Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1463/2016

Urteil vom 22. September 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marie-Chantal May Canellas, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

A._____**,** (…),
vertreten durch (…),
(…),
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz,

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-US).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 16. Juli 2008 richtete die Steuerbehörde der USA, der Internal Revenue Service (nachfolgend: IRS), ein Amtshilfeersuchen an die Schweiz, in dem sie um Herausgabe der Namen von Kunden einer schweizerischen Bank ersuchte, welche verdächtigt wurden, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. In der Folge gerieten immer mehr Banken in den Verdacht, ihren Kunden bei der Umgehung US-amerikanischer Steuervorschriften geholfen zu haben. Seither versuchen die Schweiz und die USA einen Weg zu finden, der unter Wahrung der rechtlichen Vorschriften sowohl der Schweiz als auch der USA den betroffenen Banken eine Möglichkeit gibt, diese Vergangenheit zu bereinigen. Die betroffenen Banken können sich nämlich in den USA grundsätzlich nur dann einer Strafklage entziehen, wenn sie mit den Strafbehörden kooperieren und Daten ihrer Kunden herausgeben, während das schweizerische Recht diese Herausgabe von Kundendaten gerade untersagt.

A.b Am 29. August 2013 unterzeichneten das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) und das amerikanische Justizdepartement (Department of Justice, DoJ) eine gemeinsame Erklärung («Joint Statement») (die deutsche Version findet sich im Internet unter: http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/31813.pdf; die englische unter: http://www.justice.gov/iso/opa/resources/753201382916464466 4074.pdf; beide letztmals besucht am 22. September 2016). In dieser Erklärung weisen die beiden Länder auf das Programm für schweizerische Banken (nachfolgend: Bankenprogramm) hin, welches die USA den Banken, die unversteuerte Konten von in den USA steuerpflichtigen Personen führten, zur Regulierung dieses Verhaltens zur Verfügung stellten.

A.c Die Bank B._____ (nachfolgend: Bank B._____) nimmt an diesem Programm teil und hat der Steuerbehörde der USA, dem IRS entsprechende Informationen übermittelt.

B.

B.a Am 3. Juni 2015 stellte der IRS ein Amtshilfeersuchen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Dieses stützte sich auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61, DBA-USA 96) und das dazugehörige Protokoll (ebenfalls unter SR 0.672.933.61) ab. Das Ersuchen betraf ein Konto, das als

«Konto***1» (Kontonummer […]; nachfolgend: «Konto***1») bezeichnet war und welches sich bei der Bank B._____ befinde. Der IRS ersuchte darum, ihm die US-steuerpflichtigen Personen zu nennen, die in der Steuerperiode vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 eine Zeichnungs- oder ähnliche Berechtigung an diesem Konto hatten oder daran wirtschaftlich berechtigt gewesen seien.

B.b Im Amtshilfeersuchen beschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

Die Bank B._____ nehme als Bank der Kategorie 2 beim «Program for Non-Prosecution Agreements or Non-Target Letters for Swiss Banks» (dem Bankenprogramm) teil, habe eine Bewilligung gemäss Musterverfügung vom 3. Juli 2013 erhalten und dürfe somit Informationen an das DoJ preisgeben. Voraussetzung für ein «Non-Prosecution Agreement» sei, dass die Bank den Vereinigten Staaten von Amerika alle notwendigen Informationen zukommen lasse, um Amtshilfeersuchen betreffend Kontoinformationen formulieren zu können.

In diesem Zusammenhang habe sich ergeben, dass die Bank B._____ gegen das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene «Qualified Intermediary Withholding Agreement» (nachfolgend: QI-Agreement) verstossen habe. Danach hätten Einkünfte aus US-Quellen sowie gewisse andere Beträge, die an Kontoinhaber bezahlt werden, von denen bekannt oder zu vermuten ist, dass es sich dabei um US-Personen handelt, mittels Formular 1099 dem IRS zu melden und/oder von diesen Einkünften die «backup withholding tax» einzubehalten. Die Bank B._____ hätte die Identität, die Nationalität sowie den Wohnsitz seiner Kontoinhaber verifizieren müssen (mittels eines IRS Formulars W-8BEN bzw. eines zugelassenen Ersatzformulars, mittels eines IRS Formulars W-9 oder mittels der in den Anhängen zum QI-Agreement umschriebenen Dokumentation). Ungeachtet der aus diesem Abkommen fliessenden Verpflichtungen habe die Bank B._____ dem IRS für das vorliegende «Konto***1» keine steuerpflichtigen Einkünfte mittels IRS Formular gemeldet.

Konkret zeichne sich das «Konto***1» durch die folgenden Charakteristika aus:

- Es sei am (…) eröffnet und am (…) saldiert worden.
- Es sei von einer privaten Investmentgesellschaft mit Sitz (…) gehalten worden.
- Das in den Kontounterlagen enthaltene Formular A hätte einen US-Bürger als wirtschaftlich Berechtigten ausgewiesen. Der US-ame-

rikanische wirtschaftlich Berechtigte hatte keine Handlungsvollmacht über das Konto. Zwei nicht US-amerikanische Personen hatten die Handlungsvollmacht über das Konto.

- In einem auf den (…) datierten Brief bestätige einer der Handlungsbevollmächtigten, dass der Ehemann der US-amerikanischen wirtschaftlich Berechtigten, welcher US-Bürger mit US-Adresse war, «is authorized to receive information about the account […] and discuss the investments to be made». Weil der Ehemann durch das Konto begünstigt werde, habe die Bank den Ehemann als einen versteckten US-amerikanischen wirtschaftlich Berechtigten identifiziert.
- In dem Konto seien US-Wertschriften gehalten worden.
- Auf Konto seien in der relevanten Zeitperiode maximal USD (…) gelegen.
- Es habe kein Formular W-9 bei der Bank für dieses Konto gegeben und die Bank habe die Formulare 1099 nicht eingereicht.
- Es habe kein Formular W-8BEN bei der Bank für dieses Konto gegeben.
- Im (…) habe die US-amerikanische wirtschaftlich Berechtigte die Bank instruiert, vier (4) Checks von je USD (…) auszustellen. Zwei (2) dieser Checks seien für den Ehemann der US-amerikanischen wirtschaftlich Berechtigten ausgestellt worden und zwei andere Verwandte hätten jeweils je einen Check von USD (…) erhalten.
- Im (…) habe der nicht US-amerikanische Handlungsbevollmächtigte die Bank instruiert, vier (4) Checks von Total USD (…) für den Ehemann der US-amerikanischen wirtschaftlich Berechtigten auszustellen.
- Bei der Schliessung des Kontos stellte die Bank zehn (10) Checks von Total USD (…) zugunsten des Ehemanns der US-amerikanischen wirtschaftlich Berechtigten aus und zahlte ca. USD (…) in Vermögenswerte auf ein Konto («entity account») einer ausländischen Drittbank.

Gestützt auf diese Charakteristika hege der IRS den Verdacht, dass die am Konto wirtschaftlich berechtigten US-Personen unter Mithilfe der Bank B._____ auf betrügerische Weise eine Domizilgesellschaft benutzt haben und, als Teil eines Lügengebäudes und um die US-Steuerbehörde zu täuschen, Dokumente erstellt haben, die den Inhaber des Kontos auf arglistige Weise unwahr wiedergeben würden; dies in der Absicht US-Gesetze zu verletzen. Der IRS nennt im Amtshilfeersuchen zudem die anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Diese betrügerische Konstellation habe eine illegale und substantielle Verkürzung des Steuerbetrags für erzielte Einkünfte oder Gewinne im Zusammenhang mit US- oder anderen Investitionen zur Folge gehabt. Zusammengefasst gehe der IRS davon aus, dass die Subjekte des Amtshilfeersuchens Verhaltensweisen an den Tag gelegt hätten, die als «Betrugsdelikte und dergleichen» zu werten seien.

Für die Zwecke des Amtshilfeersuchens sei jedes Rechtssubjekt oder jedes Gebilde, das nach dem Recht irgendeiner Jurisdiktion (einschliesslich

den USA) organisiert sei und gemäss der schweizerischen Geldwäschereigesetzgebung als Domizilgesellschaft behandelt werde, als solche zu erachten. Dazu würden auch Personengesellschaften und jedes andere Rechtssubjekt gehören, für die oder für das die Bank ein Formular A (oder eine gleichwertige Dokumentation) erhalten habe. Es sei dann von einem Konto einer Domizilgesellschaft mit einer wirtschaftlich berechtigten US-Person auszugehen, wenn ein Formular A (oder eine gleichwertige Dokumentation) angebe, dass das Konto eine wirtschaftlich berechtigte US-Person aufweise.

Dieser Verdacht stütze sich auf die Qualifikation des Kontos durch die Bank B._____ im Rahmen des Programms, auf unter dem Programm erhaltene Informationen, insbesondere zu anderen Konten und dem grenzüberschreitenden Geschäft der Bank, sowie auf öffentlich zugängliche Informationen betreffend die Bank B._____.

B.c Der IRS ersucht für die Steuerperioden vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009 um diverse Bankunterlagen.

B.d Der IRS erklärt, dass das Amtshilfeersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis der USA entspreche, so dass er diese Informationen, wenn sie sich in seiner Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung seines Rechts oder im ordentlichen Rahmen seiner Verwaltungspraxis erhalten könnte. Der IRS erklärt weiter ausdrücklich, dass die USA die nach ihrem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hätten.

C.
In der Folge forderte die ESTV die Bank B._____ gestützt auf Art. 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) am 8. Juni 2015 dazu auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und die im Ausland ansässigen betroffenen Personen sowie die beschwerdeberechtigte Person über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen.

D.
Die Bank B._____ kam der Aufforderung der ESTV in Bezug auf die Zustellung der ersuchten Bankunterlagen nach und konnte die beschwerdeberechtigte Person am 19. Juni 2015 sowie die betroffenen Personen am 30. Juni 2015 über das Amtshilfeverfahren informieren.

E.
Nachdem der in den USA tätige Rechtsvertreter der betroffenen Personen der ESTV mitteilte, dass er von diesen mit der Wahrung der Interessen beauftragt worden sei, forderte ihn die ESTV auf, eine zustellungsbevollmächtigte Person in der Schweiz zu bestimmen. Am 10. Juli 2015 teilte sodann der in der Schweiz ansässige Rechtsvertreter unter Vorweis einer gültigen Vollmacht der ESTV mit, dass seine Kanzlei fortan als Zustellungsbevollmächtigte zu betrachten und mit der Interessenwahrung der betroffenen Personen beauftragt worden sei und ersuchte gleichentags um Akteneinsicht. Diese wurde am 21. Juli 2015 gewährt, indem man ihm eine Zusammenfassung des Ersuchens in Form eines Auszugs und die zur Übermittlung an den IRS beabsichtigten Bankunterlagen als Beilage zukommen liess. Zudem setzte man eine Frist von zehn Tagen zur Einreichung einer Stellungnahme, welche innert erstreckter Frist am 24. August 2015 einging. In dieser sowie der Stellungnahme vom 26. November 2015 beantragte die beauftragte Rechtsanwältin, die Amtshilfe sei zu verweigern.

F.
In ihrer Schlussverfügung vom 2. Februar 2016 kam die ESTV zum Schluss, dem IRS sei die Amtshilfe betreffend A._____ zu gewähren, für ihren Ehemann jedoch zu verweigern, da sich keine wirtschaftliche Berechtigung des letzteren an den Vermögenswerten ausmachen lasse.

G.
Mit Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht vom 4. März 2016 beantragt A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin), die Dispositiv-Ziff. 1, 3 und 4 der Schlussverfügung der ESTV vom 2. Februar 2016 seien aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern. Eventualiter sei die amtshilfeweise Übermittlung der freigegebenen Aktenstücke davon abhängig zu machen, dass der IRS vorab eine schriftliche und rechtlich bindende Zusicherung abgebe, die übermittelten Unterlagen und Informationen ausschliesslich im Verfahren die Beschwerdeführerin im Sinne des Tatbestands gemäss Amtshilfegesuch zu verwenden – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

H.
In ihrer Vernehmlassung vom 18. April 2016 beantragt die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz oder ESTV) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

I.
Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Das StAhiG hält fest, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Die Beschwerdeführerin erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG (vgl. in diesem Sinn letztlich auch BGE 139 II 404 E. 2.1 und 2.3 sowie die in BGE 139 II 451 nicht publizierte E. 1.4 des Urteils des BGer 2C_511/2013 vom 27. August 2013). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1146 ff.;

PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 Rz. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.

2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 BV. Er umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. HÄFELIN et al., a.a.O., Rz. 1002 ff.). Dazu zählt auch die Pflicht der Behörde, alle vorgebrachten rechtserheblichen Anträge zu prüfen und ihren Entscheid ausreichend zu begründen (vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG; statt vieler: BGE 126 I 97 E. 2; Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 2.1, mit weiteren Hinweisen).

2.2 Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten und auch die Rechtsmittelbehörde sich mit dem Entscheid auseinandersetzen kann. Dies ist nur möglich, wenn sich beide über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Die Gerichtspraxis verlangt nicht, dass sich eine verfügende Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzt (BGE 141 III 28 E. 3.2.4). So kann auch der Verweis auf Aktenstücke genügen (BGE 140 II 262 E. 6.2). Erforderlich ist aber stets eine Auseinandersetzung mit dem konkret zu beurteilenden Sachverhalt. Erwägungen allgemeiner Art ohne Bezugnahme auf den Einzelfall genügen nicht (BGE 136 I 229 E. 5.2; BVGE 2010/35 E. 4.1.2; vgl. auch HÄFELIN et al., a.a.O., Rz. 1070 ff.; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, 1998, S. 22 ff.). Der Gehörsanspruch ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (vgl. statt vieler: BGE 135 I 187 E. 2.2; zum Ganzen Abschnitt: Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 2.2).

2.3 Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe ihre eidesstattliche Erklärung ohne Angabe eines einzigen Grundes als widersprüchlich, nicht glaubhaft und als Schutzbehauptung qualifiziert und sei so ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen und verfalle in reine Willkür. Überdies sei die Begründungspflicht auch dadurch verletzt worden, dass durch die

Vorinstanz nicht dargelegt worden sei, inwiefern die genannten Bezüge mittels der referenzierten Checks «offensichtlich nicht im Zweck/Interesse der Gesellschaft» gelegen haben sollen bzw. nicht «im Rahmen gesellschaftlicher Gepflogenheiten erfolgt» sein sollen. Durch dieses Vorgehen verunmögliche die Vorinstanz der Beschwerdeführerin, fundierte Entgegnungen anzubringen.

2.4 Dadurch dass die Vorinstanz die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin nicht teilt, liegt keine Gehörsverletzung vor. Die Vorinstanz hat in ihrer Schlussverfügung und hernach in ihrer Vernehmlassung dargelegt, weshalb sie die eidesstattliche Erklärung der Beschwerdeführerin als widersprüchlich bzw. nicht glaubhaft erachte. Dies insbesondere daher, weil der Vater der Beschwerdeführerin diese einerseits gelegentlich mit der Unterstützung bei finanziellen Angelegenheiten betraut haben soll (und er ihr diese [bei Unvermögen] als erfolgreicher Geschäftsmann wohl kaum anvertraut hätte), sie aber andererseits aus Respekt vor dem Vater jedes ihr vorgelegte Dokument unterschrieben hätte, ohne Fragen zu stellen. Weiter würden sich aus den Akten keine Hinweise entnehmen lassen, dass den Anweisungen der Beschwerdeführerin zur Ausstellung der Checks eine Instruktion des Vaters vorangegangen wäre. Überdies sei kein Grund ersichtlich, weshalb der Vater der Beschwerdeführerin auf seine nicht zeichnungsberechtigte Tochter zurückgreifen und nicht die ordentlich bevollmächtigten bzw. organschaftlich eingesetzten Vertreter damit hätte betrauen sollen. In ihrer Schlussverfügung bzw. Vernehmlassung schildert die Vorinstanz zudem, weshalb sie der Ansicht ist, dass das «Spiel der Gesellschaft» nicht gespielt wurde. Einerseits seien die Checks zumindest teilweise mutmasslich auf Familienangehörige ausgestellt worden, wobei aus den Bankunterlagen kein rechtsgeschäftlicher Grund für diese Geldflüsse hervorgehe bzw. keine Gegenleistung ersichtlich sei. Hieraus ergebe sich ohne weiteres der begründete Verdacht, dass diese Bezüge privaten Bedürfnissen dienen sollten. Die Vorinstanz hat somit rechtsgenügend dargelegt, weshalb sie zu den von ihr gezogenen Schlüssen gelangt ist und hat damit ihre Begründungspflicht nicht verletzt.

3.

3.1 Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den USA ist Art. 26 DBA-USA 96. Demnach tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens oder «für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen,

die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben» (Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96). Da das US-Steuerrecht den für die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, wird in Ziff. 10 des gleichzeitig mit dem DBA-USA 96 vereinbarten Protokolls 96 zum Abkommen der Begriff des Steuerbetrugs im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen umschrieben (vgl. dazu E. 5.2; BGE 139 II 404 E. 9.3 mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997, BBl 1997 II 1099; Urteile des BVGer A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 4.1, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 3.1.1, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 3.1.1, A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3).

3.2 Bei den gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 unter das Abkommen fallenden Steuern handelt es sich um Einkommenssteuern (Art. 2 Ziff. 1 DBA-USA 96), wobei in den USA insbesondere die Bundeseinkommensteuern in Betracht kommen (Art. 2 Ziff. 2 Bst. b DBA-USA 96). Ebenfalls dazu gehört die sog. «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird. Die zuständige Behörde eines Vertragsstaates erteilt auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten (Art. 26 Ziff. 1 Bst. a und b DBA-USA 96; ausführlich dazu: Urteile des BGer 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3 und 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a).

4.

4.1 Die ESTV nimmt bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung i.S.v. Art. 6 StAhiG vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 i.V.m. Ziff. 10 des Protokolls 96 bzw. Art. 6 StAhiG glaubhaft gemacht worden sind. In diesem Verfahrensstadium der prima-facie-Vorprüfung hat die ESTV bezüglich Anfragen aus den USA noch nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Informationsaustausches erfüllt sind oder nicht (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 4.1).

4.2 Die ESTV hat sich erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 17 StAhiG zur Frage zu äussern, ob ein begründeter Verdacht auf ein Betrugsdelikt im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 vorliegt und ob die von den

US-Steuerbehörden genannten Sachverhaltselemente und Daten tatsächlich hinreichend bestimmt sind, um nach schweizerischem Recht als Recht des ersuchten Vertragsstaates die angeforderten Daten zu beschaffen und letztlich zu einem Informationsaustausch zu schreiten. Nicht abzuklären hat sie, ob die vorgeworfenen Taten tatsächlich begangen wurden. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des BVGer A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2). Haben sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte, ist der Tatverdacht zu bejahen; die Amtshilfe ist nur dann zu verweigern, wenn es dem vom Amtshilfeverfahren Betroffenen gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 4.2, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 4 und A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 5, mit weiteren Hinweisen).

4.3 Auf das Ersuchen wird gemäss Art. 7 StAhiG nicht eingetreten, wenn (1) es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist (Bst. a), (2) Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind (Bst. b), oder (3) das Ersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind (Bst. c).

4.3.1 Bei letzterem hatte der Gesetzgeber vor allem den Fall vor Augen, dass ein Ersuchen auf Informationen beruhte, die zuvor «gestohlen» worden waren, insbesondere den so bezeichneten «Datendiebstahl» bei Banken oder aber auch beispielsweise Fälle von Wirtschaftsspionage (ausführlich: Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 4.3.1 f., mit weiteren Hinweisen insbesondere auch zum sog. Estoppel).

4.3.2 Zur Beweisausforschung («fishing expedition») ist hier festzuhalten, dass die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen. Allerdings kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (Urteil des BGer 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteil des BVGer B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT

ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4. Aufl. 2014, Rz. 293). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun. Allerdings werden an Amtshilfeersuchen betreffend Abgabebetrug gegenüber Amtshilfeersuchen in anderen Fällen erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt. So wurde ein begründeter Verdacht auf Steuer- bzw. Abgabebetrug seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (zum Ganzen: BGE 139 II 404 E. 7.2.2 und BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 4.3.3 und A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.3).

5.
Nun ist auf die tatsächlichen Voraussetzungen einzugehen, die in Bezug auf ein Amtshilfeersuchen aus den USA erfüllt sein müssen. Zunächst wird kurz der Begriff der «US-Person» dargestellt (E. 5.1), bevor die «Betrugsdelikte und dergleichen» näher beleuchtet werden (E. 5.2 f.). Schliesslich wird auf die wirtschaftliche Berechtigung (E. 5.4) und den persönlichen Geltungsbereich von Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 (E. 5.5) eingegangen.

5.1 Der Begriff der US-Person (d.h. einer in den USA steuerpflichtige Person) wird in Art. 2 Abs. 1 Ziff. 26 des Abkommens vom 14. Februar 2013 zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA [Foreign Account Tax Compliance Act] (SR 0.672.933.63; FATCA-Abkommen) folgendermassen definiert: «Der Ausdruck ‹US-Person› bedeutet eine natürliche Person, die Staatsbürger oder Staatsbürgerin der Vereinigten Staaten oder dort ansässig ist, eine in den Vereinigten Staaten oder nach dem Recht der Vereinigten Staaten oder eines ihrer Bundesstaaten errichtete Personengesellschaft oder Gesellschaft, einen Trust, wenn (i) ein Gericht in den Vereinigten Staaten nach dem anwendbaren Recht die Befugnis hat, in Bezug auf im Wesentlichen alle Fragen im Zusammenhang mit der Verwaltung des Trusts Verfügungen zu erlassen oder Urteile zu fällen, und (ii) einer oder mehreren US-Personen die Befugnis zusteht, alle wesentlichen Entscheide betreffend den Trust zu treffen, oder einen Nachlass eines Erblassers, der US-Staatsbürger oder in den Vereinigten Staaten ansässig war. Dieser Unterabsatz ist im Sinne des U.S. Internal Revenue Code auszulegen». Gemäss dessen Ziff. I.B.7. ist dieser Begriff für die Bedeutung von «U.S. person» im Bankenprogramm massgebend. Insbesondere fallen darunter Personen mit Sitz, Wohnsitz oder Aufenthaltsrecht in den USA oder

US-amerikanischer Staatsbürgerschaft (insoweit deckt sich dieser Begriff mit demjenigen vor Bestehen des FATCA-Abkommens; dazu ausführlich BVGE 2011/6 E. 7.1.1).

5.2 Weitere Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Dieser Begriff ist nach ständiger Rechtsprechung vertragsautonom auszulegen. Er umfasst im Amtshilfebereich den Steuerbetrug (Art. 186 DBG [SR 642.11] bzw. Art. 59 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]) sowie den Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0). Letzterer gilt eigentlich im Bereich der vom Bund erhobenen Steuern, wird aber im Bereich der Amtshilfe auf die direkten Steuern übertragen. Die blosse Steuerhinterziehung ist hingegen vom Begriff der «Betrugsdelikte und dergleichen» nicht erfasst (Art. 175 DBG bzw. Art. 56 StHG; BGE 139 II 404 E. 9.4; statt vieler: Urteile des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 5.2 und A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.1, mit Hinweisen; zu den Tatbeständen von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug und Abgabebetrug in diesem Zusammenhang: Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.2 ff.).

5.3

5.3.1 Im von den USA per 1. Januar 2001 eingeführten sogenannten QI-System (dazu ausführlich Entscheid des BVGer A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5) werden verschiedene Formulare verwendet, die es ermöglichen sollen, dass einerseits US-Personen korrekt besteuert werden und andererseits die Identität von Bankkunden geheim bleiben kann. Mit dem Formular W-8BEN oder einem diesem gleichwertigen – von der Bank kreierten – Formular bestätigt der Kunde gegenüber der Bank, dass er keine US-Person ist und einen allfälligen Anspruch auf eine reduzierte Quellensteuer auf den aus den USA stammenden Einkünften hat. Dagegen muss die Bank von einem US-Steuerzahler grundsätzlich ein Formular W-9 verlangen. Wird dieses nicht eingereicht, ist die sogenannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, zu erheben (BGE 139 II 404 E. 9.7.1; Urteile des BVGer A-1915/2016 vom 3. August 2016 E. 4.1.2 und A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 5.3.1).

5.3.2 Das Bundesgericht hat festgestellt, dass das falsche Ausfüllen von Formularen, welche im QI-System benötigt werden, einen Steuer- oder Ab-

gabebetrug darstellen kann. Bei diesen Formularen handelt es sich nämlich um Urkunden im Sinn von Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB (BGE 139 II 404 E. 9.9.2). Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts beruht das QI-System auf einem besonderen Vertrauensverhältnis zwischen dem IRS und dem QI, so dass auch das Ausnutzen dieses Vertrauens bei einer einfachen Lüge einen Abgabebetrug darstellen kann (statt vieler: Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.4).

5.3.3 Im Weiteren haben das Bundesverwaltungsgericht und in der Folge das Bundesgericht bereits in früheren Entscheiden darauf hingewiesen, dass sich aus dem Vorschieben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit der Angabe, diese Gesellschaft sei gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklichkeit direkt durch US-Personen verwalteten Vermögenswerten, ein begründeter Verdacht auf Abgabebetrug im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 zu ergeben vermag (Urteile des BVGer A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.5, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4; vgl. auch BGE 139 II 404 E. 9.8). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass im Rahmen des Amtshilfeverfahrens das Bestehen eines Betrugsdelikts oder dergleichen nicht nachgewiesen sein muss, sondern dass es genügt, wenn die feststehenden Tatsachen eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür begründen (Urteile des BVGer A-1915/2016 vom 3. August 2016 E. 4.1.4 und A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.6 und 6.5.5).

5.3.4 Für eine korrekt errichtete selbstständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich auch steuerlich zu akzeptieren. Von dieser Trennung kann allenfalls dann abgesehen werden, wenn das anwendbare Steuerrecht trotz (zivilrechtlicher) Selbstständigkeit festlegt, es sei von einer transparenten Struktur auszugehen und es sei steuerlich nicht die juristische Person, sondern jemand Dritter als «Beneficial Owner» zu qualifizieren. Soweit nicht derartige steuerrechtliche Spezialbestimmungen bestehen, ist auch steuerrechtlich von zwei getrennten Steuersubjekten auszugehen (Urteile des BVGer A-1915/2016 vom 3. August 2016 E. 4.1.5 und A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5, mit weiteren Hinweisen).

Umgekehrt ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach bei Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person deren eigenständige Struktur zu beachten ist, dass bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären

durch den wirtschaftlich Berechtigten im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Fall eine Berufung auf die rechtliche Selbstständigkeit als rechtsmissbräuchlich, als entgegen Treu und Glauben geltend gemacht (vgl. BGE 108 II 213 E. 6, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5). Dass Gesellschaften aus QI-Sicht grundsätzlich als wirtschaftlich Berechtigte gelten, ändert nach dem Gesagten nichts daran, dass Amtshilfe geleistet werden kann, wenn die eigenständige Struktur der Gesellschaft missachtet wurde (Urteile des BVGer A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.6 sowie A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5, mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 5.3.4).

5.3.5 Im schweizerischen Bankverkehr wird das sogenannte «Formular A» zur Feststellung der an einem Konto wirtschaftlich berechtigten bzw. letztbegünstigten Person verwendet. Dieses dient nicht steuerlichen, sondern anderen Zwecken (wirtschaftliche Hintergründe, Hinweise bei Strafuntersuchungen, Geldwäscherei etc.; Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.4). Damit ist es grundsätzlich möglich, dass auf dem «Formular A» eine andere Person als wirtschaftlich berechtigte angegeben wird als auf dem Formular «W-8BEN» und dennoch beide Formulare korrekt ausgefüllt wurden. Allein der Umstand, dass jeweils andere Personen als wirtschaftlich Berechtigte auf den beiden Formularen angegeben werden, führt noch nicht zum begründeten Verdacht, dass falsche Angaben gemacht wurden. Jedoch genügt die Tatsache, dass bezüglich identischer Vermögenswerte einmal eine, ein anderes Mal eine andere Person als wirtschaftlich Berechtigte aufgeführt wird, um weitere amtshilferelevante Abklärungen auszulösen. Treten alsdann weitere einschlägige Hinweise hinzu, kann sich ein begründeter Verdacht ergeben (Urteile des BVGer A-1915/2016 vom 3. August 2016 E. 4.1.6 und A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6).

5.4 Zur Beurteilung, ob ein auf eine Gesellschaft lautendendes Konto wirtschaftlich durch eine US-Person gehalten wird («beneficially owned»), ist entscheidend, inwiefern die US-Person das sich auf dem Konto der Gesellschaft befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte durch den formellen Rahmen der Gesellschaft hindurch wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen kann. Hat die fragliche US-Person die Entscheidungsbefugnis darüber, wie das Vermögen auf dem Konto verwaltet wird und/oder, ob und bejahendenfalls wie dieses oder die daraus erzielten Einkünfte verwendet werden, hat sich diese aus wirtschaftlicher Sicht nicht

von diesem Vermögen und den damit erwirtschafteten Einkünften getrennt (KLAUS VOGEL On Double Taxation Conventions, 3. Aufl., London/The Hague/Boston 1997, Preface to Arts. 10-12, Rz. 8 f.; teilweise wiedergegeben in: ERIC KEMMEREN, in: Reimer/Rust [Hrsg.], Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, Bd. 1, 4. Aufl., Alphen aan den Rijn/New York 2015, Preface to Arts. 10-12, Rz. 41 mit weiterführenden Hinweisen in Rz. 42 ff. und Rz. 129 ff.). Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem Konto befindliche Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte tatsächlich in der relevanten Zeitperiode vorgelegen haben, ist im Einzelfall anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Insbesondere sind die heranzuziehenden Kriterien bzw. Indizien auch davon abhängig, welche (Rechts-)form für die Gesellschaft gewählt wurde (BVGE 2011/6 E. 7.3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-1915/2016 vom 3. August 2016 E. 4.2, mit weiteren Hinweisen).

5.5 Nach Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ist «in Fällen von Steuerbetrug» der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 des Abkommens (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. D.h., es spielt keine Rolle, wem gegenüber die «backup withholding tax» zur Anwendung kommt und ob vom Amtshilfeersuchen auch Offshore-Gesellschaften betroffen sind. Massgebend ist einzig, dass in einem der Vertragsstaaten Informationen zur Verhütung von «Betrugsdelikten und dergleichen» benötigt werden und dass der andere Vertragsstaat über solche Informationen verfügt bzw. diese beschaffen kann (Urteile des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 5.5, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 3.2, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.2).

6.

6.1 Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen erfüllt die formellen Voraussetzungen (vgl. E. 4.1); dies ergibt sich aus den Akten. Zwar bringt die Beschwerdeführerin vor, «das Amtshilfegesuch […] nennt aber keine Namen» oder das «Ersuchen müsste mindestens das erwähnte cross-border business der B._____ beschreiben […]», zielt dabei aber auf eine Prüfung ab, ob sich genügend Hinweise für einen begründeten Verdacht ergeben. Auf die formellen Voraussetzungen muss somit nicht weiter eingegangen werden.

6.2 Zu prüfen ist, ob eine der in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen vorliegt. Denn, wäre dies der Fall, dürfte auf das Amtshilfeersuchen nicht

eingetreten werden (E. 4.3). Nicht in Frage kommt dabei Art. 7 Bst. b StAhiG, denn die vom IRS erbetenen Informationen werden von den Amtshilfebestimmungen klarerweise umfasst. Unbestritten ist, dass die Informationen, auf denen das Ersuchen beruht, nicht unter Verletzung schweizerischen Rechts erlangt wurden. Letzteres wurde im Übrigen vom Bundesverwaltungsgericht in Bezug auf einen ähnlichen Fall bestätigt (Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.4 ff.). Damit bleibt darauf einzugehen, ob es sich beim Amtshilfeersuchen des IRS um eine sogenannte «fishing expedition» handeln könnte (nachfolgend: E. 6.3).

6.3

6.3.1 Die Beschwerdeführerin rügt, beim Amtshilfeersuchen vom 3. Juni 2015 handle es sich um eine unzulässige Beweisausforschung. Der Name der betroffenen Person werde nicht genannt, weshalb gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die übrigen Umstände umso detaillierter zu beschreiben seien. Vorliegend werde lediglich auf ein von der Bank B._____ mit «Konto***1» bezeichnetes Konto verwiesen; diese Bezeichnung reiche grundsätzlich nicht aus, um den Kontoinhaber zu identifizieren. Der IRS hätte möglichst genaue und vollständige Angaben über den Kontoinhaber sowie den wirtschaftlich Berechtigten machen müssen. Das «simple Abschreiben» der von der Bank B._____ im Eigeninteresse übermittelten Charakteristika reiche nicht aus, einen begründeten Verdacht darzutun bzw. lasse sich so die voraussichtliche Erheblichkeit nicht beurteilen. Zudem fehlten Angaben darüber, inwieweit das «Spiel der Gesellschaft» nicht gespielt worden sei. Es werde auch nicht dargelegt, dass und weshalb Bankformulare falsch ausgefüllt worden sein sollen. Überdies seien die Ausführungen darüber, dass Mitarbeiter der Bank B._____ in verschiedenen Fällen gewusst haben sollen, dass Konten in den USA nicht deklariert worden seien, sehr generell gehalten. Ob dies auch beim «Konto***1» der Fall gewesen sein soll, werde nicht gesagt. Es handle sich somit bloss um einen Vorwurf an die Bank B._____, nicht um einen solchen an den Kontoinhaber oder den wirtschaftlich Berechtigten.

6.3.2 Ähnlich wie im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4695/2015 vom 2. März 2016 haben die USA vorliegend von der Bank B._____ recht detaillierte Informationen über das streitbetroffene Konto erhalten. Auch hier wurde die Kontonummer selbst offenbar nicht übermittelt, sondern durch die Fallnummer «Konto***1» ersetzt. Ebenfalls handelt es sich im konkreten Fall daher nicht um ein Gruppenersuchen, sondern um ein Ersuchen, das eine einzelne Person betrifft, auch wenn diese Person, die hinter der Fallnummer steht, den USA (noch) nicht namentlich bekannt ist.

Im Amtshilfeersuchen wird nachvollziehbar dargelegt, weshalb die USA davon ausgehen, dass die (ihr noch nicht namentlich bekannte) vom Amtshilfeersuchen betroffene Person verdächtigt wird, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben (dazu E. 4.3.2). Neben allgemeinen Ausführungen enthält das Amtshilfeersuchen auch detaillierte Informationen, die – einzig – das konkrete Konto betreffen.

Wie im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4695/2015 vom 2. März 2016 in Erwägung 6.3.1 dargelegt, ist eine allfällige (Mit-)Schuld der Bank nicht zu prüfen ist, da ein Ersuchen im Einzelfall und nicht ein Gruppenersuchen vorliegt (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bst. i der Verordnung vom 20. August 2014 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [StAhiV, SR 651.11] e contrario i.V.m. Art. 6 Abs. 2bis StAhiG).

6.3.3 Auch vorliegend konnte die Bank der Fallnummer «Konto***1» zweifelsfrei ein Konto und damit unmittelbar auch die daran berechtigte Person zuordnen. Wiederum hatte die Bank selbst nämlich die Kontonummer durch die Fallnummer ersetzt. Auch wenn das Amtshilfeersuchen weder Namen noch Adresse nennt, genügt diese Umschreibung, da gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. a StAhiG die Identifikation der betroffenen Person auch auf andere Weise als durch Namen und Adresse erfolgen kann. In der Literatur wird als solche «andere Weise» insbesondere die Bankkontonummer erwähnt (ANDREAS DONATSCH et al., Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 238; Kommentar zum TIEA-Model, Rz. 58 zu Art. 5 Abs. 5 lit. a [die englische Version findet sich im Internet unter: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf; die französische unter: http://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/33977677.pdf; beide letztmals besucht am 22. September 2016]), wobei im vorliegenden Verfahren die Fallnummer, welcher, wie erwähnt, von der Bank die Kontonummer zugeordnet werden kann, mit der Kontonummer selbst in Bezug auf die Identifikationsmöglichkeit gleichzusetzen ist. Entgegen den Protokollen zu einigen anderen DBA enthält das Protokoll zum DBA-USA 96 keine nähere Umschreibung, wie die betroffene Person zu identifizieren ist und verlangt insbesondere nicht, dass sie mit ihrem Namen zu nennen ist (zur Kontroverse bezüglich anderer DBA vgl. DONATSCH et al., a.a.O., S. 38 f.). Demnach genügt die Angabe einer Fallnummer, die letztlich die eindeutige Identifikation der betroffenen Person(en) zulässt (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 6.3.2).

Mit der Frage, ob in Bezug auf die Identifizierung der betroffenen Personen erhöhte Anforderungen an die im Ersuchen aufgezählten Umstände, insbesondere die Verhaltensweisen, zu stellen seien, hat sich das Bundesverwaltungsgericht bereits im Urteil A-4695/2015 vom 2. März 2016 Erwägung 6.3.2 auseinandergesetzt und diese verneint (im Gegensatz zur Situation bei Gruppenersuchen). Es sei gerade nicht notwendig, Personen anhand konkreter Verhaltensmuster zu identifizieren. Das im Amtshilfeersuchen beschriebene Verhalten diene damit nur, aber immerhin, der Darlegung von Verdachtsgründen für das Vorliegen von «Betrugsdelikten und dergleichen». In Bezug auf diesen Umstand – also die Verdachtsgründe – bleibt es bei den erhöhten Anforderungen an die Begründung (E. 4.3.2).

6.3.4 Im Amtshilfeersuchen werden vorliegend weitere Elemente genannt, aufgrund welcher ein begründeter Verdacht auf die genannten Delikte besteht. Einerseits ist weder ein IRS Formulars W-8BEN, noch ein IRS Formular W-9 vorhanden. Fehlt letzteres, wird das durch das QI-System erweckte Vertrauen missbraucht (Urteil des BVGer A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 11.2). Zudem besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A – welches die Beschwerdeführerin als US-Person als wirtschaftlich Berechtigte ausweist – und einem dem IRS Formulars W-8BEN gleichwertigen Dokument – nämlich eine «Déclaration de statut Non-US», welche eine private Investmentgesellschaft mit Sitz (…) als Berechtigte aufführt. Das Bundesverwaltungsgericht hat diesen Widerspruch bereits mehrfach als Indiz für das Vorliegen eines amtshilfefähigen Delikts angeführt, zu dem dann weitere Kriterien hinzutreten müssen (insbesondere Urteil des BVGer A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.7). Andererseits werden Transaktionen genannt, welche die Beschwerdeführerin unter Missachtung der Gesellschaftsstruktur angeordnet haben soll. Diese habe beispielsweise «persönliche Investmententscheide» bzw. Anweisungen zur Ausstellung von Checks erteilt, ohne bevollmächtigt gewesen zu sein. Auch im vorliegenden weiteren Verfahren ist dann nur noch zu klären, ob die im Amtshilfeersuchen geltend gemachten Umstände aus der Luft gegriffen sind, oder ob sich tatsächlich Anhaltspunkte dafür in den Akten finden. Dabei können – da das Amtshilfeersuchen ja erst dazu dient, offene Punkte zu klären – gemäss dem Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-4695/2015 vom 2. März 2016 Erwägung 6.3.3 durchaus Lücken oder kleinere Widersprüche zwischen dem Ersuchen und den Akten vorliegen, ohne dass dies zur Verweigerung der Amtshilfe führen würde (dazu auch E. 4.3.2). Würden die Vorwürfe nicht als grundlos erhoben erscheinen und ergebe sich aus ihnen der Verdacht auf das Vorliegen von «Betrugsdelikten

und dergleichen», sei es alsdann Sache der beschwerdeführenden Person, diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 4.2). Ob im vorliegenden Verfahren tatsächlich der Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» besteht, wird auch vorliegend weiter unten beurteilt (E. 7.1 ff.). Auch hier ist einzig festzuhalten, dass sich aus den im Amtshilfeersuchen geschilderten Umständen ein solcher Verdacht ergibt.

6.3.5 Die Beschwerdeführerin bringt vor, der IRS habe die von der Bank übermittelten Charakteristika einfach abgeschrieben, wodurch sich die voraussichtliche Erheblichkeit nicht beurteilen lasse. Hier muss der Beschwerdeführerin entgegengehalten werden, dass – wie bereits in E. 4.3.2 erwähnt – von der Behörde des ersuchenden Staates nicht erwartet werden kann, dass sie den massgeblichen Sachverhalt bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei wiedergeben können muss. Bisher im Dunkeln gebliebene Punkte sollen erst noch geklärt werden; der strikte Beweis des Sachverhalts ist nicht erforderlich, hinreichende Verdachtsmomente sind ausreichend. Aus dieser Warte betrachtet, hatte der IRS nicht viel Spielraum und musste sich auf die Angaben der Bank verlassen. Sodann ist in Erinnerung zu rufen, dass sich aus dem Vorschieben einer reinen Tarngesellschaft in Verbindung mit der Angabe, diese Gesellschaft sei gemäss QI-System Nutzungsberechtigte an in Wirklichkeit direkt durch US-Personen verwalteten Vermögenswerten, ein begründeter Verdacht auf Abgabebetrug im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 zu ergeben vermag (dazu E. 5.3.3).

6.3.6 Wie im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4695/2015 vom 2. März 2016 Erwägung 6.3.4 dargelegt, ist auch vorliegend in diesem Zusammenhang der Umstand nicht zu vernachlässigen, dass die Bank selber den Verdacht hegte, die Beschwerdeführerin habe «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen, und sie deshalb im Rahmen des Bankenprogramms dem DoJ nähere Informationen zum streitbetroffenen Konto übermittelte. Selbstredend vertritt die Bank dabei durchaus eigene Interessen, ist sie doch innerhalb gewisser Grenzen zur Zusammenarbeit mit den US-amerikanischen Behörden verpflichtet, wenn sie am Bankenprogramm teilnimmt. Da der Bank aber auch hier das grundlose Übermitteln von Unterlagen nichts nützt, darf das Verhalten der Bank zur Beurteilung, ob ein Anfangsverdacht vorliegt, beigezogen werden.

6.3.7 Beim vorliegenden Amtshilfeersuchen des IRS handelt es sich somit um eine zulässige gezielte Anfrage, aus der klar hervorgeht, warum der

IRS eine Person, die aufgrund der Angaben im Ersuchen zweifelsfrei identifiziert werden kann, verdächtigt, «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen zu haben. Eine «fishing expedition» liegt nicht vor.

6.4 Die Vorinstanz ist somit zu Recht auf das Amtshilfeersuchen eingetreten. Nachfolgend gilt es, die materiellen Voraussetzungen der Amtshilfeleistung (vgl. dazu E. 5) zu prüfen.

7.
Unbestritten ist vorliegend, dass die Beschwerdeführerin eine US-Person und damit grundsätzlich in den USA steuerpflichtig ist. Die Beschwerdeführerin als natürliche Person ist zwar keine Staatsbürgerin der USA, sondern (…) Staatsangehörige, hat aber in den USA ihren Wohnsitz (vgl. Sachverhalt Bst. B.b und E. 5.1). Nicht im Streit und ebenfalls den Akten zu entnehmen ist, dass im Konto US-Wertschriften gehalten wurden.

7.1 Damit ist zunächst zu prüfen, ob hinreichende Anhaltspunkte für die Annahme vorliegen, dass die Beschwerdeführerin am von der C._____ (nachfolgend: C._____) gehaltenen «Konto***1» wirtschaftlich berechtigt ist (dazu E. 5.4) und somit das IRS Formular W-8BEN bzw. das zugelassene Ersatzformular «Déclaration de statut Non-US» (vgl. E. 6.3.4), in welchem die C._____ als (…) domizilierte Gesellschaft bestätigt, dass sie keine US-Person sei, falsch ausgefüllt wurde (vgl. E. 5.3.2). Sofern dies der Fall ist, liegt ein Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» vor. Ist ein solcher Verdacht gegeben, ist weiter festzustellen, ob es der Beschwerdeführerin allenfalls gelingt, diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (vgl. dazu E. 4.2). Nachfolgend wird daher auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin einzelnen einzugehen sein. Auch hier sei erwähnt, dass diese Vorgehensweise aber nicht darüber hinwegtäuschen darf, dass letztlich der Gesamteindruck, wie er sich aufgrund der Akten ergibt, für die Frage entscheidend ist, ob vorliegend dem IRS Amtshilfe zu leisten ist oder nicht (vgl. Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 7.1).

7.2
7.2.1 Auf dem am (…) unterschriebenen Formular A, welches in den von der Bank übermittelten Akten liegt, wird die Beschwerdeführerin als am «Konto***1» wirtschaftlich berechtigte Person genannt (Bankakten Paginiernummer [nachfolgend: PN] […]). Ausserdem ist eine Kopie des Passes der Beschwerdeführerin beigelegt (PN […] f.). Auch im internen Dokument über die juristische Person wird die Beschwerdeführerin als wirtschaftlich

berechtigte Person geführt (PN […] f.). Im Äquivalent zum Formular W-8BEN, nämlich dem Formular mit der Überschrift «Déclaration de statut Non-US» wird hingegen die C._____ als wirtschaftlich berechtigte Person genannt (PN […] ff.). Damit besteht eine Diskrepanz zwischen diesen beiden Dokumenten. Es ist also zu prüfen, ob sich – ausser dem Formular A – weitere Anhaltspunkte dafür finden, dass tatsächlich nicht die C._____, sondern die Beschwerdeführerin am «Konto***1» wirtschaftlich berechtigt war.

7.2.2 Die Vorinstanz nennt in diesem Zusammenhang einerseits die angeblichen (indirekten) Anweisungen der Beschwerdeführerin zur Ausstellung von diversen [vier] Checks in Höhe von je USD (…) (im Ersuchen auch als persönliche Investmententscheide bezeichnet). Andererseits seien [diese] diversen Checks auf den Ehemann der Beschwerdeführerin bzw. weitere Familienangehörige [auch tatsächlich] ausgestellt worden (im Ersuchen als Transfer von Vermögenswerten auf ein persönliches Konto bezeichnet). Es seien also Bezüge getätigt worden, die offensichtlich nicht im Zweck und Interesse der Gesellschaft gelegen hätten bzw. seien diese nicht im Rahmen gesellschaftlicher Gepflogenheiten erfolgt. Die Vorinstanz erblickt darin eine Verletzung der «Corporate Governance»; die Beschwerdeführerin habe, obwohl sie gemäss Bankunterlagen über keine durch eine gesellschaftsrechtliche Stellung gerechtfertigte Zeichnungsberechtigung verfügt habe, die selbstständige Existenz der Gesellschaft missachtet und das «Spiel der Gesellschaft» sei nicht gespielt worden.

7.2.3 In den Akten findet sich ein Schreiben vom (…) (in der anonymisierten Urteilsfassung als Schreiben 1 bezeichnet), in welchem die Beschwerdeführerin handschriftlich (und mit Unterschrift versehen) Anweisung zur Ausstellung von vier Checks von je USD (…) erteilt (PN […] = Beschwerdebeilage [nachfolgend: BB] 51); einer soll dabei an D._____, einer an E._____ und zwei an F._____ gehen.

Weiter findet sich in den Akten ein Bankauszug des «Konto***1» vom (…), auf welchem ersichtlich ist, dass am (…) vier Checks (Nr. W, Nr. X, Nr. Y, Nr. Z) in der Höhe von jeweils je USD (…) ausbezahlt wurden (PN […]) sowie vier Zahlungsanweisungen vom (…) über die Checks Nr. W, Nr. X, Nr. Y, Nr. Z in Höhe von je USD (…) an D._____, an E._____ und zwei an F._____ (PN […]-[…]). Zudem sind in den Akten Kopien des jeweiligen Checks und ein Einzelauszug der Bank B._____ auffindbar, datiert

jeweils auf den (…) (PN […]-[…] = BB 52, wobei die Kopie von Nr. Y doppelt vorhanden ist und jene von Nr. Z fehlt); je ein Check wurde an E._____ und D._____ und zwei an F._____ ausgestellt.

Es ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass auch durch die Anweisungen des bevollmächtigten Rechtsanwalts zur Ausstellung von weiteren Checks in Höhe von insgesamt USD (…) an F._____ (PN […] und PN […] = BB 45; hierzu nachfolgend E. 7.3.3), die offensichtlich auch nicht im Interesse der Gesellschaft lagen bzw. im Rahmen gesellschaftlicher Gepflogenheiten erfolgt sind, und in seiner Ermächtigung an die Bank, F._____ Auskünfte zum «Konto***1» zu erteilen und Investments zu besprechen (PN […]), obwohl letzterer über keine Auskunftsberechtigung verfügt hat, die selbstständige Existenz der Gesellschaft missachtet wurde.

7.2.4 Damit kann festgehalten werden, dass sich aus den Akten weitere Hinweise auf das Bestehen eines «Betrugsdelikts und dergleichen» ergeben als nur eine Diskrepanz zwischen dem Formular A und dem Formular mit der Überschrift «Déclaration de statut Non-US». Diese Umstände genügen, den Verdacht zu begründen, auf dem Formular «Déclaration de statut Non-US» sei nicht die tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte angegeben und der IRS sei so über die wahren Besitzverhältnisse am Konto getäuscht worden (E. 5.3.5). Es liegt somit der begründete Verdacht vor, dass die Beschwerdeführerin «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen hat.

7.3 Damit ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin diesen Verdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend entkräften kann (E. 4.2).

7.3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe zu keiner Zeit versucht, ihren US-Wohnsitz zu verschleiern. Die Bank B._____ habe gewusst, dass sie ihren Wohnsitz in den USA hatte und die Beschwerdeführerin trotzdem nicht aufgefordert, die richtigen Dokumente zu unterzeichnen. Hierbei handle es sich aber um ein Vergehen der Bank, welches weder ihr noch dem Kontoinhaber angelastet werden könne. Letztlich habe sie einfach auch nicht gewusst, dass sie als wirtschaftlich Berechtigte des «Konto***1» registriert gewesen sei.

Es mag sein, dass die Beschwerdeführerin ihren US-Wohnsitz vor der Bank nicht verborgen gehalten hat und dass die Bank grundsätzlich verpflichtet gewesen wäre, von einem US-Steuerzahler ein Formular W-9 zu verlangen oder eine Sicherungssteuer zu erheben (E. 5.3.1). Wie jedoch bereits festgestellt, wird vorliegend eine allfällige (Mit-)Schuld der Bank

nicht geprüft (E. 6.3.2), wobei die Beschwerdeführerin mit diesem Vorbringen den begründeten Verdacht, sie habe «Betrugsdelikte und dergleichen» begangen, nicht klarerweise und entscheidend entkräften kann. Dass die Vorinstanz die angebliche Unkenntnis der Beschwerdeführerin um ihre wirtschaftliche Berechtigung als reine Schutzbehauptung qualifiziert, erscheint im Übrigen nachvollziehbar (vgl. nachfolgend E. 7.3.2 zur eidesstattlichen Erklärung).

7.3.2 Die Beschwerdeführerin hält fest, sie sei am verfahrensgegenständlichen Konto nicht wirtschaftlich berechtigt gewesen. Vielmehr hätte ihr – am (…) verstorbener – Vater als wirtschaftlich Berechtigter identifiziert werden müssen. Das Vermögen auf dem Konto stamme ursprünglich vom Vater und sei von ihm für Investitionen verwendet worden. (…) Der Vater habe aus Sicherheitsgründen keine Konten unter eigenem Namen gehalten, sondern Offshore-Gesellschaften gegründet, die er selbst kontrolliert habe. Der Vater habe den bevollmächtigten Rechtsanwalt beauftragt, die C._____ zu gründen. Hierbei bestätigt die Beschwerdeführerin in einer eidesstattlichen Erklärung, sich nicht daran erinnern zu können, den Anwalt je gesprochen zu haben. Die C._____ sei mit Vermögen (…) alimentiert worden. (…)

Unbestritten ist, dass der Vater der Beschwerdeführerin am (…) verstorben ist (BB 43) (…). Sodann liegt nicht im Streit, dass es zumindest nicht unwahrscheinlich ist, dass die Vermögenswerte (…) teilweise aus dem Vermögen des Vaters der Beschwerdeführerin stammten. Richtigerweise hält die Vorinstanz hierzu aber fest, dass sich dieser Umstand nicht eindeutig aus den durch die Beschwerdeführerin eingereichten Bankunterlagen ergibt (…). Zuzustimmen ist der Vorinstanz auch dahingehend, dass aus dem Umstand, dass Vermögenswerte ursprünglich von jemand anderem stammen, nicht darauf schliessen lässt, dass auch das Geld auf dem Konto, auf das die «fremden Gelder» einbezahlt werden, dem anderen gehöre. Selbst wenn also ein Teil des Vermögens vom Vater der Beschwerdeführerin rührt, ist aber auch hier – wie bereits in E. 5.4 erwähnt – zu beachten, dass sich das Konzept des «beneficial owner» anhand der sogenannten «substance over form»-Betrachtung auf die wirtschaftliche Realität bezieht, und nicht auf die (zivilrechtliche) Form abstellt (BVGE 2011/6 E. 7.3.2). Mit den nicht belegten Behauptungen der Beschwerdeführerin gelingt es ihr jedenfalls nicht, den gegen sie vorliegenden Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften.

Im Übrigen gelingt ihr dies auch nicht mit ihrer eidesstattlichen Erklärung vom (…) (BB 33 = Vernehmlassungsbeilage [nachfolgend: VB] 23, Beilage 4). Zwar geniessen öffentliche Urkunden von Gesetzes wegen erhöhte Beweiskraft, d.h. sie erbringen für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist (Art. 9 Abs. 1 ZGB; was überdies auch im Verwaltungsverfahren zum Tragen kommt). Mit Bezug auf den Urkundeninhalt umfasst die verstärkte Beweiskraft jedoch nur das, was die Urkundsperson nach Massgabe der Sachlage kraft eigener Prüfung als richtig bescheinigen kann. Irgendwelche (rechtsgeschäftliche und andere) Erklärungen erhalten hingegen keine verstärkte Beweiskraft für ihre inhaltliche Richtigkeit, nur weil sie öffentlich beurkundet worden sind (Urteil des BVGer A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 4.3). Ausserdem zählt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und Kontrolle über das Konto lediglich die wirtschaftliche Realität bzw. ist dies anhand des rein Faktischen zu beurteilen. Ob die Beschwerdeführerin das Vermögen niemals als das ihrige betrachtet hat, ist nicht relevant. Es erscheint im Übrigen nachvollziehbar, dass die Vorinstanz davon ausgeht, dass der Vater der Beschwerdeführerin als erfolgreicher Geschäftsmann dieser wohl kaum finanzielle Angelegenheiten anvertraut hätte, wenn sie keine Ahnung davon gehabt hätte bzw. statt dessen nicht doch die gehörig bevollmächtigten oder organschaftlichen Vertreter damit betraut hätte. Dass er die Beschwerdeführerin also gelegentlich mit der Unterstützung bei finanziellen Angelegenheiten betraut habe (Ziff. 4 der Erklärung), sie aber aus Respekt vor dem Vater jedes ihr vorgelegte Dokument ohne Fragen zu stellen unterschrieben hätte (Ziff. 5 der Erklärung), erscheint nicht glaubhaft oder zumindest widersprüchlich und genügt jedenfalls nicht, den vorliegenden Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften.

7.3.3 Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, ihr Ehemann F._____ habe zwar weitere – auf F._____ ausgestellte – Checks (vgl. oben E. 7.2.3) von der Bank entgegengenommen, diese seien jedoch von dessen Namensvetter und Anwalt des Vaters der Beschwerdeführerin, (…), eingelöst und auf ein «H._____» der Anwaltskanzlei I._____ einbezahlt worden. Diese einbezahlten Vermögenswerte seien wiederum für ein Immobilienprojekt des Vaters in (…) verwendet worden, wobei der Willensvollstrecker des Vaters bestätige, dass sich dieses Projekt tatsächlich im Nachlass befände. Die Bank B._____ sei schliesslich durch den bevollmächtigten Rechtsanwalt instruiert worden, die Bankverbindungen zu schliessen und die nicht liquiden Aktiven an die J._____, eine Gesellschaft des Vaters der Beschwerdeführerin, zu überweisen. Der Vater der

Beschwerdeführerin sei folglich an den Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt gewesen.

Es mag sein, dass tatsächlich der Ehemann der Beschwerdeführerin die für den Anwalt (…) ausgestellten Checks entgegennahm und letzterer diese einlöste. Ob die Bezüge tatsächlich auf dem «H._____» eingetroffen sind, ist allerdings nicht erstellt. Einerseits stimmt die Kontonummer der Anwaltskanzlei I._____ (BB 38) nicht mit der abgedruckten Kontonummer auf den Checks überein. Andererseits kann dem Kontoauszug der Anwaltskanzlei (BB 38) nicht entnommen werden, ob die Beträge der eingelösten Checks einbezahlt wurden und die Gelder somit dem Immobilienprojekt des Vaters zugeflossen sind. Zwar bestätigt der Anwalt (…) diesen Umstand in einer eidesstattlichen Erklärung (BB 41 = VB 23, Beilage 1), hierzu kann aber auf das bereits in E. 7.3.2 Ausgeführte verwiesen werden. Dass der gehörig bevollmächtigte Rechtsanwalt der C._____ deren nicht liquiden Aktiven an die J._____ – gemäss Formular A wird der Vater der Beschwerdeführerin als wirtschaftlich Berechtigter des Kontos der J._____ genannt (BB 46) – übertragen liess (PN […] = BB 45), vermag nicht aufzuzeigen, dass die Beschwerdeführerin am Vermögen des verfahrensgegenständlichen Kontos nicht (auch) wirtschaftlich berechtigt gewesen war (vgl. zur wirtschaftlichen Berechtigung mehrerer Personen: BGE 139 II 404 E. 2.1 f.; Urteil des BVGer A-6662/2010 vom 27. Juni 2011 E. 6.3) bzw. dass der Vater der Beschwerdeführerin als wirtschaftlich Berechtigter des Kontos der J._____ auch am «Konto***1» wirtschaftlich berechtigt gewesen sein soll. (…) Mit den vorliegenden Urkunden gelingt es der Beschwerdeführerin jedenfalls – und nur darauf kommt es an – nicht, den Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» klarerweise und entscheidend zu entkräften.

7.3.4 Auch eine handschriftliche Notiz vom (…) des Vater zeige auf – so die Beschwerdeführerin –, dass der Vater an der C._____ (…) wirtschaftlich berechtigt gewesen sei.

Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass diese Notiz des Vaters (BB 47 = VB 23, Beilage 6), in welcher er seinen letzten Willen kundgibt, nicht klarerweise und entscheidend zu entkräften vermag, dass die Beschwerdeführerin die wirtschaftlich Berechtigte am streitbetroffenen Konto war. Vielmehr ist dort davon die Rede, dass «all my assets in this corp [K._____] do even way to my two daughters […]», wobei die Beschwerdeführerin selber einwirft, dass es wohl keine Gesellschaft mit dem Namen

K._____ gegeben habe und der Vater im Zeitpunkt des Verfassens bereits gesundheitlich sehr angeschlagen gewesen sei und daher die Firma versehentlich falsch wiedergegeben habe. Ob es sich in der Notiz folglich tatsächlich um ein Versehen des Vaters – und somit um Gelder der C._____ ging – oder vielmehr doch um Vermögenswerte der K._____ handelte, bleibt offen. Zumindest kann auch hier erwähnt werden, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht und Kontrolle über das sich auf dem Konto befindliche Vermögen anhand des rein Faktischen zu beurteilen ist und nicht allfällige zivilrechtliche Eigentumsverhältnisse zählen (vgl. E. 5.4).

7.3.5 Die Beschwerdeführerin gibt an, sie sei lediglich Bevollmächtigte des Vaters in Gesundheitsangelegenheiten gewesen und das Schreiben 1 an die Bank stünde in diesem Zusammenhang; sie habe als Bevollmächtigte des Vaters gehandelt, das Schreiben sei im Auftrag des Vaters erstellt worden. Da der Vater zwischenzeitlich verstorben sei, fehle es an einem Subjekt des mit Gesuch vom 3. Juni 2015 eingeleiteten Verfahrens.

Es ist der Vorinstanz beizupflichten, dass sich die Behauptung der Beschwerdeführerin, sie habe ihre Instruktion mit Schreiben 1 in der Rolle als Bevollmächtigte wahrgenommen, nicht durch (das Formular zur Vertretung in Sachen der Gesundheitsfürsorge) (BB 50) legitimieren lässt, da diese lediglich auf «health care decisions» beschränkt ist.

7.3.6 Die Beschwerdeführerin erklärt, sie sei für das «Konto***1» nicht zeichnungsberechtigt gewesen, habe keine Organstellung in der C._____ besessen und auch nicht über eine separate Vollmacht verfügt. Die Vorinstanz stütze sich bei ihrer angeblichen wirtschaftlichen Verfügungsmacht und Kontrolle allein auf das Schreiben 1, welches aber im Auftrag ihres Vaters erstellt worden sei. Sie stellt die Vermutung auf, dass, wenn sie tatsächlich die wirtschaftlich Berechtigte gewesen wäre, den Unterlagen wohl mehr als nur eine einzige Unterschrift zu entnehmen wäre und sie zudem Vermögenswerte zu ihren eigenen Gunsten bezogen hätte. Es gebe keinen einzigen Hinweis in den Bankunterlagen, dass sie instruktionsberechtigt gewesen wäre; das Schreiben 1 hätte dazu nicht ausgereicht.

Mit diesen Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin nicht, den Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» klarerweise und entscheidend zu entkräften. Es ist gerichtsnotorisch, dass wirtschaftlich Berechtigte einer Bank Aufträge erteilen können, ohne dass sie Organstellung haben oder

ohne dass sich in den Akten eine schriftliche Vollmacht befindet. Dass die Bank B._____ gerade die von der Beschwerdeführerin mit Schreiben 1 in Auftrag gegebenen Checks auch tatsächlich ausgestellt hat, spricht auch im vorliegenden Verfahren zumindest dafür. Zudem beschreibt der IRS auch im vorliegenden Verfahren den Sachverhalt gerade so, dass die Beschwerdeführerin die Kontrolle über das «Konto***1» ausgeübt habe, ohne eine Handlungsvollmacht über das Konto gehabt zu haben (Sachverhalt Bst. B.b; vgl. Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 7.4.2). Überdies ist auch hier der Vorinstanz beizupflichten, dass nur ein einziges Schreiben der Beschwerdeführerin mit der Anweisung, vier Checks von je USD (…) auszustellen, ausreicht, da sich die faktische Ausübung von Verfügungsmacht und Kontrolle nicht aus einer Vielzahl von Dokumenten ergeben muss. Immerhin verfügte die Beschwerdeführerin mit diesem einen Schreiben über eine Summe von (…) USD.

7.4 Schliesslich fordert die Beschwerdeführerin, der IRS müsse eine entsprechende schriftliche und rechtlich bindende Bestätigung abgeben, bevor allfällige Unterlagen und Informationen herausgegeben würden. Die Wahrung des Spezialitätsgrundsatzes, des Prinzips der langen Hand und der Vertraulichkeit im Verhältnis zum IRS seien nicht sichergestellt. Der IRS gehe nämlich davon aus, dass die aus der Schweiz übermittelten Unterlagen für alle Abklärungen und Verfolgungen von strafrechtlich relevantem Steuerbetrug verwenden werden könnten, sofern der Abgabebetrug – wie im Gesuch umschrieben – begangen worden sei. Der IRS könnte die Informationen auch gegen den Ehemann der Beschwerdeführerin verwenden, obschon dieser nicht wirtschaftlich Berechtigter sei.

Das Prinzip der Spezialität besagt, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat. Beruht die internationale Hilfe auf Vertrag, ist der ersuchende Staat durch die Abkommensbestimmungen gebunden. Soweit der Vertrag die Tragweite der Bindung für den ersuchenden Staat nur in den Grundzügen umschreibt, gelangen subsidiär die allgemeinen Grundsätze für Rechtshilfeverfahren zur Anwendung (vgl. Urteil des BGer 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a). Im Bereich der Amtshilfe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA statuiert Art. 26 DBA-USA 96 selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen

> «[...] nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden […], die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter das schweizerisch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 fallenden Steuern befasst sind» (vgl. Dispositiv der Schlussverfügung der ESTV vom 2. Februar 2016 Ziff. 4 Bst. b).

Zudem präzisiert die Schlussverfügung der ESTV vom 2. Februar 2016 (Dispositiv Ziff. 4 Bst. a), dass

> «die [...] Informationen im ersuchenden Staat nur im Verfahren gegen A._____, geboren am (…), (…) Staatsangehörige, letzte bekannte Adresse: (…), USA, für die im Amtshilfeersuchen vom 3. Juni 2015 genannten Tatbestände verwertet werden dürfen».

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird die Einhaltung des Spezialitätsgrundsatzes durch Staaten, die mit der Schweiz durch einen Rechtshilfevertrag verbunden sind, nach völkerrechtlichem Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (BGE 107 Ib 264 E. 4b; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 9.4 f. und A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 13.3.2, je mit weiteren Hinweisen). Die ESTV wird den IRS darauf hinzuweisen haben, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren gegen die Beschwerdeführerin verwendet werden dürfen. In Anbetracht dessen besteht – entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin – kein Anlass, von der bisherigen Praxis abzuweichen und vom IRS eine schriftliche und rechtlich bindende Bestätigung einzufordern, bevor allfällige Unterlagen und Informationen herausgegeben würden.

7.5 Da der begründete Verdacht besteht, die Beschwerdeführerin habe sich der Begehung von «Betrugsdelikten und dergleichen» schuldig gemacht, und es der Beschwerdeführerin auch nicht gelungen ist, diesen Verdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften, ist die Vorinstanz zu Recht zum Schluss gelangt, dem IRS sei die Amtshilfe zu gewähren. Eine vorgängige schriftliche und rechtlich bindende Zusicherung des IRS ist nicht erforderlich.

8.

In der gebotenen Kürze ist festzuhalten, dass die verlangten Unterlagen

nach schweizerischem Recht erhältlich sind. Vorliegend geht es um die Bekämpfung von Betrugsdelikten und nicht um die Veranlagung der Steuern. In diesen Fällen richtet sich das Verfahren gemäss Art. 188 Abs. 2 DBG bzw. Art. 61 StHG nach der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO, SR 312.0), die kein Zeugnisverweigerungsrecht für Bankangestellte kennt (vgl. ausführlich: Urteil des BVGer A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.3.2).

9.
Damit bleibt, über den Umfang der Amtshilfe zu befinden.

9.1 Zu übermitteln sind alle Unterlagen, die zur Bekämpfung von «Betrugsdelikten und dergleichen» voraussichtlich erheblich sind. In Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 ist zwar von «notwendig» und nicht von «voraussichtlich erheblich» die Rede, doch kommt diesem Unterschied im Wortlaut keine weitere Bedeutung zu. Es sind in jedem Fall nur solche Unterlagen zu übermitteln, die der Klärung der Sachlage dienen können. Der ersuchte Staat darf allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128 II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des BGer 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3; Urteil des BVGer A-4695/2015 vom 2. März 2016 E. 9.1).

9.2 Die Vorinstanz führt in der angefochtenen Verfügung aus, sie habe keine Schwärzungen vorgenommen, weil die Bankunterlagen keine Namen von Personen enthielten, die offensichtlich nicht in die dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegende Angelegenheit verwickelt seien. Ungeachtet dessen, dass für den Ehemann der Beschwerdeführerin keine Amtshilfe geleistet werde, sei auch sein Name nicht zu schwärzen. Dies insbesondere daher, weil seine Person im Zusammenhang mit Verletzungen der Grundsätze der Unternehmensführung der C._____ erscheine, wobei es sich um Informationen handle, die voraussichtlich erheblich für den IRS seien. Sie werde jedoch darauf hinweisen, dass die übermittelten Bankinformationen nur im Verfahren gegen die Beschwerdeführerin verwendet werden dürften.

Die Beschwerdeführerin äussert sich diesbezüglich wie in E. 7.4 erwähnt; demnach kann auf das bereits Ausgeführte verwiesen werden.

10.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

11.

11.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 5'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

11.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

12.

Gemäss Art. 83 Bst. h BGG kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Anna Strässle

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84*a*, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: