

Die Rechtslage nach dem BVGer-Urteil vom 21. Januar 2010 in Sachen UBS

Prof. Dr. iur. Markus Reich

Lehrstuhl für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht
Rämistrasse 74/21, CH-8001 Zürich
Lst.reich@rwi.uzh.ch / www.rwi.uzh.ch/reich

Inhaltsübersicht

- Qualifikation des Abkommens CH-USA über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS («Abkommen 09»)
- Wirkungen des Abkommens 09
 - Völkerrechtliche Bindung
 - Innerstaatliche Bindung
- Was ist zu tun?



Qualifikation des Abkommens 09

Das Abkommen 09 als Staatsvertrag



- Staatsvertrag zwischen CH und USA
- Abgeschlossen durch bevollmächtigte Vertreter der Regierungen
- Bezugnahme auf DBA-USA 25 (Verständigungsverfahren) und 26 (Informationsaustausch)
 - Selbständiger Abschluss völkerrechtlicher Verträge durch Bundesrat ohne Genehmigung durch Parlament
 - DBA-USA 25
 - RVOG 7a I und II b
 - Gegenstand: Informationsaustausch mit ausführlicher Umschreibung der erfassten Sachverhalte
- Abkommen 09 ist ein völkerrechtlicher Vertrag in der Form eines Verwaltungs- bzw. Regierungsabkommens

Wirkungen des Abkommens 09

Differenzierung völkerrechtliche/ innerstaatliche Bindung

- **Notwendigkeit der Differenzierung**
 - Unterschiedliche Normenkomplexe als Beurteilungsgrundlagen
 - Gemässigter Monismus
- **Rechtsgrundlagen zur Beurteilung der völkerrechtlichen Bindungswirkung**
 - Völkergewohnheitsrecht
 - Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (VRK)
 - DBA-USA mit Protokoll, Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003
- **Rechtsgrundlagen zur Beurteilung der innerstaatlichen Bindungswirkung**
 - Schweizerisches Verfassungs- und Verwaltungsrecht

Völkerrechtliche Bindung

- Verhältnis DBA-USA und Abkommen 09
 - Lex posterior?
 - Unterordnungsverhältnis
 - Ausdrückliche Bezugnahme auf DBA 25 und 26
 - Als Auslegungsvereinbarung konzipiert
 - Vorrang des übergeordneten Vertrags (VRK 30 II)
- Verständigungsvereinbarung kann nur innerhalb des Rahmens des betr. DBA völkerrechtliche Wirkung erzeugen
 - Für überschüssende Vereinbarungen fehlt es mangels Genehmigung offensichtlich an der Zuständigkeit
- Vorgegebener Rahmen in casu: DBA-USA 26 und Protokoll Ziff. 10
 - Amtshilfe zur «Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen» (DBA-USA 26)
 - Nähere Erläuterungen in Protokoll Ziff. 10

Völkerrechtliche Bindung

- Streitfrage: Bilden fortgesetzte Steuerhinterziehungen grosser Beträge i.S.v. DBG 190 II (ohne weitere Qualifikationsmerkmale) amtshilfefähige Steuerdelikte?
- Möglicher Gehalt des Ausdrucks «Betrugsdelikte u. dgl.»
 - Wortlaut offen
 - Prot. Ziff. 10
 - Betrügerisches Verhalten, welches eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer bezweckt
 - Z.B. Verwendung falscher Urkunden oder Vorbringen eines Lügengebäudes. Nicht abschliessende Aufzählung.
 - Wenn im Zeitpunkt des Gesuchs im ersuchten Staat auch andere Handlungen als betrügerisches Verhalten gelten, für die Auskünfte beschafft werden können, sind diese miterfasst (dynamische Komponente)

Völkerrechtliche Bindung

- Auslegung des Abkommens 09 nach Völkerrecht
 - VRK 31 ff. – Treu und Glauben – Wortlaut – Zusammenhang – Sinn und Zweck
- Klarer Wortlaut der Auslegungsvereinbarung in der Streitfrage
- Wille der Vertragsparteien
 - Perspektive des Bundesrates
 - Grundlegende Änderung der Abkommenspolitik vom 13. März 2009
 - Verschiedene Gutachten namhafter Steuerexperten
 - Obiter dictum des BVGer vom 5. März 2009
 - Perspektive des Vertragspartners
 - Unverständnis hinsichtlich der Differenzierung von schweren und arglistigen Steuerhinterziehungen – endlich «richtige» Auslegung von DBA-USA 26!
 - Kompetenzüberschreitung des Bundesrats (dazu hinten) für Vertragspartner nicht ersichtlich
- Fazit: Konsens der Parteien über entsprechende Bedeutung von DBA-USA 26 – Bundesrat und die Schweiz sind völkerrechtlich verpflichtet

Innerstaatliche Bindung

- Unmittelbare Anwendbarkeit der Staatsverträge
 - Self executing
 - Gesetzeswirkung
 - Publikation
- Vorrang des Staatsvertragsrechts
- Gebot der völkerrechtskonformen Auslegung des innerstaatlichen Rechts – Grundsatz der Vertragstreue
- Anwendungsgebot BV 190
 - Staatsverträge («Völkerrecht») auch erfasst
 - Vorgehen bei Kollision von Staatsverträgen
 - Vorbehalt der akzessorischen Prüfung von nachgeordneten (nicht genehmigten) Staatsverträgen
 - Verwaltungs- bzw. Regierungsabkommen vermögen innerstaatlich nur Rechtswirkungen im Rahmen der Ermächtigungsgrundlage zu erzeugen

Innerstaatliche Bindung

- Auslegung DBA-USA 26 – «Betrugsdelikte u. dgl.»
- Bis August 2009 – fortgesetzte Hinterziehungen grosser Beträge i.S.v. DBG 190 II nicht erfasst
 - Schweizerische Abkommenspolitik – Doktrin und Praxis
 - Beschränkung der erweiterten Amtshilfe auf Delikte mit *gleichem Unrechtsgehalt* wie Steuer- und Abgabebetrug
 - Entscheidend für Unrechtsgehalt ist nicht die Art des Verfahrens, sondern die Art der Strafe
 - Unterlassung ordnungsgemässer Deklaration und Nicht-einreichung Form. W-9 genügen nicht
 - Vgl. Verständigungsvereinbarung 03 und «Technical Explanations» zum DBA-USA
 - Änderung der schweizerischen Abkommenspolitik vom 13. März 2009 lediglich pro futuro – Änderung der Amtshilfe-klauseln in Aussicht gestellt

Innerstaatliche Bindung

- Subsumtion der fortgesetzten Hinterziehungen grosser Beträge unter DBA-USA 26 und Protokoll Ziff. 10 bildet zwar keinen Verstoss gegen Wortlaut, aber Verstoss gegen Sinn und Zweck
 - Auslegung von DBA-USA 26 im Abkommen 09 sprengt den Auslegungszusammenhang
- Bedeutung des Genehmigungsvorbehalts
 - Demokratische Verankerung der Staatsvertragspolitik
 - Verzicht auf Genehmigung bei *Vollzugshandlungen* im Rahmen des genehmigten Staatsvertrags – antizipiertes Einverständnis des Parlaments
 - Vorläufige Anwendung bei Dringlichkeit (RVOG 7b)
- Grundlegende Kehrtwendung in der Sinnggebung von DBA-USA 26 bedarf der Genehmigung (dies auch dann, wenn Abkommen 09 nicht als Verständigungsvereinbarung qualifiziert würde)



Was ist zu tun?

Genehmigungsverfahren



- Völkerrechtlicher Zwang zur Eröffnung des Genehmigungsverfahrens – pacta sunt servanda
- Wirkungen der nachträglichen Genehmigung
 - DBA-USA und Abkommen 09 auf gleicher Stufe
 - Abkommen 09 als lex posterior und lex specialis
- Rückwirkungsproblematik
 - Analogie zur Gesetzesänderung
 - Echte Rückwirkung
 - Rückwirkung in casu verfassungsrechtlich fragwürdig
 - Botschaft zur Revision DBA-USA
 - Beschränkung auf Sachverhalte, die am 23. September 2009 bestanden oder ab diesem Datum verwirklicht werden
 - BV 190 - Anwendungsgebot

Genehmigungsverfahren



- Dilemma des Parlaments
 - Entweder
 - Erfüllung einer völkerrechtlichen Verpflichtung gegenüber einem der wichtigsten Handelspartner
 - Oder
 - Beachtung des Rückwirkungsverbots gegenüber rund 4'000 ausländischen Steuerdefraudanten
- Ausschluss des Referendums gem. BV 141 I d Ziff. 3 – «...wichtige rechtsetzende Bestimmungen...»
 - Zwar
 - Rechtsetzender Natur – generell abstrakte Normen
 - «...neue Verpflichtungen für die Schweiz...» (Botschaft DBA-ZA)
 - Grundlegende Kehrtwendung
 - Aber
 - Beschränkung in zeitlicher und personeller Hinsicht
 - Restriktive Interpretation der *Wichtigkeit*
 - Fazit: Ausschluss des Referendums zulässig