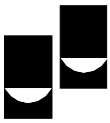
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4911/2010
{T 0/2}

Urteil vom 30. November 2010

Besetzung

Richterin Charlotte Schoder (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Salome Zimmermann,
Richter Daniel de Vries Reilingh, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

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

B.
Unter Berufung auf das Abkommen 09 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service in Washington, IRS) am 31. August 2009 ein Ersuchen um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Gesuch stützte sich ausdrücklich auf Art. 26 DBA-USA 96, das dazugehörende Protokoll sowie die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 zwischen der ESTV und dem Department of the Treasury der USA betreffend die Anwendung von Art. 26 DBA-USA 96 (Vereinbarung 03; veröffentlicht in Pestalozzi/Lachenal/Patry [bearbeitet von Silvia Zimmermann unter Mitarbeit von Marion Vollenweider], Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil [Nachtragssammlung], Band 4, Kennziffer I B h 69, Beilage 1; die deutsche Fassung befindet sich in Beilage 4). Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über amerikanische Steuerpflichtige, die in der Zeit zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 31. Dezember 2008 die Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten hatten, die von einer Abteilung der UBS AG oder einer ihrer Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz (nachfolgend: UBS AG) geführt, überwacht

oder gepflegt wurden. Betroffen waren Konten, für welche die UBS AG (1) nicht im Besitz eines durch den Steuerpflichtigen ausgefüllten Formulars "W-9" war, und (2) nicht rechtzeitig und korrekt mit dem Formular "1099" namens des jeweiligen Steuerpflichtigen dem amerikanischen Fiskus alle Bezüge dieser Steuerpflichtigen gemeldet hatte.

C.
Am 1. September 2009 erliess die ESTV gegenüber der UBS AG eine Editionsverfügung im Sinn von Art. 20d Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA).

Darin verfügte sie die Einleitung des Amtshilfeverfahrens und forderte die UBS AG auf, innerhalb der in Art. 4 des Abkommens 09 festgesetzten Fristen insbesondere die vollständigen Dossiers der unter die im Anhang zum Abkommen 09 fallenden Kunden herauszugeben.

D.
Am 21. Januar 2010 hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7789/2009 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2010/7) eine Beschwerde gegen eine Schlussverfügung der ESTV gut, welche einen Fall der Kategorie in Ziff. 2 Bst. A/b (nachfolgend: Kategorie 2/A/b) gemäss dem Anhang des Abkommens 09 betraf. Dies geschah mit der Begründung, das Abkommen 09 sei eine Verständigungsvereinbarung und habe sich an das Stammabkommen (DBA-USA 96) zu halten, welches Amtshilfe nur bei Steuer- oder Abgabebetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung vorsehe.

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

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

F.
Mit Urteil A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 entschied das Bundesverwaltungsgericht über die Gültigkeit des Staatsvertrags 10.

G.
Am 27. Januar 2010 übermittelte die UBS AG das Dossier von A._____ der ESTV. In ihrer Schlussverfügung vom 7. Juni 2010 gelangte die ESTV zum Ergebnis, im konkreten Fall seien sämtliche Voraussetzungen der Kategorie 2/A/b erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren. Diese Verfügung stellte die ESTV der Bill Isenegger Ackermann AG als Zustellungsbevollmächtigter zu.

H.
Mit Eingabe vom 7. Juli 2010 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 7. Juni 2010 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, es sei die angefochtene Verfügung aufzuheben, das Amtshilfeverfahren einzustellen und die sie betreffenden Dokumente zu vernichten. Eventualiter sei die Sache an die ESTV zwecks weiterer Abklärungen zurückzuweisen. Ausserdem beantragte die Beschwerdeführerin die Einräumung einer angemessenen Frist zur Beschwerdeergänzung. Als Begründung machte die Beschwerdeführerin unter anderem geltend, sie habe in dem hier zur Diskussion stehenden Zeitraum von 2000 bis 2002 nie Wohnsitz in den USA gehabt. Deshalb sei die Amtshilfe in ihrem Fall zu verweigern.

I.
In ihrer Vernehmlassung vom 15. September 2010 schliesst die Vorinstanz auf Beschwerdeabweisung.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VVG e contrario und Art. 20k Abs. 1 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 [Vo DBA-USA, SR 672.933.61]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

1.2 Die Beschwerdeführerin erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 48 Abs. 1 VwVG. Auf die form- und fristgemäss eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a).

1.4
1.4.1 Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zur Anwendung, dass die Beschwerdeführerin die ihre Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; Christoph Auer, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwal-

tungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen. Weiter ist die Rechtsmittelinstanz nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55).

1.4.2 Das Verfahren in Bezug auf den Informationsaustausch mit den USA richtet sich nach der Vo DBA-USA, soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f. und E. 6.2.2). Es wird abgeschlossen mit dem Erlass einer begründeten Schlussverfügung der ESTV im Sinn von Art. 20j Abs. 1 Vo DBA-USA. Darin hat die ESTV darüber zu befinden, ob ein hinreichender Tatverdacht auf ein Betrugsdelikt und dergleichen im Sinn der einschlägigen Normen vorliegt, ob die weiteren Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Staatsvertrag 10 erfüllt sind und, bejahendenfalls, welche Informationen (Gegenstände, Dokumente, Unterlagen) nach schweizerischem Recht haben bzw. hätten beschafft werden können und nun an die zuständige amerikanische Behörde übermittelt werden dürfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung zum Amtshilfeverfahren genügt es für die Bejahung des Tatverdachts, wenn sich hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der inkriminierte Sachverhalt erfüllt sein könnte. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilferichters, abschliessend zu beurteilen, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb nur, ob die Schwelle zur berechtigten Annahme des Tatverdachts erreicht ist oder ob die sachverhaltlichen Annahmen der Vorinstanz offensichtlich fehler- oder lückenhaft bzw. widersprüchlich erscheinen (vgl. BGE 129 II 484 E. 4.1; 128 II 407 E. 5.2.1; 127 II 142 E. 5a; BVGE 2010/26 E. 5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-3053/2009 vom 17. August 2009 E. 4.2 f.; B-5297/2008 vom 5. November 2008 E. 5.1).

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

1.4.3 Das hier zur Diskussion stehende Amtshilfegesuch der US-amerikanischen Steuerbehörde weist die Besonderheit auf, dass es – anders als dies bei Amtshilfegesuchen üblicherweise zutrifft (vgl. STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: jusletter vom 15. Oktober 2009, www.jusletter.ch) – Name, Adresse und weitere Identifikationsmerkmale der verdächtigten Personen nicht nennt. Die Identifikation der betroffenen Personen und damit der Entscheid über die Frage, ob eine Person unter das Amtshilfegesuch fällt oder nicht, erfolgt anhand der im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführten Kriterien unmittelbar durch die Vorinstanz. Dabei reicht nach dem Vertragswortlaut nicht bloss der Verdacht, dass eine Person die Identifikationsmerkmale (wie beispielsweise das Erfordernis des "US domicile") aufweist, sondern es muss dies rechtsgenüglich feststehen (vgl. Anhang zum Staatsvertrag 10 Ziff. 1/A). Die Vorinstanz ist aber nicht in der Lage, allein gestützt auf die ihr von der UBS zugestellten Bankunterlagen den diesbezüglichen Sachverhalt vollständig festzustellen. Deshalb reicht es aus, wenn die Vorinstanz genügend konkrete Anhaltspunkte zu nennen vermag, die zur Annahme berechtigen, der vom Amtshilfeverfahren Betroffene erfülle die persönlichen Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10. Das Bundesverwaltungsgericht sieht sich infolgedessen veranlasst, – gleich wie beim Tatverdacht (vgl. E. 1.4.2 hiervor) – nur zu prüfen, ob genügend Anhaltspunkte zur berechtigten Annahme dieser Identifikationsmerkmale vorliegen, und die Sachverhaltsfeststellungen zu diesen Identifikationsmerkmalen nur zu korri-

gieren, wenn darin offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüche auftreten oder aber wenn der vom Amtshilfegesuch Betroffene die Annahme der Vorinstanz, dass die Identifikationsmerkmale gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 gegeben seien, klarerweise und entscheidend entkräftet.

2.

Umstritten ist vorab die Frage, ob die Beschwerdeführerin das im Anhang zum Staatsvertrag 10 aufgeführte Erfordernis des "US domicile" für die Amtshilfe der Schweiz an die USA erfüllt. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2002 in den USA wohnhaft war. Massgeblich für die Klärung dieser Streitfrage ist der Wortlaut in der englischen Originalversion des Staatsvertrages 10 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 7.1). Nach Ziff. 1 Bst. A des Anhangs zum Staatsvertrag 10 fallen (unter anderen) folgende Personen unter das Amtshilfeersuchen:

> US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned "undisclosed (non-W-9) custody accounts" and "banking deposit accounts" in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated

Die deutsche (nicht massgebliche) Übersetzung lautet:

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

Nachfolgend wird zunächst festgehalten, in welchem Verhältnis der Staatsvertrag 10 zum DBA-USA 96 steht (E. 3). Daraufhin wird geprüft, nach welchen Regeln der Staatsvertrag 10 auszulegen ist und der verwendete Begriff "US domiciled" nach diesen Regeln ausgelegt (E. 4-5). Schliesslich wird geprüft, ob die Beschwerdeführerin das Erfordernis des "US domicile" konkret erfüllt (E. 6).

3.
Beim Staatsvertrag 10 handelt es sich um einen selbständigen völkerrechtlichen Vertrag und nicht – wie noch beim Abkommen 09 – um eine Verständigungsvereinbarung, die sich innerhalb des vom DBA-USA 96 gesteckten Rahmens bewegen muss. Der Staatsvertrag 10 steht mit dem DBA-USA 96 auf gleicher Stufe (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 5.5.2). Da beide Verträge zwischen den gleichen Parteien geschlossen worden sind, handelt es sich um einen Fall von Art. 30 Abs. 3 VRK, demgemäss der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung findet, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist (lex posterior-Regel). Überdies präzisiert Art. 7a des Staatsvertrags 10, dass dieser zum Zweck der Behandlung des vorliegenden Amtshilfegesuchs (nämlich jenem des IRS vom 31. August 2009) Vorrang vor dem DBA-USA 96 sowie der Vereinbarung 03 habe, sofern er diesen zuwiderlaufe. Demgemäss hat der Staatsvertrag 10 auch nach Art. 30 Abs. 2 VRK Vorrang gegenüber den älteren Verträgen, soweit das genannte Amtshilfegesuch betroffen ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 6.2.2). Zugleich wird jedoch auf das DBA-USA 96 Bezug genommen, was verdeutlicht, dass dieses anwendbar ist, sofern der Staatsvertrag 10 keine abweichenden Bestimmungen enthält. Solches gilt beispielsweise für das Verfahren: Anwendbar bleibt – soweit der Staatsvertrag 10 keine spezielleren Bestimmungen enthält – die sich auf das DBA-USA 96 stützende Vo DBA-USA, was sich im Übrigen auch aus Art. 1 Ziff. 2 des Staatsvertrags 10 ergibt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4013/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.1 f).

4.
4.1 Als völkerrechtlicher Vertrag im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRK ist der Staatsvertrag 10 – unter Vorbehalt speziellerer Regeln (vgl. BVGE 2010/7 E. 3.6.1) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten der VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) bzw. von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben.

Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang. Der Auslegung werden der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung, Ziel

und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie der Zusammenhang zugrunde gelegt. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5; MARK E. VILLIGER, Articles 31 und 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties in the Case-Law of the European Court of Human Rights, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte: Festschrift für Georg Ress, Köln 2005, S. 327 [nachfolgend: Articles]; DERS., Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of the Treaties, Leiden/Boston 2009 [nachfolgend: Vienna Convention], N. 29 zu Art. 31 VRK; JEAN-MARC SOREL, in: Les Conventions de Vienne, N. 8 zu Art. 31 VRK). Ergänzende Auslegungsmittel sind die Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses, welche – nur, aber immerhin – zur Bestätigung oder bei einem unklaren oder widersprüchlichen Auslegungsergebnis heranzuziehen sind (Art. 32 VRK). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist als leitender Grundsatz der Staatsvertragsauslegung während des gesamten Auslegungsvorgangs zu beachten (KNUT IPSEN, Völkerrecht, 4. Aufl., München 1999, § 11 Rz. 17).

4.1.1 Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (SOREL, a.a.O., N. 8 und 29 zu Art. 31 VRK; VILLIGER, Vienna Convention, N. 30 zu Art. 31 VRK; DERS., Articles, S. 324, 327). Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist jedoch in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang sowie dem Ziel und Zweck des Vertrags gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Vorbehalten bleibt nach Art. 31 Abs. 4 VRK eine klar manifestierte einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (BVGE 2010/7 E. 3.5.1).

4.1.2 Was unter dem Zusammenhang einer Bestimmung zu verstehen ist, wird in Art. 31 Abs. 2 VRK definiert. Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist eng auszulegen. Er erstreckt sich insbesondere weder auf die Umstände anlässlich des Vertragsabschlusses (welche in Form der vorbereitenden Arbeiten etwa als Hilfsmittel gemäss Art. 32 VRK ausschliesslich subsidiär zur Auslegung herangezogen werden können) noch auf Elemente ausserhalb des Textes. Art. 31 Abs. 3 VRK definiert sodann diejenigen Elemente, welche als so genannter "contexte externe" gleich wie der Zusammenhang bei der Auslegung zu berücksichtigen sind (VILLIGER, Vienna Convention, N. 15 ff. zu Art. 31 VRK; SOREL, a.a.O., N. 42 ff. zu Art. 31

VRK). Es existiert somit keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (BVGE 2010/7 E. 3.5.4; SOREL, a.a.O., N. 8 zu Art. 31 VRK).

4.1.3 Ziel und Zweck eines Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Art. 31 VRK spricht sich nicht darüber aus, welchen Quellen Ziel und Zweck eines Vertrags entnommen werden kann. Die Lehre unterstreicht diesbezüglich allgemein die Bedeutung des Titels und der Präambel des Vertrags (VILLIGER, Vienna Convention, N. 13 zu Art. 31), wobei für Abkommen im Bereich des Steuerrechts darauf hingewiesen wird, dass sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von einem Abkommen zur Bekämpfung von Steuerbetrug unterscheidet und dieser Unterscheidung im Rahmen der Auslegung Rechnung zu tragen sei (BVGE 2010/7 E. 3.5.2; ferner XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3. Aufl., Bern 2009, N. 93).

4.2 Wie gesagt kommen die Auslegungsregeln der VRK nur zur Anwendung, wenn diesen keine spezielleren Regeln vorgehen. Dies entspricht dem – auch auf völkerrechtliche Verträge anwendbaren – Grundsatz des Vorrangs der lex specialis (BGE 133 V 233 E. 4.1).

In erster Linie ist folglich zu prüfen, ob für den Begriff "US domiciled" im Staatsvertrag 10 selbst eine vorrangig anwendbare Definition oder Auslegungsregel vorhanden ist (vgl. BGE 116 Ib 217 E. 3a; BVGE 2010/7 E. 3.6.1). Dies trifft nicht zu. Der Anhang zum Staatsvertrag 10, worin die Voraussetzungen für die Amtshilfe umschrieben sind, enthält weder Begriffsbestimmungen noch Auslegungsregeln. Der Begriff "US domiciled" ist deshalb nach den Regeln der VRK auszulegen, vorausgesetzt, das DBA-USA 96 halte keine spezielleren Regeln bereit, welche zur Auslegung der Begriffe des Staatsvertrags 10 anwendbar sind. Dies ist nachfolgend zu prüfen.

4.3 Das DBA-USA 96, welches nach wie vor gilt, soweit ihm der Staatsvertrag 10 nicht als jüngeres Recht oder als lex specialis vorgeht (vgl. E. 3), enthält in Art. 3-5 eine Reihe von Begriffsbestimmungen. Der Begriff "Wohnsitz" (engl. "domicile") gehört nicht dazu. Jedoch enthält das DBA-USA 96 in Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 eine Auslegungsregel folgenden Wortlauts:

> "Bei der Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat hat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern

> zukommt, für die dieses Abkommen gilt, ausser wenn der Zusammenhang etwas anderes erfordert oder die zuständigen Behörden sich nach Artikel 25 (Verständigungsverfahren) auf eine gemeinsame Auslegung geeinigt haben."

Indessen gilt es zu berücksichtigen, dass der Staatsvertrag 10 – anders etwa als das anlässlich des Abschlusses des DBA-USA 96 unterzeichnete Protokoll – ein eigenes, ein anderes Abkommen darstellt. Dies wird dadurch bestätigt, dass der Staatsvertrag 10 den im DBA-USA 96 verwendeten und im dazugehörigen Protokoll definierten Begriff "Betrugsdelikte und dergleichen" nur für gewisse Fälle und hierbei gerade anders definiert als das DBA-USA 96. Ebenfalls werden – auch hier in Abweichung zum DBA-USA 96 – bezüglich der Behandlung des Amtshilfegesuchs ganz spezifische Vorgehensweisen aufgestellt. Das DBA-USA 96 wird mit anderen Worten durch den Staatsvertrag 10 weder revidiert noch ergänzt, sondern von diesem für die in ihm geregelten Konstellationen temporär überlagert. Dies bestätigt auch Art. 2 Staatsvertrag 10, in welchem sich die Parteien verpflichten, das neue Protokoll, "welches Art. 26 (und gewisse andere Bestimmungen) des Doppelbesteuerungsabkommens [gemeint ist das DBA-USA 96] ändert und am 18. Juni 2009 paraphiert wurde, so rasch als möglich, jedoch nicht später als bis zum 30. September 2009, zu unterzeichnen". Eine solche Revision ist denn auch vorgenommen worden (vgl. Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika [Entwurf], BBl 2010 235; am 18. Juni 2010 von den eidgenössischen Räten in der Schlussabstimmung angenommen, BBl 2010 4359; die Referendumsfrist ist am 7. Oktober 2010 unbenutzt abgelaufen). Die Verknüpfung des Begriffs "US domiciled" mit den abkommenseigenen Begriffsdefinitionen ("Betrugsdelikte und dergleichen") im Anhang zum Staatsvertrag 10 macht deutlich, dass bei der Auslegung des Begriffs "US domiciled" die Bestimmung von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 nicht massgeblich sein kann. Der Begriff "US domiciled" ist deshalb nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK autonom auszulegen. Im Übrigen wäre der Begriff "US domiciled" auch unter Anwendung von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 nach den Regeln der VRK auszulegen, da der "Zusammenhang" im Sinne von Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 96 ebenfalls erfordert, zuerst die Regeln der VRK anzuwenden, und ein Rückgriff auf die lex fori erst dann erfolgen dürfte, wenn die

allgemeinen Auslegungsregeln kein genügend klares Resultat zu liefern vermögen.

5.

5.1 Nach dem in E. 4 Gesagten ist der Begriff "US domiciled" nach den allgemeinen Regeln von Art. 31 ff. VRK auszulegen. Gemäss Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Die gewöhnliche Bedeutung eines staatsvertraglichen Begriffs richtet sich nicht zwingend nach dem allgemeinen Sprachgebrauch. Hat sich eine spezielle Fachsprache entwickelt, so ist diese Bedeutung als die gewöhnliche im Sinn von Art. 31 Abs. 1 VRK zu betrachten (IPSEN, a.a.O., § 11 Rz. 6). Im Gebiet des Steuerrechts mit seiner fachspezifischen Terminologie ist deshalb auf die gewöhnliche Bedeutung eines Begriffs in der steuerrechtlichen Fachsprache abzustellen (KLAUS VOGEL, in: KLAUS VOGEL/MORIS LEHNER, DBA – Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl. Rz. 108). Anhaltspunkte zur Ermittlung der gewöhnlichen Bedeutung eines Begriffs ergeben sich aus dem Begriffsverständnis in den Rechtsordnungen der Vertragsparteien. Hat sich ein international einheitlicher oder in den Vertragsstaaten übereinstimmender Sprachgebrauch entwickelt, so ist dieser Sprachgebrauch massgebend (VOGEL, a.a.O., Einl. Rz. 108). Vorbehalten bleibt Art. 31 Abs. 4 VRK, wonach einem Ausdruck eine besondere Bedeutung beizulegen ist, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben (vgl. E. 4.1.1).

Der nach dem Wortlaut ermittelte Begriffsinhalt ist sodann in den Zusammenhang mit den weiteren Vertragsbestimmungen zu stellen und auf seine Übereinstimmung mit Ziel und Zweck des Vertrages zu prüfen (IPSEN, a.a.O., § 11 Rz. 6 und 12). Zunächst ist somit die Bedeutung des Begriffs "US domiciled", wie er von den beteiligten Vertragsstaaten verstanden wird resp. verstanden werden könnte, festzuhalten (E. 5.2 und 5.3) und danach zu suchen, ob und inwieweit übereinstimmende Elemente im Begriffsverständnis beider Vertragsstaaten bestehen. Anschliessend ist zu prüfen, ob das ermittelte Begriffsverständnis nach Sinn und Zweck mit dem Staatsvertrag 10 übereinstimmt (E. 5.4).

5.2 Das Steuerrecht der Vereinigten Staaten wird im "Internal Revenue Code" (IRC) (Titel 26 der US-amerikanischen Gesetzessammlung) und den dazu gehörigen "Treasury Regulations" geregelt. Als Grundsatz gilt, dass alle US-Staatsbürger, unabhängig von Wohnsitz und Aufenthalt, mit ihrem weltweiten Einkommen der US-Besteuerung unterliegen. Andere natürliche Personen sind in demselben Umfang steuerpflichtig, wenn sie über ein Visum zur Einwanderung verfügen ("green card holders") oder als in den USA ansässig gelten ("resident aliens"). In den USA nicht niedergelassene Ausländer ("nonresident aliens") können ebenfalls steuerpflichtig sein, jedoch nur für in den USA generiertes Einkommen (vgl. MARC BAUEN, Das internationale Steuerrecht der USA, 2. Aufl., Zürich 2007, S. 7 ff.; THOMAS A. JESCH/ANDREAS STRIEGEL, Grundlagen des US-amerikanischen Steuerrechts, Berlin 2007, S. 243; PAUL R. MCDANIEL/HUGH J. AULT/JAMES R. REPETTI, Introduction to United States International Taxation, 5. Aufl., The Hague 2005, S. 65 ff.; RICHARD L. DOERNBERG, International Taxation in a Nutshell, 3. Aufl., St. Paul, Minn. 1997, S. 11 ff.).

Der Unterschied zwischen dem Begriff "domicile" und "residence" hat sich im US-amerikanischen Recht verflüchtigt (vgl. MORIS LEHNER, in: VOGEL/LEHNER, a.a.O., Rz. 100 zu Art. 4). Massgeblich ist der Begriff der Ansässigkeit ("residency"), welcher der Unterscheidung von ansässigen Ausländern ("resident aliens") und nichtansässigen Ausländern ("nonresident aliens") dient. Um aus steuerlicher Sicht als in den USA ansässig zu gelten, muss einer der drei nachfolgenden Tests erfüllt sein: a) der "Permament Residence Test": dieser ist erfüllt, wenn einer Person das dauernde Niederlassungsrecht nach Massgabe des Einwanderungsgesetzes gewährt worden ist (sogenannte "green card holders") (Section 7701 (b)(2)(A) IRC); b) der 183-Tage-Test: danach gilt eine natürliche Person als steuerlich ansässig, wenn sie im fraglichen Steuerjahr 183 Tage oder mehr in den USA anwesend gewesen ist (Section 7701 (b)(2)(B) IRC); c) der "Substantial Presence Test": Bei diesem Test wird die auf drei Jahre verteilte Anwesenheit einer Person kumuliert und nach einem gewichteten Durchschnitt berechnet, ob die Person in dieser Zeitspanne mehr als 183 Tage in den USA anwesend war (Section 7701 (b)(3)(B) IRC) (vgl. zum Ganzen BAUEN, a.a.O., S. 74 ff.; MCDANIEL/AULT/REPETTI, a.a.O., S. 65 ff.; DOERNBERG, a.a.O., S. 18 ff.).

Eine Ausnahme wird lediglich gewährt, wenn die Person über ein Steuerdomizil ("tax home") in einem anderen Staat verfügt und zu

diesem engere Beziehungen ("closer connections") hat (Section 7701 (b)(3)(B) IRC). Die Kriterien, die beim "closer connection/tax home"-Test gegeneinander abgewogen werden, betreffen folgende Orte: Ort der ständigen Wohnstätte des Steuerzahlers; Ort der Familie des Steuerzahlers; Ort der Gegenstände des persönlichen Gebrauchs des Steuerzahlers; Ort von sozialen, politischen, kulturellen oder religiösen Organisationen, zu denen der Steuerzahler eine laufende Verbindung unterhält; Ort der routinemässig durchgeführten Bankgeschäfte des Steuerzahlers; Ort der beruflichen Tätigkeit des Steuerzahlers; Ort der Behörde, welche den Führerschein des Steuerpflichtigen ausgestellt hat; der politische Wohnort des Steuerpflichtigen; der vom Steuerzahler in offiziellen Dokumenten und Formularen selbst angegebene Wohnort (Section 301.7701(b)-2(d)(1) Treasury Regulations) (vgl. JESCH/STRIEGEL, a.a.O., S. 247).

5.3 In der deutschen (nicht massgeblichen Fassung) des Staatsvertrags 10 wird der Begriff "US domiciled" übersetzt mit "Wohnsitz in den USA". Im schweizerischen Steuerrecht ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht unter dem steuerrechtlichen Wohnsitz (Steuerdomizil) in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz zu verstehen, d.h. der Ort, an dem sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt. Der Lebensmittelpunkt bestimmt sich dabei nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich die Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person (BGE 132 I 29 E. 4.1; 125 I 54 E. 2; 123 I 289 E. 2b). Als wesentliche Anknüpfungspunkte zur Feststellung des Lebensmittelpunktes gelten folgende Orte: der Arbeitsort; der Aufenthaltsort der Familie, wobei zum Ehe- oder Konkubinatspartner eine engere Verbindung als zu Eltern und Geschwistern angenommen wird; der Ort der Ausübung gesellschaftlicher Beziehungen (Vereinstätigkeit, Freundes- und Bekanntenkreis); der Ort, wo die Schriften hinterlegt sind und die politischen Rechte ausgeübt werden (BGE 132 I 29 E. 4.2; 125 I 54 E. 3a; Urteile des Bundesgerichts 2C_748/2008 vom 19. März 2009 E. 3.1; 2C_112/2007 vom 11. September 2007 E. 3.1). Hält sich eine Person abwechslungsweise an zwei (oder mehreren) Orten auf, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (Urteile des Bundesgerichts 2C_748/2008 vom 19. März 2009 E. 3.1 f.; 2C_230/2008 vom 27. August 2008 E. 3.1 f.).

5.4 Die "closer connection"-Kriterien stimmen weitgehend überein mit den Kriterien zur Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes nach schweizerischem Recht. Beide Rechtsordnungen stellen auf den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen ab und knüpfen dabei im Wesentlichen an vergleichbare Kriterien. Der Begriff "US domiciled" kann im Ergebnis daher nicht anders verstanden werden, als es die nationalen Rechtsordnungen der beteiligten Vertragsstaaten nahe legen. Dieses Auslegungsergebnis stimmt auch mit dem Ziel und Zweck des Staatsvertrags 10 überein. Dieser wurde zwecks Behandlung eines Amtshilfegesuchs der US-amerikanischen Steuerbehörde im Hinblick auf die Ahndung von Steuerdelikten in den USA geschlossen. Hintergrund war ein Justiz- und Souveränitätskonflikt zwischen der Schweiz und den USA (vgl. Präambel des Staatsvertrags 10; Botschaft des Bundesrats zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls [BBl 2010 3000, S. 2969 f.]). Welche Personen nach US-amerikanischem Recht steuerpflichtig sind, wird allein durch das US-amerikanische Recht bestimmt. Sinn und Zweck des Staatsvertrags 10 legen deshalb ebenfalls nahe, den staatsvertraglichen Begriff "US domiciled" – und damit den vom Amtshilfegesuch erfassten Personenkreis – im Lichte der im Wesentlichen übereinstimmenden nationalen Rechtsauffassungen auszulegen. Eine vom Amtshilfeverfahren betroffene Person gilt demnach als "US domiciled", wenn sie dort im abkommensrelevanten Zeitpunkt nach den dargelegten Kriterien (E. 5.2 und 5.3) ihren Lebensmittelpunkt resp. überwiegend ihren Lebensmittelpunkt hatte.

6.

6.1 Laut Verfügung der Vorinstanz ist den Bankunterlagen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin während des massgeblichen Zeitraums ihren Wohnsitz in den USA gehabt habe. An der Bankbeziehung mit Stammnummer (...), die auf ihren Namen gelautet habe, sei sie wirtschaftlich berechtigt gewesen. Es lägen keine Hinweise vor, dass während des massgeblichen Zeitraums ein Formular W-9 eingereicht worden sei. Das UBS-Konto habe in einer Dreijahresperiode (Jahre 2000-2002) jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als CHF 100'000.-- erzielt; der Gesamtwert des Kontos habe am 31. Dezember 2001 die massgebliche Grenze von CHF 1'000'000.-- überstiegen. Sämtliche Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe seien damit erfüllt.

6.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, aus der vom griechischen Konsulat in X._____ [USA] [im Jahr] 1993 ausgestellten Bestätigung ("Certificate Transference Usual Residence") gehe hervor, dass sie bereits in diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz an die Adresse [Adresse in Griechenland] verlegt habe und seither an dieser Adresse wohnhaft sei. Sie und ihr Ehemann seien griechische Staatsangehörige. In den sechziger Jahren seien sie aus geschäftlichen Gründen in die USA umgezogen und hätten dort mehrere Jahre gelebt. Beide Söhne seien in den USA geboren. Im Jahr 1984 hätten die Eheleute eine Wohnung an der [Adresse in Griechenland] gekauft. Die Renovationsarbeiten hätten sich aber in die Länge gezogen. Im Jahr 1993 seien die Eheleute definitiv nach Griechenland zurückgezogen. Seit dieser Zeit würden die Eheleute dauernd an dieser Adresse wohnen. Die mit dem Umzug zusammenhängenden Formalitäten hätten ebenfalls länger gedauert, doch spätestens am [Datum] 1994 seien sämtliche Erledigungen abgeschlossen gewesen. Spätestens dann habe sie, die Beschwerdeführerin, ihren Wohnsitz in Griechenland begründet. Seit ihrem Umzug seien die Eheleute in Griechenland steuerpflichtig. Dort müssten sie auch fortlaufende Rechnungen begleichen (Telefon, Elektrizität, Wasser). Zudem hätten sie dort ein Auto.

Die Kinder der Beschwerdeführerin seien in den USA geblieben. Sie und ihr Ehemann würden deshalb verschiedentlich in die USA reisen, um ihre Kinder zu besuchen und Ferien zu verbringen. Der Umstand, dass die Kinder nach wie vor in den USA leben, sei der Grund dafür, dass die Eheleute ihre Ferienwohnung an der [Adresse in den USA] all die Jahre beibehalten hätten.

6.3 In ihrer Vernehmlassung wendet die Vorinstanz ein, aus der vom griechischen Konsulat in X._____ ausgestellten Bescheinigung ("Certificate Transference Usual Residence") gehe nicht klar hervor, zu welchem Zweck das Dokument ausgestellt worden sei. Jedenfalls handle es sich bei diesem Dokument nicht um eine Wohnsitzbescheinigung. Die Beschwerdeführerin habe lediglich einen Kaufvertrag für die Eigentumswohnung in Griechenland ins Recht gelegt. Dieses Dokument bescheinige die Wohnsitznahme in Griechenland ebenfalls nicht. Die Steuerunterlagen aus den Jahren 1995 und 2010 würden ebenfalls offen lassen, wo die Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2002 ihren Wohnsitz gehabt habe, da darin praktisch nur Grundeigentum und Einnahmen daraus deklariert worden seien. Es bestehe nach wie vor der Verdacht, dass die Beschwerdeführerin in

den Jahren 2000 bis 2002 in den USA gewohnt habe, was nicht ausschliesse, dass sie sich auch in Griechenland aufgehalten habe. Ohne gesicherten Aufenthaltsstatus in den USA hätte die Beschwerdeführerin für Reisen nach X._____ aber ein Visum benötigt. Dass dem so sei, habe die Beschwerdeführerin nicht behauptet. Bei dieser Sachlage seien die Voraussetzungen für die Annahme, dass die Beschwerdeführerin in den USA ein Domizil gehabt habe, nach wie vor als erfüllt zu betrachten.

6.4

6.4.1 Wie gesagt (vgl. E. 5 hiervor) entscheidet sich die Frage, ob eine ins Amtshilfeverfahren einbezogene Person im massgeblichen Zeitraum – als solcher kann nur der vom Staatsvertrag 10 umfasste Zeitrahmen gelten – als "US domiciled" zu gelten hat, nach dem Ort ihres Lebensmittelpunktes. Wesentliche Anknüpfungspunkte sind unter anderem der Ort der dauernden Wohnstätte sowie der Aufenthaltsort der Familie, wobei zum Ehegatten eine engere Beziehung als zu den erwachsenen Kindern angenommen wird.

6.4.2 Die Anhaltspunkte für die Annahme der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe im Zeitraum 2000 bis 2002 Wohnsitz in den USA gehabt, betreffen einen Bankbeleg aus dem Jahr 1984, die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nach wie vor in den USA eine Wohnung besitze, sie des Weitern – was in der Vernehmlassung geltend gemacht wird – kein Einreisevisum für die USA gebraucht habe, und der Umstand, dass die Schlussverfügung ihr an die Adresse in X._____ habe zugestellt werden können. Diese Annahmen sind jedoch im Sinne der in E. 1.4.3 entwickelten Rechtsprechung offensichtlich fehlerhaft und widersprüchlich.

Der Bankbeleg aus dem Jahr 1984 befindet sich in einem Ordner, in dem offensichtlich aufgehobene und ersetzte Dokumente abgelegt sind. So beginnt und endet die Datei mit je einer Seite, auf der "Cancelled and Replaced Documents" steht ([Belegstellen]). Ein nicht mehr gültiger Bankbeleg aus dem Jahr 1984 stellt indessen keinen hinreichenden Anhaltspunkt dafür dar, dass die Beschwerdeführerin auch noch in den Jahren 2000 bis 2002 Wohnsitz in den USA gehabt hätte. Ob der Umstand, dass die Beschwerdeführerin in den USA nach wie vor eine Wohnung hat, einen solchen hinreichenden Anhaltspunkt zu begründen vermag, kann offen bleiben, da die Beschwerdeführerin auch in Griechenland eine Wohnung besitzt und sich der Lebensmittel-

punkt ebenso gut dort befinden könnte. Des Weitern ist die Beschwerdeführerin sowohl griechische Staatsbürgerin (vgl. die im Beschwerdeverfahren eingereichte Kopie der vom griechischen Staat im Jahr 2006 ausgestellten Identitätskarte) als auch Staatsbürgerin der USA (vgl. die Bankunterlagen [Belegstelle]). Dieser Umstand erklärt, weshalb die Beschwerdeführerin zum Besuch ihrer erwachsenen Kinder kein Visum für die Einreise in die USA benötigt, und lässt das in der Vernehmlassung geäusserte Argument der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin hätte ohne gesicherten Aufenthaltsstatus nicht ohne Visum in die USA einreisen können, offensichtlich unrichtig erscheinen. Zudem steht die in der Vernehmlassung angeführte Behauptung der Vorinstanz, die Schlussverfügung sei der Beschwerdeführerin an die Adresse in X._____ zugestellt worden, in offensichtlichem Widerspruch zur letzten Seite der Schlussverfügung selber, wo aufgeführt ist: "Zustellung dieser Verfügung (Einschreiben mit Rückschein) an: Bill Isenegger Ackermann AG ...". Nach dem Gesagten liegen keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür vor, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2002 "US domiciled" war.

Offen bleiben kann bei dieser Sachlage die Frage, ob die vom griechischen Konsulat in X._____ ausgestellte Umzugsbescheinigung ("Certificate Transference Usual Residence") [aus dem Jahr] 1993, woraus hervorgeht, dass die Beschwerdeführerin dannzumal zusammen mit ihrem Ehemann nach Griechenland umzog, geeignet gewesen wäre, die (hier nicht berechtigte) Annahme des Wohnsitzes in den USA klarerweise und entscheidend zu entkräften. So wäre die Umzugsbescheinigung für sich allein wohl nicht geeignet, eine effektive und andauernde Wohnsitznahme in Griechenland zu bestätigen. Anderseits wäre zugunsten der Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Umzugsbescheinigung immerhin um ein staatliches Dokument handelt und dass dieses Dokument nicht erst im Zusammenhang des vorliegenden Amtshilfeverfahrens, sondern bereits im Jahr 1993 erstellt worden war.

Die Voraussetzungen der Amtshilfe gemäss Anhang zum Staatsvertrag 10 sind nach dem Gesagten nicht erfüllt, und die Amtshilfe ist zu verweigern.

7.
Unter diesen Umständen spielt es keine Rolle, dass auch der Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör verletzt worden ist (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3939/2010 vom 18. Oktober 2010 E. 4 f.). Der Entscheid fällt zugunsten der Beschwerdeführerin aus und ist letztinstanzlich, so dass der Instanzverlust keine negativen Auswirkungen für sie zeitigt. Die Prüfung der weiteren Rügen sowie des Antrags auf Beschwerdeergänzung im Zusammenhang der Ermittlung der Kapitalgewinne erübrigt sich ausgangsgemäss.

Was schliesslich den Antrag der Beschwerdeführerin betrifft, es seien die das Amtshilfeverfahren betreffenden Dokumente zu vernichten, so ist es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, darüber zu befinden, wie die Vorinstanz das Urteil umsetzen wird. Deshalb kann das Bundesverwaltungsgericht die Vernichtung der im Amtshilfeverfahren erhobenen Dokumente nicht anordnen. Selbstredend hat sich die Vorinstanz dabei aber an die einschlägigen rechtlichen Vorschriften zu halten. Auf das entsprechende Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin wird nicht eingetreten.

8.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern. Das Nichteintreten auf einen untergeordneten Punkt wirkt sich wegen Geringfügigkeit nicht auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen aus. Ausgangsgemäss wird somit auf die Erhebung von Gerichtskosten verzichtet (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG) und der bereits geleistete Kostenvorschuss zurückerstattet. Der Beschwerdeführerin ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

9.
Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. Juni 2010 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe geleistet.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- wird dieser zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 20'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben; vorab per Fax)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Einschreiben; vorab per Fax)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Charlotte Schoder	Susanne Raas

Versand: