Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6473/2012

Urteil vom 29. März 2013

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard,
Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Marc Winiger.

Parteien

A._____ Corp., …,
handelnd durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI, Amtshilfe USA,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.
Am 26. September 2011 richtete die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (USA; Internal Revenue Service in Washington [IRS]) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Der IRS stützte sich dabei insbesondere 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) sowie das dazugehörige Protokoll (ebenfalls in SR 0.672.933.61 veröffentlicht; Protokoll 96). Das Gesuch betraf in den USA steuerpflichtige Personen (und mit diesen allenfalls verbundene Domizilgesellschaften), die bei der Credit Suisse Group AG und ihren Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: CS) Konten eröffnet oder gehalten hatten. Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden.

B.
B.a Am 5. April 2012 hiess das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde gut, die gegen eine gestützt auf dieses Amtshilfegesuch erlassene Schlussverfügung der ESTV gerichtet war (Verfahren A-737/2012). Die Begründung lautete im Wesentlichen, dass das Amtshilfegesuch vom 26. September 2011 zu offen formuliert gewesen sei und davon vor allem Personen betroffen gewesen wären, die sich höchstens – nach schweizerischer Terminologie – einer Steuerhinterziehung schuldig gemacht hätten. Für eine solche werde jedoch unter dem einschlägigen DBA-USA 96 keine Amtshilfe geleistet.

B.b Daraufhin zog die ESTV die bereits erlassenen Schlussverfügungen, gegen die eine Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht hängig war, in Wiedererwägung, worauf das Bundesverwaltungsgericht diese Verfahren abschrieb.

C.
Am 3. Juli 2012 reichte der IRS erneut ein Amtshilfegesuch bei der ESTV ein. Die Informationen, um die darin ersucht wird, betreffen bestimmte in

den USA steuerpflichtige Personen, welche Domizilgesellschaften gegründet haben, die bei der CS bestimmte Konten bzw. (nach schweizerischer Terminologie) Depots hielten. Der IRS ersucht um Herausgabe von Informationen über solche Steuerpflichtige, die zu irgendeinem Zeitpunkt in den Jahren 2002 bis und mit 2010 eine Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten bei der CS hatten bzw. wirtschaftlich an bei der CS gehaltenen bestimmten Konten berechtigt waren, die dort geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Anschliessend werden im Gesuch die Eigenschaften (Auswahlkriterien) aufgezählt, die ein Konto aufweisen muss, um vom Amtshilfegesuch betroffen zu sein.

C.a Gestützt auf a) Informationen, die die CS dem US Department of Justice (nachfolgend: DOJ) und dem IRS zukommen liess, aus denen sich ergab, dass während der relevanten Zeitperiode Konten bei der CS bestanden, welche die Auswahlkriterien erfüllten, b) Informationen von bekannten US-Kunden der CS, die sich freiwillig beim IRS anzeigten, c) Informationen aus einer Anklageschrift betreffend derzeitige und frühere CS-Angestellte, d) Informationen, die in Interviews von anderen bekannten Kunden der CS erhältlich gemacht worden waren, und e) Informationen, die mittels Untersuchung veröffentlichter Informationen verschiedener CS-Einheiten erhältlich gemacht worden waren, umschrieb der IRS den Sachverhalt wie folgt:

C.b Die CS habe ein Geschäftsmodell betrieben, welches in den USA steuerpflichtigen Kunden (nachfolgend auch: US-Kunden) ermöglicht habe, undeklarierte (also dem IRS gegenüber nicht offengelegte) Konten bei der CS und ihren nicht-US-Niederlassungen und Tochtergesellschaften zu halten und darauf Gelder («funds») zu deponieren. Die CS habe ihre Büros in den USA dazu benutzt, Transaktionen von US-Kunden über deren nicht deklarierte, ausländische Konten zu ermöglichen. In der Schweiz tätige Angestellte der CS hätten US-Kunden dabei geholfen, Geld in die und aus der Schweiz zu bewegen. US-Kunden seien von Angestellten der CS instruiert worden, wie sie Domizilgesellschaften und andere Einrichtungen («arrangements») auf der ganzen Welt zu benutzen hätten, um die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten der CS zu verschleiern. Mit Hilfe und Unterstützung der Angestellten der CS hätten die Kunden – als Teil eines Lügengebäudes, um die US-Steuerbehörden zu betrügen – Dokumente erstellt und besessen, die wahrheitswidrig und betrügerisch die wirtschaftliche Berechtigung an den Konten falsch angegeben hätten, um Steuerstraf- und Einkommenssteuervorschriften der USA zu verletzen («criminal and civil income tax laws»). Diese betrügerischen Machen-

schaften hätten eine illegale und substanzielle Reduktion im Steuervolumen bewirkt, welches von US-Kunden der CS betreffend Einkommen und Ertrag aus US- oder ausländischen Investitionen bezahlt worden sei. US-Doppelbürger seien von Kundenberatern der CS ermutigt worden, nicht ihre US-Pässe für die Kontoeröffnung zu verwenden. Auch seien mehrere von den US-Behörden befragte Kunden der CS von Vertretern dieser Bank gefragt worden, ob sie ein Formular W-9 ausfüllen wollten und hätten dies verneint. Andere Kunden hätten gesagt, aus dem Kontext der Gespräche sei klar geworden, dass die Konten gegenüber dem IRS nicht offengelegt würden. Was die Depots, die die Auswahlkriterien erfüllten, beträfe, hätten die CS und ihre US-Kunden entgegen dem QI-Abkommen (einer Vereinbarung zwischen dem IRS und so genannten «Qualified Intermediaries», z.B. gewissen Banken) gehandelt.

Weiter führt der IRS aus, seine Untersuchungsteams hätten CS-Kunden befragt, denen – nachdem die CS das QI-Abkommen unterzeichnet hätte – von Angestellten der CS mitgeteilt worden sei, sie müssten ihre Konten bei dieser Bank schliessen und könnten ihr Geld zu anderen schweizerischen Banken überweisen, statt in die USA. In einigen Fällen sei der Rat ausdrücklich dadurch gerechtfertigt worden, dass dies ein Weg sei, um die Entdeckung der Konten durch die Steuerbehörden zu verhindern. Vielen US-Kunden sei empfohlen worden, die Inhaberschaft am Konto einer Domizilgesellschaft zu übertragen, die deshalb gegründet werden sollte, um das Konto vor der Entdeckung abzuschirmen. Der IRS ist der Auffassung, dass der Gebrauch solcher Domizilgesellschaften, CS-Konten unter den in den Auswahlkriterien beschriebenen Umständen zu halten, darauf hindeuten würden («indicate»), dass die US-Kunden der CS sich Verhaltensweisen bedienten, die «Betrugsdelikte und dergleichen» darstellten.

Um seine Darstellung zu stützen, führt der IRS ein Beispiel an.

C.c In rechtlicher Hinsicht beruft sich der IRS auf Art. 26 DBA-USA 96 und auf Ziff. 10 des Protokolls 96. Er hält unter anderem fest, dass auch der Aufbau eines Lügengebäudes als betrügerisches Verhalten gälte.

Gemäss US-Recht seien US-Bürger und in den USA wohnhafte Personen verpflichtet, ihr weltweites Einkommen in ihren jährlichen Einkommenssteuererklärungen anzugeben. Um den IRS zu täuschen, hätten Bankangestellte der CS und die US-Kunden der CS verschiedene Pläne («schemes») geschmiedet, um den IRS zu betrügen. Sie hätten dazu wissentlich und vorsätzlich Schritte unternommen, um betrügerisch und fortge-

setzt grosse Summen an US-Steuern zu hinterziehen. Dazu hätten die in den USA steuerpflichtigen Personen u.a. Domizilgesellschaften benutzt, um falsche Dokumente und einschlägige Steuerformulare zu erstellen und einzureichen, oder sie hätten überhaupt keine Steuerformulare eingereicht. Dadurch hätten diese US-Kunden den IRS absichtlich getäuscht, indem sie Vermögen («Assets»), an welchem sie wirtschaftlich berechtigt gewesen seien, verborgen und dieses Vermögen und das darauf generierte Einkommen dem IRS nicht gemeldet hätten.

Schliesslich nennt das Amtshilfegesuch die Tatbestände nach US-Recht.

C.d Die US-Behörden ersuchen um Herausgabe von Informationen über in den USA steuerpflichtige Kunden der CS und mit diesen verbundene Domizilgesellschaften sowie von sämtlichen sich im Besitz der CS befindenden massgeblichen Kontounterlagen, Korrespondenzen, Daten des internen Managementsystems, internen Aufzeichnungen und anderen Belegen, die mit den Handlungen, auf die sich der Verdacht richtet, im Zusammenhang stehen.

D.
Am 20. Juli 2012 forderte die ESTV die CS schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen samt unterzeichneten «Certifications of Business Records» einzureichen. Die CS kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

Zugleich forderte die ESTV die CS auf, die betroffenen Personen zu identifizieren, über das Amtshilfeverfahren zu informieren und sie aufzufordern, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen.

E.
Am 18. September 2012 erschien im Bundesblatt eine Mitteilung der ESTV über das Amtshilfeverfahren («Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] über das Amtshilfeverfahren des Internal Revenue Service [IRS] der Vereinigten Staaten von Amerika vom 3. Juli 2012 betreffend Credit Suisse Group Kundenverhältnisse», BBl 2012 8032 ff.).

F.
In ihrer am 13. November 2012 erlassenen Schlussverfügung gelangte die ESTV zum Ergebnis, X._____ sei an der A._____ Corp. wirtschaftlich berechtigt und in ihrem Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Betreffend den zwischenzeitlich verstorbenen Y._____ (sel.) bzw. des-

sen Rechtsnachfolger werde das Amtshilfeverfahren als gegenstandslos abgeschrieben und entsprechend keine Amtshilfe geleistet.

G.
Mit Eingabe vom 19. November 2012 liess die A._____ Corp. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 13. November 2012 aufzuheben und die Amts- und Rechtshilfe an den IRS zu verweigern. Die von der Bank an die ESTV übermittelten Akten seien vollständig zu vernichten. Ebenso sei das Anwaltsbüro Z._____ AG in Zürich anzuweisen, sämtliche Akten und Korrespondenz betreffend dieses Amtshilfeverfahren zu vernichten. Eventualiter seien diejenigen Unterlagen, welche die Namen von «Organen», von «in der Geschäftsbeziehung mit der Bank involvierten Personen» und von «unbeteiligten Drittpersonen» enthalten, «aus den Akten zu entfernen oder die Namen zu schwärzen für den weiteren Verlauf des Verfahrens und nicht oder nur geschwärzt an den IRS zu übermitteln» – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

H.
In ihrer Vernehmlassung vom 10. Januar 2013 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

I.
Am 26. Januar 2013 reichte die Beschwerdeführerin unaufgefordert eine Stellungnahme mit Beilagen ein.

Auf die Ausführungen der Parteien wird – soweit sie entscheidrelevant sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom

5. April 2012 E. 1.1 mit Hinweisen). Diese gilt vorliegend weiterhin, obwohl auf den 1. Februar 2013 das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) in Kraft getreten ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 1.1).

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

Nicht nur den vom Amtshilfeverfahren betroffenen natürlichen Personen, sondern auch der ins Amtshilfeverfahren involvierten Gesellschaft hat das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdelegitimation nach Art. 48 Abs. 1 VwVG zuerkannt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7710/2010 vom 11. Februar 2011 E. 1.3 insb. E. 1.3.3 und A-6556/2010 vom 7. Januar 2011 E. 1.3.1 f.). Im vorliegenden Fall wird das in Frage stehende Konto von der Beschwerdeführerin gehalten. Sie ist demnach Vertragspartnerin der Bank. Zudem wird ihr Bestand in steuerlicher Hinsicht angezweifelt. Damit ist sie von der Schlussverfügung vom 13. November 2012 im Sinn von Art. 6 VwVG und Art. 48 Abs. 1 VwVG besonders betroffen und kann gegen die genannte Schlussverfügung Beschwerde erheben.

Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht, weshalb auf sie einzutreten ist.

2.

2.1 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 (Urteile des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 1, 2A.430/2005 vom 12 April 2006 E. 4.1, 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 1, 2A.233/2003 vom 22. Dezember 2003 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 3.1.1; A-5529/2008 vom 26. Januar 2009 E. 3 je mit Hinweis auf die Botschaft des Bundesrates vom 10. März 1997 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, BBl 1997 II 1085, S. 1099; vgl. dies aufnehmend auch die ausdrückliche Überschrift vor Art. 20*c* Vo DBA-USA: «Informationsaustausch bei Verdacht auf Abgabebetrug»).

2.2 Unter das Abkommen fallen Einkommensteuern (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 so genannte «backup withholding tax», eine Sicherungssteuer, die auf Dividenden, Zinsen und dem Verkaufs- bzw. Rückzahlungserlös erhoben wird (dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.1.2 und 7.5.1.4). Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-USA 96 (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt. 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: Urteil des Bundesgerichts 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 5a, in: Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2002 Nr. 52 S. 283 ff., S. 288 f., zusammengefasst in: Steuer Revue [StR] 57/2002 S. 410 f.; Urteil des Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 3, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II S. 303 ff., S. 308 f.).

3.

3.1 Gemäss Art. 20*c* Abs. 1 Vo DBA-USA nimmt die ESTV bei Ersuchen der zuständigen US-Behörden um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Art. 26 DBA-USA 96 eine Vorprüfung vor. Diese beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen nach Art. 26 DBA-USA 96 in Verbindung mit Ziff. 10 des Protokolls 96 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. Erst in der Schlussverfügung im Sinn von Art. 20*j* Abs. 1 Vo DBA-USA hat sich die ESTV – wie im vorliegenden Fall anschliessend auch das mittels Beschwerde nach Art. 20*k* Abs. 1 Vo DBA-USA angerufene Bundesverwaltungsgericht – 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. Schliesslich hat sie mit der Schlussverfügung zu entscheiden, welche Informationen an die zuständige US-Behörde übermittelt werden dürfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/7] E. 2.2).

3.2 Der Tatverdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» ist zu bejahen, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfegerichts, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht (als Amtshilfegericht) prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1, BGE 128 II 407 E. 5.2.1, BGE 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2011/6] E. 1.5, A-4911/2010 vom 30. November 2010 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2010/64] E. 1.4.2).

3.3 In der Folge obliegt es den vom Amtshilfeverfahren Betroffenen, den begründeten Tatverdacht klarerweise und entscheidend zu entkräften. Dies setzt voraus, dass die vom Amtshilfeverfahren Betroffenen unverzüglich und ohne Weiterungen den Urkundenbeweis erbringen, dass sie zu Unrecht ins Verfahren einbezogen worden sind. Gelingt ihnen dies, ist die Amtshilfe zu verweigern (BGE 128 II 407 E. 5.2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 5.2, A-6674/2010 vom 27. Oktober 2011 E. 2.1).

4.

4.1 Voraussetzung zur Gewährung der Amtshilfe ist – wie soeben festgehalten (E. 3) – ein begründeter Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in ständiger Rechtsprechung gestützt auf eine Auslegung von Art. 26 DBA-USA 96 gemäss Art. 31 und 32 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK, SR 0.111; vgl. dazu ausführlich BVGE 2010/7 E. 3.5; OLIVER DÖRR, in: Dörr/Schmalenbach [Hrsg.], Vienna Convention on the Law of Treaties, A Commentary, Berlin Heidelberg 2012, Art. 31 N. 6 f. und N. 8 ff., Art. 32 N. 2 f. und N. 9 ff.) und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts fest, dass unter den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» Handlungen fallen, die entweder – nach schweizerischer Terminologie – einen Steuerbetrug nach Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) darstellen oder das Element der Arglist, wie es beim Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) verwendet wird, enthalten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 6.1 mit Hinweis).

4.2 Des Weiteren kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, im spezifischen Kontext des so genannten Qualified Intermediary (QI) Systems (QI-System), in welchem Banken mit dem IRS ein entsprechendes Abkommen geschlossen haben und damit als QI gelten, werde ein Vertrauensverhältnis zwischen den Banken und dem IRS geschaffen. Dieses basiere vereinfacht gesagt darauf, dass die Banken dem IRS gewisse Informationen über in den USA steuerpflichtige Personen mitzuteilen hätten oder auf den von diesen Personen erzielten Kapitalgewinnen eine Quellensteuer zurückbehalten müssten (ausführlich zum QI-System: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2). In gewissen Konstellationen sei es somit möglich, dass der Bankkunde – zusammen mit der Bank oder diese als Tatmittlerin ausnutzend (zur mittelbaren Täterschaft: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7) – das Vertrauen des IRS in das korrekte Verhalten der Bank ausnutze, um diesen zu täuschen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn falsche Formulare vorlägen, wobei hier ein falsch ausgefülltes Formular W-8BEN im Vordergrund stehe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.7 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hat in konstanter Rechtsprechung solche Handlungsweisen als Betrugs-

delikte und dergleichen bezeichnet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.1.2, A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 10.5.1, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.1, 5.5.2.4, 5.5.3.4, 5.5.4).

5.

5.1 Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 125 II 65 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6634/2010 vom 16. September 2011 E. 3.3 mit Hinweisen). Das verfassungsmässige Gebot der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) verlangt, dass staatliche Hoheitsakte für das Erreichen eines im übergeordneten öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sein müssen. Eine Zwangsmassnahme ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn eine ebenso geeignete mildere Anordnung für den angestrebten Erfolg ausreicht. Der Eingriff darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als notwendig. Obwohl sich das Prinzip der Verhältnismässigkeit aus der Verfassung ergibt, kann es jeweils nur zusammen mit einem besonderen Grundrecht geltend gemacht werden (BGE 126 I 112 E. 5b mit Hinweisen).

5.2 Weder Art. 26 DBA-USA 96 noch die Vo DBA-USA enthalten Bestimmungen über die inhaltlichen Anforderungen, denen ein Amtshilfegesuch des IRS zu genügen hat. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung können jedoch die Grundsätze über die internationale Rechtshilfe auch beim Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA 96 herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 3). Da auch diesbezüglich bisheriges Recht – und nicht das StAhiG – gilt (vgl. E. 1.1), ist somit insbesondere Art. 28 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1) einschlägig. Demnach müssen die Stelle, von der das Gesuch ausgeht, und die für das Verfahren zuständige Behörde ebenso genannt werden, wie der Gegenstand und der Grund des Ersuchens. Des Weiteren sind möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person zu machen, gegen die sich das Verfahren richtet. Zudem muss die ersuchende Behörde die gesetzlichen Grundlagen der Untersuchung und den relevanten Sachverhalt darstellen und die gewünschten Auskünfte bzw. Unterlagen konkret bezeichnen (BGE 128 II 407 E. 5.2.1). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, verlangt die Recht-

sprechung nicht den strikten Beweis für dessen Vorliegen, doch müssen hinreichende Verdachtsmomente dargetan werden (BGE 125 II 250 E. 5b, BGE 116 Ib 96 E. 4c, BGE 115 Ib 68 E. 3b/bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.608/2005 vom 10. August 2006 E. 2). Die ESTV ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 128 II 407 E. 5.2.1 [zur Amtshilfe in Börsensachen]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2 mit weiteren Hinweisen).

5.3 Das vorliegende Amtshilfegesuch nennt die Namen der betroffenen Personen nicht. Diese dürften den US-Behörden zurzeit auch nicht bekannt sein. Wie zuvor festgehalten wurde, muss ein Gesuch dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit entsprechen (E. 5.1) und gemäss dem analog heranzuziehenden Art. 28 Abs. 2 Bst. d IRSG möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet (E. 5.2).

5.3.1 Das Bundesverwaltungsgericht stellte dazu im Urteil A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 (in E. 4.3.4) fest, dass im internen schweizerischen Recht als Anfangsverdacht für die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens der Verdacht des Vorliegens einer Straftat genügt. Dabei reicht ein einfacher Verdacht, welcher in der Annahme einer gewissen Wahrscheinlichkeit strafbaren Verhaltens besteht (vgl. PETER GYR, Die Besko: Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG, Bern/Stuttgart/Wien 1996, S. 346 ff.). Demgegenüber müsse es keinen Verdacht auf eine konkrete Täterschaft geben (genanntes Urteil E. 4.5). Diese Rechtsprechung wurde inzwischen bestätigt (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.1).

5.3.2 Im Rahmen der Amtshilfe nach dem DBG bedeutet dies entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung u.a., dass es nicht darauf ankommt, ob die untersuchende Steuerbehörde die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, bereits nennen kann. Vielmehr genügen Verdachtsmomente auf das Vorliegen einer Straftat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.2.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 4.3.4 je mit Hinweisen). An den Detaillierungsgrad der Darstellung von Sachverhalt und Verhaltensweisen sind indes hohe Anforderungen zu stellen. Dies ergibt sich einerseits aus dem Umstand, dass der Informationsinhaber aufgrund des Ersuchens bzw. aufgrund der darauf basierenden Editi-

onsverfügung der ESTV in die Lage versetzt werden muss, die vom Gesuch betroffenen Personen zu ermitteln (vgl. ROBERT WALDBURGER, Neue Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen. Verzicht auf das unbedingte Erfordernis der Nennung des Namens der Informationsinhaberin im Zusatzabkommen zum DBA-F und zur Umschreibung der Identität der betroffenen Person im Zusatzprotokoll zum DBA-US – Probleme mit sog. fishing expeditions?, in: IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 281 [allerdings nicht zu Gruppenanfragen, sondern allgemein zur Identifizierung]). Andererseits dient die detaillierte Darstellung auch der Abgrenzung der erlaubten Gruppenanfragen von den verpönten «fishing expeditions». Nach wie vor ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Unterlagen, um deren Herausgabe ersucht wird, dazu dienen sollen, die noch offenen Fragen zu klären, so dass keine lückenlose und vollständig widerspruchsfreie Darstellung verlangt werden kann.

5.4 Schliesslich muss der Betroffene sich eines Verhaltens bedient haben, wie es im Gesuch umschrieben ist. Nicht genügend wäre, wenn das (mutmassliche) Verhalten einer Gruppe dargestellt würde, ohne dass im Anschluss geprüft würde, ob sich in Bezug auf eine ermittelte Person Hinweise finden, dass sich diese der dargestellten Verhaltensweise bediente (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.6).

6.

Nun ist zu prüfen, ob das Amtshilfegesuch des IRS vom 3. Juli 2012 die Anforderungen erfüllt, damit gestützt auf dieses Gesuch Amtshilfe zu leisten ist. In formeller Hinsicht nennt das Gesuch die zuständigen Behörden sowie Gegenstand und Grund des Ersuchens. Der massgebliche Sachverhalt wird dargelegt. Auch finden sich die Normen des US-amerikanischen Rechts, welche im Gesuch vom 26. September 2011 noch fehlten. Wie bereits zuvor festgehalten, nennt das Amtshilfegesuch keine Namen von betroffenen Personen, dafür jedoch «Auswahlkriterien». Dass dies grundsätzlich zulässig ist, wurde oben festgestellt (E. 5.3). In materieller Hinsicht ist zunächst zu prüfen, ob sich aus dem im Amtshilfegesuch geschilderten Sachverhalt der begründete Verdacht ergibt, es seien amtshilfefähige Delikte begangen worden (nachfolgend E. 6.1). Sollte der begründete Verdacht auf das Vorliegen von Straftaten bestehen, ist zu fragen, ob auch betreffend die im Amtshilfegesuch aufgeführten Personengruppen ein begründeter Verdacht besteht, sie seien an einer solchen Straftat beteiligt gewesen, mit anderen Worten, ob die im Amtshilfegesuch genannten Kriterien geeignet sind, diejenigen Personen zu identifizieren,

welche mit hinreichender Wahrscheinlichkeit die vorgeworfene(n) Straftat(en) begangen haben (E. 6.2). Dabei ist insbesondere der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten. Falls auch diese Frage zu bejahen ist, ist auf den konkreten Fall der Beschwerdeführerin einzugehen (E. 7).

6.1 In seinem Urteil A-737/2012 vom 5. April 2012 kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass im Sachverhalt des Amtshilfegesuchs, der gemäss dem im Völkerrecht herrschenden Vertrauensprinzip massgeblich sei, Mitarbeitenden der CS ein Verhalten vorgeworfen werde, das – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt seien – als Beihilfe zu amtshilfefähigen Delikten angesehen werden könne (insb. E. 8.2.3 des genannten Urteils; zur Grundsatzfrage danach, wann ein amtshilfefähiges Betrugsdelikt und nicht bloss Steuerhinterziehung vorliegt, und nach dem diesbezüglichen spezifischen Kontext des QI-Systems ausführlich: E. 7 des genannten Urteils sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7). Das vorliegende Amtshilfegesuch stützt sich auf dieselben Quellen und führt im Wesentlichen die gleichen Verhaltensweisen von Mitarbeitenden an, weshalb unter Verweis auf das genannte Urteil weitere Ausführungen hierzu unterbleiben können und festzuhalten ist, dass auch das vorliegende Gesuch die Anforderung erfüllt, dass Mitarbeitende der Informationsinhaberin zu amtshilfefähigem Verhalten massgeblich beigetragen haben. Aus dem Sachverhalt, wie er im Amtshilfegesuch dargestellt wird, ergibt sich demnach auch der begründete Verdacht, dass amtshilfefähige Delikte begangen wurden. Dies hielt das Bundesverwaltungsgericht in der gleichen Erwägung fest. Das Amtshilfegesuch erweist sich weder als lückenhaft noch sind offensichtliche Fehler oder Widersprüche erkennbar (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 11.1).

6.2 Nun ist auf die Auswahlkriterien einzugehen und damit auf die Frage, ob sich bezüglich der konkreten Gruppe, wie sie sich aus diesen Kriterien ergibt, ebenfalls ein Verdacht auf das Vorliegen amtshilfefähiger Verhaltensweisen ergibt. Vorweggenommen sei, dass die genannten Kriterien nicht einzeln betrachtet werden können, denn nur aus ihrem Zusammenspiel ergibt sich möglicherweise das Vorliegen eines «Betrugsdelikts und dergleichen». Dies ist im Folgenden zu beachten.

Es werden im Amtshilfegesuch folgende Kriterien genannt:

– Das Konto wird von einer Domizilgesellschaft gehalten, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist;
– Im Depot werden US-Wertschriften gehalten;

– Zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 lagen im Depot mehr als USD 50'000.--;
– Bei der CS besteht keine Aufzeichnung über die rechtzeitige Einreichung eines richtigen Formulars 1099, das den US-wirtschaftlich Berechtigten am Depot nennt und auf welchem dem IRS alle Zahlungen an den US wirtschaftlich Berechtigten gemeldet werden;
– Es besteht ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) oder für das Depot wurde kein Formular W-8 und kein Formular W-9 ausgefüllt;
– Es gibt Hinweise («evidence»), dass der US-wirtschaftlich Berechtigte die Kontrolle über das Depot ausübte in Verletzung der «corporate governance», indem er zum Beispiel der Bank das Konto der Domizilgesellschaft betreffende Anlageinstruktionen erteilte, ohne autorisierte Person («authorized officer»), Trustee oder Direktor der Domizilgesellschaft zu sein oder ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Domizilgesellschaft oder indem er vom Konto der Domizilgesellschaft Geld für den persönlichen Gebrauch bezog.

Im Gegensatz zum vormaligen Gesuch vom 26. September 2011 müssen nunmehr in einem Depot, dessen wirtschaftlich Berechtigte ins Amtshilfeverfahren einbezogen werden, in jedem Fall US-Wertschriften gehalten werden. Im Gesuch vom 26. September 2011 war dies nicht für alle dort genannten Kategorien der Fall gewesen. Im Gesuch vom 3. Juli 2012 genügt es nun nicht mehr, dass eine US-Person das Formular W-9 nicht ausgefüllt hat. Diesbezüglich wurde im genannten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 in E. 8.3.1 darauf hingewiesen, dass eine Lücke im QI-System bestanden habe, so dass in gewissen Fällen kein solches Formular ausgefüllt werden musste, wenn keine US-Wertschriften im Depot gehalten wurden. Personen, die diese – bekannte – Lücke ausnutzten (und deshalb höchstens der nicht amtshilfefähigen Steuerhinterziehung hätten bezichtigt werden können), werden nun nicht mehr ins Amtshilfeverfahren einbezogen, weil das Halten von US-Wertschriften eines der Auswahlkriterien ist. Weiter wird mit dem Kriterium, dass sich kein Formular 1099 im Besitz der Bank befindet, ausgeschlossen, dass Personen, die eine weitere Lücke ausnutzten – nämlich das Halten von US-Wertschriften bereits vor Geltung des QI-Abkommens –, ebenfalls zu Unrecht in das Verfahren einbezogen werden (vgl. noch zum anders lautenden Amtshilfegesuch vom 26. September 2011: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.4.5). Auf diesem Formular hätte sonst nämlich die Einbehaltung der Quellensteuer mitgeteilt werden müssen – ohne Nennung der Namen der

betroffenen Personen (wurde statt dessen ein Formular W-9 eingereicht, mussten auf dem Formular die entsprechenden Namen mitgeteilt werden). Das Kriterium, dass zu irgendeinem Zeitpunkt zwischen 2002 und 2010 im Depot mehr als USD 50'000.-- gelegen haben müssen, ist nicht zu beanstanden. Ein Widerspruch zwischen dem Formular A und dem Formular W-8BEN (oder einem gleichwertigen Dokument) wurde vom Bundesverwaltungsgericht bereits mehrfach als Indiz für das Vorliegen eines amtshilfefähigen Delikts angeführt, zu dem dann weitere Kriterien hinzutreten müssen (insb. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.7). Zusammen mit den Kriterien, dass das Konto von einer Domizilgesellschaft gehalten wird, an der eine US-Person wirtschaftlich berechtigt ist, und die an ihr wirtschaftlich berechtigte Person die Struktur der Gesellschaft missachtet und direkt auf die von dieser gehaltenen Vermögen zugreift, ergibt sich daraus ein amtshilfefähiges Verhalten. Dies bedeutet nämlich, dass eine nicht auf dem Formular W-8BEN als wirtschaftlich berechtigt bezeichnete Person über die Vermögenswerte verfügen konnte und somit dieses Formular falsch ausgefüllt war (vgl. E. 4.1 und E. 7.2.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 7.5.6, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5). Gleiches gilt für das Fehlen eines Formulars W-9 im Zusammenhang mit diesen Kriterien, indem hier das durch das QI-System erweckte Vertrauen missbraucht wird (E. 4.2).

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die im Amtshilfegesuch vom 3. Juli 2012 genannten Kriterien geeignet sind, Personen zu identifizieren, bei denen der Verdacht besteht, sie hätten ein amtshilfefähiges Delikt begangen. Auch unter dem Gesichtspunkt der Gruppendefinition genügt das Amtshilfegesuch somit den Anforderungen (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 11.2).

6.3 Schliesslich erweisen sich die verlangten Unterlagen als voraussichtlich relevant für die Untersuchung in den USA. Um Betrugsdelikte und dergleichen im Sinn von Art. 26 DBA-USA 96 untersuchen zu können, sind Kontounterlagen sicher relevant. Auch hier entspricht das Gesuch demnach den Anforderungen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 11.3).

7.

Es bleibt zu prüfen, ob im vorliegenden Fall die Voraussetzungen erfüllt sind, damit Amtshilfe zu leisten ist.

7.1 Unbestritten ist, dass eine Domizilgesellschaft (die Beschwerdeführerin) Inhaberin des hier relevanten Kontos war, dass in diesem Depot US-Wertschriften gehalten wurden und dass der Saldo im relevanten Zeitraum den Betrag von USD 50'000.-- überstieg. Ebenfalls nicht bestritten ist, dass kein Formular W-9 ausgefüllt wurde und kein Formular 1099 vorliegt sowie, dass die fraglichen natürlichen Personen (X._____ und Y._____ [sel.]) als «US-Personen» zu gelten haben und das in den Bankakten liegende Formular W-8BEN auf den Namen der Domizilgesellschaft (eben der Beschwerdeführerin) lautet bzw. diese als «wirtschaftliche Berechtigte» an den Vermögenswerten auf dem betreffenden Konto nennt. Dies alles deckt sich denn auch mit der Aktenlage.

7.2 Hingegen bestreitet die Beschwerdeführerin, dass die genannten US-Personen (nachfolgend: [die] US-Personen) am fraglichen Konto (nachfolgend: [das] Konto) wirtschaftlich berechtigt waren, dort Geldbezüge für den persönlichen Gebrauch tätigten und die rechtlich selbständige Existenz der Beschwerdeführerin (teilweise) ignorierten.

7.2.1 Wer an einem Konto in Bezug auf Amtshilfeverfahren als wirtschaftlich berechtigte Person zu gelten hat, bestimmt sich nach einer «substance over form»-Betrachtung (grundlegend: BVGE 2011/6 E. 7.3.2). Dabei ist entscheidend, inwiefern eine Person durch den formellen Rahmen hindurch die formell von der Gesellschaft gehaltenen Konten bzw. Depots wirtschaftlich kontrollieren und darüber verfügen konnte.

7.2.2 Im vorliegenden Fall liegt eine am 28. April 2003 von der Beschwerdeführerin bzw. einer für sie zeichnungsberechtigten Person unterzeichnete Erklärung gemäss Ziff. 39 der Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken vom 18. Januar 1998 (VSB 98) bei den Akten (Bankakten Paginiernummer 20). In Ziff. 39 VSB 98 wird festgehalten, dass bei Personenverbindungen oder Vermögenseinheiten, an denen keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehe, anstelle der Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten vom Vertragspartner eine schriftliche Erklärung zu verlangen sei, welche diesen Sachverhalt bestätige. Im Urteil A-6807/2010 / A-6682/2010 vom 12. September 2011 (dort E. 5.3.2.) führt das Bundesverwaltungsgericht aus, bei der Erklärung gemäss Ziff. 39 VSB 98 handle es sich um ein «spezielles Formular A». Entgegen den zahlreichen Verfahren, in denen das Bundesverwaltungsgericht entschieden habe, dass die Annahme berechtigt sei, ein Beschwerdeführer sei wirtschaftlich Berechtigter, wenn er auf dem – gewöhnlichen – Formular A als solcher aufgeführt sei, könne Gleiches nicht

von Vornherein dann gelten, wenn ein Beschwerdeführer auf einem Formular nach Ziff. 39 VSB 98 als «effektiver Gründer» eingetragen sei. In diesem Formular werde nämlich ausdrücklich festgehalten und bestätigt, dass keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen bestehe. Es stelle sich jedoch die – im konkreten Fall vom Bundesverwaltungsgericht allerdings offen gelassene – Frage, ob die Vorinstanz ihre Annahme, ein Beschwerdeführer sei wirtschaftlich Berechtigter, auch darauf stützen könne, dass dieser als «effektiver (nicht treuhänderischer) Gründer» auf dem Formular nach Ziff. 39 VSB 98 aufgeführt sei.

Im Unterschied zur Erklärung gemäss Ziff. 39 VSB 98 in diesem früheren Verfahren wird in der vorliegenden Erklärung indessen gerade nicht bestätigt, dass keine wirtschaftliche Berechtigung bestimmter Personen besteht («That no specific persons enjoy any beneficial ownership»). Die Beschwerdeführerin hat an der betreffenden Stelle im Formular kein Kreuz gesetzt, sodass das Vorliegen einer wirtschaftlichen Berechtigung an den Vermögenswerten der Beschwerdeführerin auf dem Konto nicht ausgeschlossen erscheint. Weiter sind die US-Personen und ihre Familien in der Erklärung als Begünstigte («beneficiaries») angeführt. Y._____ (sel.) ist zudem als effektiver (nicht treuhänderischer) Gründer («Actual [not fiduciary] settlor») mit Name, Vorname, Geburtsdatum und damaliger Wohnadresse eingetragen, wobei er – ebenfalls im Unterschied zum genannten früheren Verfahren – zugleich einer der eingetragenen begünstigten Personen entspricht.

Die Angaben in der vorliegenden Erklärung liefern somit erste Hinweise, dass die als Begünstigte («beneficiaries») eingetragenen US-Personen am Konto der Beschwerdeführerin in einer relevanten Form berechtigt waren und dies auch so gegenüber der Bank zum Ausdruck gebracht werden sollte. Der Verdacht auf eine wirtschaftliche Berechtigung bestätigt sich dann jedenfalls unter zusätzlicher Berücksichtigung der übrigen Bankakten, aus denen ersichtlich ist, dass die US-Personen betreffend das Konto der Beschwerdeführerin in direktem Kontakt mit der Bank standen. Die Beschwerdeführerin bestreitet denn auch überhaupt nicht, dass die US-Personen die Bank direkt aufsuchen und kontaktieren durften. Sie bringt indessen vor, sie befinde sich zu 100 % im Eigentum einer liechtensteinischen Familienstiftung, an deren Vermögen die US-Personen gemäss Stiftungsurkunde begünstigt seien. Es wäre bei solchen Stiftungen unüblich, wenn die Familienmitglieder vom Kontakt mit einer Bank, welche das in der Familienstiftung gehaltene Vermögen verwalte, abgeschirmt würden. Dieser Argumentation ist entgegenzuhalten,

dass rechtlich betrachtet nicht die Stiftung die Inhaberin des fraglichen Kontos und der darauf liegenden Vermögenswerte ist, sondern die Beschwerdeführerin als selbständige Rechtsperson. In diesem Zusammenhang ist es sehr wohl als ungewöhnlich zu bezeichnen, wenn die US-Personen selbständig die Bank kontaktieren und Kontoinformationen einholen konnten, obschon sie in Bezug auf die Beschwerdeführerin (angeblich) keinerlei formelle Handlungsmacht, insbesondere keine Organstellung, innehatten. Die Beschwerdeführerin stützt mit ihrer Aussage den Verdacht, dass die US-Personen am Konto der Beschwerdeführerin wirtschaftlich berechtigt waren.

Auf eine solche wirtschaftliche Berechtigung ist weiter aus den folgenden Gründen zu schliessen: Gemäss Bankakten hat am 8. Mai 2006 eine von der Bank als «beneficial owner» bezeichnete natürliche Person mit den Initialen «[…]» mit der Bank telefoniert und dieser betreffend das Konto «diverse Aufträge» erteilt (Bankakten Paginiernummer 6). Aufgrund der gesamten Umstände und mit Blick auf die in den Akten erwähnten natürlichen Personen kann es sich bei diesem «[…]» nur um Y._____ (sel.) handeln. Am 4. Juli 2005 erhielt die Bank zudem «per Fax eine neue Passkopie der Kundin», wobei anzunehmen ist, dass es sich bei dieser «Kundin», die von der Bank im Übrigen ebenfalls als «beneficial owner» bezeichnet wird, um X._____ handelt. Jedenfalls ist nicht ersichtlich, welche andere Person in Frage käme. Insbesondere kann es sich dabei nicht um die Beschwerdeführerin handeln, zumal diese als juristische Person keinen Pass besitzt. Ganz allgemein fällt auf und ist bezeichnend, dass die Bank terminologisch zwischen «customer»-Kontakten und «beneficial owner»-Kontakten sowie eben zwischen «Kunde» und «Kundin» unterscheidet (vgl. Bankakten Paginiernummer 6). Eine solche Unterscheidung ergäbe keinen Sinn, wenn damit immer die gleiche Rechtsperson, nämlich die Beschwerdeführerin als Kontoinhaberin, gemeint wäre. Die Beschwerdeführerin bringt gegen diese Begrifflichkeit vor, die Bank hätte damit leidglich zum Ausdruck gebracht, dass die US-Personen Begünstigte oder eben «beneficiaries» der Stiftung und des Stiftungsvermögens seien. Sie habe aber nicht ausdrücken wollen, diese seien «beneficial owner» des Kontos. Dieser Behauptung steht zunächst und offensichtlich entgegen, dass die Bank die vorliegenden Kontounterlagen an die ESTV edierte, wozu sie keine Veranlassung gehabt hätte, wäre sie nicht selbst von einer amtshilferelevanten wirtschaftlichen Berechtigung der US-Personen am Konto ausgegangen. Doch spielt es ohnehin keine entscheidende Rolle, welche Bedeutung die Bank den unterschiedlichen Bezeichnungen («customer», «beneficiaries», «beneficial owner», «Kun-

de», «Kundin») subjektiv zuerkannte. In jedem Fall kommt darin objektiv zum Ausdruck, dass die Bank offenbar nicht nur mit der eigentlich berechtigten Beschwerdeführerin bzw. deren Organen über das fragliche Konto korrespondierte, sondern ebenso mit den genannten begünstigten US-Personen in direktem Kontakt stand. Aus den Akten geht nun aber nicht hervor, dass diese aus gesellschaftsrechtlicher Sicht befugt gewesen wären, für oder im Namen der Gesellschaft zu handeln bzw. irgendwelche Informationen betreffend das Konto der Beschwerdeführerin zu erhalten oder diesbezügliche Aufträge zu erteilen. Dies alles zeigt, dass das «Spiel der Gesellschaft» nicht bzw. nicht in jedem Fall gespielt wurde (E. 7.2.1).

Belegt sind weiter verschiedene Bargeldauszahlungen an die US-Personen, die zwar jeweils von einer zeichnungsberechtigten Person in Auftrag gegeben wurden, jedoch einzig für den persönlichen Gebrauch der US-Personen bestimmt gewesen zu sein scheinen (E. 6.2). Dies trifft namentlich auf die an X._____ überwiesenen «tuition fees» (Schulgelder) im Betrag von jeweils um GBP 2'500.-- zu, die – soweit ersichtlich – für den Besuch der «[…] School» und damit für rein private Zwecke aufgewendet wurden (vgl. Paginiernummern 207, 236, 248, 257, 260). Andere Auszahlungen an die US-Personen verfolgen überhaupt keinen erkennbaren Zweck (vgl. Paginiernummern 198 [201], 212, 213, 222, 230, 386). Auch hierbei handelt es sich zumindest verdachtsweise um Auszahlungen zu rein privaten Zwecken.

Anlässlich der Übermittlung der Erklärung gemäss Ziff. 39 VSB 98 am 8. Mai 2003 bat die Beschwerdeführerin die Bank, «bei Erhalt dafür besorgt zu sein, dass die Deklaration separat von den übrigen Konto- und Depotunterlagen der Gesellschaft aufbewahrt wird, so dass lediglich im Rahmen einer Prüfung der Einhaltung der Sorgfaltspflicht der Banken sowie des Geldwäschereigesetzes darauf Zugriff genommen werden kann» (Bankakten Paginiernummer 183). Dieser Hinweis verfolgt nach Ansicht der Vorinstanz einzig den Zweck, die wirtschaftlichen Berechtigungen am Konto der Beschwerdeführerin zu verschleiern. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, sie habe damit lediglich klarstellen wollen, dass die Erklärung «nicht Teil der obligationenrechtlichen Bankkundenbeziehung» sei und daher nicht «für andere Zwecke als für die Sorgfaltspflichten der Bank» verwendet werden dürfe. Dieses Argument vermag indes nicht zu überzeugen, zumal die Beschwerdeführerin damit in keiner Weise offenbart, welche andere Motivation – als eben die von der Vorinstanz vorgebrachte Verschleierung – ihrer «Klarstellung»

zugrunde liegen sollte. Eine andere Motivation ist denn auch nicht ersichtlich.

7.2.3 Insgesamt ergeben sich aus den vorliegenden Akten genügend Hinweise darauf, dass die US-Personen an dem von der Beschwerdeführerin gehaltenen Konto wirtschaftlich berechtigt waren und die rechtlich selbständige Existenz der Gesellschaft teilweise missachtet sowie Geld zum persönlichen Gebrauch bezogen haben. Damit besteht im Weiteren auch der Verdacht, dass das Formular W-8BEN falsch ausgefüllt wurde, indem dort nicht die wirtschaftlich Berechtigten US-Personen aufgeführt waren (Bankakten Paginiernummer 118). Damit liegen hinreichende Anhaltspunkte dafür vor, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Der Tatverdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» ist vorliegend entsprechend zu bejahen (E. 3.2).

7.3 Die Vorbringen der Beschwerdeführerin sind nicht geeignet, diesen Anfangsverdacht auf das Vorliegen eines «Betrugsdelikts oder dergleichen» klarerweise und entscheidend zu entkräften (E. 3.3). Insbesondere kann es nicht entscheidend sein, in welche rechtlichen Strukturen die Beschwerdeführerin eingebettet war bzw. ob deren Anteile sich zu 100 % im Eigentum einer Stiftung befanden, wie sie – allerdings ohne den entsprechenden Nachweis beizubringen – behauptet. Bei der Frage nach der wirtschaftlichen Berechtigung sind die tatsächlichen Verhältnisse gerade über die Form zu stellen (E. 7.2.1). Zu klären war daher allein, ob die US-Personen die rechtliche Existenz der Beschwerdeführerin ignoriert und direkt (durch den formellen Rahmen hindurch) auf deren Vermögenswerte bei der Bank gegriffen haben. Dass vorliegend zwischen die US-Personen und die Beschwerdeführerin eine weitere Rechtsform sozusagen dazwischen geschoben worden ist, ändert daran nichts. Im Gegenteil wäre – soweit darüber hinaus die Betrugskomponente in den Blick genommen wird – umso mehr davon auszugehen, dass durch die direkte Einflussnahme von formell Unberechtigten nicht nur in Bezug auf die Beschwerdeführerin das «Spiel der Gesellschaft» nicht gespielt, sondern darüber hinaus auch die Existenz der Stiftung ignoriert wurde.

Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin ganz allgemein vor, sie habe eine «legitime Struktur zum Halten von Vermögen errichtet». Das Gericht will nicht in Abrede stellen, dass es aus gesellschafts- bzw. stiftungsrechtlicher Sicht zulässig gewesen sein mag, privates Vermögen auf ein Konto bei einer Schweizer Bank zu transferieren, das auf den Namen einer auf den British Virgin Island angesiedelten Gesellschaft lautet, die zu 100 %

im Eigentum einer liechtensteinischen Stiftung steht, deren Begünstigte jene natürlichen Personen sind, die das genannte private Vermögen auf das Konto der Gesellschaft überwiesen haben. Allerdings ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin auch in keiner Weise dargetan, welcher andere Sinn aus vermögensverwalterischer Perspektive hinter einem solchen Konstrukt stecken sollte, als eben jener, die tatsächliche Berechtigung an den betreffenden Vermögenswerten gegenüber den Steuerbehörden zu verheimlichen, mit dem Ziel, diese Vermögenswerte dauerhaft einer Besteuerung zu entziehen.

7.4 Im Ergebnis sind betreffend die Beschwerdeführerin bzw. die US-Person X._____ sämtliche Kriterien erfüllt, damit Amtshilfe zu gewähren ist. Mit Bezug auf den zwischenzeitlich verstorbenen Y._____ (sel.) kann dagegen keine Amtshilfe geleistet werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 1.3 und E. 12.4).

8.

Der Antrag der Beschwerdeführerin, das Anwaltsbüro Z._____ AG sei anzuweisen, die das vorliegende Amtshilfeverfahren betreffenden Akten vollständig zu vernichten, erweist sich angesichts dieses Verfahrensausgangs als hinfällig, soweit das Bundesverwaltungsgericht dafür überhaupt zuständig wäre. Einzugehen bleibt hingegen auf den Antrag der Beschwerdeführerin, für den Fall ihres Unterliegens seien diejenigen Unterlagen, welche die Namen von «Organen», von «in der Geschäftsbeziehung mit der Bank involvierten Personen» und von «unbeteiligten Drittpersonen» enthalten, «aus den Akten zu entfernen oder die Namen zu schwärzen für den weiteren Verlauf des Verfahrens und nicht oder nur geschwärzt an den IRS zu übermitteln».

8.1 Wie oben festgehalten wird, hat die Amtshilfe verhältnismässig zu sein (E. 5.1). Bezüglich Daten Dritter bedeutet dies, dass die Namen von Dritten, die offensichtlich nichts mit den vorgeworfenen Handlungen zu tun haben, im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht an den IRS übermittelt werden sollen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 13.1 mit zahlreichen Hinweisen). Mit Bezug auf die Frage, wer als «unbeteiligter Dritter» gilt, sind die einschlägigen Grundsätze über die internationale Rechtshilfe heranzuziehen (E. 5.2).

8.2 Unbeteiligter Dritter im Sinn von Art. 10 Ziff. 2 des Staatsvertrags vom 25. Mai 1973 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (RVUS, SR 0.351.933.6), bei welchem Beweismittel und Auskünfte nur unter den in Art. 10 Ziff. 2 Bst. a-c aufgeführten Bedingungen übermittelt werden, ist einzig, wer nach dem Ersuchen in keiner Weise mit der diesem zugrunde liegenden Straftat verbunden zu sein scheint. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann von einem unbeteiligten Dritten dann nicht gesprochen werden, wenn eine wirkliche und unmittelbare Beziehung zwischen einer Person und einer der im Ersuchen geschilderten Tatsachen besteht, welche Merkmal einer Straftat ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Dritte als Teilnehmer im strafrechtlichen Sinne anzusehen ist (BGE 120 Ib 251 E. 5b, BGE 112 Ib 462 E. 2b, BGE 107 Ib 252 E. 2b; Urteil des Bundesgerichts 2A.430/2005 vom 12. April 2006 E. 6.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 13.3.1 mit konkreten Hinweisen auf Beispiele in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung).

8.3 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 Bundesgerichts 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 6a; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, Basel 2001, Rz. 287 und 326 ff.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. Aufl. Bern 2009, S. 680 f. Ziff. 726). 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 dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind.»

Zudem präzisiert die Schlussverfügung der ESTV vom 13. November 2012 (Dispositiv Ziff. 4 Bst. a), dass

> «die […] Unterlagen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen [X._____] [Adresse] als wirtschaftlich berechtigte Person an der [Beschwerdeführerin] für den im Ersuchen […] vom 3. Juli 2012 genannten Tatbestand 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; vgl. zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6242/2011 vom 11. Juli 2011 E. 11.4, A-6925/2010 vom 1. Juli 2011 E. 2.4, A-6176/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5). Die ESTV wird den IRS darauf hinzuweisen haben, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren gegen X._____ verwendet werden dürfen.

8.4 Wird die Anonymisierung von an sich vom Amtshilfeersuchen umfassten Daten verlangt, so genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in den Kontounterlagen auftauchenden Namen handle es sich um solche unbeteiligter Dritter. Ist nämlich nicht von Vornherein zweifelsfrei ersichtlich, dass die Daten nichts mit dem Amtshilfeersuchen zu tun haben, muss die Beschwerdeführerin bei jedem einzelnen Aktenstück, das nach ihrer Auffassung von der Übermittlung auszuschliessen ist, bezeichnen und im Einzelnen darlegen, weshalb dieses im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6932/2010 vom 27. April 2011 E. 6.3, A-6933/2010 vom 17. März 2011 E. 10.5 mit weiteren Hinweisen).

8.5 Die Beschwerdeführerin bringt nur pauschal vor, die Daten unbeteiligter Dritter seien zu schwärzen. Bereits aus diesem Grund ist auf den entsprechenden Antrag nicht weiter einzugehen. Im Übrigen hätten die «Organe» der Beschwerdeführerin sowie die «in der Geschäftsbeziehung mit der Bank involvierten Personen» ohnehin nicht als unbeteiligte Dritte zu gelten (E. 8.2; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8003/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 9.4 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Was Y._____ (sel.) anbelangt, so hat dieser kein praktisches Interesse an der Schwärzung seines Namens mehr. Sollten seine Erben ein Inte-

resse daran geltend machen wollen, wäre dem entgegenzuhalten, dass er als wirtschaftlich Berechtigter von Vornherein nicht als unbeteiligter Dritter gelten kann (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 13.3.5). Sein Name ist daher nicht zu schwärzen.

9.
In der gebotenen Kürze sind nun noch die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin zu behandeln, sofern diese nicht bereits implizit oder explizit widerlegt worden sind:

9.1 Die Beschwerdeführerin rügt, dass die angefochtene Schlussverfügung der Kanzlei Z._____ AG in Zürich zugestellt worden ist. Hierfür habe keine Veranlassung und Rechtsgrundlage bestanden.

Dem ist mit der Vorinstanz entgegenzuhalten, dass die von der Bank im vorliegenden Fall als wirtschaftlich Berechtigte notifizierten US-Personen innert Frist keinen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz bezeichnet haben. Die ESTV war daher nach Art. 20l Vo DBA-USA berechtigt, ihre Schlussverfügung einem von ihr bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten zuzustellen.

9.2 Die Beschwerdeführerin behauptet weiter, arglistiges Verhalten sei nicht gegeben. Allenfalls liege eine falsche rechtliche Würdigung eines Sachverhalts vor. Diese erfülle indes nicht einmal den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung.

Auch dieses Vorbringen geht fehl angesichts des Umstandes, dass der Beschwerdeführerin – wie dargelegt – insbesondere falsche Angaben über die Nutzungsberechtigung am fraglichen Konto vorgehalten werden und die betreffenden US-Personen die selbständige Existenz der Beschwerdeführerin (teilweise) ignoriert haben (E. 7.2.2 und E. 7.2.3).

9.3 Schliesslich beantragt die Beschwerdeführerin, es sei ein Rechtsgutachten einzuholen zu der Frage, ob eine Aktiengesellschaft unter der QI-Regelung als wirtschaftlich Berechtigte auf dem W-8BEN Formular vermerkt werden kann. Ausserdem sei ein Rechtsgutachten zu der Frage einzuholen, ob eine unwiderrufliche Ermessensstiftung mit mehreren möglichen Kategorien von Begünstigten unter der QI-Regelung als wirtschaftlich Berechtigte auf dem W-8BEN Formular vermerkt werden könne.

Diese Anträge sind ebenfalls abzuweisen. Es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts – und auch nicht der ESTV als Vorinstanz –, die Definition des Begriffs «beneficial owner» abschliessend zu beurteilen. Die Abklärungen im Amtshilfeverfahren beschränken sich vielmehr darauf festzustellen, ob hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ein «Betrugsdelikt oder dergleichen» begangen wurde. Zudem übersieht die Beschwerdeführerin, dass ihr nicht vorgeworfen wird, sie hätte sich auf dem Formular W-8BEN nicht als «beneficial owner» eintragen dürfen, weil dies rechtlich grundsätzlich nicht möglich gewesen wäre, bzw. sie hätte die fragliche Stiftung als «beneficial owner» eintragen können oder sogar müssen. Vielmehr und vor allem ist der Vorwurf entscheidend, dass die Existenz der Gesellschaft durch die dahinterstehenden natürlichen Personen (teilweise) faktisch ignoriert worden ist. Dieses aktive Verhalten mit dem verdachtsweisen Ziel, eine Besteuerung bzw. Zugriffsmöglichkeit durch den amerikanischen Fiskus zu verhindern, geht weit über die Frage nach der blossen Möglichkeit oder Zulässigkeit der Eintragung der Beschwerdeführerin oder der Stiftung als «beneficial owner» hinaus.

10.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 15'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

11.

Verfahrensvorschriften sind grundsätzlich mit dem Tag ihres Inkrafttretens anwendbar (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N 327). Damit sind betreffend Rechtsmittel im vorliegenden Fall Art. 83 Bst. h in Verbindung mit Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) in der am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Fassung anwendbar. Danach 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. Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, wobei die ESTV den IRS darauf hinzuweisen haben wird, dass die übermittelten Unterlagen nur in Verfahren verwendet werden dürfen, welche die Beschwerdeführerin bzw. X._____ betreffen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 15'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Marc Winiger

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. 84a, 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: