

10....

**Botschaft
zur Genehmigung eines Abkommens zwischen der Schweiz
und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amts-
hilfegesuch betreffend UBS AG sowie eines Änderungspro-
tokolls**

vom ...

Sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin
Sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf eines Bundesbeschlusses über die Genehmigung eines 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 vom 19. August 2009 und eines Protokolls zur Änderung dieses Abkommens vom 31. März 2010.

Wir versichern Sie, sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin, sehr geehrte Frau Ständeratspräsidentin, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

...

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Die Bundespräsidentin: Doris Leuthard

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Am 19. August 2009 hat der Bundesrat ein Abkommen mit den USA über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service betreffend UBS AG abgeschlossen. Nach diesem Abkommen verpflichtet sich die Schweiz, ein Amtshilfeersuchen der USA im Falle von rund 4'450 UBS-Kundinnen und -kunden zu behandeln. Das Abkommen dient der Lösung eines akuten Justiz- und Souveränitätskonflikts zwischen der Schweiz und den USA, der im Zusammenhang mit einem Straf- und einem Zivilverfahren gegen die UBS AG mit den USA entstanden war.

Die im Abkommen vereinbarten Kriterien zur Leistung von Amtshilfe im Falle der UBS AG konkretisieren die Bestimmungen des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA nicht nur in Fällen von Steuerbetrug, sondern auch von fortgesetzter, schwerer Steuerhinterziehung. Das Bundesverwaltungsgericht stufte mit einem Urteil vom 21. Januar 2010 das Abkommen vom 19. August 2009 als Verständigungsvereinbarung ein und entschied, dass gestützt darauf im Fall von fortgesetzter, schwerer Steuerhinterziehung keine Amtshilfeleistung möglich sei.

Am 31. März 2010 wurde ein Protokoll zur Änderung des Abkommens unterzeichnet. Mit verschiedenen formellen Änderungen wird klargestellt, dass es sich beim revidierten Abkommen um einen Staatsvertrag handelt, der gegenüber dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen, dem zugehörigen Protokoll sowie der bestehenden Verständigungsvereinbarung aus dem Jahr 2003 Vorrang hat.

Das revidierte Abkommen wird seit dem 31. März 2010 vorläufig angewendet. Auf diese Weise kann die Einhaltung der am 19. August 2009 eingegangenen völkerrechtlichen Verpflichtungen sichergestellt werden. Eine Datenübermittlung an die USA erfolgt erst nach der parlamentarischen Genehmigung.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	2
1 Ausgangslage vor der Aufnahme von Verhandlungen für das Abkommen vom 19. August 2009	4
1.1 Straf- und Zivilverfahren in den USA gegen die UBS AG	4
1.2 Justiz- und Souveränitätskonflikt zwischen der Schweiz und den USA	5
1.3 Risiken für die UBS AG und die schweizerische Volkswirtschaft	6
2 Ziele des Abkommens vom 19. August 2009 aus schweizerischer Sicht	7
2.1 Lösung des akuten Justiz- und Souveränitätskonflikts	7
2.2 Gewährleistung eines rechtsstaatlichen Verfahrens	8
2.3 Verhinderung der für die UBS AG und die schweizerische Volkswirtschaft entstandenden Risiken	8
3 Würdigung des Abkommens vom 19. August 2009	9
4 Übersicht über den Inhalt des Abkommens vom 19. August 2009	10
4.1 Rechtliche Grundlagen	10
4.2 Grundidee des Abkommens vom 19. August 2009	11
4.3 Hauptleistungspflicht der Schweiz	11
4.4 Hauptleistungspflicht der USA	12
4.5 Massnahmen zur Sicherstellung der Erfüllung des Abkommenszwecks	13
4.6 Gegenseitige Erklärungen	14
4.7 Kriterien für die Leistung von Amtshilfe	14
5 Situation nach dem Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010	15
5.1 Inhalt des Urteils vom 21. Januar 2010 (A-7789/2009)	15
5.2 Folgen des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts	17
5.2.1 Zu erwartende Risiken	17
5.2.2 Durchgeführte Konsultationen	18
5.3 Fazit	19
6 Das Änderungsprotokoll vom 31. März 2010	19
6.1 Grundsätzliches	19
6.2 Rechtsnatur: Staatsvertrag	20
6.3 Kollisionsregel	20
6.4 Inkraftsetzung und vorläufige Anwendung	20
6.5 Übergangsregel	21
6.6 Weitere Änderungen	21
7 Vorläufige Anwendung des revidierten Abkommens	21
7.1 Rechtsgrundlage	21
7.2 Ergebnis der Anhörung der für die Aussenpolitik zuständigen Kommissionen der Eidgenössischen Räte	22
7.3 Entscheid des Bundesrates betreffend vorläufige Anwendung	22

7.3.1 Voraussetzungen gemäss Art. 7b Abs. 1 RVOG	22
7.3.2 Weitere Überlegungen	24
7.4 Konkrete Umsetzung der vorläufigen Anwendung	25
8 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des revidierten Abkommens	25
9 Finanzielle Auswirkungen	31
9.1 Kosten des Abkommens vom 19. August 2009	31
9.2 Möglichkeit der Auferlegung von Kosten des Abkommens an die UBS AG	32
10 Verhältnis zur Legislaturplanung	32
11 Verfassungsmässigkeit	32
11.1 Zuständigkeit für die Genehmigung	32
11.2 Rückwirkung	33
11.3 Referendumpflicht	33
Bundesbeschluss über die Genehmigung eines Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie eines Änderungsprotokolls (Entwurf)	99

Botschaft

1 Ausgangslage vor der Aufnahme von Verhandlungen für das Abkommen vom 19. August 2009

1.1 Straf- und Zivilverfahren in den USA gegen die UBS AG

Am 18. Februar 2009 schlossen die UBS AG und das amerikanische Justizdepartement (Department of Justice, DOJ) einen Vergleich nach amerikanischem Recht (Deferred Prosecution Agreement, DPA). Gemäss diesem Vergleich anerkennt die UBS AG den Sachverhalt, durch gemeinsames Vorgehen von Mitarbeitenden zusammen mit Kundinnen und Kunden Betrug an den USA begangen zu haben. Die UBS AG verpflichtete sich infolgedessen, nebst der Zahlung von 780 Mio. USD zum Ausstieg aus dem grenzüberschreitenden Geschäft mit US-Kunden. Sodann sind als weitere Massnahmen die folgenden Schritte vorgesehen: Herausgabe bestimmter Kundendaten, gestützt auf eine Verfügung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht FINMA, Verstärkung der Kontrollen zur Umsetzung eines Qualified Intermediary Agreements, Kooperation mit den US-Behörden sowie Durchführung eines externen Audits zur Überwachung der Verpflichtungen der UBS AG. Im Gegenzug wurde eine laufende Strafverfolgung gegen die UBS AG für mindestens 18 Monate ausgesetzt; sofern die UBS AG ihren Verpflichtungen aus dem DPA nachkommt, wird das Strafverfahren definitiv eingestellt. Im DPA wurde jedoch auch festgehalten, dass die US-Steuerbehörde Internal Revenue Service (IRS) im zivilrechtlichen John-Doe-Summons-Verfahren (JDS-Verfahren), das beim zuständigen Gericht in Florida bereits am 30. Juni 2008 eingeleitet worden war, die «enforcement action» – also das konkrete Durchsetzungsbegehren – einreichen werde; ein Verstoß gegen ein künftiges Urteil dieses Gerichts zur Herausgabe von Kun-

dendaten könne als eine Verletzung des DPA beurteilt werden. Am 19. Februar 2009 reichte der IRS beim Gericht in Florida dementsprechend die sogenannte «Enforcement Action» im JDS-Verfahren ein. Damit sollte die UBS AG verpflichtet werden, dem IRS die Daten von 52'000 US-Kontoinhabern herauszugeben.

1.2 Justiz- und Souveränitätskonflikt zwischen der Schweiz und den USA

Die Klageerhebung im JDS-Verfahren hatte zu einem drohenden Justiz- und Souveränitätskonflikt zwischen der Schweiz und den USA geführt:

Die UBS AG wäre spätestens nach einem Herausgabebefehl durch das zuständige US-Zivilgericht in Miami diametral entgegengesetzten Rechtspflichten unterworfen gewesen. Sie hätte nur noch die Wahl gehabt, entweder schweizerisches oder aber US-amerikanisches Recht zu verletzen: Wäre die UBS AG dem gerichtlichen Herausgabebefehl nachkommen, hätte sie zwar die erneute Aktivierung des Strafverfahrens gegen sie gemäss DPA verhindert. Gleichzeitig hätte sie aber durch die Herausgabe von Bankkundendaten Art. 47 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen Bankengesetz (BankG)¹ sowie Art. 271 und 273 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB)² verletzt.

Art. 47 BankG schützt das Bankgeheimnis, indem es denjenigen mit einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren bedroht, der ein Geheimnis offenbart, das ihm in seiner Eigenschaft als Organ, Angestellter, Beauftragter oder Liquidator einer Bank, als Organ oder Angestellter einer Prüfgesellschaft anvertraut worden ist oder das er in dieser Eigenschaft wahrgenommen hat, oder der zu einer solchen Verletzung des Berufsgeheimnis zu verleiten sucht. Das Bankgeheimnis kann im Unterschied zu Berufsgeheimnissen nicht durch eine behördliche Bewilligung aufgehoben werden. Die UBS AG hätte offensichtlich gegen diese Strafbestimmung verstossen, wenn sie einem Befehl eines US-Gerichts zur Herausgabe von in der Schweiz gelegenen Daten nachgekommen wäre.

Es hätte nicht nur ein Konflikt zwischen der schweizerischen und der US-amerikanischen Rechtsordnung bestanden, sondern es wäre auch die schweizerische Souveränität verletzt worden: Die USA würden nicht nur die u.a. gerade zur Vermeidung solcher Souveränitätsverletzungen geschaffene staatsvertragliche Ordnung zwischen den beiden Ländern im Bereich der Steueramtshilfe missachten, sondern auch die schweizerische Gebietshoheit und den legitimen Anspruch der Schweiz, dass auf ihrem Gebiet keine Behörden eines anderen Staates tätig werden, verletzen. Art. 271 Ziff. 1 StGB schützt die schweizerische Gebietshoheit, indem derjenige mit einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren bedroht wird, der auf schweizerischem Gebiet ohne Bewilligung für einen fremden Staat Handlungen vornimmt, die einer Behörde oder einem Beamten zukommen, oder der solche Handlungen für eine ausländische Partei oder eine andere ausländische Organisation des Auslandes vornimmt oder der solchen Handlungen Vorschub leistet. In einem ähnlichen Zusammenhang steht Art. 273 StGB, welcher den wirtschaftlichen Nachrichtendienst für einen anderen Staat bestraft, indem derjenige mit einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren bedroht wird, der ein Fabrikations- oder Geschäftsgeheimnis auskundschaftet, um es einer fremden amtlichen Stelle oder einer ausländischen Organisation oder privaten Unternehmung oder ihren Agenten zugänglich zu machen, oder der ein Fabrikations- oder

¹ SR 952.0

² SR 311.0

Geschäftsgeheimnis einer fremden amtlichen Stelle oder einer ausländischen Organisation oder privaten Unternehmung oder ihren Agenten zugänglich macht. Auch die UBS AG hätte sich wahrscheinlich nach Art. 271 Ziff. 1 und/oder Art. 273 StGB strafbar gemacht, wenn sie der amerikanischen Behörde mit der Herausgabe von Kundendaten entsprechende Beihilfe geleistet hätte.

1.3 Risiken für die UBS AG und die schweizerische Volkswirtschaft

Hätte die UBS AG sich geweigert, die verlangten Daten herauszugeben, so hätte sie zwar weder das schweizerische Bankgeheimnis noch schweizerisches Strafrecht verletzt. Sie hätte hingegen wegen Missachtung der Anordnung des US-Gerichts mit sehr hohen Beugebussen nach US-Recht und wegen der im DPA enthaltenen Verknüpfung mit dem JDS-Verfahren mit einer Wiederaufnahme des Strafverfahrens zu rechnen gehabt.

Eine Bank kann binnen kürzester Zeit und viel schneller als andere Wirtschaftsunternehmen in eine Überschuldung geraten. Sobald der Markt von finanziellen Schwierigkeiten oder bevorstehenden behördlichen Massnahmen erfährt, tritt ein Vertrauensverlust ein, der die Beschaffung von Liquidität zu Marktbedingungen erschweren oder sogar verunmöglichen kann. Das betroffene Institut sieht sich dann gezwungen, Aktiva zu ungünstigen Bedingungen zu liquidieren und riskiert, dass die dadurch beschaffte Liquidität die fälligen oder die nächstens fällig werdenden Verpflichtungen nicht mehr deckt, was sehr rasch zur Überschuldung führen kann. Dazu kommt, dass die Marktteilnehmer für den Fall der Einleitung eines Strafverfahrens erfahrungsgemäss vom Zusammenbruch dieser Bank ausgehen und sich entsprechend verhalten. Aufgrund der Ansteckungswirkung pessimistischer Einschätzungen über das Weiterbestehen eines Finanzinstituts können sich die negativen Wirkungen innert kurzer Zeit potenzieren. Eine Wiederaufnahme des Anklageerhebungsverfahrens in den USA durch amerikanische Strafverfolgungsbehörden gegen die UBS AG nach einem Scheitern im JDS-Verfahren wäre geeignet gewesen, deren Existenz ernsthaft und unmittelbar zu gefährden. In den Augen der Anleger und des Marktes in den USA wäre die UBS AG mit der Anklageerhebung mit dem Anschein eines in seiner Gesamtheit betrügerischen Finanzinstituts behaftet gewesen. Es wäre absehbar gewesen, dass insbesondere grössere institutionelle US-Kunden und Gemeinwesen ihre Geschäftsbeziehungen innert kürzester Zeit aufgehoben hätten. US-Mitarbeitenden würde als Folge einer Anklage eine Tätigkeit für die UBS AG faktisch verunmöglicht. US-Aufsichtsbehörden wie das Federal Reserve Bank of New York (NY Fed) oder die US Securities and Exchange Commission (SEC) hätten unter massivem Druck gestanden, UBS-Einheiten die Bewilligung(en) zu entziehen. Diese Umstände, kombiniert mit den Folgen der Finanz- und Wirtschaftskrise und der allgemeinen wirtschaftlichen Unsicherheit, hätten zu einer rapiden Verschlechterung der Refinanzierungsmöglichkeiten geführt, insbesondere auf dem Geldmarkt, und hätten substantielle Rückzüge von Einlagen bewirkt. Das hätte wiederum den Druck auf die Liquiditätssituation gefährlich erhöht. Gemäss Einschätzung des New York Fed und gestützt auf die Erfahrungen aus dem Fall Arthur Andersen, bei dem damals ebenfalls bereits die Anklageerhebung die weitere Tätigkeit weltweit verunmöglichte, hätte damit gerechnet werden müssen, dass die UBS AG eine Anklageerhebung nicht überstanden hätte. Seit 1989 wurden in den USA sechs Finanzinstitute angeklagt, nur eines davon hat dies überlebt. Selbst die Einleitung eines Anklageerhebungsverfahrens, das sich letztlich als Drohgebärde oder gar als ungerechtfertigt erweist, birgt die beschriebenen Risiken zufolge Vertrauensverlustes in das betroffe-

ne Institut in sich (siehe das Beispiel des Wirtschaftsprüfungsunternehmens Arthur Andersen, welches schlussendlich vollumfänglich freigesprochen worden ist).

Die amerikanischen Geschäftseinheiten machen einen wichtigen Teil des operativen Geschäfts der UBS aus: 35% der Belegschaft (27'362) waren am 31. Dezember 2008 in den USA beschäftigt und ca. 40% der verwalteten Vermögen aus dem Wealth-Management-Geschäft stammten aus dem US-Geschäft (onshore). Die nachteiligen Folgen einer Anklageerhebung gegen die UBS hätten aufgrund der starken Verflechtung mit dem amerikanischen Binnenmarkt nicht nur deren Geschäftseinheiten in den USA, sondern die ganze Gruppe betroffen. Die Insolvenz der UBS in den USA hätte wegen der grenzüberschreitenden finanziellen Verpflichtungen innerhalb der UBS-Gruppe und der finanziellen Verbindungen mit Gegenparteien und Kunden zwangsläufig die Insolvenz des Mutterhauses (der UBS AG in der Schweiz) zur Folge gehabt.

Ein Ausfall der UBS AG hätte wegen der Systemrelevanz dieser Bank einen beträchtlichen Schaden auch für den übrigen Bankensektor in der Schweiz sowie für die gesamte schweizerische Volkswirtschaft zur Folge gehabt. Über den Interbankenmarkt hätten andere Schweizer Banken erhebliche Verluste auf ihren Forderungen gegenüber der UBS zu gewärtigen gehabt. Zahlreiche Haushalte und Unternehmen wären bei einem Zusammenbruch der UBS AG infolge der Blockierung ihrer Konten und der Unterbrechung ihrer Kreditbeziehungen nicht mehr in der Lage gewesen, laufende Ausgaben und Investitionen zu tätigen. In der Schweiz wären rund 128 000 KMU-Beziehungen und einschliesslich Privatpersonen über 3 Millionen Konten betroffen gewesen. Der bei einer Anklageerhebung zu erwartende Ausfall der UBS hätte daher kurzfristig die Liquiditätsversorgung massiv gefährden und das Zahlungssystem – ein Drittel läuft über die UBS AG – der Schweiz in gefährlicher Weise destabilisiert.

2 Ziele des Abkommens vom 19. August 2009 aus schweizerischer Sicht

2.1 Lösung des akuten Justiz- und Souveränitätskonflikts

Hauptsächliches Ziel des Abkommens ist die Lösung des erwähnten Justiz- und Souveränitätskonflikts: Art. 26 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA)³ zwischen der Schweiz und den USA sieht zum Informationsaustausch zwischen den schweizerischen und den amerikanischen Behörden im Falle von Steuerbetrug und dergleichen ein Amtshilfeverfahren vor. Mit dem Abkommen vom 19. August 2009 konnte das unilaterale Informationsbegehren des IRS auf den Weg des gemäss DBA-USA staatsvertraglich vorgesehenen Informationsaustauschs zurückgeführt und die Gefahr der Verletzung der schweizerischen Souveränität und des schweizerischen Rechts gebannt werden. Es ist in diesem Zusammenhang daran zu erinnern, dass der IRS bereits am 16. Juli 2008 ein Amtshilfegesuch gestellt hatte, dieses aber zurückzog, nachdem die UBS AG am 18. Februar 2009 aufgrund der im DPA vorgesehenen Verfügung der FINMA 256 Kundendossiers (wovon die meisten unter dieses erste Amtshilfegesuch gefallen waren), an die USA übermittelt hatte (vgl. den

³ SR 0.672.933.61

Abschreibungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 im Fall A-7342/2008). Dieser Weg der Datenherausgabe war gemäss (zur Zeit noch nicht rechtskräftigem) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 7. Januar 2010 im Fall B-1092/2009 unrechtmässig.

Darauf hinzuweisen ist, dass mit den Verhandlungen eine Lösung angestrebt wurde, welche die im Sommer 2009 laufenden Verhandlungen für ein revidiertes DBA-USA gemäss OECD-Standard nicht gefährden sollte. Im Gegenteil konnte erreicht werden, dass die Unterzeichnung des revidierten DBA-USA sehr rasch, noch im Sommer 2009, erfolgte. Ein Scheitern der DBA-Verhandlungen hätte demgegenüber negative Signalwirkung für die Verhandlungen mit anderen Staaten gehabt. Es braucht an dieser Stelle nicht weiter darauf eingegangen zu werden, dass es für die Schweiz und ihre Wirtschaft von grösster Wichtigkeit ist, dass sie den Risiken von schwarzen Listen und ähnlichen Mitteln durch die Anerkennung dieses OECD-Standards effektiv begegnen kann, insbesondere gegenüber dem wichtigen Handelspartner USA. Doppelbesteuerungsabkommen sind ein wichtiges Mittel der Steuerpolitik. Gute Abkommen erleichtern die Tätigkeit unserer Exportwirtschaft, fördern Investitionen in der Schweiz und tragen damit zum Wohlstand in der Schweiz und im Partnerland bei.

2.2 Gewährleistung eines rechtsstaatlichen Verfahrens

Mit der Vereinbarung eines Amtshilfeverfahrens im Rahmen des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens konnte nicht nur der Justiz- und Souveränitätskonflikt gelöst, sondern auch sichergestellt werden, dass die Datenherausgabe im Interesse der betroffenen UBS-Kunden in einem dafür vorgesehenen rechtsstaatlichen Verfahren gemäss Art. 20c ff. der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (VO-DBA-USA)⁴ i.V.m. Art. 25 Abs. 5 DBA-USA erfolgt: In jedem Einzelfall wird gemäss dieser Rechtsgrundlage eine Prüfung der konkreten Umstände vorgenommen und es wird ein reguläres Verfahren unter Beachtung der Verfahrensrechte der Betroffenen (z.B. rechtliches Gehör, Akteneinsicht, etc.) durchgeführt. Bei Vorliegen der relevanten Kriterien wird eine Schlussverfügung erlassen, die in einem Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht überprüfbar ist.

Eine solche Überprüfung in einem rechtsstaatlichen Verfahren war in der entstandenen Situation nur durch den Abschluss des Abkommens vom 19. August 2009 zu erreichen. Weder die oben erwähnte (möglicherweise unrechtmässige⁵) Herausgabe gestützt auf die Verfügung der FINMA, noch ein anderer Weg, etwa eine Herausgabeverfügung des Bundesrates gestützt auf Art. 184 Abs. 3 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV)⁶, hätten diese rechtsstaatlichen Anforderungen zu erfüllen vermocht. Der Bundesrat hat daher diese Möglichkeiten im Falle des JDS-Verfahrens aus grundsätzlichen Erwägungen ausgeschlossen.

2.3 Verhinderung der für die UBS AG und die schweizerische Volkswirtschaft entstandenden Risiken

Ein weiteres wichtiges Ziel im Gesamtinteresse der Schweiz ist die Verhinderung der Anklageerhebung gegen die UBS in den USA. Es ist eine – durchaus kritisch zu

⁴ SR 672.933.61

⁵ Vgl. dazu das im Zeitpunkt der Verabschiedung dieser Botschaft noch nicht rechtskräftige Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. Januar 2010 im Fall B-1092/2009.

⁶ SR 101

würdigende – Tatsache, dass es sich bei der UBS AG um eine systemrelevante Bank handelt. Mit dem Abkommen vom 19. August konnten die akuten Risiken für die gesamte schweizerische Volkswirtschaft minimiert werden.

In diesem Zusammenhang wird der Bundesrat demnächst Vorschläge zur Lösung des Problembereichs «too big to fail» unterbreiten. Zudem prüft der Bundesrat verschiedene Massnahmen im Bereich der Vergütungspraxis («Boni») von systemrelevanten Unternehmen. Im Vordergrund stehen dabei die steuerliche Behandlung von Vergütungen sowie die Regulierung der Vergütungen für Unternehmen, die Staatshilfe erhalten (vgl. zum Ganzen unten, 7.3.2).

3 Würdigung des Abkommens vom 19. August 2009

Mit dem Abschluss des Abkommens vom 19. August 2009 konnten die im Kapitel 2 erläuterten Ziele klar erreicht werden: Es gewährleistet die schweizerische Gebietshoheit, deeskaliert den drohenden Justizkonflikt, gewährleistet im Unterschied zur ursprünglichen unilateralen Massnahme des IRS ein rechtsstaatliches Verfahren für die betroffenen Kunden und verhindert die negativen Folgen eines Ausfalls einer systemrelevanten Bank für die gesamte schweizerische Volkswirtschaft.

Freilich war der Abkommensabschluss nur möglich, indem die Schweiz gegenüber den USA bestimmte Zugeständnisse gemacht hat. Ein Amtshilfeverfahren in der Grössenordnung, wie sie das Abkommen vom 19. August 2009 vorsieht, ist in der Geschichte der Amtshilfe der Bundesbehörden ausserordentlich und einmalig. Ebenfalls musste sich die Schweiz mit bestimmten Fristen zur Behandlung des Amtshilfeersuchens des IRS einverstanden erklären, die in einem herkömmlichen Amtshilfeverfahren nicht bestehen. Auch materiell handelt es sich mit Blick auf die bisherige – allerdings zahlenmässig unbedeutende – Praxis der Bundesbehörden zur Amtshilfe bei schweren Steuerwiderhandlungen um einen Ausnahmefall, auch wenn, wie unter 4.1. ausgeführt, die im Abkommen festgelegte Auslegung des Begriffs von «fraud or the like» bzw. «Steuerbetrug und dergleichen» nach Auffassung des Bundesrates sich im Rahmen des geltenden DBA-USA und damit des rechtlich Zulässigen bewegt. Ferner entspricht auch das gewählte Vorgehen mit der Anwendung bestimmter abstrakter Kriterien zur Identifikation der betreffenden Steuerpflichtigen unter Verzicht auf eine konkrete Namensangabe nicht den meisten bisher durchgeführten Amtshilfeverfahren (Ausnahme: Amtshilfeersuchen vom 16. Juli 2008, vgl. das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009, A-7342/2008, E. 4.5). Der Ausnahmecharakter des Abkommens entspricht jedoch den Besonderheiten der Ausgangslage. Es löst die im konkreten Einzelfall der UBS AG entstandenen Probleme, wirkt also nicht als generell-abstrakte Regelung für eine unbestimmte Zahl von Fällen in unbestimmten künftigen Situationen. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass mit dem Inkrafttreten des revidierten DBA-USA die Interpretation des Begriffs «fraud or the like» keine Rolle mehr spielen wird und die Voraussetzung der Namensnennung für ein Amtshilfeersuchen im Unterschied zum geltenden DBA-USA staatsvertraglich verankert sein wird. Sodann ist unbestritten, dass die Abwicklung dieses Amtshilfeverfahrens operationell sehr anspruchsvoll ist. Die Umsetzung ist nur mittels einer speziellen Projektorganisation und eines besonderen Efforts zur Bereitstellung der notwendigen Ressourcen der Bundesverwaltung möglich. Aufgrund der besonderen Umstände könnten daher mit Hilfe einer neuen Rechtsgrundlage die Kosten der Verhand-

lungen und der Umsetzung des Abkommens der UBS AG auferlegt werden (vgl. dazu unten 9.2).

Als Alternativen zum Abkommen wurden folgende Möglichkeiten geprüft:

- Verzicht auf eine Verhandlungslösung: Diese Möglichkeit wurde verworfen, da die Eskalation im Justiz- und Souveränitätskonflikt, die drohenden existenzbedrohenden Beugebussen und/oder eine erneute strafrechtliche Anklage und die volkswirtschaftlichen Konsequenzen eines Ausfalls der UBS AG als zu schwerwiegend und nicht im Landesinteresse stehend zu beurteilen sind.
- Zahlung der UBS für die Steuerschulden ihrer Kunden: Diese Alternative wurde verworfen, da die US-Regierung resp. der IRS von Beginn der Verhandlungen an klargemacht hat, dass sie an der Steuerehrlichkeit der US-Steuerpflichtigen und nicht an einer solchen Zahlung interessiert seien.
- Datenherausgabe durch die UBS unter behördlicher Duldung: Dieses Vorgehen wurde verworfen, weil es einerseits die Hinnahme einer Verletzung des schweizerischen Rechts bedeutet hätte und andererseits einer Kapitulation vor dem extraterritorialen, souveränitätsverletzenden Geltungsanspruch des US-amerikanischen Rechts gleichgekommen wäre. Zudem wären andere Schweizer Banken, welche im grenzüberschreitenden Geschäft mit den USA tätig sind, erpressbar geworden.
- Datenherausgabe gestützt auf eine verfassungsunmittelbare Verordnung oder Verfügung des Bundesrates nach Art. 184 Abs. 3 BV: Dieses Szenario wurde aus prinzipiellen rechtsstaatlichen Gründen nicht weiterverfolgt.
- Umfassende Problemlösung durch Verhandlungen z.B. über eine Abgeltungssteuer in Verbindung mit einer Weissgeldstrategie mit den USA: Diese Möglichkeit wurde im damaligen Zeitpunkt infolge des bestehenden hohen Zeitdrucks und der ungewissen Realisierungschancen als nicht machbar beurteilt.

Insgesamt ergibt sich, dass der Abschluss des Abkommens vom 19. August 2009 die einzige Möglichkeit für die Schweiz darstellte, um der in Kapitel 1 dargelegten Ausgangslage angemessen und effektiv begegnen zu können.

4 Übersicht über den Inhalt des Abkommens vom 19. August 2009

4.1 Rechtliche Grundlagen

Der Bundesrat ging in den Verhandlungen über das Abkommen vom 19. August 2009 aus zwei Gründen von einer Rechtsauffassung aus, wonach die Amtshilfe im Bereich der schweren, fortgesetzten Steuerhinterziehung gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA zulässig ist. Die im Anhang des Abkommens definierten Kriterien zur Gewährung von Amtshilfe konkretisieren nach dieser Auffassung lediglich die Grundnorm von Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA:

Einerseits darf man annehmen, dass Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA, welche die Voraussetzungen des Informationsaustauschs präzisiert, kein arglistiges, sondern nur ein betrügerisches Handeln voraussetzt. Gemäss ausdrücklichem Wortlaut fallen unter den Begriff des «betrügerischen Verhaltens» auch solche Verhaltensweisen, die auf Fiskalverstösse gerichtet sind, für die der ersuchte Vertragsstaat nach seinem

Recht oder seiner Verwaltungspraxis Auskünfte beschaffen kann. Sinn und Zweck dieser Bestimmung des Protokolls zum DBA-USA ist es, den Steuerbehörden des ersuchenden Staates dieselben Informationsrechte einzuräumen, wie sie den Behörden des ersuchten Staates nach Massgabe ihres eigenen Rechts zustehen. Da Art. 190 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG)⁷ vorsieht, dass in Fällen schwerer Steuerwiderhandlungen – also insbesondere in Fällen von fortgesetzter Hinterziehung grosser Beträge – innerstaatlich Informationen beschafft werden können, umfasst Ziff. 10 des Protokolls demzufolge auch die fortgesetzte, schwere Steuerhinterziehung.

Andererseits kann mit Verweis auf den (für die Auslegung zwingend zu berücksichtigenden) englischen Wortlaut geltend gemacht werden, dass Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA nur den ersten Teil des Begriffs «fraud or the like» definiert, sich also nicht dazu äussert, was unter «the like» (dergleichen) zu verstehen ist. Demzufolge muss mit «dergleichen» materiell etwas Anderes als die in Ziff. 10 des Protokolls definierten Fälle von «fraud» gemeint sein – nämlich beispielsweise Fälle von schwerer, fortgesetzter Steuerhinterziehung.

Beide Argumentationsweisen führen letztlich zum selben Resultat, nämlich dass in Fällen von schwerer, fortgesetzter Steuerhinterziehung auf der Grundlage des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens gegenüber den USA Amtshilfe geleistet werden darf. In diesem Sinne ist auch das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts zu verstehen, wonach aus rein schweizerischer Sicht auch Tatbestände amtshilfefähig sein können, die im schweizerischen Recht zwar nicht als Steuerbetrug qualifiziert würden, die aber einen vergleichbaren Unrechtsgehalt aufweisen, wie dies etwa bei der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge der Fall sein kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009, A-7342/2008, E. 5.4.).

Die mit dem Abkommen vom 19. August 2009 eingeschlagene Stossrichtung unterscheidet sich damit zwar von der bisherigen restriktiven Praxis im Bereich Amtshilfe, liegt aber nach Auffassung des Bundesrates in dem von Art. 26 DBA-USA gesetzten geltenden Rechtsrahmen. Diese Rechtsmeinung ist indessen vom Bundesverwaltungsgericht in einem späteren Urteil nicht geteilt worden (Urteil vom 21. Januar 2010, A-7789/2009, vgl. dazu Kapitel 5).

4.2 Grundidee des Abkommens vom 19. August 2009

Das Abkommen sieht vor, dass das vor dem zuständigen Gericht in Miami hängige Vollstreckungsbegehren im JDS-Verfahren («enforcement action») zu Gunsten eines Amtshilfeverfahrens auf der Basis des geltenden DBA Schweiz-USA sofort und das gesamte JDS-Begehren in gestaffelter Weise vollständig zurückgezogen wird. Der bereits zugespitzte Konflikt zwischen einem US-amerikanischen Gerichtsverfahren und den Anforderungen der schweizerischen Rechtsordnung soll also stufenweise deeskaliert werden. Der angestrebte Austausch von Steuerinformationen soll nicht mehr unilateral unter Verletzung der schweizerischen Rechtsordnung erzwungen, sondern auf den staatsvertraglich geregelten Wegen der Amtshilfe einvernehmlich abgewickelt werden.

4.3 Hauptleistungspflicht der Schweiz

Die Hauptleistungspflicht der Schweiz kann wie folgt umschrieben werden: Die ESTV muss das neue Amtshilfegesuch, das gestützt auf die im Anhang des Ab-

⁷ SR 642.11

kommens festgelegten Kriterien für Fälle von «tax fraud or the like» im Falle der UBS AG gestellt wird, mithilfe einer speziellen Projektorganisation behandeln. Auf diese Weise muss sie innerhalb von 90 Tagen nach Eingang des Gesuchs in den ersten 500 Fällen und nach 360 Tagen in allen übrigen Fällen im Einzelfall in einer Schlussverfügung über die Herausgabe der notwendigen Bankinformationen entscheiden. Innerhalb dieser 360-Tage-Frist müssen kontinuierlich Schlussverfügungen erlassen werden. Da ca. 4450 Konten unter dieses Muster fallen und dadurch ein sehr grosser Bearbeitungsaufwand entsteht, sind im Abkommen zur besseren Planung der Behandlung der Amtshilfefälle und der Kontrolle des Verfahrens die erwähnten Meilensteine festgelegt worden.

Das neue Amtshilfegesuch kann sich wegen der im DPA von der UBS anerkannten Sachverhalte auf ganz bestimmte Kriterien eines Musters stützen, die es erlauben, Fälle von «tax fraud or the like» zu identifizieren und dem IRS die entsprechenden Daten herauszugeben, ohne dass dieser im Einzelfall bereits über einen Namen verfügen müsste. Dieses Vorgehen steht im Einklang mit dem bereits zitierten Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 (A-7342/2008, E. 4.5).

Der Verpflichtung der Schweiz entsprechen die Leistungspflichten der UBS AG, die in gleicher Weise in einer separaten Vereinbarung zwischen ihr und dem IRS ausgeführt werden: Die UBS AG wird die vom Amtshilfegesuch betroffenen Kontoinformationen gemäss den Kriterien im Anhang und den anwendbaren Verfahrensbestimmungen gemäss VO-DBA bereitstellen und der ESTV übermitteln. Die ersten 500 Fälle müssen nach 60 Tagen, eine zweite Tranche nach 180 Tagen und eine dritte und letzte Tranche nach 270 Tagen an die ESTV zur Prüfung geliefert werden.

4.4 Hauptleistungspflicht der USA

Die Hauptleistungspflicht der USA bzw. des IRS ist der Rückzug des JDS, wobei dieser Vorgang differenziert betrachtet wie folgt aussieht: IRS verpflichtet sich dazu, die sogenannte «enforcement action» (d.h. das Durchsetzungsbegehren beim Gericht) im JDS-Verfahren im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens zurückzuziehen und kein weiteres solches Begehren zu stellen, solange das Abkommen in Kraft steht (d.h. bis zur Vertragserfüllung; zum Fall, dass die Schweiz ihren Verpflichtungen nicht nachkommen kann, vgl. unten 4.5). Ab Unterzeichnung des Abkommens bleibt das JDS demnach zwar formell noch hängig, hingegen kann es ab diesem Zeitpunkt nicht mehr durchgesetzt werden. Auf diese Weise behält das JDS nur noch die Rechtswirkung der Verhinderung der steuerrechtlichen Verfolgungsverjährung für die unter das JDS-Begehren fallenden Konten bzw. Kunden.

Ein wichtiger Meilenstein ist sodann der definitive Rückzug des JDS (d.h. ein Rückzug mit formeller und materieller Rechtskraft, die eine erneute Durchsetzung vollständig ausschliesst) für diejenigen vom JDS betroffenen Konten bzw. Kunden, die nicht unter die rund 4'450 Fälle gemäss Amtshilfeersuchen fallen, per 31. Dezember 2009. Dieser Rückzug ist inzwischen termingemäss erfolgt. Seither ist das JDS-Begehren reduziert auf jene Fälle, für die ein Amtshilfeverfahren durchgeführt werden muss.

Der definitive Rückzug des JDS muss 370 Tage nach Unterzeichnung des Abkommens auch für die unter das Amtshilfegesuch fallenden Kunden bzw. Konten erfolgen. Für den Fall, dass in irgendeinem Zeitpunkt nach dem 31. Dezember 2009 (aber vor dem Ablauf der 370 Tage) im Rahmen des Offenlegungsprogramms des IRS (Voluntary Disclosure Program, VDP), des Amtshilfeverfahrens oder des DPA oder aufgrund von Zustimmungserklärungen zur Übermittlung von Kontoinformationen

10'000 Konten offen gelegt worden sind, muss gemäss Abkommen bereits dannzumal ein definitiver Rückzug mit formeller und materieller Rechtskraft für alle vom JDS ursprünglich betroffenen Konten bzw. Kunden erfolgen. Ein allfälliges Erreichen dieser Grenze von 10'000 offengelegten Konten entbindet die Schweiz allerdings nicht von der Pflicht zur Durchführung des Amtshilfeverfahrens für die rund 4'450 Fälle (Ausnahmen bestehen in Fällen, in denen die betroffenen UBS-Kunden, die sich im VDP gemeldet haben, die Bank oder aber die ESTV anweisen, ihre Daten direkt dem IRS zu übermitteln).

4.5 Massnahmen zur Sicherstellung der Erfüllung des Abkommenszwecks

Die USA verlangten ursprünglich eine Verknüpfung des JDS-Rückzugs mit einer bestimmten Anzahl effektiv übermittelter Kontendaten bzw. Namen zu einem genau bestimmten Zeitpunkt. Dies hätte bedeutet, dass zur Sicherstellung der Erfüllung des Abkommenszwecks der Rückzug des JDS-Verfahrens mit einem aus US-Sicht erfolgreichen Abschluss der Amtshilfeverfahren und damit auch einer rechtskräftigen Erledigung allfälliger Beschwerdeverfahren gegen die Schlussverfügungen der ESTV durch das Bundesverwaltungsgericht verknüpft worden wäre. Auf diese Forderung konnte die Schweiz aus prinzipiellen Überlegungen zur Gewaltentrennung und der richterlichen Unabhängigkeit nicht eingehen, wäre doch damit der Ausgang der Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht sowohl in materieller als auch in zeitlicher Hinsicht auf verfassungsrechtlich unzulässige Weise präjudiziert und damit die Unabhängigkeit des Gerichts verletzt worden.

Aus diesem Grund wurde eine Kaskade von Massnahmen zur Sicherstellung der Erfüllung des Abkommenszwecks vereinbart. Ziel dieser Massnahmen ist erstens die Überwachung der Abwicklung des Amtshilfeverfahrens, zweitens die Beseitigung von möglichen Leistungsstörungen und drittens ein Ausgleich von Rechten und Pflichten im Falle, dass die im Hinblick auf den Abkommenszweck legitimerweise zu erwartenden Resultate nicht erreicht werden sollten. In Art. 5 Ziff. 1 ist als vertrauensbildende Massnahme ein vierteljährliches Treffen vereinbart, um über den Gang des Amtshilfeverfahrens zu berichten und um anstehende Probleme rechtzeitig zu erkennen. Im Sinne einer ersten Eskalationsstufe wird in Ziff. 2 vorgesehen, dass jede der beiden Parteien jederzeit zusätzliche Konsultationen über die Umsetzung, Auslegung oder Anwendung des Abkommens verlangen kann, die dann innerhalb von 30 Tagen stattzufinden haben. Als nächste Eskalationsstufe können gemäss Ziff. 3 sofortige Konsultationen über angemessene Massnahmen zur Sicherung der Vertragserfüllung verlangt werden, falls sich abzeichnet, dass eine Partei einer Abkommensverpflichtung nicht bzw. nicht rechtzeitig nachkommen kann. Sodann sieht Ziff. 4 eine letzte Eskalationsstufe vor für den Fall, dass die bis in 370 Tagen nach Unterzeichnung über den Amtshilfeweg erzielten und antizipierten Resultate in signifikanter Weise verfehlt werden sollten. Diesfalls könnte die US-Regierung nach Ausschöpfung der Konsultationsmöglichkeiten und der an sich jederzeit bestehenden Möglichkeit, das Abkommen einvernehmlich anzupassen, angemessene Massnahmen treffen, um das Gleichgewicht der vertraglichen Verpflichtungen wieder herzustellen. Zu denken ist dabei insbesondere an eine Verlängerung der Zeit bis zum definitiven Rückzug des JDS-Verfahrens, während bei deutlichem Verfehlen des Abkommenszwecks durch die Schweiz vom Einreichen einer erneuten enforcement action ausgegangen werden muss.

4.6 Gegenseitige Erklärungen

Das Abkommen vom 19. August 2009 beschränkt sich im Grundsatz auf die Bewältigung des Falles UBS. Allerdings hat die Schweiz eine Erklärung abgegeben, wonach sie bereit ist, ergänzende Amtshilfegesuche gestützt auf Art. 26 DBA entgegen zu nehmen, sofern sich diese auf Handlungsmuster und Umstände stützen, welche denjenigen im Falle der UBS AG entsprechen. Diese Erklärung ist vor dem Hintergrund des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 (A-7342/2008, E. 4.5.) zu sehen, wonach es für die Gewährung von Amtshilfe gemäss dem geltenden DBA-USA in formeller Hinsicht nicht erforderlich ist, im Amtshilfebegehren konkrete Personen zu benennen. Daraus ergibt sich, dass die Schweiz verpflichtet ist, solche Amtshilfeersuchen ohne Namensangabe – unabhängig vom Abkommen vom 19. August 2009 – entgegen zu nehmen, sofern sich aus den übrigen Umständen des Falles genügend konkrete Anhaltspunkte für einen Verdacht auf ein Fiskaldelikt im Bereich von «Steuerbetrug oder dergleichen» nach Art. 26 DBA-USA ergeben. Im Falle der UBS AG ergab sich dieses Handlungsmuster für einen solchen konkreten Verdacht aus dem im DPA von der UBS AG anerkannten Sachverhalt, zusammen mit ihren Kunden kollusiv «fraud or the like» gegenüber den USA begangen zu haben.

Die Erklärung wurde ursprünglich einerseits mit Blick auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009, wonach gemäss geltendem DBA-USA Amtshilfeersuchen ohne Namensangaben unter ganz bestimmten Voraussetzungen zulässig sind, abgegeben (formelle Ebene). Andererseits erfolgte die Erklärung vor dem Hintergrund derjenigen Rechtsauffassung, wonach das geltende DBA-USA auch die fortgesetzte schwere Steuerhinterziehung erfasse (materielle Ebene). Mit dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 hat sich die Ausgangslage allerdings verändert (vgl. dazu unten, Kapitel 6.6 und 8).

Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass nach dem revidierten DBA-USA vom 23. September 2009 im Unterschied zum geltenden DBA-USA das Namenserfordernis für ein Amtshilfegesuch als formelle Voraussetzung für das Stellen eines Amtshilfegesuchs explizit vorgesehen ist.

Die USA haben gegenüber der Schweiz ebenfalls eine Erklärung abgegeben. Danach werden sie beim Entscheid über Massnahmen zur Sicherstellung der Erfüllung des Abkommenszwecks nach Art. 5 die Gesamtheit der Umstände in Betracht ziehen und die Erfüllung der Verpflichtungen und die Zusammenarbeit der UBS AG mit den Bestimmungen dieses Abkommens voll anerkennen. Das Verhalten der Bank bei der Umsetzung ihrer Verpflichtungen gemäss Art. 4 des Abkommens ist demzufolge von Seiten der USA zu berücksichtigen, falls Massnahmen zur Sicherstellung des Abkommenszwecks gemäss Art. 5 getroffen werden sollten.

4.7 Kriterien für die Leistung von Amtshilfe

Gemäss Art. 1 des Abkommens vom 19. August 2009 bezieht sich das neue Amtshilfegesuch auf ganz bestimmte Kriterien für das Vorliegen von «tax fraud or the like», die sich aus der besonderen Situation, in der sich die UBS AG vor Abschluss des Abkommens befand, ergeben (vgl. dazu oben 1.1). Mit der im DPA eingestandenen Vorgehensweise der Bank und ihrer Kundenberater ist grundsätzlich ein hinreichender Anfangstatverdacht zur Leistung von Amtshilfe in US-Steuerverfahren gegen amerikanische UBS-Kunden gemäss den erwähnten Kriterien gegeben, da mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass diese von der Bank bei der Verheimlichung von Vermögenswerten tatsächlich systematisch unterstützt worden

sind. Die konkrete Identifikation der einzelnen betroffenen Personen erfolgt dann in einem zweiten Schritt nach den definierten Kriterien.

Die im Anhang zum Abkommen enthaltenen Kriterien widerspiegeln die erwähnte Vorgehensweise zur Begehung von «tax fraud or the like». Bei den sog. «undisclosed (non W-9) accounts» und den «banking deposit accounts» gemäss Ziff. 1.A. und 2.A. des Annex handelt es sich um gegenüber dem IRS nicht deklarierte Direktkonten von «high net worth individuals» mit einem Guthaben von über 1 Mio. Franken (mindestens einmal innerhalb des vom JDS erfassten Zeitraumes 2001-2008). Bei den sog. «offshore company accounts» nach Ziff. 1B. und 2B. handelt es sich um Kundenbeziehungen, bei denen zwischen dem wirtschaftlich Berechtigten und der UBS eine Offshore-Gesellschaft eingeschaltet wurde.

Bei beiden Kundenkategorien muss zwischen folgenden Fallkonstellationen unterschieden werden:

- a. Fälle, in denen ein betrügerisches Verhalten nachzuweisen ist, sei es durch Vorliegen eines im Annex weiter definierten «scheme of lies» oder durch Vorlage von unrichtigen oder falschen Dokumenten, die durch Dritte erstellt wurden. Wo für Konten mit einem Vermögensstand von zwischen 250'000 Franken und 1 Mio. Franken im Einzelfall die Tatbestandselemente des betrügerischen Verhaltens nachgewiesen werden können, werden auch diese vom Amtshilfegesuch erfasst (Ziff. 2.A.a. und 2.B.a. des Anhangs). Es fallen etwa 250 Konten unter die Kriterien des betrügerischen Verhaltens.

Bei den «offshore company accounts» geht es namentlich um Sachverhalte, bei denen der wirtschaftlich Berechtigte – obwohl er nicht als Organ oder Bevollmächtigter der Gesellschaft dazu legitimiert ist – vollen Zugriff auf die Bankkonten hat. Zudem wird auch bei anderen Tatbeständen, die als Machenschaften zur Verschleierung der Identität der wirtschaftlich Berechtigten erscheinen, Amtshilfe wegen «tax fraud» geleistet.

- b. Fälle, in denen aufgrund des Vorliegens bestimmter Kriterien – während mehr als dreier Jahre keine Erklärung gegenüber dem IRS durch ein Formular W-9, Vermögenswerte von mehr als 1 Mio. Franken und ein jährlicher Durchschnittsertrag (Dividenden, Zinsen und Kapitalgewinne) von mehr als 100'000 Franken – vom Vorliegen einer amtshilfefähigen schweren und fortgesetzten Steuerwiderhandlung, d.h. «dergleichen» im Sinne von Art. 26 DBA-USA ausgegangen wird (Ziff. 2.A.b. und 2.B.b). Etwa 4'200 Konten fallen in diese Kategorien. Davon sind rund 3000 von natürlichen Personen direkt gehaltene Kontobeziehungen.

5 Situation nach dem Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010

5.1 Inhalt des Urteils vom 21. Januar 2010 (A-7789/2009)

Die ESTV hat abkommensgemäss bis Ende November 2009 in etwas über 500 Fällen Schlussverfügungen erlassen (vgl. Art. 1 Abs. 2, 1. Lemma). Davon sind 26 Verfügungen beim Bundesverwaltungsgericht angefochten worden. Die relativ geringe Beschwerdezahl hängt wohl mit dem Umstand zusammen, dass sich inzwischen ein erheblicher Teil der vom Amtshilfeersuchen betroffenen UBS-Kunden im VDP gegenüber dem IRS freiwillig offengelegt hat. Diese Kunden haben entspre-

chend gar keinen Grund mehr, die sie betreffenden Schlussverfügungen vor Bundesverwaltungsgericht anzufechten.

Mit Urteil vom 21. Januar 2010 im Fall A-7789/2009 hat das Bundesverwaltungsgericht einen dieser 26 Beschwerdefälle gutgeheissen. Es hob die Schlussverfügung im Fall einer US-amerikanischen Steuerpflichtigen auf. Die Beschwerdeführerin ist eine UBS-Kundin und als solche Inhaberin und wirtschaftlich Berechtigte eines «undisclosed (non-W-9) custody account», was der Konstellation 2.A.b gemäss Anhang des Amtshilfeabkommens vom 19. August 2009 entspricht (vgl. oben 4.6.). Bei dieser Konstellation handelt es sich um Fälle schwerer Steuerwiderhandlungen im Sinne der fortgesetzten Hinterziehung grosser Beträge: Auf den entsprechenden Konten/Depots sind während mindestens dreier aufeinanderfolgender Jahre Erträge von über Fr. 100'000 erzielt worden. Ferner betrug das Vermögen einmal in der Zeitperiode zwischen 2001 und 2008 über 1 Mio. Fr. Das Bundesverwaltungsgericht hat mit seinem Entscheid die Amtshilfefähigkeit der Fälle von fortgesetzter, schwerer Steuerhinterziehung insgesamt verneint.

Zu diesem Resultat kommt das Gericht im Wesentlichen durch folgende drei rechtliche Weichenstellungen, die sich von der ursprünglich dem Abkommen zu Grunde gelegten Rechtsauffassung unterscheiden:

- Das Gericht qualifiziert das Amtshilfeabkommen als blosser Verständigungsvereinbarung, obwohl das Abkommen vom Bundesrat – und nicht wie im DBA-USA vorgesehen vom Direktor ESTV – genehmigt worden war und obschon die Beilegung eines Justiz- und Souveränitätskonflikts zwischen der Schweiz und den USA in einer Ausnahmesituation im bilateralen Verhältnis nicht Ziel und Zweck von Verständigungsvereinbarungen entsprechen, die nur für die die Regelung offener Auslegungsfragen vorgesehen sind; E. 5.5 – 5.8 des erwähnten Urteils).
- Verständigungsvereinbarungen können gemäss Bundesverwaltungsgericht nur in Bezug auf im DBA nicht abschliessend definierte Begriffe eine gültige Einigung über eine gemeinsame Auslegung herbeiführen. Das Bundesverwaltungsgericht ist zum Schluss gekommen, dass der vorliegend in Frage stehende Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» zwar im DBA-USA selber nicht definiert werde, dass er aber in Ziff. 10 des Protokolls eine umfassende Umschreibung erfahre. Damit könne diese Umschreibung nicht durch den in einer Verständigungsvereinbarung manifestierten Willen beider Vertragsparteien modifiziert werden (E. 6.3 i.V.m E. 5 des erwähnten Urteils). Nicht eingegangen ist das Bundesverwaltungsgericht darauf, dass Ziff. 10 des Protokolls ausdrücklich festhält, die dort enthaltene Aufzählung sei nicht abschliessend.
- Weiter hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA «Betrugsdelikte und dergleichen» abschliessend im Sinne von «Steuer- oder Abgabebetrag» definiere. Es müsse stets ein betrügerisches Handeln vorliegen. Schwere Steuerdelikte im Sinne der fortgesetzten Hinterziehung grosser Beträge könnten nicht unter diesen Begriff fallen, auch wenn selbst nach schweizerischem Recht der Informationsdurchgriff des Fiskus möglich sei (E. 6.4.2 des erwähnten Urteils).

5.2 Folgen des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts

5.2.1 Zu erwartende Risiken

Das rechtskräftige Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 stellt die Umsetzung des Amtshilfeabkommens vom 19. August 2009 i.S. UBS AG gesamthaft in Frage:

Von den vom Abkommen erfassten rund 4'450 Fällen gehören rund 4'200 zur Konstellation 2.A.b oder 2.B.b (fortgesetzte, schwere Steuerhinterziehung) gemäss Anhang des Abkommens. Damit ist davon auszugehen, dass gemäss Bundesverwaltungsgericht in all diesen Fällen entgegen der ausdrücklichen Verpflichtungen der Schweiz im Abkommen vom 19. August 2009 keine Amtshilfeleistung möglich ist. Es verbleiben somit nur noch rund 250 Fälle, in denen ein Informationsaustausch mit den amerikanischen Behörden statthaft sein dürfte. Das Amtshilfeabkommen bleibt aber trotz innerstaatlicher Einstufung als reine Verständigungsvereinbarung durch das Bundesverwaltungsgericht völkerrechtlich verbindlich, d.h. die Schweiz ist gegenüber den USA weiterhin verantwortlich für die Einhaltung ihrer Verpflichtung nach dem Prinzip «pacta sunt servanda». Obwohl sich die Schweiz im Abkommen nur dazu verpflichtet hat, in Bezug auf ungefähr 4'450 Kontenbeziehungen Schlussverfügungen über die Steueramtshilfefähigkeit innert längstens 360 Tagen seit Eingang des amerikanischen Amtshilfesuchs (31. August 2009) zu erlassen, und obwohl – mit Blick auf die richterliche Unabhängigkeit – kein materielles Resultat, sondern nur ein bestimmtes Verfahren unter Wahrung des Individualrechtsschutzes Vertragsgegenstand bildet, dürfte der Umstand, dass nun offenbar in weniger als 10 Prozent der Fälle eine Amtshilfeleistung möglich erscheint, den Tatbestand von Art. 5 Abs. 4 des Abkommens erfüllen: Nach dieser Bestimmung kann, wie bereits erläutert (vgl. oben 4.4.) jede Partei «angemessene Ausgleichsmassnahmen» ergreifen zur Beseitigung des eingetretenen Ungleichgewichts zwischen den im Abkommen vereinbarten Rechten und Pflichten, sofern 370 Tage nach der Unterzeichnung des Abkommens die tatsächlichen und noch zu erwartenden Resultate bedeutend von dem abweichen, was berechtigterweise im Hinblick auf den Zweck des Abkommens erwartet werden kann. Zwar hält Art. 5 des Abkommens fest, dass dieses Recht erstens erst dann beansprucht werden darf, wenn das Problem nicht gemeinsam durch Konsultationen oder durch eine Vertragsänderung gelöst werden kann, dass zweitens die ergriffenen Massnahmen nicht weitergehen dürfen, als notwendig ist, um die rechtliche Situation jeder Vertragspartei zu wahren, welche unmittelbar vor der Anwendung dieser Massnahmen bestand und dass drittens der UBS AG keine finanziellen oder neuen nichtfinanziellen Verpflichtungen auferlegt werden dürfen. Trotzdem stellt die Verunmöglichung der Amtshilfe in rund 4'200 Fällen die Schweiz vor neue ernsthafte Probleme im bilateralen Verhältnis zu den USA.

Es ist davon auszugehen, dass die USA gestützt auf Art. 5 Abs. 4 Amtshilfeabkommen Ausgleichsmassnahmen gegen die Schweiz ergreifen werden. Diese würden wahrscheinlich im Mindesten darin bestehen, dass das JDS-Enforcement-Verfahren für die vom Amtshilfeersuchen erfassten UBS-Kunden wieder reaktiviert würde. Es bestünde also die Gefahr, dass die UBS AG durch ein amerikanisches Gericht zur Herausgabe der Daten von rund 4'450 Kontenbeziehungen an die US-Steuerbehörde IRS verurteilt werden könnte und die Urteilsvollstreckung mit hohen Beugebussen durchgesetzt würde. Auch sind strafrechtliche Massnahmen gegen die UBS AG trotz Art. 5 Abs. 5 des Abkommens, wonach der UBS AG keine finanziellen und keine

neuen nichtfinanziellen Verpflichtungen auferlegt werden dürften, nicht ausgeschlossen: Auch wenn die UBS AG bislang ihren Verpflichtungen gemäss DPA nachgekommen ist und die berechtigte Erwartung besteht, dass sie diese auch künftig vollständig erfüllen wird, sei daran erinnert, dass erst die abschliessende Lösung im JDS-Konflikt die strafrechtliche Bedrohungslage für die UBS AG endgültig beenden kann. Es besteht demnach die Gefahr, dass die Risiken wieder aufleben, die das Abkommen gerade beseitigen wollte (vgl. Kapitel 1).

Auch weitere wesentliche schweizerische Interessen stehen auf dem Spiel. Die Bedrohungslage für die Schweiz hat sich durch das freiwillige Offenlegungsprogramm des IRS noch zusätzlich verschärft: Es haben sich nach Angaben der US-Behörden fast 15'000 Steuerbetrüger und Steuerhinterzieher den US-Behörden offengelegt. Jeder dieser Steuerdelinquenten wird von den Steuerbehörden einer eingehenden Befragung unterzogen. In der Regel versuchen die Betroffenen durch radikales Offenlegen ihrer Geschäftsbeziehungen zu Banken und Finanzintermediären und durch ein Anschwärzen der handelnden Bankmitarbeiter, Anwälte und Finanzintermediäre eine möglichst milde Sanktionierung zu erreichen. Damit gelangt eine sehr grosse Menge an Informationen über an Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Beteiligte in die Hände der amerikanischen Steuer- und Justizbehörden. Da davon auszugehen ist, dass ein beachtlicher Teil der rund 15'000 Selbstanzeiger Beziehungen zu anderen Schweizer Banken pflegten oder die Dienste schweizerischer Anwälte und Finanzintermediäre in Anspruch nahmen, besteht das Risiko von weiteren unilateralen zivil- oder strafrechtlichen Massnahmen gegen schweizerische Banken und natürliche Personen, die als Rechts- oder Finanzberater oder als Bankmitarbeiter an Steuerdelikten beteiligt waren. Die Rechtsrisiken sind umso grösser, je weniger die Schweiz ihre Amtshilfeverpflichtungen erfüllt bzw. infolge des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts noch zu erfüllen vermag. Ist der Amtshilfeweg verbaut, so sind nach herrschender amerikanischer Doktrin weitere Zivil- und Strafklagen gegen Akteure des schweizerischen Finanzplatzes nicht ausgeschlossen.

Abschliessend ist auch darauf hinzuweisen, dass eine rasche Ratifikation des revidierten DBA-USA vom 23. September 2009 durch den amerikanischen Senat gefährdet sein könnte, wenn die Umsetzung des Abkommens vom 19. August 2009 weiterhin verunmöglicht bleiben sollte. Dies würde in der gegenwärtigen Lage nicht im Interesse der Schweiz liegen, ist es doch im Sinne der vor Kurzem verabschiedeten Finanzmarktstrategie notwendig, dass die Schweiz im Bereich der Steueramtshilfe mit wichtigen Staaten wie der USA weiterhin zusammenarbeiten kann. Ein baldiges Inkrafttreten des revidierten DBA-USA ist aber nicht nur ein wichtiges Mittel der schweizerischen internationalen Steuerpolitik, sondern es ist auch für den Werkplatz Schweiz von besonderer Bedeutung, indem durch diese verbesserte Zusammenarbeit die Tätigkeit der schweizerischen Exportwirtschaft unterstützt und Investitionen in der Schweiz gefördert werden.

5.2.2 Durchgeführte Konsultationen

Eine Delegation aus Mitgliedern der involvierten Stellen der Bundesverwaltung hat am 3. Februar 2010 in Washington Konsultationen mit den Verantwortlichen der Steuerbehörde IRS und im amerikanischen Justizministerium DOJ zur Darlegung der Haltung der Schweiz nach dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts geführt. Die amerikanische Seite machte dabei von Anfang an klar, dass die USA auf einer Erfüllung des Amtshilfeabkommens bestehen und nicht zu einer materiellen Neuverhandlung, etwa über ein Reduktion der zu erlassenden Schlussverfügungen bzw.

der letztlich zu übermittelnden Datensätze, bereit seien. Die USA betrachteten die ursprüngliche Reduktion der JDS-Population von 52'000 Kundendossiers auf die Amtshilfepopulation von 4'450 bereits als beträchtliches Entgegenkommen. Aus Sicht der USA hat sich die Schweiz mit dem Abkommen verpflichtet, ein Amtshilfesuch für rund 4'450 Fälle zu bearbeiten. Sie erwarten – auch wenn sich die Schweiz im Abkommen aus den oben bereits erwähnten Gründen explizit nur zum Erlass von Schlussverfügungen verpflichtet hat – einen Grossteil dieser Dossiers auch tatsächlich zu erhalten. Wenn die Schweiz nach dem Entscheid des BVGer für die grosse Mehrheit der im Abkommen vorgesehenen Amtshilfefälle keine Amtshilfe leisten kann, dann werden die berechtigten Erwartungen ins Abkommen vom 19. August 2009 nach Auffassung der USA eindeutig nicht erfüllt. Die US-Vertreter haben für diesen Fall bereits angekündigt, die in Artikel 5 Abs. 4 des Abkommens vorgesehenen Ausgleichsmassnahmen anzuwenden. Die USA gehen zudem aufgrund des verbindlichen Abkommenswortlauts in Art. 1 Ziff. 2, 2. Lemma davon aus, dass sie gemäss Sinn und Zweck des Vertrags einen Anspruch haben, diese Daten auf einer kontinuierlichen Basis zu erhalten.

Mit Bezug auf die amerikanischen Abkommenspflichten verlangte die schweizerische Delegation Auskunft über die Anzahl und Namen der im Offenlegungsprogramm eingegangenen UBS-Kunden gemäss Art. 3 Ziff. 4 des Abkommens sowie über die eingegangenen Zustimmungserklärungen zur Übermittlung von Kontoinformationen gemäss Art. 1 Ziff. 4 des Abkommens. Aus Gründen der Vertraulichkeit können die exakten Zahlen hier nicht offengelegt werden, jedoch ist die Grenze von 10'000 Fällen zum vorzeitigen Rückzug des gesamten JDS gemäss Art. 3 Ziff. 4 des Abkommens nach Angaben des IRS bis heute klar nicht erreicht.

Die Konsultation und weitere Kontakte lassen keinen Zweifel offen, dass ein Entgegenkommen der amerikanischen Behörden betreffend die Durchführung des Amtshilfeverfahrens über die rund 4'450 Fälle und die anschliessende Lieferung der entsprechenden Kundendaten ausgeschlossen ist, und zwar unabhängig von der konkreten Anzahl offengelegter UBS-Kunden im Voluntary Disclosure Program.

5.3 Fazit

Als Schlussfolgerung ergibt sich aus den Ausführungen zu den Auswirkungen des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 und zu den durchgeführten Konsultationen, dass es eindeutig im Interesse der Schweiz ist, die Umsetzung des Abkommens vom 19. August 2009 weiterhin gewährleisten zu können. Zu diesem Zweck sind zwei Schritte nötig: Einerseits muss das Abkommen formell so angepasst werden, dass es im Licht der vom Bundesverwaltungsgericht im Urteil vom 21. Januar 2010 entwickelten Kriterien nicht mehr als eine Verständigungsvereinbarung gelten kann. Andererseits muss es als nun selbständiger Staatsvertrag von der Bundesversammlung gemäss Art. 166 Abs. 2 BV genehmigt werden.

6 Das Änderungsprotokoll vom 31. März 2010

6.1 Grundsätzliches

Mit dem Änderungsprotokoll vom 31. März 2010 sind mit den USA formelle Änderungen des Abkommens vom 19. August 2009 vereinbart worden. Ziel dieser formellen Änderungen ist es, einen nach Art. 190 BV auch für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich anzuwendenden Staatsvertrag auf gleicher Stufe wie das geltende DBA-USA zu schaffen, der zwar nach wie vor Bezug nimmt auf Art. 26 DBA-USA, der aber klarstellt, dass die Auslegung dieser Bestimmung, wie sie das Abkommen

vom 19. August 2009 vornimmt, im Zweifelsfall Vorrang hat. Der materielle Inhalt des Abkommens, d.h. insbesondere die Leistungspflichten, die Kriterien für die Leistung von Amtshilfe und die Ausgleichsmassnahmen im Falle des Nichterreichens des Abkommenszwecks, bleibt unverändert.

6.2 Rechtsnatur: Staatsvertrag

Das Abkommen steht mit der Genehmigung durch das Parlament bzw. mit der vereinbarten vorläufigen Anwendung (vgl. dazu unten, Kapitel 7) im schweizerischen Recht auf gleicher Stufe wie das geltende DBA-USA. Mittels formeller Anpassungen wird eindeutig klargestellt, dass es sich beim Abkommen nicht um eine blosser Verständigungsvereinbarung, sondern um einen selbständig anwendbaren Staatsvertrag handelt, welcher gemäss den Regeln von Art. 190 BV für die rechtsanwendenden Behörden verbindlich ist. Erreicht wird dies mit der Streichung eines Verweises auf Art. 25 DBA-USA in der Präambel, aus dem das Bundesverwaltungsgericht abgeleitet hatte, dass es sich beim Abkommen um eine blosser Verständigungsvereinbarung handle (Art. 1 Ziff.1 und 2 des Änderungsprotokolls bzw. letzter und zweitletzter Satz der Präambel des revidierten Abkommens). Die Rechtsnatur als selbständiger Staatsvertrag wird des Weiteren durch eine besondere Kollisionsregel verdeutlicht (nachfolgend 6.3).

6.3 Kollisionsregel

Um nach der Qualifikation des Abkommens als Verständigungsvereinbarung durch das Bundesverwaltungsgericht jeden Zweifel bezüglich dessen Rechtsnatur auszuschliessen, ist eine ausdrückliche Kollisionsregel vereinbart worden. Die mit dem Änderungsprotokoll neu eingefügte Kollisionsnorm (Art. 1 Ziff. 4 des Änderungsprotokolls bzw. Art. 7a des revidierten Abkommens) sieht nun mit Blick auf die Qualifikation als selbständiger Staatsvertrag ausdrücklich vor, dass das revidierte Abkommen Vorrang vor dem geltenden DBA-USA, den dazugehörigen Protokollbestimmungen und der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 hat. Diese ausdrückliche Kollisionsregel setzt die allgemein anerkannten Anwendungs- und Auslegungsregeln der *lex posterior* und der *lex specialis* um, wonach ein neueres und spezifischeres Abkommen Vorrang vor dem älteren und allgemeineren hat (vgl. dazu die Anwendungsregeln gemäss Art. 30 Abs. 2 und 3 sowie die Auslegungsregel nach Art. 31 ff. des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 [VRK])⁸. Es ist an dieser Stelle daran zu erinnern, dass das revidierte Abkommen materiell nach wie vor Bezug auf Art. 26 DBA-USA nimmt (letzter Satz der Präambel). Damit wird einerseits auf eine bestimmte, für die rechtsanwendenden Behörden aufgrund des Änderungsprotokolls nun verbindlich festgelegte Auslegung von «Steuerbetrug und dergleichen» hingewiesen, andererseits bleibt sichergestellt, dass der Informationsaustausch im Amtshilfeverfahren nach den Regeln des DBA-USA und der innerschweizerisch erlassenen VO-DBA durchgeführt werden kann. D.h. die Verfahrensrechte der Betroffenen bleiben in gleicher Weise gewahrt wie durch das ursprüngliche Abkommen und wie durch das «Stammabkommen» DBA-USA.

6.4 Inkraftsetzung und vorläufige Anwendung

Im Hinblick auf die nach dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 notwendig gewordene Genehmigung des Abkommens durch die Eidgenössi-

⁸ SR 0.111

schen Räte sieht Art. 3 Ziff. 2 vor, dass das Änderungsprotokoll in Kraft treten wird, sobald die Schweiz den USA schriftlich mitteilt, dass das innerstaatliche Inkraftsetzungs- bzw. Genehmigungsverfahren abgeschlossen ist. Ferner hält diese Bestimmung fest, dass das Änderungsprotokoll mit der Unterzeichnung vorläufige Anwendung findet (vgl. dazu unten, Kapitel 7).

Die Möglichkeit der Änderung des Abkommens und eine vorläufige Anwendung ist zudem als allgemeine Regel im Hinblick auf allfällige weitere künftige Änderungen in Art. 1 Ziff. 5 des Änderungsprotokolls bzw. in Art. 9 des revidierten Abkommens aufgenommen worden.

6.5 Übergangsregel

Die Übergangsregelung gemäss Art. 3 Ziff. 1 des Änderungsprotokolls stellt sicher, dass das Amtshilfegesuch vom 31. August 2009, die bereits erlassenen und rechtskräftig gewordenen Schlussverfügungen und alle übrigen bereits getätigten rechtlichen und tatsächlichen Handlungen der ESTV und der UBS AG zur Umsetzung des Abkommens vom 19. August 2009 mit der Abkommensrevision unveränderte Geltung haben.

6.6 Weitere Änderungen

Um den Willen der Vertragsparteien klar zu stellen und damit weiteren denkbaren Auslegungsproblemen vorzubeugen, sind verschiedene Streichungen von anderen Verweisen auf das geltende DBA-USA oder dessen Protokoll vorgenommen worden (Art. 1 Ziff. 3, 7 und 8 des Änderungsprotokolls bzw. Art. 1 Ziff. 1 des revidierten Abkommens, Ziff. 2 erster Abschnitt des Anhangs zum revidierten Abkommen sowie Klammerverweise in den Abschnitten Ziff. 2.A.a., 2.A.b., 2.B.a. und 2.B.b). Eine weitere Streichung betrifft einen Verweis auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 in Art. 1 Ziff. 6 des Änderungsprotokolls bzw. im ersten Abschnitt von Ziff. 1 des Anhangs zum revidierten Abkommen), um auszuschliessen, dass dieser Verweis allenfalls einschränkend auf die dort behandelte Fallkonstellation ausgelegt werden könnte.

Keine Änderungen haben demgegenüber die gegenseitigen Erklärungen erfahren (vgl. zu den diesbezüglichen Auswirkungen unten, Kapitel 8).

7 Vorläufige Anwendung des revidierten Abkommens

7.1 Rechtsgrundlage

Der Bundesrat hat nach Art. 7b des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG)⁹ die Kompetenz, die vorläufige Anwendung eines völkerrechtlichen Vertrags zu beschliessen oder zu vereinbaren, wenn die Wahrung wichtiger Interessen des Landes und eine besondere Dringlichkeit dies gebieten. Er hat vor einem solchen Beschluss bzw. vor der Unterzeichnung eines entsprechenden völkerrechtlichen Vertrags die für die Aussenpolitik zuständigen Kommissionen bzw. in dringlichen Fällen deren Präsidentinnen oder Präsidenten anzuhören (Art. 152 Abs. 3^{bis} und Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Bundesversammlung vom 13. Dezember 2002, ParlG¹⁰).

⁹ SR 172.010

¹⁰ SR 171.10

7.2 Ergebnis der Anhörung der für die Aussenpolitik zuständigen Kommissionen der Eidgenössischen Räte

Die Aussenpolitische Kommission des Ständerats (APK-S) und die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) haben sich nach Einladung des Bundesrates mit der Frage der vorläufigen Anwendung (bzw. der im damaligen Zeitpunkt beabsichtigten, aber mit den USA noch nicht definitiv vereinbarten vorläufigen Anwendung) befasst. Einbezogen wurde zudem die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates im Sinne einer Möglichkeit zum Mitbericht. Beide Kommissionen haben dem Bundesrat am 17. bzw. am 18. März 2010 je eine ablehnende Stellungnahme übermittelt. Begründet wurde diese Haltung hauptsächlich mit Bedenken bezüglich der Rechtssicherheit für die Betroffenen und der fehlenden Transparenz gegenüber dem Parlament: Das parlamentarische Genehmigungsverfahren dürfe nicht präjudiziert werden, indem gestützt auf die vorläufige Anwendung bereits vor der parlamentarischen Genehmigung Schlussverfügungen erlassen würden, die wiederum vor Bundesverwaltungsgericht angefochten werden könnten. Ebenfalls werde eine rückwirkende Anwendung des Abkommens kritisch beurteilt. Ferner wolle man auch deshalb einer vorläufigen Anwendung eines Änderungsprotokolls nicht zustimmen, weil dieses zur Zeit der Stellungnahme noch nicht paraphiert sei. Thematisiert wurde zudem ein möglicher Zusammenhang mit dem Thema der Vergütungspraxis von systemrelevanten Banken sowie mit der sogenannten too-big-to-fail-Problematik.

7.3 Entscheid des Bundesrates betreffend vorläufige Anwendung

7.3.1 Voraussetzungen gemäss Art. 7b Abs. 1 RVOG

Der Bundesrat hat am 31. März 2010 beschlossen, das Änderungsprotokoll zu unterzeichnen und damit gleichzeitig die vorläufige Anwendung des revidierten Abkommens nach Art. 7b RVOG zu vereinbaren. Gleichentags wurde das Änderungsprotokoll unterzeichnet, und am 7. April 2010 wurde dieses amtlich publiziert. Der Bundesrat hat sich mit den kritischen Stellungnahmen der Kommissionen eingehend auseinandergesetzt. Bei seiner Entscheidung hat er sich von folgenden Überlegungen leiten lassen:

Art. 7b Abs. 1 RVOG bestimmt, dass der Bundesrat die vorläufige Anwendung eines völkerrechtlichen Vertrages, für dessen Genehmigung die Eidgenössischen Räte zuständig sind, beschliessen oder vereinbaren kann, wenn die Wahrung wichtiger Interessen der Schweiz und eine besondere Dringlichkeit es gebieten.

Die Voraussetzung der Wahrung wichtiger Interessen der Schweiz ist aus Sicht des Bundesrates aus folgenden Gründen erfüllt:

Wegen der nach wie vor akuten Risikolage für die Schweiz insgesamt und die schweizerische Volkswirtschaft im Besonderen im Verhältnis zu den USA muss die Schweiz alles unternehmen, um den zuvor aufgezeigten Risiken (vgl. oben, Kapitel 5.2.1) angemessen und zeitgerecht zu begegnen. Dies ist nur dann möglich, wenn die Schweiz ihren weiterhin verbindlichen Verpflichtungen aus dem Abkommen vom 19. August 2009 möglichst ohne Verzögerungen nachkommen kann. Die Ankündigung der zuständigen US-Behörden, Ausgleichsmassnahmen nach Art. 5 Abs. 4 des Abkommens zu ergreifen, sollten nicht rasch wieder Schlussverfügungen erlassen und die entsprechenden Bankinformationen – nach der allfälligen Durchführung eines Beschwerdeverfahrens und mit Einverständnis der Betroffenen, solange die Genehmigung des Abkommens durch das Parlament noch nicht erfolgt ist –

übermittelt werden, ist als ernst zu nehmendes, wahrscheinliches Szenario einzustufen. Ebenfalls ist damit zu rechnen, dass die US-Behörden in diesem Fall Massnahmen gegen andere Schweizer Banken einleiten könnten.

Die einzig mögliche Lösung für das entstandene akute Problem ist die vorläufige Anwendung des Änderungsprotokolls bzw. die weitere Umsetzung des Abkommens. Dabei verkennt der Bundesrat nicht, dass das Abkommen vom 19. August 2009 bzw. das nach dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar notwendig gewordene Vorgehen zur Genehmigung des Abkommens durch die Eidgenössischen Räte den Rahmen des Üblichen sprengt. Die vorgesehene Behandlung des Abkommens in beiden Räten in der Junisession 2010 ermöglicht es, dass im Falle der Genehmigung noch vor Ablauf der Frist von Ende August alle Schlussverfügungen erlassen werden können.

Auch die Voraussetzung der besonderen Dringlichkeit ist nach Auffassung des Bundesrates erfüllt:

Die völkerrechtliche Verpflichtung zur Einhaltung des Amtshilfeabkommens vom 19. August 2009 besteht, wie bereits erwähnt, nach dem Prinzip «pacta sunt servanda» gemäss Art. 26 VRK weiterhin und die Schweiz kann sich nach Art. 27 VRK nicht auf innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung des Vertrags zu rechtfertigen. Diese bestehenden Verpflichtungen kann die Schweiz nur auf der mit dem Änderungsprotokoll geschaffenen und vorläufig anzuwendenden neuen Rechtsgrundlage eines revidierten Abkommens auch in den rund 4'200 Fällen von schwerer, fortgesetzter Steuerhinterziehung wieder erfüllen: Die ESTV kann nur gestützt auf diese neue Rechtsgrundlage wieder Schlussverfügungen gemäss Art. 1 des Abkommens erlassen. Das zeitliche Erfordernis für die Gewährung des rechtlichen Gehörs, die Verarbeitung der entsprechenden Stellungnahmen sowie die grosse Fallzahl, welche verhindert, dass alle Verfahren gleichzeitig bearbeitet und abgeschlossen werden können, würden bei einem Verzicht auf die vorläufige Anwendung des revidierten Abkommens eine Einhaltung der Frist für die Eröffnung sämtlicher Schlussverfügungen per Ende August 2010 verunmöglichen. Zudem erlaubt nur eine vorläufige Anwendung die im Amtshilfeabkommen enthaltene Verpflichtung einzuhalten, Schlussverfügungen wie vom Abkommen vorgesehen auf einer «continuing basis» zu eröffnen. Dadurch kann dem Parlament ein Abkommen unterbreitet werden, das nach der Genehmigung insgesamt auch noch tatsächlich erfüllbar ist – der Verzicht auf die vorläufige Anwendung würde demnach den Zweck des parlamentarischen Genehmigungsverfahrens teilweise unterlaufen.

Mit dem Verzicht auf die vorläufige Anwendung wäre eine verpönte Vorwirkung einer noch nicht in Kraft stehenden Rechtsgrundlage verbunden. Bereits für die Vorbereitung der Schlussverfügungen, wozu unter anderem die Durchführung der Akteneinsicht zur Gewährung des rechtlichen Gehörs gehört, ist eine gültige Rechtsgrundlage notwendig.

Würden bis zur Genehmigung keine Schlussverfügungen erlassen, setzte sich die ESTV ausserdem dem Vorwurf der Rechtsverzögerung aus (was bereits in mehreren Fällen geschehen ist). Bei längerem Zuwarten wäre damit zu rechnen, dass das Bundesverwaltungsgericht die ESTV anweist, beförderlich Schlussverfügungen im Sinne des Entscheides vom 21.01.2010 zu erlassen. Werden solche die Amtshilfe abweisenden Verfügungen in grösserer Zahl eröffnet und rechtskräftig, wird der Vertragszweck unterlaufen.

7.3.2 Weitere Überlegungen

In Bezug auf die Kritik der parlamentarischen Kommissionen an der vorläufigen Anwendung sei ausserdem auf Folgendes hingewiesen:

Es ist der Sinn des Instruments der vorläufigen Anwendung eines völkerrechtlichen Vertrages, dass dessen Rechtswirkungen bereits vollumfänglich eintreten, bevor das Parlament diesen genehmigt hat. Der entsprechend vorläufig angewandte Vertrag bildet eine vollständig gültige – jedoch durch den noch ausstehenden Parlamentsentscheid resolutiv bedingte – Rechtsgrundlage für alle vertraglich vorgesehenen Rechtsanwendungsakte. Dies entspricht den Intentionen des Gesetzgebers beim Erlass von Art. 7b RVOG. Rechtlich wäre es daher zulässig, dass die Daten in Fällen von schon vor der Genehmigung rechtskräftig gewordenen Schlussverfügungen auch an die USA übermittelt würden. Der Bundesrat hat aber mit dem Ziel, gleichzeitig sowohl die präjudizierende Wirkung so weit wie möglich einzuschränken als auch der auf dem regelmässigen Erlass von Schlussverfügungen gründenden Erwartung auf ebenso regelmässige Datenlieferung entgegen zu kommen, die ESTV angewiesen, nur in Ausnahmefällen unter ganz bestimmten Voraussetzungen Daten bereits vor Abschluss des Genehmigungsverfahrens an den IRS zu übermitteln (vgl. unten 7.4.).

Zur Frage der Rückwirkung sind zwei verschiedene Ebenen zu unterscheiden: die Ebene der Auswirkungen des nachträglich notwendig gewordenen parlamentarischen Genehmigungsverfahrens sowie die materielle Ebene der vom Abkommen vom 19. August 2009 erfassten Tatbestände in den Jahren 2001-2008. Was die erste Ebene anbelangt ist festzuhalten, dass das Abkommen auch nach dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sowie nach Abschluss des Änderungsprotokolls seine Rechtsverbindlichkeit unverändert behält. Dies bedeutet, dass das Abkommen ab dem Zeitpunkt der vorläufigen Anwendung oder jenem der parlamentarischen Genehmigung nicht rückwirkend angewendet wird, sondern nur weiter umgesetzt wird (der Bundesrat hatte sich für den Abschluss des Abkommens vom 19. August 2009 ursprünglich auf seine selbständige Abschlusskompetenz gemäss Art. 7a RVOG gestützt, unter der – vom Bundesverwaltungsgericht hernach abgelehnten – Grundannahme, dass sich die von ihm vorgenommene Auslegung von «tax fraud or the like» innerhalb des zulässigen Rahmens des geltenden DBA-USA befinde, vgl. Kapitel 4.1). Was die materielle Ebene anbelangt, so ist auf das generelle Fehlen eines Rückwirkungsverbotes im Bereich der Amtshilfe weiter unten einzugehen (Kapitel 11).

Die Entstehung einer Situation wie der gegenwärtigen soll künftig durch geeignete Massnahmen verhindert werden. An dieser Stelle sei daran erinnert, dass der Bundesrat das im DPA eingestandene Verhalten der UBS AG im grenzüberschreitenden Vermögensverwaltungsgeschäft mit den USA, das den Anlass für das vorliegende Abkommen gegeben hat, aufs Schärfste verurteilt. Das Ziel der Verhinderung der Anklageerhebung gegen die UBS in den USA liegt insofern auch im Gesamtinteresse der Schweiz, als es sich bei der UBS AG um eine systemrelevante Bank handelt. Befindet sich eine systemrelevante Bank in einer existenzbedrohenden Krise, so ist der Staat gefordert. Der Staat kann gezwungen sein, ein solches Unternehmen zu stützen, um erheblichen volkswirtschaftlichen Schaden abzuwenden. Vor diesem Hintergrund hat der Bundesrat im November 2009 eine Expertenkommission mit dem Auftrag eingesetzt, bis im Herbst 2010 einen Bericht zu dieser so genannten

"too-big-to-fail" Problematik (TBTF) zu erstellen. Der Bericht soll mögliche Ansatzpunkte und Handlungsprioritäten aufzeigen, wie die Risiken von Grossunternehmen für die Schweizer Volkswirtschaft und das schweizerische Rechtssystem begrenzt werden können.

Aufgrund der bisherigen Arbeiten der Expertenkommission kann Folgendes festgehalten werden:

- TBTF kann für die betroffene Volkswirtschaft mit untragbaren Kosten verbunden sein und setzt zugleich den zentralen Sanktionsmechanismus der Marktwirtschaft (den Konkurs einer Unternehmung) ausser Kraft.
- Die klarste Ausprägung des TBTF in der Schweiz findet sich im Bankensektor mit den beiden Grossbanken.
- Massnahmen zur Limitierung von volkswirtschaftlichen Risiken durch systemrelevante Bankinstitute werden einerseits präventiver Natur (z.B. Risikobegrenzung durch verschärfte Vorschriften über Eigenmittel und Liquidität) und andererseits kurativer (schadensbegrenzender) Natur (z.B. Vorschriften zur Organisation, Führung, Kontrolle und gruppeninternen Kapitalflüssen) sein.
- Die notwendigen gesetzlichen Grundlagen werden eine Revision des Bankengesetzes erfordern.

Der Bundesrat hat die Expertenkommission beauftragt, bis spätestens Anfang Mai einen Zwischenbericht zu den Stossrichtungen für konkrete Massnahmen und zum gesetzlichen Anpassungsbedarf zu unterbreiten. Er wird so rasch wie möglich zu den Vorschlägen der Expertenkommission Stellung nehmen und das weitere Vorgehen festlegen.

7.4 Konkrete Umsetzung der vorläufigen Anwendung

Die ESTV erlässt seit der amtlichen Publikation des Änderungsprotokolls bzw. gestützt auf das vorläufig anwendbare revidierte Abkommen wieder Schlussverfügungen gemäss den Kriterien des Anhangs. Diese können nun wiederum im normalen Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht angefochten werden, und das Gericht wird gestützt auf die Rechtsgrundlage des vorläufig anwendbaren revidierten Abkommens rechtskräftige Beschwerdeentscheide fällen können. Bis zu dessen definitiver Genehmigung werden aber keine Daten an den IRS übermittelt. Ausnahme bilden die Fälle, in denen entweder die Zustimmung der betroffenen Personen oder der Nachweis der US-Steuerbehörde IRS vorliegt, dass die betroffene Person sich bereits im Offenlegungsprogramm des IRS selbst angezeigt hat.

8 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln des revidierten Abkommens

Präambel

Die Präambel nimmt einerseits Bezug auf die dem Abkommen zu Grunde liegenden Rechtsgrundlagen für den Bereich der Steueramtshilfe zwischen der Schweiz und den USA. Andererseits wird bereits in der Präambel Sinn und Zweck des Abkommens verdeutlicht: Die Vertragsparteien bekräftigen im Hinblick auf eine Lösung des Justiz- und Souveränitätskonflikts die gegenseitige Achtung ihrer Souveränität,

ihre demokratischen Traditionen und ihre Rechtsstaatlichkeit. Zudem wird auf die Ursache der aktuellen Gefährdung dieser Grundprinzipien hingewiesen, nämlich auf das unilateral angehobene JDS-Verfahren.

In der ursprünglichen Präambel befand sich am Ende nebst dem Verweis auf Art. 26 DBA-USA auch ein solcher auf Art. 25 DBA-USA. Dieser Artikel ist mit dem Titel «Verständigungsverfahren» überschrieben und enthält neben der Beschreibung des Verfahrens zur Auslegung oder Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens auch eine Bestimmung, wonach die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten Vorschriften über die Durchführung des Abkommens erlassen können. Die Schweiz hat diese letztere Bestimmung mit der VO-DBA konkretisiert, weshalb der Verweis in der Präambel des Abkommens auf Art. 25 DBA auch ein solcher auf das anwendbare Verfahren war. Das Bundesverwaltungsgericht hat jedoch aus diesem Verweis auf das Vorliegen einer eigentlichen Verständigungsvereinbarung geschlossen, weshalb er nun mit dem Änderungsprotokoll gestrichen worden ist. An der Anwendbarkeit der VO-DBA für das Amtshilfeverfahren ändert diese Streichung aber nichts.

Art. 1

In Absatz 1 verpflichtet sich die Schweiz, ein Amtshilfegesuch der USA basierend auf dem geltenden DBA und anhand der Kriterien im Annex zum Abkommen entgegenzunehmen und zu bearbeiten. Die ungefähre Anzahl Konten, die unter die Kriterien im Annex fallen, beträgt nach den ursprünglichen und inzwischen validierten Schätzungen der UBS AG rund 4'450.

Absatz 2 verpflichtet die Schweiz, eine spezielle Task Force einzusetzen, um das neue Amtshilfegesuch beschleunigt zu bearbeiten. Die ESTV muss für die ersten 500 Fälle 90 Tage nach Eingang des Gesuchs und nach 360 Tagen für alle übrigen Fälle eine Schlussverfügung erlassen, bzw. eine Entscheidung über die Herausgabe der verlangten Informationen fällen.

In Absatz 3 verpflichtet sich die Schweiz, den neuen Amtshilfeprozess mit der höchsten Priorität zu unterstützen und allfällige Probleme gemäss dem Konsultationsmechanismus in Art. 5 mit den USA zu diskutieren.

Absatz 4 sieht zur Beschleunigung der Behandlung des Amtshilfegesuchs durch die ESTV vor, dass der IRS alle UBS-Kunden, die am freiwilligen Offenlegungsprogramm der IRS teilgenommen haben, unverzüglich auffordert, eine Zustimmungserklärung zur Übermittlung ihrer Kontoinformationen an den IRS abzugeben. Bei Vorliegen einer solchen Zustimmungserklärung (einem sogenannten «waiver») können die ESTV oder die UBS AG die verlangten Kontoinformationen ohne Weiteres an den IRS übermitteln.

In Absatz 5 erklärt sich die Schweiz bereit, in Bezug auf die UBS AG ein allfälliges ergänzendes Amtshilfegesuch entgegenzunehmen und zu bearbeiten, falls das Bundesverwaltungsgericht in einem Urteil die Kriterien im Annex ausweiten sollte.

Art. 2

Die Vertragsparteien verpflichten sich in Artikel 2, das revidierte DBA so rasch wie möglich, aber spätestens am 30. September 2009, zu unterzeichnen und sich für eine rasche Ratifikation einzusetzen.

Art. 3

In Absatz 1 verpflichten sich die USA, zum Zeitpunkt der Unterzeichnung das Durchsetzungsbegehren (die «enforcement action») für das JDS beim Gericht zurückzuziehen.

Gemäss Absatz 2 dürfen die USA grundsätzlich kein weiteres Durchsetzungsbegehren stellen, solange das Abkommen in Kraft ist, d.h. bis zur Vertragserfüllung. Vorbehalten bleiben allerdings Massnahmen gemäss Art. 5 des Abkommens.

In Absatz 3 verpflichten sich die USA, das JDS bis spätestens zum 31.12.2009 für diejenigen Konten bedingungslos und unwiderruflich zurückzuziehen, die nicht vom neuen Amtshilfesuch erfasst sind.

In Absatz 4 verpflichten sich die USA das JDS bedingungslos für die vom Amtshilfesuch erfassten Konten zurückzuziehen, falls sie am oder nach dem 1. Januar 2010 aus irgendeiner Quelle (Amtshilfe, freiwilliges Offenlegungsprogramm, etc.) Informationen über 10'000 Konten erhalten haben.

Gemäss Absatz 5 müssen die USA das JDS für die unter das Amtshilfesuch fallenden Konten in jedem Fall 370 Tage nach Unterzeichnung des Abkommens bedingungslos zurückziehen. Vorbehalten bleibt der Fall der Nichterfüllung der Verpflichtungen der UBS AG gemäss Art. 4 des Abkommens sowie von Massnahmen nach Art. 5.

Art. 4

Absatz 1 verweist auf das separate Abkommen zwischen der UBS und dem IRS, in dem sich die Bank verpflichtet, den Editionsverfügungen der ESTV innerhalb eines definierten Fahrplans von 60, 180, bzw. 270 Tagen nachzukommen.

Absatz 2 verweist auf die Verpflichtung der UBS in ihrem Abkommen mit dem IRS, dessen freiwilliges Offenlegungsprogramm weiterhin zu unterstützen.

Gemäss Absatz 3 wird das Bundesamt für Justiz mit Unterstützung der FINMA die in diesem Artikel erwähnten Verpflichtungen der UBS überwachen.

Art. 5

Gemäss Absatz 1 treffen sich UBS, ESTV, BJ und der IRS vierteljährlich, um die Fortschritte des im vorliegenden Abkommen vereinbarten Prozesses zu überwachen. Dazu gehört auch eine Evaluation der Wirksamkeit der freiwilligen Offenlegung durch UBS-Kunden und andere Massnahmen, welche die Parteien vernünftigerweise treffen können, um den legitimen Interessen des IRS bei der Durchsetzung des US-Steuerrechts nachzukommen.

Die Absätze 2 bis 4 enthalten eine Eskalationskaskade, falls es bei der Umsetzung und Anwendung des Abkommens zu Schwierigkeiten kommt: Gemäss Absatz 2 können die Vertragsparteien in jedem Zeitpunkt zusätzlich zu den vierteljährlichen Konsultationen gemäss Absatz 1 weitere Konsultationen über die Umsetzung, Interpretation, Anwendung oder Änderung des Abkommens verlangen. Erfüllt eine Vertragspartei die im Abkommen eingegangenen Verpflichtungen nicht, so kann die andere Vertragspartei gemäss Absatz 3 sofortige Konsultationen fordern, mit der Absicht, mit angemessenen Massnahmen die Erfüllung des Abkommens sicherzustellen. Absatz 4 erlaubt es den Vertragsparteien schliesslich, angemessene Aus-

gleichsmassnahmen zu ergreifen zur Wiederherstellung des Vertragsgleichgewichts für den Fall, dass nach einem Jahr die aktuellen und antizipierten Resultate des Abkommens bedeutend abweichen von dem, was zu diesem Zeitpunkt berechtigterweise im Hinblick auf dessen Zweck erwartet werden kann. Diese Ausgleichsmassnahmen können erst zum Zug kommen, wenn das Problem nicht über die Konsultationen gemäss Absatz 2 und 3 dieses Artikels oder eine Vertragsänderung gemäss Artikel 7 gelöst werden kann. Diese Massnahmen dürfen nicht weitergehen, als die rechtliche Lage aufrecht zu erhalten, welche die Vertragsparteien unmittelbar vor Ergreifen der Massnahme inne haben. D.h. die Vertragsparteien dürfen nicht auf Verpflichtungen zurückkommen, die sie zu diesem Zeitpunkt gemäss den Bestimmungen des Abkommens bereits erfüllt haben (wie z.B. der Rückzug des JDS für diejenigen Konten, die nicht unter das Amtshilfegesuch fallen).

Absatz 5 hält fest, dass die Eskalationskaskade in den Absätzen 2 bis 4 keine finanziellen und neuen nicht finanziellen Verpflichtungen für die UBS zur Folge haben darf. Mit diesem Wortlaut kann allerdings nicht vollständig ausgeschlossen werden, dass eine erneute Durchsetzung des JDS und damit das mit dem DPA vorerst nur aufgeschobene Strafverfahren gegen die UBS nicht wiederauflebt.

Art. 6

Um das VDP der amerikanischen Steuerbehörden zu fördern, einigten sich die Vertragsparteien darauf, die Kriterien des Anhangs zum Abkommen während 90 Tagen nach Unterzeichnung nicht zu publizieren. Die für die Durchführung eines rechtsstaatlichen Verfahrens zum Erlass von Schlussverfügungen notwendige amtliche Publikation des Abkommens war dadurch nicht gefährdet, mussten doch die ersten Schlussverfügungen gemäss Art. 1 Abs. 2 erst 90 Tage nach Eingang des Amtshilfegesuchs erlassen werden.

Art. 7

Um allfällige Zweifel auszuschalten, wurde ausdrücklich vereinbart, dass das Abkommen keiner Drittperson irgendwelche Rechte oder Vorteile verschaffe, mit Ausnahme der betreffend die UBS AG getroffenen Vereinbarungen.

Art. 7a

Die mit dem Änderungsprotokoll neu eingefügte Kollisionsnorm (Art. 1 Ziff. 4 des Änderungsprotokolls bzw. Art. 7a des revidierten Abkommens) hat den Zweck einer Verdeutlichung der Rechtsnatur des Abkommens als selbständiger Staatsvertrag, der unter das Anwendungsgebot nach Art. 190 BV fällt.

In Art. 7a werden die auf diesen Staatsvertrag anwendbaren Anwendungs- und Auslegungsregeln der *lex posterior* und der *lex specialis* im Falle von Normkonflikten gemäss Art. 30 ff. VRK noch explizit festgehalten. Die Kollisionsnorm schreibt ausdrücklich vor, dass das Abkommen vom 19. August 2009 Vorrang vor dem geltenden DBA-USA, den dazugehörigen Protokollbestimmungen und der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 hat. Dies hat zur Folge, dass die im Abkommen vorgenommene Auslegung des Begriffs von «Steuerbetrug und dergleichen» aus Art. 26 DBA-USA – nämlich die Erfassung auch der fortgesetzten, schweren Steuerhinterziehung gemäss den im Anhang festgeschriebenen Kriterien –, für die rechtsanwendenden Behörden verbindlich ist.

Art. 8

Das Abkommen vom 19. August 2009 ist mit seiner Unterzeichnung in Kraft getreten.

Art. 9

Das Abkommen kann nach der ursprünglichen Fassung in schriftlicher Form im gegenseitigen Einverständnis der Vertragsparteien geändert werden. Im Änderungsprotokoll vom 31. März 2010 ist dessen vorläufige Anwendung in der Schweiz vereinbart worden. Der revidierte Art. 9 enthält die vorläufige Anwendung von Abkommensänderungen als generelle Möglichkeit für die Zukunft.

Art. 10

Das Abkommen bleibt in Kraft, bis beide Vertragsparteien ihre darin eingegangenen Verpflichtungen erfüllt haben und sich dies gegenseitig schriftlich bestätigt haben.

Anhang

Ziffer 1

Die im Anhang zum Abkommen enthaltenen Kriterien widerspiegeln das in Ziffer 1 Absatz 1 erwähnte Vorgehensmuster zur Begründung eines Verdachts auf «tax fraud or the like» nach Art. 26 DBA-USA. Ebenfalls wird auf die Besonderheiten im Falle der UBS AG hingewiesen, die es hier erlauben, auf die sonst übliche Voraussetzung einer Namensnennung für das Stellen eines Amtshilfeersuchens zu verzichten.

Mit dem Änderungsprotokoll vom 31. März 2010 wurde der ursprüngliche Verweis auf ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 gestrichen, um eine sich daraus ergebende Möglichkeit einer einschränkenden Auslegung in formeller oder materieller Hinsicht auszuschliessen.

In Ziff. 1 Absatz 2 werden die vom Amtshilfeersuchen gemäss Abkommen vom 19. August 2009 festgelegten Kundenkategorien beschrieben. Bei den sog. «undisclosed (non W-9) accounts» und den «banking deposit accounts» gemäss Buchstabe A handelt es sich um gegenüber dem IRS nicht deklarierte Direktkonten von «high net worth individuals» mit einem Guthaben von über 1 Mio. Franken (mindestens einmal innerhalb des vom JDS erfassten Zeitraumes 2001-2007). Bei den sog. «offshore company accounts» nach Buchstabe B handelt es sich um Kundenbeziehungen, bei denen zwischen dem wirtschaftlich Begünstigten und der UBS eine Offshore-Gesellschaft eingeschaltet wurde.

Ziffer 2

Bei beiden in Ziffer 1 genannten Kundenkategorien muss zwischen folgenden Fallkonstellationen unterschieden werden:

- a. Fälle, in denen ein betrügerisches Verhalten nachzuweisen ist, sei es durch Vorliegen eines im Annex weiter definierten «scheme of lies» oder durch Vorlage von unrichtigen oder falschen Dokumenten, die durch Dritte erstellt wurden. Wo für Konten mit einem Vermögensstand von zwischen 250'000 Franken und 1 Mio. Franken im Einzelfall die Tatbestandsele-

mente des betrügerischen Verhaltens nachgewiesen werden können, werden auch diese vom Amtshilfesuch erfasst (Ziff. 2.A.a. und 2.B.a.). Bei den «offshore company accounts» geht es namentlich um Sachverhalte, bei denen der wirtschaftlich Berechtigte – obwohl er nicht als Organ oder Bevollmächtigter der Gesellschaft dazu legitimiert ist – vollen Zugriff auf die Bankkonten hat. Teilweise betrifft dies die Restanz derjenigen Geschäftsbeziehungen, die Gegenstand des ersten Amtshilfesuches vom Sommer 2008 waren. Im Unterschied zu diesen Fällen wurden in den übrigen Fällen keine US-Wertschriften gehalten, d.h. es bestand keine Verpflichtung zum Ausfüllen eines Formulars W-8BEN gemäss dem Qualified Intermediary Abkommen. Schliesslich wird auch bei anderen Tatbeständen, die als Machenschaften zur Verschleierung der Identität der wirtschaftlich Berechtigten erscheinen, Amtshilfe wegen «tax fraud» geleistet.

- b. Fälle, in denen aufgrund des Vorliegens bestimmter Kriterien – während mehr als dreier Jahre keine Erklärung gegenüber dem IRS durch ein Formular W-9, Vermögenswerte von mehr als 1 Mio. Franken und ein jährlicher Durchschnittsertrag (Dividenden, Zinsen und Kapitalgewinne) von mehr als 100'000 Franken – vom Vorliegen einer amtshilfefähigen schweren und fortgesetzten Steuerwiderhandlung, d.h. «dergleichen» im Sinne von Art. 26 DBA-USA ausgegangen wird (Ziff. 2.A.b. und 2.B.b).

Mit dem Änderungsprotokoll vom 31. März 2010 wurden verschiedene Verweise auf das bestehende DBA-USA und dessen Protokoll gestrichen, um den Willen der Vertragsparteien zu verdeutlichen und Auslegungsprobleme zu vermeiden. Die sich aus den verschiedenen Kunden- und Fallkonstellationen ergebende Auslegung des Begriffs «Betrugsdelikte und dergleichen» hat in diesem Sinne auf jeden Fall Vorrang vor allfälligen anderen Auslegungen des «Stammabkommens» DBA-USA, dessen Protokoll und der Verständigungsvereinbarung aus dem Jahr 2003 (vgl. dazu auch die Kollisionsnorm Art. 7a).

Bestimmungen des Änderungsprotokolls vom 31. März 2010

In der Präambel des Änderungsprotokolls wird Bezug genommen auf den Zweck der Änderungen am Abkommen: Unter Verweis auf die bisher – d.h. bis zum Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 – korrekte Erfüllung der Verpflichtungen durch die Vertragsparteien sollen die eingegangenen Verpflichtungen bekräftigt und so gestaltet werden, dass das revidierte Abkommen mit der klargestellten Rechtsnatur als Staatsvertrag den Eidgenössischen Räten zur Genehmigung vorgelegt werden kann.

Artikel 1 enthält die Bestimmungen über die oben bereits erwähnten formellen Änderungen am Abkommenstext.

Artikel 2 sieht eine koordinierte Kommunikation und Publikation in der Schweiz und in den USA über das Änderungsprotokoll vor.

Artikel 3 Absatz 1 enthält eine Übergangsbestimmung, die sicherstellt, dass das unter Geltung des ursprünglichen Abkommens gestellte Amtshilfeersuchen, die bereits erlassenen Schlussverfügungen und die rechtlichen und tatsächlichen Massnahmen der UBS und der ESTV auch unter dem geänderten Abkommen ihre Gültigkeit behalten. Artikel 3 Absatz 2 behandelt das Inkrafttreten des Änderungsprotokolls und dessen vorläufige Anwendung ab Unterzeichnung.

Erklärungen

Das revidierte Amtshilfeabkommen regelt die Bearbeitung des Amtshilfesuches des USA an die Schweiz betreffend rund 4'450 US-Kunden der UBS AG und die Deeskalation des vorausgegangenen Justiz- und Souveränitätskonflikts zwischen der Schweiz und den USA. Weitere mögliche Amtshilfesuche betreffend andere Schweizer Banken bilden nicht Regelungsgegenstand des Abkommens. Die einseitige Erklärung der Schweiz, wonach sie bereit sei, ergänzende Amtshilfesuche des IRS zu prüfen und zu bearbeiten, sofern diese sich auf ein Handlungsmuster und auf Umstände stützen, welche denjenigen im Falle der UBS AG entsprechen, referenziert als Rechtsgrundlage für diese Prüfung und Bearbeitung einzig Art. 26 des geltenden DBA-USA. Nachdem das Bundesverwaltungsgericht am 21. Januar 2010 entschieden hat, dass Fälle von fortgesetzter schwerer Steuerhinterziehung gemäss Art. 26 DBA-USA nicht amtshilfefähig sind, steht fest, dass weitere Amtshilfesuche, welche gemäss der Erklärung unmittelbar gestützt auf Art. 26 DBA-USA geprüft und bearbeitet werden, materiell nur klassische Fälle von Steuerbetrug betreffen können. Damit hat die Erklärung – entgegen der ihr vor dem 21. Januar 2010 zugemessenen Tragweite – wesentlich noch eine Bedeutung auf der formellen Ebene, indem damit in Aussicht gestellt wird, Amtshilfesuche auch ohne Nennung der Namen der Betroffenen prüfen und behandeln zu wollen. Auf der materiellen Ebene kann die Erklärung – über den blossen Verweis auf das ohnehin geltende und anwendbare DBA-USA hinaus – nur noch die Bedeutung haben, dass die Schweiz bereit ist, in einem mit dem Fall UBS AG äquivalenten, also in quantitativer und qualitativer Hinsicht gleich gravierenden Fall ein analoges Abkommen auszuhandeln. Sollte dabei von der US-amerikanischen Seite auch Amtshilfe in Fällen von fortgesetzter schwerer Steuerhinterziehung verlangt werden – wovon auch angesichts der amerikanischen Auslegung von Art. 26 DBA-USA auszugehen ist – müsste ein solches Abkommen wiederum den eidg. Räten zur Genehmigung unterbreitet werden.

Insgesamt hat also die Erklärung der Schweiz nur – aber immerhin – noch eine Bedeutung in zwei Dimensionen: Nämlich erstens, dass die Schweiz unter den geltenden DBA-USA weitere Gesuche ohne explizite Namensnennung zu prüfen und zu behandeln bereit ist, und zweitens, dass sie bereit ist, in einem äquivalenten Fall ein analoges Amtshilfeabkommen auszuhandeln.

9 Finanzielle Auswirkungen

9.1 Kosten des Abkommens vom 19. August 2009

Das vereinbarte Amtshilfeverfahren kann infolge der besonderen zeitlichen und umfangmässigen Bedingungen nur mit einer speziellen Projektorganisation bei der ESTV bewältigt werden. Die vom Bundesrat eingesetzte Projektorganisation besteht aus einem Steuerungsausschuss, einer Projektleitung, 40 verwaltungsintern rekrutierten Juristinnen und Juristen sowie bis zu 30 aus einem Wirtschaftsprüfungsunternehmen beigezogenen Spezialistinnen und Spezialisten. Zu den dafür anfallenden Personalkosten von rund 31.1 Mio. Franken kommen 5.7 Mio. Franken Sachaufwand hinzu (EDV, Raumkosten). Sodann sind für die Verhandlungen Kosten von mindestens weiteren 3.2 Mio. Franken angefallen (insbesondere Personaleinsatz aus der allgemeinen Bundesverwaltung). Insgesamt belaufen sich die Kosten der Bun-

desverwaltung für das Amtshilfeverfahren nach dem Abkommen vom 19. August 2009 auf ca. 40 Mio. Schweizer Franken.

Weitere Kosten fallen beim Bundesverwaltungsgericht zur Behandlung der Beschwerdefälle im Zusammenhang mit dem Abkommen an (u.a. durch eine vorübergehende Erhöhung der Richter- und Gerichtsschreiberstellen gemäss Verordnung der Bundesversammlung über eine vorübergehende Erhöhung der Anzahl Richterstellen am Bundesverwaltungsgericht vom 25. September 2009¹¹). Für das Jahr 2009 wurde dafür ein Nachtragskredit von 1.3 Mio. Franken genehmigt, für die Jahre 2010 sind 4.1 Mio. und für 2011 4 Mio. Franken budgetiert, wobei die effektiven Kosten von den konkret zu behandelnden Beschwerden abhängen. Wie zuvor erwähnt, wurde bisher in weit weniger Fällen als ursprünglich erwartet Beschwerde geführt.

9.2 Möglichkeit der Auferlegung von Kosten des Abkommens an die UBS AG

Der Bundesrat hat am 14. April 2010 beschlossen, dem Parlament einen Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Auferlegung von Kosten im Zusammenhang mit dem Abkommen vom 19. August 2009 an die UBS AG vorzulegen.

10 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 23. Januar 2008¹² über die Legislaturplanung 2007-2011 noch im Bundesbeschluss vom 18. September 2008¹³ über die Legislaturplanung 2007-2011 angekündigt. Im damaligen Zeitpunkt war der Justiz- und Souveränitätskonflikt mit den USA im Fall UBS AG nicht absehbar.

11 Verfassungsmässigkeit

11.1 Zuständigkeit für die Genehmigung

Der Bund ist zuständig für auswärtige Angelegenheiten der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Art. 54 BV). Unter Wahrung der Mitwirkungsrechte der Bundesversammlung ist gemäss Art. 184 Abs. 1 BV der Bundesrat zuständig für die Besorgung der auswärtigen Angelegenheiten.

Nach Art. 166 Abs. 2 Satz 2 BV ist die Bundesversammlung zuständig für die Genehmigung von völkerrechtlichen Verträgen. Ausgenommen sind jedoch diejenigen Verträge, für deren Abschluss auf Grund von Gesetz oder völkerrechtlichem Vertrag der Bundesrat zuständig ist. Eine gesetzliche Grundlage für den selbständigen Abschluss völkerrechtlicher Verträge von beschränkter Tragweite durch den Bundesrat findet sich in Art. 7a RVOG.

Wie erwähnt, ging der Bundesrat für die Verhandlungen mit den USA von einem Rechtsverständnis aus, wonach sich der Inhalt des Abkommens, d.h. die Leistung von Amtshilfe insbesondere in bestimmten Fällen von fortgesetzter, schwerer Steuerrückzahlung im Rahmen des nach dem geltenden DBA-USA Zulässigen bewegt.

¹¹ SR 173.322

¹² BBl 2008 753

¹³ BBl 2008 8543

Der Bundesrat erachtete sich demnach als befugt, das Abkommen gestützt auf Art. 7a Abs. 2 Bst. b und c RVOG selbständig abzuschliessen.

Nachdem das Bundesverwaltungsgericht vom 21. Januar 2010 hingegen entschieden hat, dass fortgesetzte, schwere Steuerhinterziehung nicht unter den Begriff von «Steuerbetrug und dergleichen» falle, hat sich die Ausgangslage verändert. Mit dem Änderungsprotokoll zum Abkommen bzw. dem gesamten revidierten Abkommen legt der Bundesrat dem Parlament einen selbständigen Staatsvertrag zur Genehmigung vor, der nicht mehr als Verständigungsvereinbarung zu qualifizieren ist, sondern der für das Amtshilfeersuchen im Fall UBS AG auf gleicher Stufe wie das DBA-USA eine ganz bestimmte Auslegung des Begriffs «Steuerbetrug und dergleichen» im Sinne von Art. 26 DBA-USA verbindlich festlegt. Damit wird mit dem revidierten Abkommen eine für die erfassten Sachverhalte authentische Interpretation eines Begriffs aus dem Stammabkommen vorgenommen, die kraft ausdrücklich verankerter Kollisionsnorm im Sinne der lex posterior und der lex specialis Vorrang vor jeder anderen Auslegung von Art. 26 DBA-USA erhält. Nach Art. 166 Abs. 2 BV ist die Bundesversammlung zuständig zur Genehmigung dieses völkerrechtlichen Vertrags.

11.2 Rückwirkung

Das Abkommen vom 19. August 2009 erfasst Tatbestände, die in der Vergangenheit liegen (Steuerperioden 2001-2008). Es stellt sich daher die Frage, ob das Abkommen eine verfassungs- oder völkerrechtlich unzulässige Rückwirkung vorsieht. Ein völkerrechtliches Rückwirkungsverbot besteht anerkanntermassen nicht. Weil die Amts- und Rechtshilfe als Verfahrensrecht qualifiziert wird, findet das Rückwirkungsverbot keine Anwendung (für die Amtshilfe siehe die Bundesgerichtsentscheide 2A.233/2003 E. 1 vom 22. Dezember 2003 und 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002, für die Rechtshilfe siehe BGE 123 II 134 E. 5b/bb sowie 112 Ib 576 E. 2). In diesem Bereich stellt sich die Frage der verpönten echten oder grundsätzlich zulässigen unechten Rückwirkung nicht, sondern neues Recht kann auch auf laufende Verfahren angewendet werden (jedenfalls stets auf materiellrechtliche Tatbestände, die sich in der Vergangenheit verwirklicht haben). Entsprechend ist es im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen gemäss OECD-Standard ohne anderslautende Übergansbestimmung üblich, dass sich Amtshilfesuche nach dem jeweiligen neuen Abkommen auch auf vergangene Steuerperioden beziehen können. Das revidierte DBA-USA beispielsweise sieht eine solche anderslautende Übergansbestimmung zum Ausschluss einer retroaktiven Informationsbeschaffung für den Zeitpunkt vor der Unterzeichnung des Abkommens vor. Das im vorliegenden Fall für die vom Amtshilfeabkommen betroffenen Personen geltende materielle Recht erfährt keine Änderung: Das amerikanische Steuerrecht, gegen welches die vom Amtshilfesuch der USA erfassten Personen zwischen 2001-2007 verstossen haben, indem sie ihre in der Schweiz gelegenen Vermögen mit grossen Beträgen über mehrere Jahre nicht deklariert haben, erfährt durch das Abkommen vom 19. August 2009 keine Änderung.

11.3 Referendumpflicht

Nach Art. 141 Abs. 1 Bst. d BV sind völkerrechtliche Verträge dem fakultativen Referendum zu unterstellen, wenn sie wichtige rechtssetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Im vorliegenden Fall des Abkommens vom 19. August 2009 bzw. des Änderungsprotokolls

vom 31. März 2010 geht es nicht um ein Abkommen zur künftigen Regelung der Amtshilfe zwischen der Schweiz und den USA im Bereich von schwerer, fortgesetzter Steuerhinterziehung, sondern um den Sonderfall der Beilegung eines akuten Justiz- und Souveränitätskonflikts mit den USA. In diesem Abkommen wird unter anderem, wie zuvor ausgeführt, eine ganz bestimmte Auslegung eines Begriffs aus dem geltenden DBA-USA verbindlich festgelegt, jedoch nur für ein einziges Amtshilfegesuch, bezogen auf einen konkret definierten Kreis von ca. 4'450 Kunden der UBS AG. Das Abkommen hat daher nur generell-konkrete, nicht aber generell-abstrakte Bedeutung. Ferner ist das Abkommen zeitlich befristet und hat nach seiner vollständigen Erfüllung nach Erreichen der festgelegten Meilensteine keine Wirkung für die künftige Amtshilfe mit den USA. Diese künftige Amtshilfe im generell-abstrakten Sinn wird durch das revidierte DBA-USA vom 23. September 2009 geregelt. Materiellrechtlich geht das (dem fakultativen Referendum unterstellte) revidierte DBA-USA mit der Erfassung von Fällen einfacher Steuerhinterziehung wesentlich weiter als das Abkommen vom 19. August 2009, und es betrifft im Gegensatz zum Abkommen vom 19. August 2009 eine unbestimmte Vielzahl von Fällen in unbestimmten künftigen Situationen.

All diese Gründe sprechen dafür, dass der Bundesbeschluss über die Genehmigung des Abkommens vom 19. August und des Änderungsprotokolls vom 31. März 2010 keine wichtigen rechtssetzenden Bestimmungen enthält. Daher ist er nicht dem fakultativen Referendum zu unterstellen.