Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6639/2010

Urteil vom 21. Juni 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel de Vries Reilingh, Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

X._____ Stiftung, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.

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

B.

Unter Berufung auf das Abkommen 09 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service in Washington, IRS) am 31. August 2009 ein Ersuchen um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Gesuch stützte sich ausdrücklich auf Art. 26 DBA-USA 96, das 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 gemäss dem Anhang des Abkommens 09 betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

Daraufhin schloss der Bundesrat nach weiteren Verhandlungen mit den USA am 31. März 2010 in englischer Sprache ein Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, unterzeichnet in Washington am 19. August 2009 (Änderungsprotokoll Amtshilfeabkommen; am 7. April 2010 im ausserordentlichen Verfahren veröffentlicht, mittlerweile AS 2010 1459, nachfolgend: Protokoll 10). Gemäss Art. 3 Abs. 2 Protokoll 10 ist dieses ab Unterzeichnung und damit ab dem 31. März 2010 vorläufig anwendbar.

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

F.
Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/40) entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.
Das vorliegend betroffene Dossier von A._____, als wirtschaftlich Berechtigtem an der X._____ Stiftung, …, übermittelte die UBS AG der ESTV am 12. Dezember 2009. In ihrer Schlussverfügung vom 2. August 2010 gelangte die ESTV zum Ergebnis, aufgrund der Tatsache, dass für A._____ am 20. April 2010 bereits eine Schlussverfügung betreffend ein anderes Konto (Stammnummer …) erlassen und bereits in jener Schlussverfügung Amtshilfe geleistet worden sei (Dossier …), erübrige sich für das vorliegende betroffene Konto aufgrund der Identität des wirtschaftlich Berechtigten eine Prüfung der Kriterien für die Kategorie 2/B/b.

H.
Mit Eingabe vom 14. September 2010 liess die X._____ Stiftung (Beschwerdeführerin) gegen die erwähnte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV aufzuheben, und es sei dem IRS keine Amtshilfe zu gewähren. Eventualiter sei die Angelegenheit an die ESTV zu neuer Entscheidung zurückzuweisen und dabei sei diese zu verpflichten, die Unterlagen, welche die UBS AG der ESTV herausgegeben habe, an die UBS AG zurückzusenden (oder soweit diese elektronisch erstellt

und/oder übermittelt worden seien, unwiderruflich zu löschen). Ferner sei die UBS AG zu verpflichten, ein Dossier mit originalen Dokumenten ohne jegliche Annotationen, wie diejenigen, die im übermittelten Dossier bestünden, der ESTV herauszugeben, dies jedoch nur, sofern die UBS AG gestützt auf eine Überprüfung des Sachverhalts feststelle, dass die Kontenbeziehung UBS Stammnummer … in eine im Anhang zur Vereinbarung vom 19. August 2009 genannte Kategorie (Ziffer 2/A/a, 2/A/b, 2/B/a, 2/B/b) falle.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragte die Beschwerdeführerin Einsicht in die vorinstanzlichen Akten, wobei ihr eine mindestens 30-tägige Nachfrist zur Ergänzung der Beschwerde und insbesondere zur Nachreichung von Beweismitteln anzusetzen sei.

I.
Mit Zwischenverfügung vom 20. September 2010 gewährte das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin u.a. eine Nachfrist bis zum 12. Oktober 2010 zur allfälligen Ergänzung der Beschwerdebegründung samt Nachreichung von Beweismitteln nach Aktenkenntnis.

J.
Mit Beschwerdeergänzung vom 12. Oktober 2010 hielt die Beschwerdeführerin an ihren bereits im Rahmen der Beschwerde gestellten Anträgen fest (vgl. Bst. H). Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, die Schwellenwerte seien nicht erreicht, des weiteren habe sie weder die Möglichkeit zur Einreichung der FBAR-Erklärung gehabt noch liege eine wirtschaftliche Alleinberechtigung vor.

K.
In ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2010 beantragte die ESTV die Gutheissung der Beschwerde in dem Sinn, dass die angefochtene Verfügung aufgehoben und die Sache an sie zurückgewiesen werde zum Erlass einer neuen Verfügung "(nachdem der wirtschaftlich Berechtigte, Hr. A._____, korrekt ins Verfahren einbezogen wurde)". In der Begründung gab sie an, die angefochtene Verfügung habe Herrn A._____ aufgrund einer falschen Adresse nicht zugestellt werden können. Mangels gültiger Eröffnung gegenüber Letztgenanntem könne die Verfügung nicht in Rechtskraft erwachsen. Sie (die ESTV) werde deshalb auf jeden Fall, nachdem Herrn A._____ die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt worden sei, eine neue Verfügung erlassen

müssen. Unter diesen Umständen wäre – so die Ansicht der ESTV – die materielle Behandlung der vorliegenden Beschwerde im jetzigen Zeitpunkt verfrüht.

L.
Mit Stellungnahme zur vorerwähnten Vernehmlassung der ESTV beantragte die Beschwerdeführerin am 17. November 2010, die Beschwerde sei gutzuheissen und es sei in der Sache zu entscheiden. Eine Rückweisung an die Vorinstanz solle nur dann erfolgen, wenn das Gericht zum Schluss käme, dass die erhobenen materiellen Rügen die Gewährung der Amtshilfe nicht ohnehin ausschliessen würden. In ihrer Begründung beruft sich die Beschwerdeführerin insbesondere auf den Vorrang des reformatorischen Urteils, der auf Überlegungen der Prozessökonomie beruhe und sicher stelle, dass das Verfahren nicht unnötig in die Länge gezogen werde. Eine Korrektur des Verfahrensmangels, indem keine Möglichkeit zur Einreichung von FBAR-Erklärungen bestanden habe, ändere nichts an der Tatsache, dass im vorliegenden Verfahren die Schwellenwerte für die Gewährung der Amtshilfe (gemäss Staatsvertrag 10) offensichtlich nicht erfüllt seien. Dem Bundesverwaltungsgericht sei es daher möglich, im vorliegenden Fall einen materiellen Entscheid zu treffen und das Verfahren abzuschliessen. Eine Rückweisung an die Vorinstanz liesse sich – so die Beschwerdeführerin abschliessend – einzig dann rechtfertigen, wenn das Gericht zum Schluss käme, dass die erhobenen materiellen Rügen die Gewährung der Amtshilfe nicht ohnehin ausschliessen würden, was nicht zu erwarten sei.

M.
Nach entsprechender Aufforderung durch das Bundesverwaltungsgericht äusserte sich die ESTV im Rahmen einer zweiten Vernehmlassung am 10. Dezember 2010 erstmals (auch) in materieller Hinsicht zur Beschwerde. Dabei hielt sie (aus näher dargelegten Gründen) an ihrem Antrag gemäss der ersten Vernehmlassung (oben Bst. K) vollumfänglich fest. In der Schlussverfügung seien die Schwellenwerte nicht geprüft worden, da dies aufgrund der dargelegten Argumentation nicht erforderlich gewesen sei. Es sei aber auf einen Blick ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin für die Behauptung, die Schwellenwerte würden nicht erreicht, die erzielten Kapitalgewinne ausser Acht lasse.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit

entscheidwesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

1.2. Die Beschwerdeführerin erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Die Beschwerde wurde im Übrigen form- und fristgemäss eingereicht.

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

Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.5). Anstelle eines Entscheids in der Sache selbst kann das Bundesverwaltungsgericht die Streitsache auch mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Bei der Wahl zwischen diesen beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein

weiter Ermessensspielraum zu (BGE 131 V 407 E. 2.1.1). Zu einer Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhalts durch die Vorinstanz, wenn sich das Versäumte nicht ohne eine aufwändige Beweiserhebung nachholen lässt. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-122/2010 vom 24. Dezember 2010 E. 1.3).

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

Gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesbeschlusses vom 22. Juni 1951 über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (SR 672.2) ist der Bundesrat zuständig, das Verfahren zu regeln, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgen ist. In Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA gestützt auf Art. 26 DBA-USA 96 hat der Bundesrat diese Aufgabe mit Erlass der Vo DBA-USA wahrgenommen. An der dort festgeschriebenen Verfahrensordnung

ändert der Staatsvertrag 10 grundsätzlich nichts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2, A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 und E. 6.2.2). Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein begründeter Tatverdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilferichters, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1, 128 II 407 E. 5.2.1, 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

In der Folge obliegt es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Gelingt ihm dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2; THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 389). Dies setzt voraus, dass der vom Amtshilfeverfahren Betroffene unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringt, dass er zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden ist. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersuchungshandlungen vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.5 und A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2).

2.

2.1. Eine allfällige Nichtigkeit einer Verfügung einer unteren Instanz ist von Amtes wegen zu beachten. Eine in diesem Sinn nichtige Verfügung ist auch ohne förmliche Anfechtung von ihrem Erlass an absolut unwirksam, weshalb die Nichtigkeit von jedermann jederzeit geltend gemacht werden kann. Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und nur ausnahmsweise nichtig. Nichtig ist eine Verfügung nach der so genannten Evidenztheorie nur dann, wenn sie einen besonders schweren Mangel aufweist, der Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (BGE 132 II 342 E. 2.1, 129 I 361 E. 2.1; BVGE 2008/8 E. 6.2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 956; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 13-15; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, 3. Aufl., Bern 2011, Ziff. 2.3.3.2 ff., S. 364 ff.). Schwere Verfahrensfehler, wie die Unzuständigkeit der verfügenden Behörde, sind Nichtigkeitsgründe (BGE 132 II 21 E. 3.1, 129 I 361 E. 2.1, 122 I 97 E. 3a/aa, 116 Ia 215 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 1C_280/2010 vom 16. September 2010 E. 3.1; BVGE 2008/59 E. 4.2, 2008/8 E. 6.2; zum ganzen Absatz auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.1).

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

alle Entscheide, deren Ausführung schwer gegen die Rechtsordnung verstossen würde. Nichtig, bzw. wohl besser: (noch) nicht-existent, ist ein Entscheid schliesslich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch, wenn der Betroffene von einer Entscheidung mangels Eröffnung gar nichts weiss bzw. wenn er gar keine Gelegenheit erhalten hat, an einem gegen ihn laufenden Verfahren teilzunehmen (BGE 129 I 361 E. 2.1; MOOR/ POLTIER, a.a.O., Ziff. 2.3.4.4, S. 374). Abgesehen von diesen schweren, die Nichtigkeit nach sich ziehenden Fällen, sind Rechtsprechungsakte nur anfechtbar (HABSCHEID, a.a.O., N 455, S. 257). Diese Grundsätze sind gleichermassen im Strafprozessrecht anwendbar (Urteil des Bundesgerichts 6B_860/2008 vom 10. Juli 2009 E. 2.2; ROBERT HAUSER/ERHARD SCHWERI/KARL HARTMANN, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Aufl., Basel/Genf/München 2005, § 101 N 20 ff., insb. N 23, S. 497) und es ist kein Grund ersichtlich, sie nicht auf das öffentliche Recht zu übertragen (zum ganzen Absatz auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 2.2.2 und A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.2).

Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist ex tunc sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich (BGE 132 II 342 E. 2.3, 129 I 361 E. 2.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 955). Sie kann aufgrund ihrer fehlenden Rechtswirkung auch nicht Anfechtungsobjekt einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde sein. Auf die Beschwerde gegen eine nichtige Verfügung ist daher nicht einzutreten, jedoch ist die Nichtigkeit im Dispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; BVGE 2008/59 E. 4.3; zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6406/2010 vom 15. April 2011 E. 2.2.3 mit Hinweisen).

3.

3.1. Unter dem Titel "Rechte der betroffenen Person" bestimmt Art. 20e Abs. 1 Vo DBA-USA, dass die ESTV die an den Informationsinhaber gerichtete Verfügung sowie eine Kopie des Ersuchens der amerikanischen Behörde (soweit darin nicht ausdrücklich die Geheimhaltung verlangt wird) auch der betroffenen Person, die einen schweizerischen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hat, eröffnet. Sofern die betroffene Person keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hat, ist die Eröffnung von der zuständigen amerikanischen Behörde nach amerikanischem Recht vorzunehmen. Gleichzeitig setzt die ESTV der Person eine Frist zur Zustimmung zum Informationsaustausch oder zur Bestellung eines

Zustellungsbevollmächtigten an (Art. 20e Abs. 2 Vo DBA-USA). Gemäss Art. 20e Abs. 3 Vo DBA-USA kann sich die vom Amtshilfeverfahren betroffene Person am vorinstanzlichen Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen.

3.2. Letztere Regelung entspricht auch dem in Art. 29 Abs. 2 BV festgehaltenen und in den Art. 26-33 VwVG exemplarisch konkretisierten Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs, wonach Parteien ein Recht haben, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren sich vor Erlass eines belastenden Entscheids zur Sache zu äussern, Begehren zu stellen und Einblick in die Akten zu erhalten (BGE 135 II 286 E. 5.1, 132 II 485 E. 3.2; BVGE 2009/36 E. 7.1). Der Gehörsanspruch ist gemäss ständiger Rechtsprechung formeller Natur mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt. Es kommt somit nicht darauf an, ob die Anhörung im konkreten Fall für den Ausgang der materiellen Streitentscheidung von Bedeutung ist, d.h. die Behörde zu einer Änderung ihres Entscheides veranlasst wird oder nicht (zum ganzen statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6418/2010 vom 24. März 2011 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen). Nach Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts in Amtshilfeangelegenheiten kann indessen die Rüge der Gehörsverletzung stets nur durch die von dieser behaupteterweise betroffenen Person geltend gemacht werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6302/2010 vom 28. März 2011 E. 5.3; vgl. auch A-7011/2010 vom 19. Mai 2011 E. 1.4).

4.

4.1. Laut Verfügung der ESTV kann den eingereichten Bankunterlagen entnommen werden, dass A._____, …, USA, an der Bankbeziehung mit Stammnummer …, die auf den Namen der Beschwerdeführerin gelautet habe, wirtschaftlich berechtigt gewesen sei. Aufgrund der Tatsache, dass für ihn am 20. April 2010 bereits eine Schlussverfügung betreffend ein anderes Konto (Stammnummer …) erlassen und bereits in jener Schlussverfügung Amtshilfe geleistet worden sei (D3.US.64.2/174-02193), erübrige sich für das vorliegende Konto aufgrund der Identität des wirtschaftlich Berechtigten eine Prüfung der Kriterien für die Kategorie 2/B/b.

4.2. Die Beschwerdeführerin rügt unter anderem die "äusserst knappe" Begründung durch die ESTV. Deren "Pauschalbegründung" erfülle die

minimalsten Anforderungen an eine Amtshilfeverfügung nicht, zumal die staatsvertraglichen Kriterien in jedem einzelnen Fall geprüft werden und – für die Gewährung der Amtshilfe – im jeweiligen Einzelfall erfüllt sein müssten. Dass in einem anderen Verfahren gegen eine Person mit gleichem Namen aber anderer Adresse bereits Amtshilfe geleistet worden sei, bedeute noch nicht, dass auch im vorliegenden Verfahren Amtshilfe geleistet werden dürfe.

4.3. Die ESTV räumt in ihrer Vernehmlassung ein, A._____ gegenüber habe die (auch) die Beschwerdeführerin betreffende Verfügung nicht zugestellt und damit nicht gültig eröffnet werden können. Die Beschwerde sei deshalb teilweise gutzuheissen und die Streitsache an sie zurückzuweisen (oben Bst. K).

4.4. Konnte eine Verfügung – wie vorliegend eingestandenermassen – nicht gültig eröffnet werden, so ist sie nicht existent und vermag keine Rechtsfolgen zu zeitigen (vgl. oben E. 2.2). Schon aufgrund dieses Umstandes kann dem Ansinnen der Beschwerdeführerin auf Erlass eines reformatorischen Entscheids nicht statt gegeben werden. Dies wäre auch nicht anders, wenn man von einer bloss mangelhaften Zustellung der die Amtshilfe gewährenden Verfügung der ESTV ausgehen wollte. Eine solche gälte nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts in Amtshilfeangelegenheiten nämlich als Verletzung des rechtlichen Gehörs und führte – sofern zulässigerweise geltend gemacht (oben E. 3.2), was vorliegend nicht weiter zu behandeln ist – zur Rückweisung der Streitsache in das vorinstanzliche Verfahren (statt aller Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3973/2010 vom 29. November 2010, A-4230/2010 vom 27. Oktober 2010). Dazu ist schliesslich anzumerken, dass es ohnehin nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts (als einziger Gerichtsinstanz) sein könnte, zu der von der Beschwerdeführerin aufgeworfenen und von der ESTV im angefochtenen Entscheid aufgrund ihrer Argumentation (E. 4.1) konsequenterweise nicht beantworteten Frage, ob die relevanten Schwellenwerte gemäss der Kategorie 2/B/b des Anhangs zum Staatsvertrag 10 überschritten seien (vgl. zu den Ausführungen der ESTV in der Duplik oben Bst. M), erstmals und anstelle der ESTV – den Anforderungen an die Begründungspflicht genügende – Ausführungen zu machen.

4.5. Damit bleibt festzuhalten, dass die Schlussverfügung der ESTV vom 2. August 2010 mangels Eröffnung nichtig ist. Aufgrund einer nichtigen

Schlussverfügung kann auch keine Amtshilfe geleistet werden. Da gegen eine nichtige Verfügung mangels Anfechtungsobjekt keine Beschwerde geführt werden kann, ist auf die vorliegende Beschwerde nicht einzutreten, jedoch ist die Nichtigkeit der genannten Schlussverfügung im Dispositiv festzustellen. Unter diesen Umständen ist auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht einzugehen.

5.

5.1. In der Regel werden die Verfahrenskosten bei einem Nichteintreten der beschwerdeführenden Partei auferlegt und es wird von der Zusprechung einer Parteientschädigung abgesehen. Da vorliegend die Nichtigkeit jedoch nur aufgrund einer Beschwerde festgestellt werden konnte, die Beschwerdeführerin an der Feststellung der Nichtigkeit ein Interesse hatte und ausserdem dieser Entscheid im Ergebnis für sie die gleichen Folgen zeitigt wie eine Rückweisung wegen Gehörsverletzung, rechtfertigt es sich, analog die Bestimmungen über die Kosten- und Entschädigungsfolgen bei Gegenstandslosigkeit von Verfahren anzuwenden (vgl. etwa bereits Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6289/2010 vom 4. Februar 2010 E. 4).

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

5.3. Damit die Nichtigkeit der Schlussverfügung der ESTV vom 2. August 2010 festgestellt werden konnte, musste die Beschwerdeführerin die vorliegende Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht anheben. Das Verfahren wurde somit wegen des Verhaltens der Vorinstanz notwendig, deren Verfügung mangels rechtgenügender Eröffnung als nichtig zu betrachten ist. Ihr können jedoch keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der Beschwerdeführerin sind nach dem Gesagten ebenfalls keine Kosten aufzuerlegen. Damit sind keine Verfahrenskosten zu erheben. Der Kostenvorschuss ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

5.4. Da sich die Beschwerde als gerechtfertigt erweist – nur so konnte die Nichtigkeit der Schlussverfügung festgestellt werden –, ist der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zuzusprechen, welche gemäss Art. 6 ff. VGKE festzusetzen ist. Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes erachtet das Bundesverwaltungsgericht eine Entschädigung von Fr. 10'000.-- als angemessen.

6.
Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

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

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 20'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Diese wir ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

4.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 10'000.-- zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Keita Mutombo

Versand: