sich hingegen nicht mit dem Argument wehren, die effektiven Einkünfte wichen von den gemäss den schematischen Vorgaben des Staatsvertrags 10 berechneten ab. Das geht deutlich aus dem Titel im Anhang zum Staatsvertrag 10 hervor, der von Kriterien zur Gewährung von Amtshilfe («Criteria for Granting Assistance») spricht. In Ziff. 2 Bst. A/b steht, dass Einkünfte definiert werden als («revenues are defined as») Bruttoeinkommen und Kapitalgewinne. Mithin handelt es sich um die Definition eines Begriffs, den das Abkommen selbst vornimmt und der von seiner Bedeutung im allgemeinen Sprachgebrauch abweichen kann (vgl. Art. 31 Abs. 4 VRK; vgl. oben E. 4.6.2). Gleiches gilt für die Art der Berechnung der Kapitalgewinne. Gemäss Staatsvertrag 10 werden weder Verluste noch Gebühren von den Gewinnen in Abzug gebracht, was sich schon aus dem im Staatsvertrag 10 gebrauchten Ausdruck «Bruttoverkaufserlöse» («gross sales proceeds») ergibt (Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii des Anhangs zum Staatsvertrag 10). Die von der Beschwerdeführerin zitierten Belegstellen aus seinerzeit erstellten Gutachten, welche nach ihrer Auffassung dafür halten, es seien die effektiven Kapitalgewinne massgeblich, erweisen sich jedenfalls unter dem vorliegend einzig zu beurteilenden Regime des Staatsvertrags 10 als unzutreffend.

Die von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Frage, ob die im Staatsvertrag 10 vorgenommene Definition der Kapitalgewinne sachwidrig sei, erscheint zwar durchaus als nachvollziehbar. Das zuvor Ausgeführte kann nämlich in der Tat dazu führen, dass allenfalls sogar die Daten von Personen zu übermitteln sind, die keine Steuerhinterziehung begangen haben, weil sie real – und eben nicht nach den schematischen Berechnungskriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 – keinen Gewinn gemacht (bzw. kein Einkommen erzielt) oder sogar einen Verlust erlitten haben, sie sich somit nach schweizerischer Lesart bloss einer Verletzung von Verfahrenspflichten schuldig gemacht haben. Allerdings ist es Amts- und im Übrigen auch Rechtshilfeverfahren immanent, dass sich im ersuchenden Staat nach gewährter Amts- (oder Rechts-)hilfe durchgeführten Verfahren ergeben

kann, es liege kein (Steuer-)delikt vor. Zudem ist die Sachgerechtigkeit der von den Vertragsstaaten vereinbarten Kriterien vom Bundesverwaltungsgericht nicht zu hinterfragen: Dieses ist an den Staatsvertrag 10 und an die darin festgelegten Kriterien gebunden (Art. 190 BV). Unter diesen Umständen braucht von Vornherein nicht weiter darauf eingegangen zu werden, dass die ESTV – gemäss Angaben in der Vernehmlassung – offenbar auslegungsweise zur Berechnung der Kapitalgewinne entgegen dem klaren und verbindlichen Wortlaut des Anhangs zum Staatsvertrag 10 unterschiedliche Sätze angewendet hat, da sich dies vorliegend jedenfalls zugunsten der Beschwerdeführerin auswirkte (vgl. freilich BVGE 2007/41 E. 7.4.2).

Die ESTV legte ihren Berechnungen die jeweiligen Tageskurse bzw. Jahrestiefstkurse zugrunde. Das Abkommen schweigt sich über die Art der Umrechnung von Fremdwährung in Schweizer Franken aus. Die ESTV war somit grundsätzlich frei, einen Umrechnungsfaktor zu wählen, so lange dieser nicht willkürlich ist. Bei der Beurteilung dieser Frage ist zu berücksichtigen, dass eine grosse Anzahl Dossiers innerhalb kurzer Zeit zu bearbeiten war. Die Berücksichtigung der jeweiligen Tageskurse bzw. den für die betroffenen Personen in der Regel günstigen Jahrestiefstkursen kann jedenfalls nicht willkürlich sein, sondern wird im Gegenteil selbst strengen Anforderungen an die Währungsumrechnung gerecht. Das Vorgehen entspricht denn auch den gängigen, in verschiedenen schweizerischen Steuergesetzen festgelegten Regeln (vgl. MARTIN KOCHER, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, ASA 78 S. 457 ff., S. 479 ff.). Die ESTV ist bei der Umrechnung somit korrekt vorgegangen.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang schliesslich, dass die betragsmässigen Grenzen nicht an die Person des Kontoinhabers oder des wirtschaftlich Berechtigten anknüpfen, sondern einzig am Konto selbst. Der Staatsvertrag 10 spricht in Ziff. 2 Bst. A/b Ziff. ii des Anhangs klar vom «UBS-Konto» («UBS account»), welches die Einkünfte «erzielte». Daher spielt es keine Rolle, ob am Konto mehrere Personen wirtschaftlich berechtigt waren. Die vom Amtshilfegesuch betroffene Person kann somit eine von möglicherweise mehreren Personen sein, die Kontoinhaber oder am betreffenden Konto wirtschaftlich berechtigt waren.

8.4 Auf die Rüge, es handle sich beim Amtshilfegesuch des IRS vom 31. August 2009 um eine Beweisausforschung (sogenannte «fishing expedition»), da dieses keine Namen, sondern nur Suchkriterien enthält, ist nicht weiter einzugehen. Wie mehrfach bemerkt, ist der Staatsvertrag 10 vom Bundesverwaltungsgericht anzuwenden. Die im Anhang des Staatsvertrags 10 genannten Kriterien sind so präzise, dass zunächst die UBS AG und dann die ESTV in die Lage versetzt wurden, die unter den Staatsvertrag fallenden Personen zu ermitteln. Somit können den Kriterien im Anhang zum Staatsvertrag 10 auch keine faktischen Umsetzungsprobleme entgegen gehalten werden.

9.

9.1 Die Beschwerdeführerin hatte während der fraglichen Zeit, namentlich in den Jahren 2001 bis 2003, ihren Wohnsitz in den USA. Sie war am Konto mit der Stammnummer (...) wirtschaftlich berechtigt. Damit erfüllt die Beschwerdeführerin die an ihrer Person anknüpfenden Voraussetzungen gemäss Staatsvertrag 10.

Gemäss Schlussverfügung der ESTV wurde die Grenze von 1 Mio. Franken am 31. Dezember 2001 überschritten. Das bestreitet die Beschwerdeführerin nicht, sondern benennt den entsprechenden Wert mit umgerechnet (...). Die ESTV errechnete aus den von der UBS AG eingereichten Kontoauszügen einen Wert von (...). In den Kontoauszügen ist ein Wert von (...) angegeben ([Belegstelle]). Gemäss ESTV wurden die massgeblichen Grenzen bezüglich der Einkünfte in den Jahren 2001-2003 überschritten (Kapitalgewinne von (...) und Erträge von (...) [Belegstellen]). Auf die höheren Zahlen, welche sich aus der Beilage der ESTV zur Vernehmlassung ergeben und die diese zur Verdeutlichung dafür beilegte, dass sie die Erträge nur soweit prüfe, bis die im Anhang zum Staatsvertrag 10 genannten Grenzen überschritten seien, tatsächlich aber weit höhere Erträge erzielt worden seien, muss hier nicht eingegangen werden. Auch für das Bundesverwaltungsgericht ist ausreichend, dass die Grenzen gemäss Staatsvertrag 10 überschritten sind, und damit Amtshilfe zu leisten ist. Nicht erheblich ist dabei, um wie viel diese Grenzen überschritten werden. Da sich das Bundesverwaltungsgericht nicht auf die Beilage zur Vernehmlassung der ESTV abstützt, erübrigte es sich, der Beschwerdeführerin – der eine Stellungnahme freistand, worauf sie mit Verfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. Juni 2010 hingewiesen wurde – Frist anzusetzen, um sich zu der ausführlichen Berechnung zu äussern. Aus den Unterlagen ergibt sich, dass die

ESTV die Einnahmen der Beschwerdeführerin gemäss Staatsvertrag 10 korrekt berechnete. Auch die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, es seien der ESTV beispielsweise Rechenfehler unterlaufen. Damit wurden auf dem obengenannten Konto der Beschwerdeführerin die gemäss Staatsvertrag 10 relevanten Grenzen überschritten. Dass die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 25. Juni 2010 eine ausführliche Berechnung beilegte, ändert daran nichts.

Dass der verstorbene Ehemann der Beschwerdeführerin ebenfalls und unabhängig von ihr seinerzeit am gleichen Konto berechtigt war, spielt nach dem oben Gesagten keine Rolle. Die im Staatsvertrag 10 genannten Mindestgrenzen beziehen sich auf das Konto (vgl. oben E. 8.3.3).

Da die Schwellenwerte gemäss Berechnung nach dem Staatsvertrag 10 eindeutig überschritten sind, erübrigt sich eine Rückweisung an die ESTV zur genauen Berechnung, wie dies von der Beschwerdeführerin eventualiter beantragt wurde.

9.2 Im Folgenden ist auf die Rügen der Beschwerdeführerin einzugehen, sofern sie nicht bereits durch das zuvor Gesagte ausdrücklich oder implizit widerlegt worden sind. Was etwa die Rüge betrifft, der Anspruch auf freie richterliche Überprüfung sei verletzt worden, so ist vorab darauf hinzuweisen, dass sich der von der Beschwerdeführerin angerufene Art. 6 Abs. 1 EMRK vorliegend nicht als einschlägig erweist (vgl. oben E. 5.4.2). Nicht ersichtlich ist sodann, inwiefern der Beschwerdeführerin durch die vorläufige Anwendbarkeit des Staatsvertrags 10 eine sachgerechte Anfechtung verunmöglicht und ihr rechtliches Gehör verletzt worden sein sollte. Nicht nachvollziehbar sind des Weiteren die Ausführungen unter dem Titel «Verstoss gegen das Rückwirkungsverbot», wonach durch den Staatsvertrag 10 «offenkundig die gegenseitigen Steuerhoheiten neu abgegrenzt [würden], indem die USA mutmasslich Steuerpflichtige, deren Vermögenswerte in der fraglichen Periode in der Schweiz lagen, nunmehr fiskalisch belasten kann, was den USA zuvor unter dem DBA-USA 96 versagt war».

10.

Demzufolge ist die Beschwerde in ihrem Hauptantrag abzuweisen. Was sodann den Eventualantrag betrifft, wonach die Verfügung aufzuheben und die Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (vgl. oben Sachverhalt Bst. H.), so

begründet die Beschwerdeführerin diesen Antrag nur pauschal mit dem Hinweis, die Berechnung der Kapitalgewinne sei ungenügend dargelegt. Angesichts der konkreten tatsächlichen Umstände (vgl. oben E. 9.1), des klaren Wortlauts der einschlägigen Passagen des Staatsvertrags 10 und des Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. oben E. 1.4), kann in der vorliegenden Konstellation keine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch mangelhafte Begründung erblickt werden. Weitere entsprechende Rügen werden nicht vorgebracht, so dass auf diesen Aspekt aufgrund des im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geltenden gemässigten Rügeprinzips nicht weiter einzugehen ist. Was schliesslich den Subeventualantrag angeht (vgl. oben Sachverhalt Bst. H.), so erweist sich dieser hinsichtlich der Sistierung als gegenstandslos. Abzuweisen ist dieser Antrag dagegen insoweit, als er eine Fristansetzung zur erneuten Stellungnahme beantragt. Wie das Bundesverwaltungsgericht in seiner Zwischenverfügung vom 30. Juni 2010 ausgeführt hat, erachtet es den Sachverhalt als genügend abgeklärt. Angesichts des Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. oben E. 1.4) und der Ausführungen der Beschwerdeführerin in Rz. 85 ff. ihrer Beschwerde zu den ihrer Ansicht nach resultierenden Folgen einer allfälligen Nichtunterstellung des Staatsvertrags 10 unter das Referendum ist auch nicht ersichtlich, weshalb sich unter diesem Aspekt eine neuerliche Frist zur Stellungnahme als nötig erweisen sollte. Die Beschwerde ist mithin vollumfänglich abzuweisen.

11.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 20'000.-- 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 in gleicher Höhe zu verrechnen. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

12.

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. 20'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Susanne Raas

Versand: