Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5529/2008
{T 0/2}

Urteil vom 26. Januar 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

X._____,
vertreten durch Y._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Abteilung für Internationales, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ ist eine im Öffentlichkeitsregister des Landes A._____ eingetragene ... [bestimmte Unternehmensform] mit Sitz in B._____. Ihr ...-kapital beträgt ...; es ist voll liberiert. Der Zweck besteht in der Anlage und Verwaltung von Vermögen aller Art. Als Mitglieder der Verwaltung sind registriert: C._____, D._____, E._____, F._____ und G._____.

B.
Am 20. Juni 2005 richtete der Internal Revenue Service (IRS), Washington, gestützt auf Art. 26 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, abgeschlossen am 2. Oktober 1996 (DBA-USA, SR 0.672.933.61), ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Es betraf die US-Steuerpflichtigen K._____ und L._____, deren drei Söhne M._____, N._____ und O._____ sowie verschiedene Trusts.

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

Ferner macht der IRS geltend, dass die X._____ Hypothekardarlehen an drei Trusts gewährt habe, die je eine der von den Söhnen

M._____, N._____ und O._____ genutzten Liegenschaften besässen. Diese Trusts hätten bis Ende 2000 Betriebsverluste ausgewiesen, welche auf die Bezahlung von Hypothekarzinsen und Grundsteuern für die Liegenschaften zurückzuführen seien.

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

E.
Die ESTV forderte die Bank P._____ mit Schreiben vom 28. Juni 2005 auf, die im Amtshilfeersuchen geforderten Bankdokumente herauszugeben. Mit Schreiben vom 14. Juli 2005 überreichte die Bank S._____ AG, welche im Jahr 2000 die Bank P._____ übernommen hatte, der ESTV eine Kopie des Handelsregisterauszugs, zwei Unterschriftenverzeichnisse sowie das Formular A der X._____. Aus dem Handelsregisterauszug geht hervor, dass es sich bei der X._____ um eine Gesellschaft mit Sitz in B._____ handelt. Dem Formular A ist zu entnehmen, dass K._____ wirtschaftlich Berechtigter des Kontos der X._____ bei der Bank S._____ AG ist.

F.
Am 8. September 2005 verfügte die ESTV, dem IRS Amtshilfe zu leisten und das Schreiben der Bank S._____ AG vom 14. Juli 2005 zusammen mit den von der Bank herausgegebenen Unterlagen an den IRS zu übermitteln. Eine von der X._____ hiergegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde wies das Bundesgericht mit Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006 kostenfällig ab. Die bei der Bank S._____ AG beschafften Unterlagen sind dem IRS bereits übermittelt worden.

G.
In der Folge verlangte der IRS die Übermittlung der von seinem Ersuchen vom 20. Juni 2005 ebenfalls erfassten und bei der Bank R._____ vermuteten Unterlagen. Mit Schreiben vom 16. April 2007 gelangte die ESTV an die erwähnte Bank bzw. deren Rechtsnachfolgerin, die Bank T._____ (nachfolgend «Bank» genannt). Die Bank antwortete am 8. Mai 2007 und teilte mit, sie gehe davon aus, dass in der Sache die Verjährung eingetreten sei. Die ESTV verneinte dies mit Schreiben vom 22. Mai 2007, woraufhin die Bank am 25. Mai 2007 antwortete, bei der Kontoinhaberin des bei ihr verwalteten Kontos handle es sich um eine ... [bestimmte Unternehmensform] nach ... Recht, Informationen zu den Verwaltungsräten seien dem Öffentlichkeitsregister des Landes A._____ zu entnehmen. Mit Schreiben vom 26. Oktober 2007 gab die ESTV der Bank davon Kenntnis, dass die eingebrachten Informationen nicht dem entsprächen, was verlangt worden sei. Die Bank habe insbesondere mitzuteilen, wer an der X._____ wirtschaftlich berechtigt sei; ihrer Antwort sei das bei der Kontoeröffnung zu erstellende Formular A beizulegen.

H.
Die Bank reichte die verlangten Unterlagen am 9. November 2007 ein. Sie verband dies jedoch mit dem Hinweis, die ESTV verlange mehr an Informationen, als dies der IRS im Amtshilfeersuchen getan habe. Sie, die Bank, erlaube sich deshalb, die von der ESTV, nicht aber vom IRS einverlangten Informationen in versiegelter Form einzureichen. Entgegen dieser Aussage sind der ESTV sämtliche Informationen in offener Form zugestellt worden, weshalb sich die ESTV mit der Bank daraufhin verständigte, den im Schreiben als versiegelt bezeichneten Teil als nicht erhalten zu betrachten und die Wiederholung der Sendung zuzulassen. Die X._____ liess in der Folge über ihre Rechtsvertreterin das Einverständnis zur Öffnung der nunmehr versiegelt übermittelten Unterlagen verweigern, weshalb die ESTV mit nichtanfechtbarer Zwischenverfügung vom 15. Februar 2008 der Bank die Öffnung anzeigte und diese sodann auch vornahm.

I.
Bei den aufgedeckten Unterlagen handelt es sich um ein von der Bank R._____ erstelltes Formular A, das K._____ als den an den eingebrachten Werten der X._____ wirtschaftlich Berechtigten ausweist. Sodann liegen den Unterlagen Bankauszüge zu einem Konto

bei, dessen Kundennummer mit der auf dem Formular A genannten übereinstimmt.

J.
Mit Schlussverfügung vom 27. Juni 2008 ordnete die ESTV an, dem Ersuchen des IRS vom 20. Juni 2005 (erneut) Folge zu leisten und nunmehr auch die bei der Bank T._____ eingeholten Unterlagen zu übermitteln.

K.
Gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 27. Juni 2008 lässt die X._____ mit Eingabe vom 27. August 2008 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und folgende Rechtsbegehren stellen: Die Schlussverfügung der ESTV vom 27. Juni 2008 sei vollumfänglich aufzuheben und das Amtshilfeersuchen des IRS vom 20. Juni 2005 sei abzuweisen. Die im Zuge des Amtshilfeverfahrens von der ESTV erhobenen Unterlagen seien entweder zu vernichten (Kopien) oder an die Beschwerdeführerin bzw. die Bank zurückzugeben (Originale).

Eventualiter sei die Schlussverfügung der ESTV vom 27. Juni 2008 in Bezug auf die Übermittlung des Formulars A an den IRS abzuweisen. Das im Zuge des Amtshilfeverfahrens von der ESTV erhobene Formular A sei zu vernichten oder an die Beschwerdeführerin bzw. die Bank zurückzugeben (Originale), alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Bundeskasse.

L.
In ihrer Begründung hält die Beschwerdeführerin vorab fest, dass sie die vom Bundesgericht mit Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006 in der gleichen Sache, aber bezüglich Unterlagen der Bank S._____ AG, bereits entschiedene Amtshilfefähigkeit des Amtshilfeersuchens nicht in Frage stelle. Sie macht jedoch geltend, es fehle vorliegendenfalls am Rechtsschutzinteresse, da im Amtshilfeersuchen ausdrücklich festgehalten werde, für die betroffenen US-Steuerpflichtigen trete am 15. April 2006 die Verjährung ein. Die ESTV müsse zwar dem IRS bereits dann Hilfe leisten, wenn dieser ein Betrugsdelikt glaubhaft mache. Es sei nicht Sache der ESTV zu prüfen, ob der vom IRS dargelegte Sachverhalt korrekt sei. Im vorliegenden Fall habe die ESTV jedoch Abklärungen zum US-amerikanischen Steuerrecht vorgenommen und sei zum Schluss gekommen, dass die vom IRS genannte Verjährungsfrist nicht zutreffe. Es stelle ein höchst widersprüchliches Verhalten dar

und führe zu einem unzulässigen Methodendualismus, wenn sich die ESTV für im Amtshilfeersuchen genannte Tatsachen, die sich zu Lasten der Steuerpflichtigen auswirkten, auf ihre beschränkte Kompetenz und Überprüfungsbefugnis stütze, für im Amtshilfeersuchen genannte Tatsachen hingegen, die sich zu Gunsten der Steuerpflichtigen auswirkten, eine vertiefte eigene Rechtsprüfung vornehme. Es sei dem IRS offengestanden, das Amtshilfeersuchen vom 20. Juni 2005 zu erneuern und zu erklären, warum die Ansprüche nicht bereits am 15. April 2006 verjährt seien. Das habe der IRS nicht getan, weshalb die Auslieferung von Dokumenten und Informationen nach dem 15. April 2006 mangels Rechtsschutzinteresse unzulässig sei.

Sodann habe der IRS die Herausgabe von Informationen über Bankkonten der Beschwerdeführerin nur für den Fall verlangt, dass diese keine gültig errichtete juristische Person darstelle. Da die Beschwerdeführerin als ... [bestimmte Unternehmensform] nach ... Recht eine gültig errichtete juristische Person sei, beschränke sich das Amtshilfeersuchen auf das Einholen eines Auszugs aus dem Öffentlichkeitsregister des Landes A._____. Die Annahme, der IRS habe nach Informationen zum wirtschaftlich Berechtigten der in Frage stehenden Konti gesucht, sei nur eine Annahme der ESTV. Die von der Bank der ESTV ausgehändigten Unterlagen dürften daher mit Ausnahme des Auszugs aus dem Öffentlichkeitsregister nicht an den IRS übermittelt werden.

Schliesslich bestreitet die Beschwerdeführerin die Auslieferungsfähigkeit des Formulars A (Eventualbegehren). Die Pflicht der Bank, den wirtschaftlich Berechtigten zu identifizieren, tangiere nicht das zivilrechtliche Verhältnis zwischen der Bank und ihrem Kunden. Das Formular A sei ein rein bankeninternes Dokument, durch dessen Erhebung die Bank ihren Sorgfaltspflichten nachkomme. Zwischen der Bank und dem wirtschaftlich Berechtigten bestehe keine vertragliche Beziehung. Im Normalfall habe die Bank mit dem wirtschaftlich Berechtigten, auf den sich das Formular A beziehe, gar nie etwas zu tun, da dessen Identifikation ausschliesslich der Erleichterung der Strafverfolgung diene. Darüber hinaus aber müsse sich die Bank grundsätzlich nicht mit der Person des wirtschaftlich Berechtigten befassen. Im vorliegenden Fall bestehe eine Vertragsbeziehung nur zwischen der Beschwerdeführerin und der Bank. Aufgrund fehlender Klientenbezogenheit des Formulars A sei dieses nicht amtshilfefähig.

M.
Die ESTV hat mit Eingabe vom 23. Oktober 2008 zur Beschwerde Stellung genommen. Sie beantragt deren kostenfällige Abweisung.

N.
Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss dem auf den 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Art. 20k Abs. 1 der Verordnung des Bundesrates vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (V DBA-USA, SR 672.933.61) unterliegt die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 20k Abs. 4 V DBA-USA). Die Ermächtigung des Bundesrates, das Rechtsmittelverfahren bezüglich des Informationsaustauschs zu regeln, ergibt sich aus 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; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 4 in fine). Vorliegendenfalls sind demnach die Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) sowie des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) einschlägig.

1.2 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG a contrario); eine Beschwerde ans Bundesgericht hingegen ist nunmehr unzulässig (Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]; vgl. MICHAEL BEUSCH, Steuerrechtlicher Rechtsschutz

durch das Bundesverwaltungsgericht, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2008 – Best of zsis, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 199 f.). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Zu berücksichtigten ist, dass das Bundesgericht über die Frage der Amtshilfefähigkeit des dem vorliegenden Verfahren zu Grunde liegenden Ersuchens des IRS vom 20. Juni 2005 mit Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006 für den gesamten dort dargelegten Sachverhalt (dem Grundsatze nach also auch mit Bezug auf die involvierte Bank T._____) rechtskräftig entschieden hat. In dieser Hinsicht liegt eine abgeurteilte Sache vor, die nicht erneut vor Gericht getragen werden kann (vgl. STEFAN HEIMGARTNER/HANS WIPRÄCHTIGER, in: Niggli/Uebersax/Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008, N. 1 ff. und N. 25 zu Art. 61 BGG).

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet folglich noch jener Teil der Schlussverfügung der ESTV vom 27. Juni 2008, der über den Gehalt der vom Bundesgericht bestätigten Verfügung vom 8. September 2005 hinausgeht (vgl. Bst. E und F des Sachverhalts). Es geht hier mit anderen Worten lediglich noch um die Frage, ob auch die bei der Bank T._____ in concreto erhobenen Unterlagen an den IRS herausgegeben werden können.

2.
Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte aus, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen des Abkommens *oder* für die Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen. In Fällen von Steuerbetrug ist (a) der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-USA (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt und wird (b) die zuständige Behörde eines Vertragsstaates auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten erteilen.

Bei der zitierten Bestimmung handelt es sich um eine gegenüber der bisherigen schweizerischen Abkommenspraxis erweiterte Auskunftsklausel. Sie begrenzt die Informationspflicht nicht auf die für die «richtige Anwendung des Abkommens» notwendigen Auskünfte, sondern erlaubt den zuständigen Behörden, unter sich diejenigen Auskünfte aus-

zutauschen, die zur Verhütung von «Betrugsdelikten und dergleichen» im Zusammenhang mit einer unter das Abkommen fallenden Steuer notwendig sind. Zudem ist der Informationsaustausch nicht auf die gemäss Art. 1 DBA-USA abkommensberechtigten Personen beschränkt, so dass Auskünfte auch nicht ansässige Personen betreffen dürfen (Urteile des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1; 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a; 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3; PETER LOCHER, Die schweizerische Haltung zur internationalen Amtshilfe bei den direkten Steuern in einem veränderten Umfeld, in: Internationales Steuerrecht in der Schweiz. Aktuelle Situation und Perspektiven. Festschrift für Walter Ryser, Bern 2005, S. 269 ff., insbesondere S. 272 f.; HAROLD GRÜNINGER/ANDREAS H. KELLER, Exchange of information in fiscal matters. Latest developments including new Swiss-US Income Tax Treaty, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 S. 141 ff.; MARKUS REICH/STEFAN BACHMANN, Internationale Amts- und Rechtshilfe der Schweiz in Fiskalsachen, in: Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis], Aufsätze N. 1 2003, Ziff. 1.1.3.1).

3.

Da das amerikanische Recht den im schweizerischen Recht massgebenden Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nicht kennt, werden in Ziff. 10 des Protokolls zum Staatsvertrag die Steuerbetrugsdelikte im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Rechtshilfefällen umschrieben (Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, BBl 1997 II 1085, 1099; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1; REICH/BACHMANN, a.a.O., Ziff. 1.1.3.1; ERIC HESS, Die Möglichkeiten und Grenzen der Schweiz auf dem Gebiete der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen, ASA 71 S. 132 ff.). Danach muss ein Abgabebetrug nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden. Ein betrügerisches Verhalten wird bereits dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden sich *schwer durchschaubarer Machenschaften* bedient, um eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind jedoch immer besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude erforderlich. Eine einfache Lüge erfüllt das Arglistelement demnach nicht (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1 in fine; BGE 125 II 250 E. 3b

mit Hinweisen; BGE 96 I 737 E. 3d; Urteile des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 6; 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004 E. 4; kritisch bezüglich einer Ausweitung der Amtshilfegewährung in einem Protokoll: URS R. BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2006 und 2007, in: Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins [ZBJV] 144/2008, S. 474 ff., insbesondere S. 477 f.).

4.
Es entspricht einem feststehenden Grundsatz der internationalen Rechtshilfe, dass sich die schweizerischen Behörden beim Entscheid über die Frage, ob der Verdacht auf Steuerbetrug begründet erscheint, allein an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen zu halten haben, soweit dieser nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche enthält (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; BGE 125 II 250 E. 5b; BGE 118 Ib 111 E. 5b; BGE 117 Ib 64 E. 5c).

4.1 Was die internationale Rechtshilfe in Fällen von Abgabebetrug betrifft, verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Tatbestands, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; BGE 125 II 250 E. 5b; BGE 116 Ib 96 E. 4c; BGE 115 Ib 68 E. 3b/bb). Damit soll verhindert werden, dass sich die ersuchende Behörde unter dem Vorwand des lediglich behaupteten Abgabebetruges Beweise beschafft, die zur Ahndung anderer Fiskaldelikte dienen sollen, für welche die Schweiz die Rechtshilfe nicht gewährt. Ein hinreichender Verdacht auf Steuerbetrug wurde seit jeher auch im Falle der Auskunftserteilung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA verlangt (Urteile des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; 2A.185/2003 vom 27. Januar 2004 E. 6; 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 5; so bereits BGE 96 I 737 E. 3e für das Abkommen mit den USA vom 24. Mai 1951).

4.2 Die ESTV hat daher kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen. Sie kann (und muss) jedoch eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf Steuerbetrug begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind. Die Auskunft ist zu erteilen, wenn die im Zeit-

punkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten. Darin erschöpfen sich aber auch bereits die Untersuchungen. Die ESTV hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Amtshilfegesuch aufgeführten weiteren Tatsachen zutreffen oder nicht (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2; BGE 96 I 737 E. 3e; Urteil des Bundesgerichts 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 5).

5.

Gemäss Ziff. 2 der Vereinbarung vom 23. Januar 2003 betreffend die Anwendung von Art. 26 DBA-USA (abrufbar im Internet unter <www.estv.admin.ch/d/dba/themen/dok/us-vereinb_d.pdf>, besucht am 17. Dezember 2008) besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchte Staat die Beurteilung, ob einem Begehren um Informationen entsprochen werden kann, aufgrund der nach dem Recht des *ersuchenden* Staates geltenden Verjährungsvorschriften und nicht aufgrund seiner eigenen Verjährungsvorschriften vornehmen wird.

Jedoch hat das Bundesgericht wiederholt festgehalten, dass für die Frage der Amtshilfe durch die Schweizer Behörden nicht zu prüfen sei, ob die Verjährungsbestimmungen des ersuchenden Staates der Strafverfolgung entgegenstehen (statt aller: Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 4.3 mit weiteren Hinweisen). Auch sehen das DBA-USA sowie dessen Zusatzprotokoll eine solche Prüfung nicht vor. Die erwähnte, nicht amtlich publizierte Vereinbarung vom 23. Januar 2003 ändert nichts daran. Mit der die Verjährung betreffenden Übereinkunft war nur beabsichtigt, eine Beurteilung nach dem Recht des ersuchten Staates auszuschliessen, nicht jedoch in Abkehr von der bisherigen Rechtshilfepraxis eine Überprüfung nach dem Recht des ersuchenden Staates (neu) einzuführen (vgl. Art. 26 Abs. 3 DBA-USA wonach die Bestimmungen dieses Artikels auf keinen Fall dahin ausgelegt werden dürfen, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Vorschriften oder der Verwaltungspraxis eines der beiden Vertragsstaaten abweichen [...]; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 4.3; WALTER H. BOSS, Das Verständigungsverfahren nach den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 52 S. 593 ff., insbesondere S. 601 ff. betreffend Rechtsnatur und Wirkungen der generellen Verständigung; DANIEL HUFSCHMID, «Tax fraud and the like». Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten

gemäss DBA-USA, ASA 72 S. 433 ff., insbesondere S. 466 Fn. 153; DANIEL HOLENSTEIN, Schweizerische Bankauskünfte an den ausländischen Fiskus, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2003, S. 1049 f.).

6.

6.1 Gemäss dem seit 1. August 1990 in Kraft stehenden Art. 305ter Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) mit der Marginalie «Mangelnde Sorgfalt bei Finanzgeschäften und Melderecht» wird mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder Geldstrafe bestraft, wer berufsmässig fremde Vermögenswerte annimmt, aufbewahrt, anlegen oder übertragen hilft und es unterlässt, mit der nach den Umständen gebotenen Sorgfalt die Identität des *wirtschaftlich Berechtigten* festzustellen. Bei der Forderung nach Kundenidentifikation handelt es sich um eine aufsichtsrechtliche Sorgfaltsbestimmung, die auch allein finanzaufsichtsrechtlich durchgesetzt werden könnte (vgl. MARK PIETH, in: Niggli/Wiprächtiger [Hrsg.], Strafrecht II, Art. 111-392 StGB, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2007, N. 4 zu Art. 305ter StGB).

6.2 Sodann verlangt Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 10. Oktober 1997 zur Bekämpfung der Geldwäscherei im Finanzsektor (Geldwäschereigesetz, GwG, SR 955.0), dass der Finanzintermediär bei der Aufnahme von Geschäftsbeziehungen die Vertragspartei aufgrund eines beweiskräftigen Dokumentes identifiziert. Art. 4 Abs. 1 GwG verpflichtet den Finanzintermediär, von der Vertragspartei eine schriftliche Erklärung darüber einzuholen, wer die *wirtschaftlich berechtigte Person* ist, wenn (a) die Vertragspartei nicht mit der wirtschaftlich berechtigten Person identisch ist oder daran Zweifel bestehen, (b) die Vertragspartei eine Sitzgesellschaft ist oder (c) ein Kassageschäft von erheblichem Wert nach Art. 3 Abs. 2 GwG getätigt wird.

Nach Art. 7 Abs. 1 GwG muss der Finanzintermediär über die getätigten Transaktionen und über die nach dem GwG erforderlichen Abklärungen Belege erstellen und zwar derart, dass fachkundige Dritte sich ein zuverlässiges Urteil über die Transaktionen und Geschäftsbeziehungen sowie über die Einhaltung der Bestimmungen des GwG bilden können. Die Belege sind so aufzubewahren, dass der Finanzintermediär allfälligen Auskunfts- und Beschlagnahmebegehren der Strafverfolgungsbehörden innert angemessener Frist nachkommen kann (Art. 7 Abs. 2 GwG). Der Finanzintermediär muss, wenn man ihm einen Na-

men vorlegt, angeben können, welche Konti, Sparbücher und Depots auf die betreffende Person lauten und an welchen Vermögenswerten sie wirtschaftlich berechtigt ist. Um diese Auskünfte innert angemessener Frist erteilen zu können, muss er alle notwendigen organisatorischen Massnahmen treffen und beispielsweise ein zentrales Register einrichten (Botschaft vom 17. Juni 1996 zum Bundesgesetz zur Bekämpfung der Geldwäscherei im Finanzsektor, BBl 1996 III 1101, 1129).

6.3 Gemäss Art. 14 Abs. 1 der Verordnung der Eidgenössischen Bankenkommission vom 18. Dezember 2002 zur Verhinderung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung (EBK-Geldwäschereiverordnung, GwV-EBK, SR 955.022) gelten für die Identifizierung der Vertragsparteien und die Feststellung der wirtschaftlich Berechtigten für *alle* Finanzintermediäre auch die Bestimmungen der von den Banken mit der Schweizerischen Bankiervereinigung abgeschlossenen «Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken» vom 7. April 2008 (VSB 08). Nach Art. 3 Abs. 1 VSB 08 darf die Bank von der Vermutung ausgehen, dass der Vertragspartner mit dem wirtschaftlich Berechtigten identisch ist. Ist der Vertragspartner nicht mit dem wirtschaftlich Berechtigten identisch oder bestehen hieran Zweifel, verlangen die Banken vom Vertragspartner mittels Formular A eine schriftliche Erklärung darüber, wer der wirtschaftlich Berechtigte sei (Art. 3 Abs. 1 VSB 08).

7.

Nochmals ist festzuhalten, dass das Bundesgericht mit Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006 über die Amtshilfefähigkeit des dem vorliegenden Verfahren zugrundeliegenden Gesuchs und des dort geschilderten Sachverhalts rechtskräftig entschieden hat (vgl. oben E. 1.3). Allerdings kann nicht übersehen werden, dass dem Urteil in der Lehre Kritik erwachsen ist. Denn obwohl bei der im Amtshilfeersuchen dargelegten Sachverhaltskonstellation der Verdacht nicht von der Hand zu weisen sei, dass die Pflichtigen in grossem Umfang Steuern hinterzogen haben, bleibe die Frage offen, inwiefern sich die Steuerpflichtigen zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden s*chwer durchschaubarer Machenschaften* bedient haben sollen, wie es für die Annahme eines Betruges verlangt wäre. Auch sei nicht dargelegt worden, worin die Steuerhinterziehung hätte bestehen sollen; der Abzug von Schuldzinsen an eine selbst beherrschte ausländische Steueroasengesellschaft bilde ja noch keine Steuerhinterziehung (MARKUS REICH/

MICHAEL BEUSCH, Entwicklungen im Steuerrecht. Le point sur le droit fiscal, in: Schweizerische Juristen-Zeitung [SJZ], 103/2007, S. 275 f.).

Solange die ausländische Gesellschaft als Rechtssubjekt zu anerkennen sei, sei grundsätzlich der Schuldzinsensabzug berechtigt, möglicherweise liege eine Simulation oder ein Rechtsmissbrauch vor (BEHNISCH, a.a.O., S. 477). Dasselbe gelte für die von den Trusts ausgewiesenen Verluste, welche steuerlich möglicherweise nicht zu anerkennen seien (Aufrechnung mangels rechtsgenügenden Nachweises oder mangels geschäftsmässiger Begründetheit des Aufwandes). Das geschilderte Vorgehen führe jedoch nicht einmal zu einer Steuerhinterziehung (BEHNISCH, a.a.O., S. 478).

Würden Ausschüttungen von der juristischen Person nicht deklariert, möge eine Steuerhinterziehung vorliegen. Es sei jedoch kein qualifizierendes Tatbestandsmerkmal ersichtlich, aus dem auf einen Steuer- oder Abgabebetrug geschlossen werden könne. Das vom IRS geschilderte Verhalten begründe bloss den Verdacht der Steuerhinterziehung, welche die Durchbrechung des Bankgeheimnisses nicht rechtfertige. Der Entscheid erweise sich demnach auch nicht mit den Verhandlungen um Schengen/Dublin im Rahmen der sogenannten Bilateralen II kongruent, wo bei den direkten Steuern eine Amts- und Rechtshilfegewährung bei blosser Steuerhinterziehung verweigert werde (BEHNISCH, a.a.O., S. 478 mit weiteren Hinweisen).

Ob und inwiefern die vorgebrachte Kritik berechtigt ist, muss vorliegendenfalls offenbleiben. Sie betrifft die Frage der *Amtshilfefähigkeit* des vom IRS vorgelegten Gesuchs und des dort geschilderten Sachverhalts. Hierüber aber hat, wie vorgängig sowie unter E. 1.3 erwähnt, das Bundesgericht rechtskräftig entschieden. Es bleibt dem Bundesverwaltungsgericht für die vorliegende Konstellation verwehrt, darauf zurückzukommen.

8.

Die Beschwerdeführerin rügt sodann ein mangelndes Rechtsschutzinteresse, da in der Sache die Verjährung eingetreten sei. Hierin kann ihr nicht gefolgt werden. Es ist ausschliesslich am ersuchenden Staat und nicht am Bundesverwaltungsgericht, zu klären, ob in der Sache, in welcher er Amtshilfe verlangt, die Verjährung eingetreten ist oder nicht (vgl. E. 5 hievor). Der IRS hat die Schweiz ausdrücklich gebeten, dem Amtshilfeersuchen nicht nur in Bezug auf die Bank S._____ AG,

sondern auch bezüglich der Bank T._____ nachzukommen. Der IRS hat mit anderen Worten nur verlangt, dass seinem Amtshilfeersuchen vom 20. Juni 2005 in einer Weise entsprochen werde, wie er es von Beginn weg beantragt hat. Diesem Ersuchen ist die ESTV mit der zweiten, hier angefochtenen Verfügung vom 27. Juni 2008 gefolgt, gemäss welcher die fraglichen, bei der Bank T._____ erhobenen Unterlagen amtshilfeweise übermittelt werden sollen. Hätte der IRS die Auffassung vertreten, in der Zwischenzeit sei die Verjährung eingetreten, hätte er kaum auf der vollständigen Erfüllung seines Gesuches beharrt.

Sodann bleibt der Vorinstanz darin beizupflichten, dass der Beschwerdeführerin aus einem allfällig rechtsrelevanten Zeitablauf ohnehin kein Rechtsnachteil erwächst, bleibt ihr doch die Einrede der Verjährung im Strafverfahren vor den amerikanischen Justizbehörden unbenommen. Ebenso und wie die Vorinstanz zu Recht festhält, erging auch das die gleiche Sache betreffende Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006, das eine erste Auslieferung von Dokumenten der anderen Bank zuliess, rund drei Monate nach dem behaupteten Datum des Verjährungseintritts.

9.

Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdeführerein auch bezüglich der Aussage, die ESTV wolle weitergehende Informationen ausliefern, als dies der IRS verlangt habe; das Amtshilfeersuchen beschränke sich auf das Einholen eines Auszugs aus dem Öffentlichkeitsregister des Landes A._____.

Aus dem Gesuch des IRS ist ohne Weiteres ersichtlich, dass sein Informationsbedürfnis darin besteht, zu erfahren, ob hinter der X._____ die Person K._____ bzw. die anderen im Amtshilfeersuchen *ausdrücklich* genannten Personen stehen oder nicht. Die Aussage des IRS lautet im Original: «We believe that X._____, if it exists, is controlled by K._____ and L._____ or related persons or entities in which case the mortage interest deduction is invalid. If not owned and/or controlled by K._____ and L._____, X._____ may be owned and/or controlled by the following persons or entities [...]». Die konkrete Frage des IRS an die Schweizer Behörden hinsichtlich des geschilderten Verdachtes lautete: «Please provide the following information concerning X._____ [...] 2) Who owns and/or controls the Establishment? [...]». Dass der IRS dabei den Begriff des

wirtschaftlich Berechtigten nicht ausdrücklich nennt, ist nicht von Belang. Der IRS hat kurz, aber in aller Klarheit dargelegt, dass ihn nicht nur den Namen des Eigentümers bzw. des Besitzers (*who owns*), sondern auch jener Person interessiert, welche die X._____ *kontrolliert (or controls)*. Ohnehin bleibt festzuhalten, dass das Bundesgericht im Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006 die Herausgabe der gleichen Art von Unterlagen, wenn auch von einer anderen Bank stammend, zugelassen hat.

10.
Schliesslich bestreitet die Beschwerdeführerin die Auslieferungsfähigkeit des Formulars A im Speziellen und zwar mit der Begründung, dieses sei ein rein bankeninternes Dokument. Es fehle an der Klientenbezogenheit. Das im Recht liegende Formular A nenne als wirtschaftlich Berechtigten K._____ und nicht die beschwerdeführende X._____.

Die Beschwerdeführerin übersieht erneut, dass das Bundesgericht über die grundsätzliche Frage der Amtshilfefähigkeit des Formulars A mit Urteil 2A.608/2005 vom 10. August 2006 entschieden hat, indem es die Herausgabe des von der Bank S._____ AG erstellten Formulars A bereits zugelassen hat. Nichts anderes hat für den vorliegenden Fall zu gelten: Die Identifikation des wirtschaftlich Berechtigten stellt wie dargelegt eine Pflicht der Bank dar, die ihre Stütze nicht nur im einschlägigen Standesrecht (VSB 08) findet, sondern sich bereits aus dem Gesetzes- und Verordnungsrecht des Bundes ergibt (vgl. oben E. 6). Ob sich die Bank die nötigen Informationen bezüglich wirtschaftlicher Berechtigung an den bei ihr geführten Konten mittels einem nach den Bestimmungen der VSB 08 abgefassten Formular A oder mit Hilfe eines anderen Dokuments beschafft, ist irrelevant; die ESTV hätte vorliegendenfalls auch generell die Nennung des wirtschaftlich Berechtigten verlangen können und sich nicht ausdrücklich auf das Formular A zu beziehen gebraucht. Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass gemäss Art. 26 DBA-USA in Fällen von Steuerbetrug der Informationsaustausch gerade nicht durch Art. 1 DBA-USA (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt wird (siehe oben E. 2). Die Herausgabe des von der Bank erstellten Formulars A an den IRS ist damit rechtmässig.

11.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzu-

erlegen (Art 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von CHF 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von CHF 3'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben; Beilage: Original des Amtshilfeersuchens)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Urban Broger

Versand am