

## Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009:

### Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit



Prof. Dr. iur. Thomas Cottier,



LL.M., Fürsprecher, ordentlicher Professor für Europa- und Wirtschaftsvölkerrecht, Universität Bern

und



Prof. Dr. iur. René Matteotti,

M.A., LL.M. Tax, Rechtsanwalt, ordentlicher Professor für schweizerisches, europäisches und internationales Steuerrecht, Universität Bern<sup>1)</sup>


Das Abkommen 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 (UBS-Amtshilfeabkommen) wurde am 19. August 2009 unterzeichnet und trat mit der Unterzeichnung in Kraft. Dieses Abkommen wurde seitens der schweizerischen Regierung unter Wahrung ihrer verfassungsmässigen und gesetzlichen Kompetenz abgeschlossen. Es unterliegt dem Grundsatz *pacta sunt servanda* und muss durch die eidgenössischen Verwaltungs- und Justizbehörden angewendet werden. Entscheidungen, die gestützt auf das Abkommen getroffen werden, fallen gemäss Art. 190  **BV** unter die volle richterliche Kognition. Das UBS-Amtshilfeabkommen ist ein eigenständiger Vertrag, der das Abkommen zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen vom 2. Oktober 1996 und das dieses begleitende Protokoll betreffend die Handhabung von Art. 26 des Doppelbesteuerungsabkommens teils ergänzt oder teils auch für den konkreten Streitfall authentisch interpretiert. Das Verhältnis des UBS-Amtshilfeabkommens zu den vorangehenden Vereinbarungen wird durch Art. 30 Abs. 3  des Wiener Abkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (**VRK**) bestimmt. Das UBS-Amtshilfeabkommen, das die Streitbeilegung in einer bestimmten Auseinandersetzung regelt, geht danach einerseits als *lex posterior* und andererseits als *lex specialis* den bisherigen Verträgen vor. Demnach müssen Entscheide,

insbesondere in Bezug auf «Betrugsdelikte und dergleichen», anhand der Bestimmungen des UBS-Amtshilfe-

349

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

abkommens gefällt werden, wobei die vorangehenden Vereinbarungen nur soweit zu berücksichtigen sind, als sie mit dem UBS-Amtshilfeabkommen kompatibel sind. Die Behörden sind verpflichtet, das UBS-Amtshilfeabkommen gemäss den Auslegungsgrundsätzen von Art. 31  VRK nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit dem gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes zu interpretieren. Das UBS-Amtshilfeabkommen und insbesondere die im Annex festgelegten Kriterien eignen sich für die unmittelbare Anwendbarkeit und können folglich im Einzelfall Grundlage eines Entscheides bilden. Zudem laufen die Bestimmungen nicht auf eine unzulässige Rückwirkung hinaus. Das innerstaatliche Verfahren richtet sich nach dem UBS-Amtshilfeabkommen, dem Doppelbesteuerungsabkommen von 1996 und internen Bestimmungen, welche als kompatibel mit den Prinzipien zur Gesetzesdelegation nach der schweizerischen Bundesverfassung befunden werden.

*The Agreement between the Swiss Confederation and the United States of America on the Request for information from the Internal Revenue Service of the United States regarding UBS AG signed and entered into force on August 19, 2009, (UBS Information Request Agreement) was properly concluded by the Swiss Government under its constitutional and legal authority. It is subject to the principle of pacta sunt servanda and to be implemented by federal executive and judicial authorities. Decisions taken under the Agreement are subject to full judicial review under Article 190 of the Swiss Constitution. The UBS Agreement is self-standing, partly completing, partly authentically interpreting the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Income of October 2, 1996 and the Protocol. The relationship of the UBS Information Request Agreement to preceding instruments is defined in accordance with Article 30 para. 3 of the Vienna Convention on the Law of Treaties. The UBS Information Request Agreement, being part of a settlement of a particular dispute, precedes these instruments in terms of lex posterior and lex specialis. Determinations, in particular on tax fraud and the like, need to be made on the basis of the UBS Information Request Agreement, and other instruments are to be taken into account only to the extent they are compatible with the UBS Information Request Agreement. Authorities are obliged to interpret these provisions in accordance with*

*methods and principles of interpretation of Article 31 of the Vienna Convention on the law of treaties, based upon the text, context and legitimate expectations. The UBS Information Request Agreement is suitable for direct effect, in particular the criteria established by the Annex, and thus in a position to form the basis of specific determinations. It does not amount to a prohibited retroactive effect. Domestic procedures are based upon the UBS Information Request Agreement, the 1996 Treaty and internal regulations which are found to be compatible with principles of delegation of powers under the Swiss Constitution.*

350

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

Inhaltsverzeichnis

I. Das UBS-Amtshilfeabkommen im Überblick [351](#)

A. Entstehungsgeschichte [351](#)

B. Kernbestimmungen [352](#)

C. Annex [353](#)

II. Die völkerrechtliche Verbindlichkeit des UBS-Amtshilfeabkommens [357](#)

A. Rechtsnatur des UBS-Amtshilfeabkommens [357](#)

B. Das UBS-Amtshilfeabkommen als Verständigungsvereinbarung gemäss Art. 25  DBA-USA 1996 [361](#)

C. Das Verhältnis des UBS-Amtshilfeabkommens zum DBA-USA 1996 und Protokoll [364](#)

D. Rückwirkung des UBS-Amtshilfeabkommens [366](#)

III. Innerstaatliche Anwendbarkeit des UBS-Amtshilfeabkommens [368](#)

A. Vorbemerkung [368](#)

B. Vorrang und Massgeblichkeit des Völkerrechts [368](#)

C. Direkte Anwendbarkeit des UBS-Amtshilfeabkommens [370](#)

D. Verfahrensrechtliche Grundlagen [372](#)

IV. Die Auslegung des UBS-Amtshilfeabkommens [375](#)

A. Völkerrechtliche Auslegungsregeln [375](#)

B. Elemente der Auslegung des UBS-Amtshilfeabkommens im Allgemeinen [379](#)

C. Fragen der Kognition im Rechtsmittelverfahren [381](#)

D. Die Anwendung der Annexkriterien gemäss UBS-Amtshilfeabkommen im Besonderen [383](#)

V. Schlussfolgerungen [393](#)

## *I. Das UBS-Amtshilfeabkommen im Überblick*

---

### A. Entstehungsgeschichte

Am 19. August 2009 unterzeichneten die Schweizerische Eidgenossenschaft und die Vereinigten Staaten von Amerika das Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten (IRS) bezüglich der UBS AG.<sup>2)</sup> Dieses Abkommen (UBS-Amtshilfeabkommen) trat mit der Unterzeichnung in Kraft.<sup>3)</sup>

Das UBS-Amtshilfeabkommen ist Teil der aussergerichtlichen Lösung im

sogenannten «John-Doe-Summons»-Verfahren des IRS gegen die UBS. Am 19. Februar 2009 reichte der IRS am United States District for the Southern District of Florida eine Vollstreckungsklage ein, mit der die gerichtliche Durchsetzung der Begehren des IRS, namentlich die Erlangung von Informationen zu Konten von US-amerikanischen Kunden der UBS, erreicht werden sollte.

Die Schweizerische Eidgenossenschaft befürchtete in der Folge einen Konflikt zwischen der schweizerischen und der amerikanischen Rechtsordnung, sollte der IRS mit seiner Klage durchdringen. In einer Eingabe zuhanden des Gerichts, einem so genannten *amicus curiae brief*, legte die Schweizerische Eidgenossenschaft die schweizerische Rechtslage und ihren Standpunkt dar.





Schliesslich einigten sich die Parteien darauf, den Prozess vorerst zugunsten der Suche nach einer aussergerichtlichen Lösung auszusetzen. Das UBS-Amtshilfeabkommen ist Bestandteil dieser Vergleichslösung, die zur Sistierung des Verfahrens seitens des US-Richters führte.


351

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010


Thomas Cottier und René Matteotti

## B. Kernbestimmungen

Das Abkommen basiert auf dem Wunsch der Vertragsparteien, Streitigkeiten einvernehmlich und in Übereinstimmung mit den Rechtsordnungen beider Staaten beizulegen. Dem Abkommen liegt die Amtshilfe in Art. 26  **DBA-USA 1996**<sup>4)</sup> zugrunde, die einen gegenseitig vereinbarten Mechanismus für den geregelten Austausch von relevanten Informationen bietet. Art. 26  **DBA-USA 1996** ermöglicht den zuständigen Behörden der Vertragsparteien, Auskünfte auszutauschen, die zur Verhütung von «Betrugsdelikten und dergleichen» notwendig<sup>5)</sup> sind. Gemäss Art. 25  **DBA-USA 1996** haben sich die zuständigen Behörden zu bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des DBA-USA 1996 entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen (sog. Verständigungsverfahren). Das als Teil des aussergerichtlichen Vergleiches abgeschlossene UBS-Amtshilfeabkommen nimmt entsprechend Bezug auf Art. 25  **DBA-USA 1996**.

Kern des UBS-Amtshilfeabkommens ist die Übereinkunft der Vertragsstaaten, das Vollstreckungsverfahren im sog. «John-Doe-Summons»-Prozess zugunsten eines Amtshilfeverfahrens gemäss Art. 26  **DBA-USA 1996** einzustellen. Die Schweizerische Eidgenossenschaft verpflichtet sich dabei, gestützt auf das geltende Doppelbesteuerungsabkommen ein Amtshilfegesuch der Vereinigten Staaten über US-Kunden der UBS anhand der im Annex zum UBS-Amtshilfeabkommen

dargelegten Kriterien zu bearbeiten. Die Vereinigten Staaten willigten im Gegenzug ein, das Vollstreckungsverfahren vorerst zu sistieren und nach erfolgreicher Umsetzung des Abkommens die Klage vollständig zurückzuziehen.

Um die zu erwartende Mehrbelastung durch die Umsetzung des Amtshilfegesuchs bewältigen zu können, verpflichtet sich die Schweiz ferner zum Aufbau einer speziellen Projektorganisation innerhalb der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Basierend auf den Kriterien im Annex zum UBS-Amtshilfeabkommen muss die ESTV innerhalb der ersten 90 Tage nach Erhalt des Amtshilfegesuches die ersten 500 Schlussverfügungen i.S.v. Art. 20j  VO-DBA-USA 1996 erlassen.<sup>6)</sup> Die restlichen Verfügungen müssen gem. Art. 1 Abs. 2 UBS-Amtshilfeabkommen innerhalb von 360 Tagen nach Eingang des Gesuches ergehen.

Als Gegenleistung für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens gemäss UBS-Amtshilfeabkommen verpflichten sich die Vereinigten Staaten in Art. 3 UBS-Amtshilfeabkommen, sofort nach Unterzeichnung der Vereinbarung gemeinsam mit der UBS eine Eingabe am amerikanischen Gericht einzureichen, mit der die Abschreibung der Vollstreckungsklage verlangt wird. Formell bleibt die Klage zwar noch hängig, die USA verzichten jedoch während der Geltung des UBS-Amtshilfeabkommens auf die gerichtliche Vollstreckung im «John-Doe-Summons»-Verfahren.

352

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

Die USA werden ferner, unter Voraussetzung der Einhaltung der Verpflichtungen gemäss Art. 4 UBS-Amtshilfeabkommen durch die UBS, am 31. Dezember 2009 die Klage gegen jene Kontoinhaber zurückzuziehen, die nicht vom Amtshilfegesuch erfasst werden. Auch werden sie die «John Doe Summons» mit Bezug auf die im Amtshilfegesuch erfassten Konten - frühestens am 1. Januar 2010 - unwiderruflich zurückziehen, wenn die Auskünfte über 10`000 laufende oder saldierte und nicht offen gelegte Konten der UBS beim IRS eingegangen sind. Hierbei werden sowohl die Ergebnisse des Amtshilfeverfahrens als auch des freiwilligen Meldeverfahrens mitberücksichtigt.<sup>7)</sup>

Die USA werden schliesslich das «John-Doe-Summons»-Verfahren 370 Tage nach Unterzeichnung des UBS-Amtshilfeabkommens unwiderruflich für jene Konten zurückziehen, die vom Amtshilfegesuch erfasst sind. Voraussetzung hierfür ist die Einhaltung von Art. 4 UBS-Amtshilfeabkommen durch die UBS sowie der Bestimmungen in Art. 5 UBS-Amtshilfeabkommen über die Überwachung und Konsultationen beim Vollzug des Abkommens.

### C. Annex

Von zentraler Bedeutung für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens gemäss UBS-Amtshilfeabkommen sind die im Annex aufgeführten Kriterien. Einleitend führen die Parteien im Annex aus (Absatz 1), dass ein Amtshilfeersuchen üblicherweise die klare Identifikation der betroffenen Person(en) voraussetzt. Gleichzeitig sind die Parteien übereingekommen, dass im Rahmen des Amtshilfegesuches gemäss dem vorliegenden UBS-Amtshilfeabkommen die Namen der UBS-Kunden nicht explizit erwähnt werden müssen.

Die Vertragsparteien führen für den Verzicht auf die Namensnennung folgende Gründe auf:

das ermittelte spezifische Fehlverhalten gewisser einzelner US-Steuerpflichtiger, die über ein nicht offen gelegtes Konto (Non-W-9-account) bei der UBS Schweiz in ihrem Namen oder im Namen einer nicht wirtschaftlich tätigen Offshore-Gesellschaft, an welcher sie wirtschaftlich berechtigt waren, innehielten;

die Besonderheiten der in Ziffer 4 der Sachverhaltsdarstellung im «Deferred Prosecution Agreement» vom 18. Februar 2009 (DPA) beschriebenen Gruppe von natürlichen Personen und

die Übereinstimmung mit dem im Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 genannten Voraussetzungen.<sup>8)</sup>

Gemäss den im Anhang zum Abkommen aufgeführten Kriterien sind im Falle eines begründeten Verdachts auf «Betrugsdelikte und dergleichen» folgende Personen durch das US-Amtshilfegesuch erfasst:

Kunden der UBS mit Wohnsitz in den USA, die zwischen 2001 und 2008 mehr als eine Million Franken auf nicht gemeldeten Konten (undisclosed

353

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti


(non-W-9) custody accounts und banking deposit accounts) direkt hielten und daran wirtschaftlich berechtigt waren;

US-Staatsangehörige (ungeachtet ihres Wohnsitzes), die zwischen 2001 und 2008 an Konten einer Offshore-Gesellschaft (offshore company accounts) wirtschaftlich berechtigt waren.

Für beide Kategorien ist gemäss Abkommen zu prüfen, ob «Betrugsdelikte und dergleichen» im Sinne des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens vorliegen. Dieser Begriff wird im Anhang zum Abkommen für den Fall UBS konkretisiert.



Darunter fällt einerseits betrügerisches Verhalten, wie zum Beispiel das Aufbauen eines Lügengebäudes oder das Einreichen unkorrekter oder gefälschter Unterlagen, um Vermögenswerte zu verschleiern und so eine niedrige Deklaration von Einkommen zu erreichen. Wo ein solches Verhalten nachgewiesen ist, sind bereits Inhaber von Konten mit einem Vermögen ab 250'000 Franken vom US-Amtshilfegesuch betroffen. Neben diesen klassischen betrügerischen Vorgehensweisen sind auch fortgesetzte und schwere Steuerdelikte amtshilfefähig. Gemäss Anhang betrifft dies Konten, auf denen während mindestens drei Jahren jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als 100'000 Franken erzielt und nicht der amerikanischen Steuerbehörde IRS gemeldet wurden. Die Durchschnittseinkünfte werden dabei vertraglich definiert als Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne. Letztere werden gemäss Abkommen pauschal ermittelt und betragen 50 % der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse.

Von besonderer Bedeutung ist die Vertraulichkeitsklausel nach Art. 6 UBS-Amtshilfeabkommen. Darin verpflichten sich die Vertragsstaaten, den Annex des UBS-Amtshilfeabkommens während 90 Tagen nach Unterzeichnung, d.h. bis am 17. November 2009, weder zu publizieren noch öffentlich darüber Auskünfte zu erteilen. Unbesehen davon darf die ESTV in ihren Verfügungen nach Art. 20j  VO-DBA-USA die betroffenen Kontoinhaber über die genauen Umstände, namentlich über die Kriterien gemäss Annex des UBS-Amtshilfeabkommens, informieren. Den Betroffenen wird unter Strafandrohung untersagt, diese Umstände vor Veröffentlichung des Anhangs Drittpersonen bekannt zu geben.

Zweck dieser Bestimmung ist es, möglichst viele US-amerikanische Kunden der UBS dazu zu motivieren, im Rahmen des Voluntary Compliance Programms mit dem IRS zusammenzuarbeiten und entsprechend die gewünschten Informationen den Behörden zugänglich zu machen.

Das Abkommen wird gemäss Art. 10 UBS-Amtshilfeabkommen durch die schriftliche Erklärung beider Vertragsparteien, die im Abkommen enthaltenen Pflichten erfüllt zu haben, beendet.

354

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

## *II. Die völkerrechtliche Verbindlichkeit des UBS-Amtshilfeabkommens*

---

### A. Rechtsnatur des UBS-Amtshilfeabkommens

Das UBS-Amtshilfeabkommen wurde seitens der Schweiz vom Chargé d'Affaires a.i. der schweizerischen Botschaft in Washington und seitens der USA vom Deputy Commissioner (International) IRS unterzeichnet und gestützt darauf in Kraft gesetzt. Die Frage stellt sich, ob dies zur Gültigkeit des Vertrages sowohl völkerrechtlich wie innerstaatlich genügt.

Ein völkerrechtlicher Vertrag ist ein rechtlich verbindliches Abkommen zwischen zwei oder mehreren Subjekten des Völkerrechts.<sup>9)</sup> Für das gültige Zustandekommen ist gewohnheitsrechtlich erforderlich, dass die beteiligten Parteien über eine ausreichende Vollmacht verfügen. Unerheblich ist hingegen die Form der Übereinkunft.<sup>10)</sup> Ihre rechtlich bindende Wirkung erhalten völkerrechtliche Verträge in erster Linie kraft des Willens der beteiligten Parteien, sich zu binden.<sup>11)</sup> Soweit der Wille nicht übereinstimmt, können sich Bindungen aufgrund geweckter legitimer Erwartungen und damit aufgrund des Vertrauensschutzes ergeben. Das findet auf alle Verträge gleichsam Anwendung. Die gleichen Regeln kommen zur Anwendung unabhängig davon, ob es sich um einen vom Parlament genehmigten Vertrag oder um eine unmittelbar von der Regierung in Kraft gesetzte Vereinbarung handelt.



Enger als die allgemeinen gewohnheitsrechtlichen Regeln sind die Bestimmungen des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (VRK). Die Schweiz ist dieser Konvention am 7. Mai 1990 beigetreten.<sup>12)</sup> Nach Art. 2 Abs. 1<sup>12)</sup> lit. a **VRK** liegt ein völkerrechtlicher Vertrag vor, wenn eine vom Völkerrecht bestimmte internationale Übereinkunft zweier Staaten in Schriftform besteht. Entsprechend ist der Anwendungsbereich der VRK auf schriftliche Verträge zwischen Staaten beschränkt (Art. 1<sup>12)</sup> **VRK**). Nicht relevant für die rechtlich verbindliche Entstehung und die Gültigkeit eines völkerrechtlichen Vertrages ist die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung oder die Tatsache, dass ein solcher Vertrag aus mehreren Urkunden besteht (vgl. Art. 2 Abs. 1<sup>12)</sup> lit. a **VRK**). Die Registrierung nach Art. 102 Abs. 1 UNO-Charta<sup>13)</sup> ist ebenfalls kein Gültigkeitserfordernis.

Die Definition des völkerrechtlichen Vertrages nach Art. 2<sup>12)</sup> **VRK** bringt Völkergewohnheitsrecht zum Ausdruck.<sup>14)</sup> Dies ist vorliegend insofern von Bedeutung, als die Vereinigten Staaten die VRK zwar unterzeichnet, jedoch nicht ratifiziert haben. Die Bestimmungen der VRK kommen, soweit gewohnheitsrechtlich anerkannt, auch in den USA zur Anwendung und bilden damit die Grundlage für die Beurteilung des vorliegenden Vertragsverhältnisses. Das gilt namentlich auch für die hier relevanten Regeln zum Vertragsschluss gemäss Art. 7 ff<sup>12)</sup>., zur Rückwirkung gemäss Art. 28<sup>12)</sup> und zur Auslegung gemäss Art. 31 ff<sup>12)</sup>. **VRK**.





Nach der Praxis liegt dann ein völkerrechtlicher Vertrag zwischen zwei Staaten vor, wenn diese die Absicht haben, rechtlich verbindliche Beziehungen untereinander einzugehen, diese einzuhalten und, wo möglich, auch durchzusetzen.<sup>15)</sup> Davon ist beim vorliegenden UBS-Amtshilfeabkommen auszugehen. Es handelt sich um einen im Rahmen einer Vergleichsverhandlung verbindlich abgeschlossenen Vertrag, von dessen Einhaltung die Durchführung des Gerichtsverfahrens in den USA abhängig ist.

Sodann ist erforderlich, dass der Vertrag gegenständlich eine internationale Rechtsbeziehung regeln soll. Das heisst: Es kommen die Regeln des Völkerrechts zur Anwendung und nicht die internen Regeln einer der Vertragsparteien. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall offensichtlich erfüllt. Das UBS-Amtshilfeverfahren richtet sich weder nach US- noch nach schweizerischem Recht, sondern nach den im Rahmen des Staatsvertrages vereinbarten Kriterien. Schweizerisches Landesrecht greift nur, soweit der Staatsvertrag darauf verweist.

Gemäss Art. 11  **VRK** kann die Zustimmung eines Staates, durch einen Vertrag gebunden zu sein, durch Unterzeichnung, Austausch von Urkunden, die einen Vertrag bilden, Ratifikation, Annahme, Genehmigung oder Beitritt oder auf eine andere vereinbarte Art ausgedrückt werden. Die Unterzeichnung eines völkerrechtlichen Vertrages durch Vertreter der Vertragsparteien bedeutet dann die Zustimmung eines Staates, durch den Vertrag gebunden zu sein, wenn der Vertrag es vorsieht, dass der Unterzeichnung diese Bedeutung zukommt (vgl. Art. 12 Abs. 1  lit. a **VRK**). In diesem Fall bringt die Unterzeichnung das Einverständnis der unmittelbaren Bindung an den Vertrag mit sich.<sup>16)</sup>

Gemäss Art. 8 treten das UBS-Amtshilfeabkommen sowie allfällige Anpassungen (Art. 9 UBS-Amtshilfeabkommen) mit Unterzeichnung in Kraft. Ferner haben die Parteien anlässlich der Unterzeichnung am 19. August 2009 Erklärungen abgegeben und unterzeichnet, die gemäss Wortlaut integraler Bestandteil des UBS-Amtshilfeabkommens bilden. In diesen Erklärungen bekräftigten sowohl die Schweizerische Eidgenossenschaft als auch die Vereinigten Staaten von Amerika nochmals, an die Bestimmungen des UBS-Amtshilfeabkommens gebunden zu sein.

Für den gültigen Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrages ist erforderlich, dass der Vertreter oder die Vertreterin des Staates, der die Zustimmung gibt, durch einen Vertrag gebunden zu sein, über eine ausreichende Vollmacht verfügt (vgl. Art. 7 Abs. 1  **VRK**). Gewisse Persönlichkeiten eines Staatswesens wie Staatsoberhäupter, Regierungschefs, Aussenminister oder auch Chefs diplomatischer Missionen werden Kraft ihres Amtes als Vertreter des jeweiligen Staates angesehen und müssen entsprechend keine Vollmacht vorlegen (vgl. Art. 7 Abs. 2  **VRK**).

Als Vollmacht für die Zwecke der VRK gelten nach Art. 2 Abs. 1  lit. c **VRK** eine

vom zuständigen Organ eines Staates errichtete Urkunde, durch die einzelne oder mehrere Personen benannt werden, um in Vertretung des Staates den Text eines Vertrages auszuhandeln oder als authentisch festzulegen, die Zustimmung des Staates auszudrücken, durch einen Vertrag gebunden zu sein, oder sonstige Handlungen in Bezug auf einen Vertrag vorzunehmen.

356

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

Aufgrund von Art. 7 Abs. 1<sup>17)</sup> i.V.m. Art. 2 Abs. 1<sup>17)</sup> lit. c **VRK** ist je nach Landesrecht zu beurteilen, ob die Amtspersonen, die ein Abkommen abgeschlossen haben, hierzu gehörig ermächtigt waren.<sup>17)</sup>

Gemäss Art. 7a Abs. 1<sup>18)</sup> **RVOG** ist der Bundesrat u.a. ermächtigt, völkerrechtliche Verträge selbständig abzuschliessen, wenn dies in einem von der Bundesversammlung genehmigten völkerrechtlichen Vertrag vorgesehen ist.


Das DBA-USA 1996 ist ein vom Parlament genehmigter Vertrag. Art. 25 Abs. 3<sup>19)</sup> **DBA-USA** 1996, auf den sich das UBS-Amtshilfeabkommen stützt, räumt den zuständigen Behörden die Ermächtigung ein, Verständigungsvereinbarungen abzuschliessen. Als zuständige Behörde in der Schweiz gilt die ESTV.

Das Attraktionsprinzip (Evokation) ist ein im allgemeinen Verwaltungsrecht verankerter Grundsatz, der sich aus der hierarchischen Struktur der Bundesverwaltung ableitet.<sup>18)</sup> Rechtlich umgesetzt wurde das Attraktionsprinzip bzw. der sogenannte Selbsteintritt im **RVOG**, wonach die übergeordneten Verwaltungseinheiten und der Bundesrat jederzeit einzelne Geschäfte, für die eine untergeordnete Stelle zuständig ist, zum Entscheid an sich ziehen können (Art. 41 Abs. 4<sup>20)</sup> und Art. 38<sup>21)</sup> **RVOG**).

Aufgrund dieser Ausgangslage ist der Bundesrat daher befugt, ein Verständigungsverfahren, das grundsätzlich in die Zuständigkeit einer untergeordneten Verwaltungseinheit, namentlich der ESTV, fällt, durch Kompetenzattraktion an sich zu ziehen und die Angelegenheit selbst zu behandeln.

Umgekehrt ist der Bundesrat nach Art. 48a<sup>22)</sup> **RVOG** ebenso kompetent, die Ermächtigung zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge an untergeordnete Verwaltungseinheiten zu erteilen. Von dieser Befugnis hat er im Rahmen des UBS-Amtshilfeabkommens Gebrauch gemacht, indem er die Kompetenz zur Unterzeichnung des Vertrages an einen Vertreter der schweizerischen Botschaft in Washington delegierte.

Selbst wenn Zweifel an dieser Delegation bestehen würden, vermögen diese die

Rechtmässigkeit der Unterzeichnung nicht zu beeinträchtigen. Gemäss Art. 46 Abs. 1  **VRK** kann sich ein Staat nicht darauf berufen, dass seine Zustimmung unter Verletzung einer internen Zuständigkeitsregel erfolgte und damit ungültig ist. Anders ist dies allein, wenn diese Verletzung für den Vertragspartner offenkundig und nach Treu und Glauben erkennbar war sowie eine innerstaatliche Rechtsvorschrift von grundlegender Bedeutung betrifft.

Auch das Bundesgericht setzt die Offenkundigkeit der Verletzung für die Ungültigkeit eines völkerrechtlichen Vertrages voraus.<sup>19)</sup> Das gilt auch für die völkerrechtliche Praxis, wonach Verträge nur ausnahmsweise infolge fehlender Abschlusskompetenzen für ungültig erklärt werden.<sup>20)</sup>

Das Abkommen wurde seitens der Schweizerischen Eidgenossenschaft von einem Vertreter der Botschaft (Chargé d'Affaires a.i. of Switzerland) unterzeichnet. Ferner enthalten die Schlussbestimmungen des Abkommens folgenden Pas

357



ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

sus: «IN WITNESS THEREOF, the undersigned, *duly authorized thereto by their respective governments*, have signed this Agreement». Damit haben sich die Parteien die ausreichende Vollmacht der jeweiligen Vertreter der Vertragsstaaten vertraglich zugesichert.

Daraus ergibt sich, dass die Schweizerische Eidgenossenschaft mit der Unterzeichnung ihre Zustimmung zur Bindung an den Vertrag zum Ausdruck gebracht hat und die Gegenpartei ohne weiteres von dieser Bindung in Treu und Glauben ausgehen kann.

**B. Das UBS-Amtshilfeabkommen als Verständigungsvereinbarung gemäss Art. 25  DBA-USA 1996**

Das UBS-Amtshilfeabkommen ist auf Art. 25  **DBA-USA 1996** abgestützt worden. Danach bemühen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Insbesondere können sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten konsultieren, um eine Einigung über die gemeinsame Auslegung eines Ausdrucks zu erzielen.<sup>21)</sup> Als «zuständige Behörde» bezeichnet Art. 3 Abs. 1  lit. f **DBA-USA 1996** (i) in der Schweiz den Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder seinen bevollmächtigten Vertreter und (ii) in den Vereinigten Staaten den Secretary of the Treasury oder seinen Vertreter.

In der schweizerischen Literatur wird mitunter die Auffassung vertreten, dass Verständigungsvereinbarungen nicht dazu führen dürfen, bestehende materielle Bestimmungen in einer Weise zu ändern oder zu ergänzen, dass sich für die Vertragsstaaten neue Rechte oder Verpflichtungen ergeben.<sup>22)</sup> Zu beachten ist allerdings, dass diese Literaturmeinungen mitunter Fragen der völkerrechtlichen Verbindlichkeit mit solchen der innerstaatlichen Anwendbarkeit vermischen. Beide Ebenen müssen aber gesondert behandelt werden. Erst wenn die völkerrechtliche Verbindlichkeit abkommensergänzender oder -ändernder Verständigungsvereinbarungen bejaht wird, stellt sich die Anschlussfrage, ob eine solche Modifikation für die Gerichte auch innerstaatlich bindend ist.<sup>23)</sup> Im Folgenden ist daher zunächst näher auf das Wesen des Verständigungsverfahrens aus völkerrechtlicher Sicht einzugehen.

Die Verständigungsvereinbarung stellt ein ausserordentlich flexibles Instrument dar, um im Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens auftretende Schwierigkeiten im einfachen Verfahren einvernehmlich zu regeln, ohne die Staaten zu zwingen, ein Abkommen neu auszuhandeln und den Ratifikationsprozess mit seinen zeitlichen Verzögerungen erneut zu durchlaufen.<sup>24)</sup>

Nach dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen, dem nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine wichtige Bedeutung bei der Auslegung von



358

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

Doppelbesteuerungsabkommen zukommt,<sup>25)</sup> dürfen die zuständigen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens insbesondere die Definition von Ausdrücken, *die im Abkommen unvollständig oder nicht eindeutig definiert sind, im nachhinein ergänzen oder klarstellen, um etwaige Schwierigkeiten vorzubeugen.*<sup>26)</sup> Nach dem OECD-Kommentar sind die Vertragsparteien im Rahmen von Verständigungsvereinbarungen in Bezug auf die Bewältigung eines konkreten Falles somit nicht nur zur Abkommensauslegung, sondern auch zur Abkommensergänzung und Lückenfüllung ermächtigt.

Im Schrifttum wird das Verständigungsverfahren entsprechend als politisches Streitbeilegungsmittel charakterisiert, das nicht eine Lösung unter streng rechtlichen Kriterien, sondern nach Berücksichtigung aller Umstände eine billige und zwangslose Einigung unter Völkerrechtssubjekten ermöglichen will.<sup>27)</sup> Die Vertragsstaaten versuchen, die Starrheit der mit Gesetzeskraft ausgestatteten Verträge mittels eines beweglicheren Elements zu mildern, was oft auch zeitlich ändernden Bedürfnissen der Kasuistik besser gerecht zu werden vermag.<sup>28)</sup> Darin kommt letztlich der Gedanke


der Billigkeit (equity) zum Ausdruck, mit der einzelfallgerechte Lösungen auch im Völkerrecht für weitere Fallgruppen ermöglicht werden sollen.<sup>29)</sup> Die Verständigungsklausel nach Art. 25  **DBA-USA** 1996 enthält nach dieser Betrachtungsweise somit eine Ermächtigung an die Exekutive zur völkerrechtlichen Rechtsetzung und Rechtsgestaltung.<sup>30)</sup> Entsprechend wird in der Literatur die Auslegungsvereinbarung auch als ein völkerrechtlicher Vertrag zur Ergänzung eines Doppelbesteuerungsabkommens betrachtet, der auf eine authentische Interpretation des DBA und gegebenenfalls auch auf dessen Änderung gerichtet ist.<sup>31)</sup> Dient eine Verständigungsvereinbarung der Durchführung und Interpretation eines bestehenden Vertrages, liegt ein unselbständiges Abkommen vor. Führt sie hingegen eine Abänderung bestehender Vereinbarungen oder die Begründung neuer Völkerrechtsnormen herbei, ist von einer selbständigen Verständigungsvereinbarung die Rede,<sup>32)</sup> die das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen ergänzt. Daraus erhellt, dass Art. 25  **DBA-USA** 1996 den beiden Vertragsstaaten beim Abschluss von Verständigungsvereinbarungen zumindest dann keine inhaltlichen

359



ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

Schranken auferlegt, wenn der geregelte Gegenstand in den sachlichen Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens fällt und die Anwendung bzw. Auslegung *unvollständiger oder offener Abkommensbestimmungen* betroffen ist.


Das UBS-Amtshilfeabkommen stellt eine gemischte Vereinbarung dar, die sowohl abkommensergänzende als auch abkommenshermeneutische Bestimmungen enthält. Die Schweiz verpflichtet sich, das Verfahren respektive die unter das Amtshilfegesuch fallenden Fälle innerhalb bestimmter Fristen durchzuführen. Dabei bilden die Kriterien im Annex bezüglich Identifikation der vom Informationsaustausch betroffenen amerikanischen UBS-Kunden sowie die im Annex enthaltenen Bestimmungen darüber, was im Rahmen dieses konkreten Amtshilfegesuches als «Betrugsdelikte und dergleichen» zu qualifizieren ist, die rechtliche Grundlage für die Verfügungen der ESTV gemäss Art. 20j  **VO-DBA-USA**.

Die Klausel zur Anzahl Verfügungen, die innert bestimmter Fristen von der ESTV zu erlassen sind, der vertragliche Verzicht auf die Namensnennung sowie die Übereinkunft der Vertragsparteien, dass aufgrund des Deferred Prosecution Agreements der für ein Amtshilfeverfahren notwendige Anfangsverdacht gegeben und hinreichend dargelegt worden ist, stellen Ergänzungen zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen bzw. Vereinbarungen über die

Sachverhaltswürdigung - und damit über die Abkommensanwendung - für die Bewältigung des UBS-Falles dar. Die im Annex aufgeführten Kriterien dienen hingegen dazu, die offene Formulierung «Betrugsdelikte und dergleichen» für die Bewältigung des konkreten UBS-Falles *hic et nunc* vertraglich klarzustellen. Die im UBS-Amtshilfeabkommen getroffenen Regelungen sind daher mit Art. 25  **DBA-USA 1996** konform, selbst wenn sie das Amtshilfeverfahren für die Bewältigung des UBS-Falles nach Art. 26  **DBA-USA 1996** punktuell ergänzen und das ursprüngliche Verständnis der Vertragsstaaten zum interpretationsbedürftigen Zusatz «und dergleichen» modifizieren. Mit Blick auf die im OECD-Kommentar wiedergegebene Auffassung ist das UBS-Amtshilfeabkommen völkerrechtlich solange bindend, als die zuständigen Behörden die Vereinbarung nicht ändern oder aufheben.<sup>33)</sup>

### C. Das Verhältnis des UBS-Amtshilfeabkommens zum DBA-USA 1996 und Protokoll



Das UBS-Amtshilfeabkommen stellt nach der hier vertretenen Auffassung einen völkerrechtlichen Vertrag dar, der einerseits vertragsschaffende, andererseits vertragsauslegende Elemente enthält. Im Folgenden stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis das UBS-Amtshilfeabkommen zum DBA-USA 1996 inkl. Protokoll steht und wie Kollisionen zwischen den beiden Vertragswerken zu lösen sind.

Die beiden Abkommen stehen völkerrechtlich auf der gleichen Stufe. Es gibt unter den völkerrechtlichen Verträgen (mit Ausnahme der UN-Charta) keine Hierarchie.<sup>34)</sup> Art. 30  **VRK** regelt das gegenseitige Verhältnis wie folgt:

360

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

Nach Art. 30 Abs. 3  **VRK** kommt die Regel *lex posterior derogat legi priori* zur Anwendung, wenn die Parteien eines früheren Vertrags (*in casu* des DBA-USA 1996) einen neuen Vertrag abschliessen, ohne dass der frühere Vertrag suspendiert oder beendet worden wäre. Der frühere Vertrag findet in diesem Falle nur insofern Anwendung, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist.<sup>35)</sup> Bestimmt ein Vertrag umgekehrt, dass er einem früher oder später geschlossenen Vertrag untergeordnet ist oder nicht als mit diesem unvereinbar anzusehen ist, so hat nach Art. 30 Abs. 2  **VRK** der andere Vertrag Vorrang.

Da das UBS-Amtshilfeabkommen gegenüber dem DBA-USA 1996 nicht nur eine *lex posterior*, sondern ebenfalls eine *lex specialis*, die dem *legi generali* vorgeht, darstellt, braucht an dieser Stelle nicht entschieden zu werden, ob einem dieser



Grundsätze Vorrang zukommt.<sup>36)</sup>

Ob das UBS-Amtshilfeabkommen gegenüber dem DBA-USA 1996 und dem Protokoll im Sinne von Art. 30 Abs. 2<sup>36)</sup> VRK untergeordnet ist mit der Folge, dass DBA und Protokoll Vorrang haben, oder zwischen den verschiedenen Abkommen Gleichrangigkeit besteht, was die Anwendbarkeit der Grundsätze der *lex posterior* und der *lex specialis* bedeuten würde, muss auf dem Auslegungsweg ermittelt werden.

Das UBS-Amtshilfeabkommen enthält keine explizite Bestimmung, die sich zu seinem Verhältnis zum DBA-USA 1996 äussert. Allein aus der Erklärung der Vertragsstaaten in der Präambel, dass sie ihre Rechtsordnungen gegenseitig anerkennen wollen und das UBS-Amtshilfeabkommen auf Art. 25<sup>36)</sup> und 26<sup>36)</sup> DBA-USA 1996 abstützen, kann nicht auf eine Unterordnung des UBS-Amtshilfeabkommens geschlossen werden, da die Verständigungsvereinbarung aus völkerrechtlicher Sicht anerkannterweise auch abkommensergänzende bzw. abkommensändernde Funktionen übernehmen kann, um einen bestehenden Konflikt einer zwischenstaatlichen Streitbeilegung zuführen zu können.

In Bezug auf die abkommensändernden Funktionen handelt es sich um einen eigenständigen völkerrechtlichen Vertrag, der neben dem bestehenden DBA-USA 1996 Bestand hat und der Regelung eines konkreten Verfahrens dient. Entsprechend kommt hier die *lex posterior*-Regel nach Art. 30 Abs. 3<sup>36)</sup> VRK zur Anwendung. Daher genießt das UBS-Amtshilfeabkommen im konkreten UBS-Amtshilfeverfahren gegenüber dem DBA-USA 1996 grundsätzlich Vorrang. Das UBS-Amtshilfeabkommen ist entsprechend völkerrechtlich massgeblich und bildet in Verbindung mit dem DBA-USA 1996 die Grundlage für das Amtshilfeverfahren im Fall UBS, soweit das DBA-USA 1996 mit dem UBS-Amtshilfeabkommen kompatibel ist. Das DBA-USA 1996 sowie das Protokoll dazu oder andere Verständigungsvereinbarungen müssen *in casu* im Lichte des UBS-Amtshilfeabkommens interpretiert und angewendet werden und kommen im UBS-Amtshilfeverfahren nur zur Anwendung, soweit das UBS-Amtshilfeabkommen keine anders lautenden Bestimmungen enthält.

Eine Unterordnung des UBS-Amtshilfeabkommens kann auch nicht mit dem Argument hergeleitet werden, dass ausserhalb des ursprünglich von den Vertrags

Thomas Cottier und René Matteotti

parteien vereinbarten Anwendungsbereichs von Art 26<sup>36)</sup> DBA-USA 1996 ein Informationsaustausch per se nicht möglich sei. So stellt sich die Literatur aufgrund


des Wortlauts und des Zwecks der Amtshilfeklauseln mit guten Gründen auf den Standpunkt, dass auch ein Informationsaustausch ausserhalb von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA zulässig sein sollte, wenn eine hinreichende gesetzliche Grundlage hierfür besteht.<sup>37)</sup> Entsprechend können ausländische Steuerbehörden in der Schweiz Informationen sowohl auf dem Weg der Amtshilfe als auch auf demjenigen der Rechtshilfe beschaffen, soweit die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>38)</sup> Das Gleiche muss auch gelten, wenn zusätzliche staatsvertragliche Grundlagen bestehen. Mit dem gestützt auf Art. 25<sup>1)</sup> und 26<sup>1)</sup> **DBA-USA** 1996 abgeschlossenen UBS-Amtshilfeabkommen wird nun den Vereinigten Staaten und der Schweiz ein weiteres völkerrechtliches Instrument in die Hände gegeben, um bezogen auf die Bewältigung des UBS-Falles Informationen austauschen zu können.


Dieses Ergebnis ist konform mit den Auslegungsprinzipien der VRK. Gemäss Art. 31 Abs. 1<sup>1)</sup> **VRK** ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Nach Art. 31 Abs. 3<sup>1)</sup> Bst. a **VRK** ist ausser dem Zusammenhang in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen zu berücksichtigen. Dabei kann einem Ausdruck nach Art. 31 Abs. 4<sup>1)</sup> **VRK** auch eine besondere Bedeutung beigelegt werden, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben.


Soweit das UBS-Amtshilfeabkommen die in Art. 26 Abs. 1<sup>1)</sup> **DBA-USA** 1996 enthaltene offene Formulierung «Betrugsdelikte und dergleichen» für die Zwecke des UBS-Amtshilfeverfahrens anhand verschiedener Kriterien konkretisiert, weist es den Charakter einer «späteren Übereinkunft über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen» auf und stellt damit eine authentische Interpretation der Vertragsparteien in Bezug auf den konkreten UBS-Fall dar. Eine spätere Übereinkunft zur Auslegung oder Anwendung ist nach OECD-Kommentar<sup>39)</sup> zulässig. Sie kann von den Vertragsstaaten insbesondere dann angestrebt werden, wenn die Parteien eine bestimmte Vertragsklausel ursprünglich bewusst offen formuliert haben - wie dies bei der Formulierung «Betrugsdelikte und dergleichen» der Fall ist -, um ein Scheitern der DBA-Verhandlungen zu verhindern, und zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund neuer Umstände ein Bedürfnis nach einer beidseitig getragenen Auslegung einer ursprünglich unklaren oder offenen Klausel erwächst.

Basierend auf dem Gedanken, dass die Vertragsparteien alleine Herr über einen abgeschlossenen Vertrag sind, kann eine spätere Übereinkunft über eine authentische Interpretation sogar über die gewöhnliche Bedeutung nach Art. 31 Abs. 1<sup>1)</sup> **VRK** hinausgehen und einer im Abkommen verwendeten Formulierung eine vom bisherigen Verständnis abweichende, besondere Bedeutung im Sinne

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

von Art. 31 Abs. 4  **VRK** beimessen. Diese ist vom Rechtsanwender zum Durchbruch zu verhelfen, da sie den Erwartungen der Vertragsparteien entspricht.<sup>40)</sup>

Die Formulierung «Betrugsdelikte und dergleichen» stellt ohne Zweifel eine unvollständige bzw. offene Tatbestandsumschreibung dar, welche einer Konkretisierung im Rahmen einer Verständigungsvereinbarung zugänglich ist. Offenbar haben sich die Vertragsparteien im Rahmen der Verhandlungen zum Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens schwer getan, sich über die Voraussetzungen der erweiterten Amtshilfe zu einigen. Die Amerikaner strebten einen umfassenden Informationsaustausch für die Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts an, während die Schweiz das Bankgeheimnis so wenig wie möglich durchbrechen wollte. Der Zusatz «und dergleichen» war eine Notlösung, zu der die Vertragsstaaten gegriffen haben, um den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht zu gefährden. Mit der Ausdehnung der Amtshilfe auf schwere, fortgesetzte Steuerdelikte, worunter auch die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge fällt, haben sich die schweizerischen und amerikanischen Exekutivbehörden für die Bewältigung der causa UBS einer Erwägung des Bundesverwaltungsgerichts im ersten UBS-Amtshilfeverfahren<sup>41)</sup> bedient. Ob das Gericht eine solche Erweiterung in einem konkreten Fall tatsächlich hätte vornehmen dürfen, kann aufgrund der langjährigen restriktiven Praxis<sup>42)</sup>, welche bei der Auslegung einer DBA-Norm ebenfalls zu berücksichtigen ist (vgl. Art. 31 Abs. 3  Bst. b **VRK**), durchaus in Frage gestellt werden<sup>43)</sup>. Die für das UBS-Amtshilfeverfahren definierten Kriterien für die Prüfung der amtshilfefähigen Steuerdelikte bewegen sich jedoch innerhalb des möglichen Textsinnes von «Betrugsdelikten und dergleichen»<sup>44)</sup>, weswegen völkerrechtlich keine Kompetenzüberschreitung der Exekutivbehörden angenommen werden kann, auch wenn für die Bewältigung des UBS-Falles die bisherige restriktive Praxis teilweise gelockert wird<sup>45)</sup>.

Auch der Umstand, dass die Vertragsstaaten aufgrund des Eingeständnisses der UBS das Bestehen eines Anfangsverdachts anerkannt haben, macht das UBS-Amtshilfeabkommen nicht zu einer unzulässigen Verständigungsvereinbarung. Es geht hier nämlich um eine Sachverhaltswürdigung, welche unbestrittenermassen Gegenstand einer Übereinkunft nach Art. 25  **DBA-USA** 1996 sein kann. Dies gilt vorliegend umso mehr, als das DBA-USA 1996 nicht explizit die Namensnennung im Amtshilfeverfahren voraussetzt. Nachdem das Bundesverwaltungsgericht in seinem Beschluss vom 9. März 2009<sup>46)</sup> bei Vorliegen eines konkreten Verdachts auf


ein amtshilfefähiges Steuerdelikt auch die Zulässigkeit eines Amtshilfegesuchs ohne Namensnennung bejaht hat, kann kaum noch argumentiert werden, die Exekutive habe ihre Kompetenz offensichtlich überschritten. Etwas anderes würde

363

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010


Thomas Cottier und René Matteotti

gelten, wenn mit dem UBS-Amtshilfeabkommen Rasterfahndungen im eigentlichen Sinne zugelassen würden. Solche liegen aber nicht vor, da aufgrund der Sachverhaltsermittlungen in den Vereinigten Staaten hinreichende konkrete Verdachtsgründe vorliegen, dass US-Personen mit den von der UBS angebotenen Finanzdienstleistungen jahrelang schwere Steuerdelikte begangen haben.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass dem UBS-Amtshilfeabkommen aus völkerrechtlicher Sicht sowohl als *lex posterior* als auch als *lex specialis* gegenüber dem DBA-USA 1996 und dem dazugehörigen Protokoll Vorrang einzuräumen ist. Letztere finden im Rahmen des UBS-Amtshilfeverfahrens nur insofern Anwendung, als sie mit dem UBS-Amtshilfeabkommen vereinbar sind. Soweit das UBS-Amtshilfeabkommen eine authentische Interpretation von Art. 26  **DBA-USA** 1996 enthält, ist es zu berücksichtigen und zwar unabhängig davon, ob es die bisherige Auslegung nur bekräftigt oder modifiziert.

#### D. Rückwirkung des UBS-Amtshilfeabkommens

Das UBS-Amtshilfeabkommen hat das Potential, die Rechtsstellung der betroffenen UBS-Kunden mit Wohnsitz in den Vereinigten Staaten oder mit amerikanischer Staatszugehörigkeit rückwirkend zu verschlechtern, sei es, dass die verfahrensrechtlichen Anforderungen an das Amtshilfeverfahren gesenkt werden, sei es, dass der sachliche Anwendungsbereich erweitert wird. Zu prüfen ist, ob die Rückanknüpfung des UBS-Amtshilfeabkommens an vergangene Steuerperioden mit den völkerrechtlichen Bestimmungen zur Rückwirkung von Verträgen konform ist.

Gemäss Art. 28  **VRK** binden völkerrechtliche Vertragsbestimmungen eine Vertragspartei nicht in Bezug auf Handlungen oder Tatsachen, die vor Inkrafttreten des Vertrages eingetreten sind. Dieses Prinzip, das als allgemeiner Rechtsgrundsatz und damit auch im Völkergewohnheitsrecht anerkannt ist,<sup>47)</sup> wird durchbrochen, wenn eine abweichende Absicht aus dem Vertrag hervorgeht oder sich aus den Umständen ergeben muss. Das ist namentlich dann der Fall, wenn sich der Vertragsgegenstand eigens auf vorbestehende Sachverhalte und Tatbestände bezieht.<sup>48)</sup>

Aufgrund des Wortlautes von Art. 28  **VRK** lässt sich nicht mit Sicherheit feststellen, ob im Falle des UBS-Amtshilfeabkommens überhaupt eine


völkerrechtlich relevante Rückwirkung vorliegt. Es kann einerseits die Ansicht vertreten werden, dass das UBS-Amtshilfeabkommen eine Rückwirkung enthält, da es für ein aktuelles Amtshilfeverfahren eine neue Rechtsgrundlage schafft, obwohl Amtshilfe nur für Sachverhalte geleistet wird, die sich im Zeitraum zwischen 2001 und 2008 ereignet haben. Andererseits lässt sich argumentieren, dass keine echte Rückwirkung vorliegt, da das Abkommen nicht auf bereits hängige Amtshilfeverfahren Anwendung findet und Bürger und Bürgerinnen jederzeit mit Änderungen der Rechtslage rechnen müssen, die auch vorbestehende Sachverhalte betreffen können.


Im Zusammenhang mit dem zeitlichen Anwendungsbereich von Art. 26 OECD-MA stellt sich der OECD-Kommentar auf den Standpunkt, dass das Doppelbesteuer

364

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

erungsrecht selbst ohne explizite Rückwirkungsklausel nicht daran hindert, eine Amtshilfeklausel auf den Austausch von Informationen anzuwenden, die vor Inkrafttreten des Abkommens vorhanden waren, sofern die Amtshilfe bezüglich dieser Informationen im Rahmen des Abkommens geleistet wird und die Bestimmungen des Artikels anwendbar geworden sind.<sup>49)</sup> Die Rückanknüpfung der Amtshilfe auf vergangene Steuerperioden stellt nach dem OECD-Kommentar somit keine unzulässige Rückwirkung dar. Dieser Standpunkt wurde in mehreren Fällen, die das DBA-USA 1996 betrafen<sup>50)</sup>, auch vom Bundesgericht vertreten. Ob die weitgehende Auffassung der OECD und des Bundesgerichts sich mit Art. 28  **VRK** in Einklang bringen lässt, kann im Folgenden offen bleiben, da eine Rückwirkung des UBS-Amtshilfeabkommens dem Willen der Vertragsparteien entspricht.

Aus dem Abkommen geht deutlich hervor, dass die Parteien sich nicht auf künftige Sachverhalte beziehen, sondern ein Amtshilfeverfahren für abgeschlossene Sachverhalte basierend auf den Bestimmungen des UBS-Amtshilfeabkommens durchführen wollen. Das Abkommen wurde eigens für die Regelung bereits abgeschlossener Sachverhalte geschaffen. Selbst wenn man von einer Rückwirkung ausgeht, ist diese damit klar durch die Parteien gewollt und ergibt sich aus dem Zweck des Abkommens. Entsprechend ist das Kriterium nach Art. 28  **VRK** erfüllt, wonach sich die Absicht der Parteien, das Rückwirkungsverbot durchbrechen zu wollen, aus dem Abkommen ergeben oder anderweitig festgestellt werden muss. Es liegt somit völkerrechtlich keine unzulässige Rückwirkung vor.

Eine Besonderheit des Abkommens besteht darin, dass die Publikation des Annexes gemäss Art. 6 des UBS-Amtshilfeabkommens erst nachträglich, am 17. November

2009, erfolgte. Damit soll im Ergebnis ein Anreiz für das Voluntary Compliance Programm des IRS geschaffen werden. Die Frage stellt sich, ob damit letztlich eine unzulässige Rückwirkung verbunden ist. Es liesse sich argumentieren, dass die Kriterien des Annexes während 90 Tagen allein den Behörden, nicht aber den Betroffenen bekannt sind und damit deren Verteidigungsrechte einschränken. Die Behörden sind in der Lage, Verfügungen entsprechend vorzubereiten, ohne dass Private in dieser Zeit entsprechende Abklärungen mit gleich langen Spiessen anstellen können. Wesentlich ist indessen, dass diese Wirkung vertraglich vereinbart ist und so nicht als Rückwirkung gegen Art. 28<sup>4</sup> VRK verstösst. Sodann sind die Kriterien im Zeitpunkt der Eröffnung der Verfügungen publik und können während der Laufzeit der Beschwerdefrist von 30 Tagen vollumfänglich genutzt werden. Gestützt auf Art. 6 des UBS-Amtshilfeabkommens informierte die ESTV die Betroffenen ausserdem bereits vor Ablauf der 90 Tage über den Inhalt des Annexes, sodass bereits vor der Veröffentlichung im Amtsblatt mit der Akteneinsicht begonnen werden konnte. Das UBS-Amtshilfeabkommen führt somit aus völkerrechtlicher Sicht nicht zu einer nachträglichen und im Rechtsmittelverfahren nicht heilbaren Rechtslage.

365

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

### *III. Innerstaatliche Anwendbarkeit des UBS-Amtshilfeabkommens*

---

#### A. Vorbemerkung


Im nachfolgenden Abschnitt werden die Voraussetzungen für die innerstaatliche Anwendbarkeit des UBS-Amtshilfeabkommens untersucht. Dabei wird auf die Massgeblichkeit des Völkerrechts eingegangen und in der Folge analysiert, inwieweit die im UBS-Amtshilfeabkommen enthaltenen Bestimmungen unmittelbar anwendbar sind. Schliesslich werden die geltenden Verfahrensgrundlagen und ihr Verhältnis zum Abkommen ermittelt.

#### B. Vorrang und Massgeblichkeit des Völkerrechts

Die Schweiz folgt in gefestigter Verfassungspraxis dem Grundsatz des Vorranges des Völkerrechts gegenüber dem Landesrecht, einschliesslich des Bundesverfassungsrechts.<sup>51)</sup> Sie folgt der monistischen Tradition. Völkerrechtliche Verträge werden damit ohne Transformation zu Landesrecht. Sie sind für Behörden und Gerichte verbindlich und stehen der unmittelbaren Anwendbarkeit offen. Art. 5 Abs. 4<sup>4</sup> und Art. 190<sup>4</sup> BV<sup>52)</sup> sind auch im vorliegenden Fall einschlägig. Danach beachten Bund und Kantone das Völkerrecht. Bundesgesetze und Völkerrecht sind



für das Bundesgericht und die rechtsanwendenden Behörden massgebend.



Im vorliegenden Zusammenhang stellt sich die Frage, wie der in Art. 190  **BV** verwendete Begriff «Völkerrecht» zu verstehen ist. Nach herrschender Lehre und Judikatur fallen darunter sämtliche völkerrechtlichen Verträge, welche die Schweiz abgeschlossen hat - und zwar unabhängig ihrer Normstufe, d.h. unabhängig davon, ob diese Verträge von der Bundesversammlung oder gegebenenfalls durch das Volk genehmigt wurden.<sup>53)</sup>

Unter diese Definition von Völkerrecht fallen zudem auch Verträge, die völkerrechtlich gültig, jedoch in Verletzung der innerstaatlichen verfassungsrechtlichen und gesetzlichen Kompetenzregeln durch den Bundesrat abgeschlossen wurden.<sup>54)</sup> Das Bundesgericht bestätigt dies ausdrücklich in seinem Leitentscheid vom 27. Oktober 1994.<sup>55)</sup> Umstritten war im besagten Entscheid die Frage, ob das Abkommen über die Niederlassung von schweizerischen und österreichischen Staatsangehörigen, das der Bundesrat und die österreichische Bundesregierung abgeschlossen hatten und das nach der damals gültigen Fassung österreichischen Staatsbürgern nach einem ununterbrochenen, ordnungsgemässen Aufenthalt von zehn Jahren in der Schweiz Anspruch auf Erteilung einer Niederlassungsbewilligung einräumte, völkerrechtlich gültig und vom Richter anzuwenden ist. Das Bundesgericht stellte fest, dass für den Abschluss des Abkommens weder im Staatsvertrag, auf den sich dieses Recht stützte, noch im Landesrecht eine Bestimmung bestehe,





366


ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

die dem Bundesrat die Kompetenz gebe, Ansprüche auf Erteilung einer Niederlassungsbewilligung einzuräumen. Gleichwohl erachtete es den Vertrag als verbindlich und als für den Richter massgebend. Es stützte sich dabei auf Art. 46  **VRK**, wonach sich ein Staat nicht darauf berufen kann, dass eine Zustimmung, durch einen Vertrag gebunden zu sein, unter Verletzung einer Bestimmung seines innerstaatlichen Rechts über die Zuständigkeit zum Abschluss von Verträgen ausgedrückt wurde und daher ungültig sei, sofern nicht die Verletzung offenkundig war und eine innerstaatliche Rechtsvorschrift von grundlegender Bedeutung betraf. Sei die Schweiz aber aufgrund von Art. 46  **VRK** an einen kompetenzwidrig abgeschlossenen Vertrag gebunden, bedeute dies gleichzeitig, dass die völkerrechtliche Regel, solange sie für die Schweiz in Kraft ist, von allen Staatsorganen einzuhalten und anzuwenden sei. Auch der Richter könne daher einem Staatsvertrag, der völkerrechtlich verbindlich ist, die Anwendung nicht versagen

unter Berufung darauf, dass die innerstaatliche Kompetenzordnung beim Vertragsabschluss nicht eingehalten worden sei.

Damit fällt das gesamte Völkerrecht, welches für die Schweiz nach dem Grundsatz von Treu und Glauben Verbindlichkeit entfaltet, unter das Massgeblichkeitsgebot von Art. 190  **BV**.<sup>56)</sup> Das gilt auch für das UBS-Amtshilfeabkommen, selbst wenn dieses nach einer hier nicht vertretenen Auffassung nicht allein gestützt auf Art. 25  **DBA-USA** 1996 hätte abgeschlossen werden können und vom Parlament gemäss Art. 7 Abs. 2  lit. a **RVOG** hätte genehmigt werden müssen. Eine teleologische Reduktion von Art. 190  **BV** kann nicht auf Präjudizien abgestützt werden. Sie lässt sich auch nicht mit dem Demokratieprinzip herbeibegründen, da der Verfassungsgeber unter ausdrücklichem Verweis auf die erwähnte Judikatur auch die vom Bundesrat abgeschlossenen Staatsverträge als für die Judikative massgebend bezeichnen wollte.<sup>57)</sup> Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Bundesversammlung die in Ausführung von Art. 1 UBS-Amtshilfeabkommen notwendige Erhöhung der Richterstellen am Bundesverwaltungsgericht zur Bewältigung des erwarteten Mehraufwandes genehmigt hat. Die entsprechende Parlamentsverordnung trat am 1. November 2009 in Kraft.<sup>58)</sup> Daraus lässt sich schliessen, dass auch die Bundesversammlung von der Verbindlichkeit des Abkommens ausgeht. In guten Treuen kann somit *ex post* die Vertragsschlusskompetenz der Exekutive nicht erneut in Frage gestellt werden.

Das UBS-Amtshilfeabkommen stellt aufgrund dieser Überlegungen - selbst wenn es kompetenzwidrig abgeschlossen worden wäre - Völkerrecht im Sinne von Art. 190  **BV** dar.

### C. Direkte Anwendbarkeit des UBS-Amtshilfeabkommens

Die Frage, inwieweit die Bestimmungen des UBS-Amtshilfeabkommens unmittelbar anwendbar sind, ist losgelöst von der Frage der völkerrechtlichen Gültigkeit und der innerstaatlichen Massgeblichkeit zu prüfen. Völkerrechtliche Normen können im Rahmen ihrer Verbindlichkeit unmittelbar anwendbar sein oder

Thomas Cottier und René Matteotti

aber als programmatische Normen die Durchführung und Umsetzung im Landesrecht erfordern. Die Frage kann völkerrechtlich entschieden werden, ist aber in aller Regel eine Frage des Verfassungsrechts und muss in autonomer Auslegung durch Behörden und Richter beantwortet werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine völkerrechtliche Bestimmung dann unmittelbar anwendbar, wenn sie inhaltlich hinreichend bestimmt

und klar ist, um im Einzelfall Grundlage eines Entscheides bilden zu können. Diese erforderliche Bestimmtheit fehlt Normen, die eine Materie nur in Umrissen regeln, dem Vertragsstaat einen beträchtlichen Ermessens- oder Entscheidungsspielraum belassen oder blosser Leitgedanken enthalten, die sich an den Gesetzgeber und nicht an die rechtsanwendenden Behörden richten.<sup>59)</sup>

Dementsprechend müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Bestimmung in einem völkerrechtlichen Vertrag als direkt anwendbar gilt:

die Bestimmung muss Rechte und Pflichten Privater begründen,

die Bestimmung muss sodann inhaltlich bestimmt und klar sein. Sie muss mit anderen Worten einen klar definierten Sachverhalt betreffen und dessen Rechtsfolgen umschreiben.

Schliesslich muss sich die Bestimmung an die rechtsanwendenden Behörden richten.<sup>60)</sup>

In einigen Entscheidungen hat das Bundesgericht ferner auch den Gesamtcharakter und die Zielsetzung des ganzen völkerrechtlichen Vertrags berücksichtigt.<sup>61)</sup>



Die neuere Lehre stellt dabei den Gedanken der Justiziabilität in den Vordergrund. Unabhängig von der Formulierung, Dichte und Klarheit einer Norm stellt sie darauf ab, ob die Norm in den Aufgabenbereich einer rechtsanwendenden Behörde oder eines Gerichts passt, ob sie mit anderen Worten im Lichte der Gewaltenteilung zu deren Kompetenzbereich gehört, und die Behörde für die Anwendung der Norm geeignet ist.<sup>62)</sup> So sind auch offen und unbestimmt formulierte Grundrechtsbestimmungen in diesem Sinne in hohem Masse justizabel. Ihre Konkretisierung gehört gerade zu den Kernaufgaben der Gerichte; sie sind daher als Rechte unmittelbar anwendbar.

Die Frage stellt sich, ob das vorliegende Abkommen sowohl nach bundesgerichtlicher Praxis als auch nach den Auffassungen der jüngeren Lehre unmittelbar anwendbar ist. Die Frage ist für das Abkommen und den Annex gesondert zu prüfen.

Die Bestimmungen des Abkommens richten sich primär an die jeweiligen Verwaltungsbehörden der Schweiz und der USA. Das Abkommen legt Fristen fest für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens respektive den sukzessiven Rückzug des «John-Doe-Summons-Verfahrens»; es auferlegt der FINMA und dem Bundesamt für Justiz Pflichten zur Aufsicht der UBS und regelt das Verfahren der Vertragsparteien beim Auftreten von Differenzen bei der Umsetzung des

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

Abkommens. Die darin enthaltenen Verpflichtungen wirken sich indessen auch auf die Rechtspositionen Privater aus. Sie betreffen die UBS unmittelbar und deren Kunden mittelbar. Werden die Normen des Vertrages von den Behörden nicht eingehalten, drohen erhebliche Rechtsnachteile. So wenig wie heute nicht mehr zwischen Rechts- und Verwaltungsverordnungen mit reinen Innenwirkungen unterschieden wird,<sup>63)</sup> so wenig kann aufgrund ihrer indirekten Reflexwirkungen von rein internen Bestimmungen gesprochen werden. Die Bestimmungen des Abkommens sind daher einer unmittelbaren Anwendung nicht grundsätzlich verschlossen; ob eine unmittelbare Anwendung greifen kann, wird im Einzelfall aufgrund der Betroffenheit der Rechtsunterworfenen in ihren Rechtspositionen im Streitfall entschieden werden müssen. Anders ist dies allein für allfällige Ansprüche Dritter. Art. 7 des UBS-Amtshilfeabkommens legt fest, dass es keine anderen Ansprüche Dritter enthält als jene in Bezug auf die UBS. Dritte können daher auch keine unmittelbare Wirkung des Abkommens beanspruchen.

Die Kriterien im Annex sollen nach dem Willen der Parteien (vgl. Art. 1 Abs. 1 UBS-Amtshilfeabkommen) die Rechtsgrundlage für das durchzuführende Amtshilfeverfahren nach Art. 26  **DBA-USA** 1996 bilden. Gestützt auf diese Kriterien ergehen die Schlussverfügungen der ESTV nach Art. 20j  **VO-DBA-USA**. Sie betreffen die Rechtspositionen von natürlichen und juristischen Personen. Wenn diese unter die Kriterien fallen und das vorausgesetzte Fehlverhalten aufweisen, werden sie vom Amtshilfeverfahren erfasst und müssen damit rechnen, dass ihre Informationen den amerikanischen Steuerbehörden ausgehändigt werden.

Die Bestimmungen im Annex des UBS-Amtshilfeabkommens enthalten einerseits Kriterien, nach denen sich bestimmen lässt, ob das Identifikationskriterium erfüllt ist oder nicht (vgl. Ziffer 1 Annex UBS-Amtshilfeabkommen), andererseits führen sie Voraussetzungen auf, die erfüllt sein müssen, damit ein Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» vorliegt (vgl. Ziffer 2 Annex UBS-Amtshilfeabkommen).

Die Kriterien im Annex sind eng umschrieben und überlassen der rechtsanwendenden Behörde kaum einen Ermessensspielraum. Die beschriebenen Tatbestände setzen einen qualifizierten Verdacht voraus, der sich durch bestimmte, im Annex detailliert beschriebene Verhaltensweisen ergibt. Diese bestehen unter anderem aus dem bewussten Zurückhalten von Informationen unter Verwendung von sogenannten «Lügendegebäuden» oder aus der Eingabe von unkorrekten oder gefälschten Dokumenten während längerer Zeit. Ferner müssen gewisse Schwellenwerte erreicht werden. Der Detaillierungsgrad der Normen ist hoch. Diese sind klar formuliert und können damit die Grundlage für die individuell-konkrete Anwendung im Einzelfall bilden.


Fraglich ist die unmittelbare Anwendbarkeit von Abkommen und Annex allein, wenn davon ausgegangen würde, dass das Abkommen entgegen den innerstaatlichen Kompetenzregelungen abgeschlossen worden wäre. Die neuere Lehre vertritt entgegen der bundesgerichtlichen Praxis die Auffassung, dass in solchen Fällen die unmittelbare Anwendbarkeit ausgesetzt werden sollte und die Umset

369

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010


Thomas Cottier und René Matteotti

zung durch den zuständigen Gesetzgeber Platz greifen müsste. Das muss vor allem da gelten, wo Eingriffe in wesentliche Grundrechtspositionen, wie das Eigentum und die persönliche Freiheit, anstehen.<sup>64)</sup>


Diese Voraussetzungen einer erforderlichen Umsetzung sind indessen vorliegend nicht gegeben. Das Abkommen wurde wie oben dargelegt gestützt auf die einschlägigen Bestimmungen des DBA-USA 1996 abgeschlossen, die der Exekutive entsprechende Vertragsschlusskompetenzen einräumen. Das Abkommen wurde sodann vom Parlament konkludent durch entsprechende flankierende Massnahmen indirekt gutgeheissen. Eine Verletzung innerstaatlicher Kompetenzbestimmungen liegt daher nicht vor und kann in guten Treuen nicht behauptet werden. Da das Abkommen vom 17. November 2009 in der Amtlichen Sammlung gemäss Art. 3 Abs. 1  lit. b **PublG**<sup>65)</sup> publiziert worden ist, entfaltet es auch für die von ihm erfassten Steuerpflichtigen Rechtswirkungen.

Zusammenfassend sind die Bestimmungen des Annexes, aber unter Umständen auch die Bestimmungen des UBS-Amtshilfeabkommens, unmittelbar anwendbar. Sie eignen sich als Grundlage für konkrete Entscheidungen sowohl nach Massgabe der Kriterien der bundesgerichtlichen Praxis als auch nach den Kriterien der Justiziabilität der neueren Lehre. Die Anwendung des Abkommens kann ohne Umsetzung durch weitere Rechtsnormen von den zuständigen Behörden und Gerichten gehandhabt werden. Diese sind für die Umsetzung des Abkommens weit besser geeignet als der Gesetzgeber.

#### D. Verfahrensrechtliche Grundlagen

Das Verfahren, das für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens gemäss UBS-Amtshilfeabkommen zur Anwendung kommt, stützt sich einerseits auf Art. 26  **DBA-USA** 1996, andererseits auf den Abschnitt 4a der VO-DBA-USA. Damit werden diese Bestimmungen zum Bestandteil des Abkommens und müssen im vorliegenden Verfahren von der Schweiz eingehalten und von den USA anerkannt werden.

Während in Art. 26  **DBA-USA** 1996 die allgemeinen Voraussetzungen zur


Durchführung eines Informationsaustausches im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens enthalten sind, konkretisiert die Verordnung das Verfahren beim Informationsaustausch. Im einschlägigen Abschnitt 4a der Verordnung wird einerseits das Verfahren zwischen den involvierten Behörden detaillierter umschrieben, andererseits die Rechte der betroffenen Personen aufgeführt und die Durchführung von allfällig notwendigen Zwangsmassnahmen geregelt. Dieser Abschnitt befasst sich ferner mit dem Rechtsschutz. Betroffene Personen, gegen die eine Schlussverfügung der ESTV i.S.v. Art. 20j  VO-DBA-USA ergeht, welche die Weitergabe der Informationen an die amerikanischen Behörden ermöglicht, können Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht führen. Der Rechtsschutz ist entsprechend gewährleistet.

Die Verordnung zum DBA-USA 1996 ist gestützt auf den Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Ver

370


ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

meidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951<sup>66)</sup> und in Ausführung von Art. 25 Abs. 5  DBA-USA 1996 am 15. Juni 1998 von Bundesrat erlassen worden.

Der Bundesbeschluss von 1951 wurde gestützt auf Art. 8 aBV sowie Art. 85 Ziffern 2 und 5 aBV erlassen und von der Bundesversammlung genehmigt. Ferner unterlag der Bundesbeschluss dem fakultativen Referendum.<sup>67)</sup> Das Referendum blieb ungenutzt.

Einzelne Autoren in der Literatur äusserten die Auffassung, dass die Verfahrensbestimmungen nach der VO-DBA-USA die Grundrechte beeinträchtigen würden und der erwähnte Bundesbeschluss in Verbindung mit der Verordnung als gesetzliche Grundlage nicht ausreichend sei.<sup>68)</sup> Das Bundesverwaltungsgericht lehnte diese Argumentation ab. Es konnte keine Beeinträchtigung von Grundrechten feststellen, zumal die Bestimmungen der Verordnung die Verfahrensgarantien beachten und den Rechtsschutz für die Betroffenen ermöglichen. Dementsprechend erachtet es den Bundesbeschluss von 1951 in Verbindung mit der VO-DBA-USA als genügende gesetzliche Grundlage für die Durchführung des Verfahrens im Rahmen des Informationsaustausches.<sup>69)</sup>

Im Entscheid vom 6. Februar 2002 anerkennt auch das Bundesgericht die Bestimmung von Art. 20k  VO-DBA-USA, die das Rechtsmittelverfahren beim Informationsaustausch regelt, aufgrund der Delegationsnorm in Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesbeschlusses von 1951 ausdrücklich als genügende gesetzliche



Grundlage.<sup>70)</sup> In diversen weiteren Urteilen nimmt das Bundesgericht nicht mehr explizit Stellung zu dieser Frage, sondern geht stillschweigend davon aus, dass das Legalitätsprinzip eingehalten ist.<sup>71)</sup>

Nach dem Bundesverwaltungsgericht ist die in der Lehre geäusserte Kritik, wonach die umfassende Kompetenzdelegation im Bundesbeschluss unzulässig sei und die Verfahrensbestimmungen folglich auf einer ungenügenden Normstufe erlassen worden seien, nicht gerechtfertigt. Vielmehr habe der Gesetzgeber bewusst eine Kompetenzdelegation an den Bundesrat vorgenommen, um den Bundesbeschluss nicht mit Einzelschriften technischer und verfahrensrechtlicher Natur zu belasten, zumal beim Erlass der Vorschriften die praktischen Bedürfnisse zu berücksichtigen seien und bei unvorhersehbaren Wandlungen der Verhältnisse wie bei Änderungen der Steuergesetzgebungen diese Normen stets rasch revidiert werden müssten.<sup>72)</sup>

Diese Erwägung des Bundesverwaltungsgerichts stimmt mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechungspraxis überein, wonach an das Legalitätsprinzip

371

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

dann nicht allzu hohe Anforderungen zu stellen sind, wenn sich die Materie durch eine hochgradige Technizität auszeichnet oder die zu regelnden Verhältnisse stetiger Veränderungen unterliegen, was gegebenenfalls eine häufige Anpassung der Rechtslage nach sich ziehen würde.<sup>73)</sup> Wie detailliert der Inhalt der Delegationsnorm umschrieben werden muss, ist nach dem höchsten Gericht von diversen Faktoren abhängig und eine Wertungsfrage, die vorderhand dem Parlament und dem Volk als gesetzgebendes Organ obliegt.<sup>74)</sup>

Zusammenfassend sei angemerkt, dass die Gerichte bis anhin die Rechtsgrundlage des Amtshilfeverfahrens stets als genügend beurteilt haben. Der in der Lehre vertretenen Auffassung, dass die Verordnung keine genügende gesetzliche Grundlage für die Durchführung von Zwangsmassnahmen bildet, kann nicht beigeplichtet werden. In Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesbeschlusses von 1951 wird der Bundesrat als zuständig erklärt, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgende Verfahren zu regeln. Zum «Verfahren» gehört insbesondere die Vollstreckung mittels Zwangsmittel. Dies umso mehr als ohne Vollstreckungsmassnahmen die Wirksamkeit eines Verfahrens gar nicht gewährleistet werden könnte. In dem Sinne sieht auch das VwVG,<sup>75)</sup> welches die Verwaltungsverfahren regelt, Vollstreckungsmittel vor. Sowohl nach der grammatikalischen als auch nach der systematischen Auslegung fällt die Anordnung von Zwangsmassnahmen damit in den Bereich, welcher durch Art. 2 Abs. 1 lit. d des

Bundesbeschlusses von 1951 an den Bundesrat delegiert worden ist. An diesem Ergebnis ändert sich auch nichts, wenn der Bundesbeschluss von 1951 gemäss Materialien in erster Linie den Austausch bereits vorhandener Informationen im Rahmen der kleinen Amtshilfe anvisierte. Da dem historischen Auslegungselement nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes bloss eine untergeordnete Bedeutung zukommt,<sup>76)</sup> vermag es die grammatikalische und die

372

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

systematische Auslegung nicht in Frage zu stellen. Dies gilt umso mehr, als diese zu einem Ergebnis führen, das mit den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz zum Informationsaustausch am besten in Einklang gebracht werden kann. Trotz der geäusserten Kritik in der Lehre ist daher keine Änderung der bisherigen Rechtsprechungspraxis zu erwarten.

Schliesslich ist festzuhalten, dass die vorliegenden Verfahrensbestimmungen gemäss Abschnitt 4a der VO-DBA-USA und die damit verbundene Rechtsprechung in das UBS-Amtshilfeabkommen durch Verweisung<sup>77)</sup> integriert und damit völkerrechtlich abgestützt worden sind. Sie müssen daher eingehalten werden. Selbst wenn Zweifel an der gesetzlichen Grundlage für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens bestehen sollten, werden diese für den hier konkreten Streitfall ausgeräumt.

#### *IV. Die Auslegung des UBS-Amtshilfeabkommens*

---

##### *A. Völkerrechtliche Auslegungsregeln*

Die Auslegung eines Staatsvertrages setzt stets eine konkrete Problemlage voraus, die es zu beurteilen gilt. Da derzeit noch keine konkreten Streitfälle bekannt sind, kann vorliegend nur auf die allgemeinen Regeln und die vorherrschenden Auslegungsgrundsätze hingewiesen werden, welche bei der Auslegung des UBS-Amtshilfeabkommens massgebend sind. Wesentlich ist, dass diese Grundsätze nicht mit der im innerstaatlichen Recht üblichen Betonung des Zwecks (teleologische Auslegung) und der damit verbundenen geringen Bindung an Text und Wortlaut übereinstimmen. Das Völkerrecht basiert in erster Linie auf der gewöhnlichen Bedeutung des Wortlauts eines Abkommens, räumt aber auch dem Kontext und dem Vertrauensschutz in der Auslegung grosse Bedeutung ein.<sup>78)</sup>

Die Staaten sind in der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen im Rahmen der in der VRK enthaltenen gewohnheitsrechtlichen Grundsätze und Auslegungsregeln grundsätzlich autonom. Es ist daher durchaus möglich, dass Vertragsparteien zu

unterschiedlichen Interpretationen derselben Bestimmungen kommen.<sup>79)</sup> Dabei sind sie indessen an die nachstehenden Grundlagen teils gewohnheitsrechtlich, teils vertraglich gebunden.

Im Völkerrecht sind die Auslegungsprinzipien in Art. 31 bis 33 VRK kodifiziert. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um Prinzipien und Methoden, jedoch nicht um starre Regeln handelt. Sie lassen den Staaten im Rahmen des Grundsatzes *pacta sunt servanda* (Art. 26 VRK) bei der Auslegung einen gewissen Spielraum in der Methodenwahl. Die Grundsätze werden in der Staatenpraxis in der Regel befolgt und entsprechen herrschender Praxis.<sup>80)</sup>

373

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

Es ist heute anerkannt, dass es sich bei Art. 31 VRK - der zentralen Auslegungsregel der Konvention - um eine deklaratorische Norm handelt, die Grundprinzipien des Völkergewohnheitsrechts wiedergibt.<sup>81)</sup> Insbesondere hat der Internationale Gerichtshof in diversen Urteilen immer wieder Formulierungen wie «customary international law, reflected in Article 31» oder dergleichen verwendet.<sup>82)</sup>

Die Spruchpraxis der Streitbeilegungsorgane der WTO bestätigt diese Konstellation. In Art. 3.2. DSU<sup>83)</sup> wird auf die «üblichen» Auslegungsregeln des Völkerrechts verwiesen, die bei der Klärung der Bestimmungen der Übereinkünfte zur Anwendung kommen. Seit 1995 haben die Panels sowie der Appellate Body Art. 31 VRK bei der Auslegung der Vertragsbestimmungen angewandt. In *US - Gasoline* hielt der Appellate Body fest: «[T]hat general rule of interpretation has attained the status of customary or general international law.»<sup>84)</sup> In der Folge wurde diese Rechtsprechung immer wieder bestätigt.<sup>85)</sup> Sie findet bei der Anwendung und Auslegung aller WTO Abkommen entsprechend Anwendung.

Die Praxis der internationalen Gerichte und namentlich auch des WTO Appellate Body ist auch von den USA anerkannt, obgleich die VRK für die USA noch nicht in Kraft ist. In diesem Zusammenhang ist es von Interesse, auf die einschlägige Norm des US-amerikanischen Rechts zur Auslegung völkerrechtlicher Verträge hinzuweisen, die im sogenannten Restatement of the Law of the Foreign Relations Law of the United States in 325 enthalten ist. Demnach sind völkerrechtliche Verträge «in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to its terms in their context and the light of its object and purpose» zu interpretieren. Ferner sind wie nach Art. 31 Abs. 3 VRK jedes nachfolgende Abkommen zwischen den Parteien bezüglich der Interpretation eines Vertrages sowie die spätere Praxis der Parteien bei der Anwendung und Auslegung des Abkommens zu berücksichtigen.

Vergleicht man den Wortlaut der amerikanischen Bestimmung mit jenem der VRK, fallen die materiellen Gemeinsamkeiten auf. Im Ergebnis wenden die USA Interpretationsregeln an, die der VRK und dem Gewohnheitsrecht durchaus nahe stehen. Amerikanische Gerichte tendieren zwar dazu, weitere Instrumente bei der Auslegung heranzuziehen,<sup>86)</sup> kommen jedoch regelmässig zu den gleichen Schlüssen wie internationale Gerichte, welche die Auslegungsregeln der VRK anwenden.<sup>87)</sup>

374

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

Soweit die Schweiz in Anwendung und Auslegung des UBS-Amtshilfeabkommens gemäss bundesgerichtlicher Praxis die Regeln der VRK zur Anwendung bringt, wird sie auch den legitimen Erwartungen der USA ohne weiteres gerecht werden können.

Die Auslegungsprinzipien der VRK sind in den Art. 31 bis 33 enthalten. Art. 31 VRK enthält die allgemeine Auslegungsregel, die regelmässig den Ausgangspunkt und die Grundlage für die Auslegung völkerrechtlicher Bestimmungen bildet. Nur wenn die Auslegung nach Art. 31 VRK zu keinem eindeutigen oder sinnvollen Ergebnis führt, kommen die ergänzenden Auslegungsmittel nach Art. 32 VRK zum Einsatz. Die historische Methode steht damit nicht im Vordergrund. Art. 33 VRK befasst sich schliesslich mit der Auslegung von Verträgen, die in zwei oder mehr authentischen Sprachen abgefasst sind.


Nach Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein völkerrechtlicher Vertrag von den Vertragsparteien nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen im Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zwecks auszulegen.<sup>88)</sup> Nach Abs. 2 gehören zum Zusammenhang nebst Vertragswortlaut inklusive Präambel und Anhängen jede Übereinkunft zwischen den Parteien, die sich auf den Vertrag bezieht und anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde sowie jede Urkunde einer oder mehrerer Parteien, die anlässlich des Vertragsschlusses abgefasst und von den anderen Parteien als eine Urkunde mit Bezug auf den Vertrag angenommen wurde. Nach Abs. 3 sind sodann auch *spätere Übereinkünfte über die Auslegung oder Anwendung der Bestimmungen eines Vertrags* in gleicher Weise zu berücksichtigen. Gleiches gilt für jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Parteien über die Auslegung des Vertrages hervorgeht. Schliesslich sind auch alle anderen, in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien geltenden und einschlägigen Völkerrechtssätze zu berücksichtigen. Einem Ausdruck ist besondere Bedeutung zuzumessen, wenn die Parteien dies so beabsichtigt haben. Im Einzelnen sind folgende Gesichtspunkte hervorzuheben:

Ausgangspunkt für die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen ist damit der Wortlaut der betreffenden Vertragsbestimmung, da er die Grundlage der Vereinbarung und damit des übereinstimmenden Parteiwillens bildet. Dieser ist im Einklang mit der gewöhnlichen Bedeutung seiner Bestimmungen zu interpretieren. Die Praxis von internationalen Gerichten orientiert sich im Unterschied zu derjenigen der schweizerischen Gerichte, aber auch des Europäischen Gerichtshofes, stark an der textuellen Interpretation.<sup>89)</sup> Immer wieder werden hierfür namentlich im englischen Sprachraum *Dictionaries* beigezogen.<sup>90)</sup> Bestandteil


375

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

des Vertragswortlauts i.S.v. Art. 31 Abs. 1  **VRK** sind alle Bestandteile eines Vertrages, einschliesslich der Präambel sowie Anhänge.

Wesentliches Auslegungselement bildet der Kontext eines Abkommens. Darunter wird nicht nur der textliche Kontext verstanden, sondern auch der allgemeine Kontext des Vertrages und seines Umfeldes. Umstände und Hintergrund des Vertragswerkes können auf diese Art und Weise berücksichtigt werden. Das ist gerade auch im vorliegenden Fall von besonderer Bedeutung.

Bei der Auslegung des Vertragswortlauts zu berücksichtigen ist das Prinzip von Treu und Glauben (*bona fides*), auf das in Art. 31 Abs. 1  **VRK** prominent hingewiesen wird. Treu und Glauben bildet auch im Völkerrecht das grundlegende Prinzip, das bei der Entstehung und Ausübung von rechtlichen Verpflichtungen von den Vertragsparteien stets zu beachten ist.<sup>91)</sup>

Aus Treu und Glauben ergeben sich bedeutsame Wirkungen. Im Vordergrund steht bei der Vertragsauslegung der Schutz legitimer Erwartungen einer Partei an die andere auf Grund eingennommener Haltungen, Aussagen und Versprechen.<sup>92)</sup> Den Bestimmungen des Vertrages sollen entsprechend die Bedeutung zukommen, die man legitimerweise erwarten darf. Weiter verpflichtet der Grundsatz die Parteien dazu, aufrichtig, fair und vernünftig zu handeln und davon Abstand zu nehmen, sich einen ungerechtfertigten Vorteil zu erwirken. Schliesslich fliesst aus dem Prinzip auch ein Verbot des Rechtsmissbrauchs, das eine Partei davon abhalten soll, ihre Verpflichtungen zu umgehen respektive bestehende Rechte zum Schaden der anderen Partei zu nutzen.<sup>93)</sup>

Auch der Telos eines Vertrags bildet einen Aspekt, den es bei der Auslegung zu berücksichtigen gilt. Dabei wird das Begriffspaar «Ziele» und «Zwecke» als Einheit verstanden. Mit diesem teleologischen oder funktionalen Element eröffnet sich der auslegenden Person auch die Möglichkeit, die Intentionen der Parteien innerhalb der

gewöhnlichen Bedeutung miteinzubeziehen.<sup>94)</sup>

Betrachtet man die Erkenntnisse bezüglich der Ziele und des Zwecks eines Vertrags im Zusammenhang mit dem Prinzip von Treu und Glauben, erreicht man eine effektive Auslegung der Bestimmungen eines Vertrags (*effet utile*). Damit soll allen Bestimmungen des Vertrages eine optimale Wirkung zugewiesen werden.<sup>95)</sup> Gleichzeitig ist stets zu beachten, dass der Vertragstext selbst die Grenze bildet. Die effektive Auslegung darf grundsätzlich nicht darüber hinausgehen.<sup>96)</sup>


376

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010


Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

## B. Elemente der Auslegung des UBS-Amtshilfeabkommens im Allgemeinen

Wie beschrieben, stützt sich das Abkommen zwar auf das DBA-USA 1996, ist diesem jedoch nicht untergeordnet, sondern ergänzt bzw. konkretisiert dessen Bestimmungen für den konkreten Streitfall. Einerseits ist es *lex posterior*, andererseits aber auch *lex specialis* zum DBA-USA 1996. Bei seiner Auslegung sind folgende Gesichtspunkte von besonderer Bedeutung:

Der Anwendungsbereich des Abkommens ist auf ein ganz konkretes Amtshilfegesuch nach Art. 26  **DBA-USA** 1996 beschränkt. Es kommt in einem bestimmten Kontext (Fall UBS) zur Anwendung und gilt auch nur temporär, nämlich bis zur Erledigung des Amtshilfeverfahrens. Dies ist vorliegend von besonderer Bedeutung. Das Abkommen muss als Teil eines konkreten Streitbeilegungsfalles verstanden und entsprechend angewandt und ausgelegt werden.

Aus schweizerischer Perspektive sind Ziel und Zweck des Abkommens, eine drohende Souveränitätsverletzung durch einen Vollstreckungstitel eines amerikanischen Gerichts zu verhindern und die Durchsetzung des schweizerischen Rechts im Rahmen der Amtshilfe zu gewährleisten. Die Amerikaner hingegen wollen gegen möglichst viele potentielle UBS-Kunden ermitteln, die möglicherweise gegen amerikanische Steuergesetze verstossen haben. Zur Erreichung dieser Ziele haben die Parteien das UBS-Amtshilfeabkommen ausgehandelt (vgl. Präambel UBS-Amtshilfeabkommen). Beiden Vertragsperspektiven muss bei der Auslegung des UBS-Amtshilfeabkommens Rechnung getragen werden.

Zur Beilegung dieses Interessenkonflikts verpflichten sich die USA, im Fall UBS auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche im «John-Doe-Summons»-Verfahren mittels Vollstreckungsklage zu verzichten und stattdessen den staatsvertraglich vereinbarten Weg über das Amtshilfeverfahren nach Art. 26  **DBA-USA** 1996 zu wählen. Damit ist die Gefahr einer Souveränitätsverletzung gebannt.



Im Gegenzug dazu verpflichtet sich die Schweiz, das Amtshilfeverfahren innerhalb der im UBS-Amtshilfeabkommen festgehaltenen Fristen durchzuführen und dabei die im Annex des UBS-Amtshilfeabkommens enthaltenen Kriterien zu beachten. Diese bestimmen einerseits, wann das Erfordernis der Identifikation einer Person für ein Amtshilfegesuch erfüllt ist, andererseits, unter welchen Voraussetzungen «Betrugsdelikte und dergleichen» vorliegen. Sowohl Verfahren wie materielle Kriterien bilden entscheidende Elemente in der Anwendung. Sie müssen dahin ausgelegt werden, dass den unterschiedlichen Zielen des Vertrages möglichst Rechnung getragen wird.

Der Annex bildet mit anderen Worten die Rechtsgrundlage für das Amtshilfeverfahren. Die Verfügungen der ESTV nach Art. 20j **VO-DBA-USA** müssen gestützt auf diese massgeblichen Kriterien erlassen werden.

Die bestehenden Bestimmungen zum Informationsaustausch in Art. 26 **DBA-USA** 1996 sowie im Protokoll dazu dürfen als Folge der Qualifikation des UBS-Amtshilfeabkommens als *lex posterior* und *lex specialis* nur dann herangezogen werden, wenn die Bestimmungen des Annexes zum UBS-Amtshilfeabkommen im konkreten Einzelfall nicht einschlägig sind.

377


ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010


Thomas Cottier und René Matteotti

Da der Abschluss des UBS-Amtshilfeabkommens nicht in offensichtlicher Verletzung innerstaatlicher Kompetenznormen im Sinne von Art. 46 **VRK** erfolgt ist, muss beim Erlass von Verfügungen und im Rechtsmittelverfahren vor Bundesverwaltungsgericht nicht geprüft werden, ob die Bestimmungen des UBS-Amtshilfeabkommens mit Art. 26 **DBA-USA** 1996 konform sind. Die Beurteilung hat allein auf Grund des UBS-Amtshilfeabkommens zu erfolgen. Es entspricht dem Willen der Vertragsparteien, dass im Rahmen des konkreten Amtshilfeverfahrens nach dem UBS-Amtshilfeabkommen namentlich der offene Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» eine bestimmte Auslegung erfährt, die nicht zwingend mit der bisherigen Praxis übereinstimmen muss<sup>97)</sup>.

In diesem Kontext ist auch das UBS-Amtshilfeabkommen zu verstehen, wobei dieses insofern einzigartig ist, als es sich ausschliesslich mit der Umsetzung eines konkreten Amtshilfegesuchs befasst und nach dessen Abschluss beendet wird (vgl. Art. 10 UBS-Amtshilfeabkommen). Das bedeutet, dass die Bestimmungen des UBS-Amtshilfeabkommens nicht generell für künftige Amtshilfegesuche gelten. In den Fällen, die ausserhalb des Anwendungsbereichs des Abkommens liegen, kommen grundsätzlich allein die Bestimmungen von Art. 26 **DBA-USA** 1996 zur

Anwendung. Das UBS-Amtshilfeabkommen und die darauf basierende Praxis entfalten somit keine Reflexwirkungen auf die übrigen Amtshilfeverfahren. Eine wichtige Ausnahme beinhaltet allerdings die von den Amerikanern der Schweiz abgerungene Zusicherung, die Annex-Kriterien analog auch auf andere Amtshilfegesuche anzuwenden, sofern sich diese auf ein Handlungsmuster und Umstände stützen, welche denjenigen im Fall UBS entsprechen. Eine solche analoge Anwendung setzt aber ähnliche Verhältnisse voraus. Es müsste also - wie in der Causa UBS - ebenfalls ein konkreter Verdacht darauf bestehen, dass die beispielsweise von einer anderen Bank erbrachten Finanzdienstleistungen systematisch zur Umgehung amerikanischer Steuerpflichten in Anspruch genommen worden sind.



Ein Hinweis darauf, dass auch die Parteien von einem ausserordentlichen Abkommen ausgehen, sind die Sicherungsklauseln in Art. 5 UBS-Amtshilfeabkommen. Denn sollten sich bei der Umsetzung des Abkommens Probleme ergeben, sind nicht die Bestimmungen von Art. 25  **DBA-USA** 1996 einschlägig, sondern die erwähnten des Abkommens.

Im Rahmen der Auslegung des UBS-Amtshilfeabkommens ist ferner den berechtigten Erwartungen der Vertragsparteien Gewicht beizumessen. Basierend auf dem fundamentalen Grundsatz *pacta sunt servanda* in Art. 26  **VRK** dürfen beide Vertragsparteien berechtigterweise erwarten, dass das Abkommen umgesetzt wird. So wie die Schweiz erwarten darf, dass die USA darauf verzichten, ihre Forderungen mittels Vollstreckungsklage vor einem amerikanischen Gericht durchzusetzen, so dürfen die Vereinigten Staaten davon ausgehen, dass die Schweiz das Amtshilfeverfahren im Fall UBS gestützt auf die vereinbarten Bestimmungen und innerhalb der vereinbarten Rahmenbedingungen durchführen.

378

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

Angesichts dieser klaren Ausgangslage kann auf die Prüfung alternativer Auslegungsmethoden nach Art. 32  **VRK** verzichtet werden. Ebenfalls ist Art. 33  **VRK** nicht einschlägig. Zwar ist das UBS-Amtshilfeabkommen in deutscher Sprache in der Schweiz publiziert, jedoch ergeben sich aus den Formulierungen im Abkommen keine Hinweise darauf, dass es in zwei authentischen Sprachen, deutsch und englisch, abgefasst wurde. Entsprechend ist der englische Wortlaut massgebend.

C. Fragen der Kognition im Rechtsmittelverfahren

Das UBS-Amtshilfeabkommen ist seitens der Schweiz ein Instrument zur Wahrung

ihrer rechtlichen Souveränität im Verhältnis zu den USA. Es war Antwort auf eine Krise und ist daher in hohem Masse Teil der Aussenpolitik. Damit stellt sich die Frage nach dem Verhältnis von Exekutive und Judikative, und ob letztere bei der Beurteilung relevanter Fragen Zurückhaltung gegenüber den Entscheidungen der Exekutive und Verwaltung zu üben hat. Die traditionelle Auffassung geht dahin, dass Akte der Aussenpolitik gerichtlich nicht überprüft werden können. Noch heute sehen das BGG und das VGG vor, dass solche Entscheidungen nicht rechtsmittelfähig sind, es sei denn, das Völkerrecht räume einen entsprechenden Anspruch ein.<sup>98)</sup> Selbst wo Entscheidungen aufgrund spezialgesetzlicher Regelungen oder aufgrund von Staatsverträgen anfechtbar sind, zeichnet sich die bundesgerichtliche Praxis allgemein durch eine gewisse Zurückhaltung und Rücksicht auf die Auffassungen der Exekutive aus. Sie widerspiegelt eine frühere Tradition, wonach Aussenpolitik dem Grundsatz der Rechtmässigkeit der Verwaltung nicht wirklich unterworfen war und vielmehr als Spielball der Machtpolitik verstanden wurde. Diese Zurückhaltung zeigte sich namentlich bei der Anwendung von aussenwirtschaftlichen Verträgen, indem die unmittelbare Anwendung verneint oder anderweitig Zurückhaltung durch eine Beschränkung im Ergebnis auf das Willkürverbot im Vordergrund stand. Diese Auffassung ist heute nicht mehr zeitgemäss.<sup>99)</sup>

Eine Trennung zwischen Innen- und Aussenpolitik ist sachlich wie auch rechtlich im Lichte der Globalisierung nicht mehr angebracht. In beiden Bereichen verdienen Betroffene den vollen Rechtsschutz. Entsprechend müssen die Gerichte die Rechtmässigkeit von aussenpolitisch relevanten Handlungen mit voller Kognition überprüfen können. Sie sind dabei wie alle andern Staatsorgane an die Verbindlichkeit des Völkerrechts und den Grundsatz *pacta sunt servanda* gebunden und für die Einhaltung der Vertragstreue verantwortlich. Selbst wenn es sich um ein aussenpolitisch heikles Geschäft handelt, kommt in der Schweiz keine Doktrin zur Anwendung, die mit der US-amerikanischen *Political Question Doctrine* vergleichbar wäre. Die bundesgerichtliche Praxis lässt ausnahmsweise eine Abweichung vom Völkerrecht nur dann zu, wenn eine bewusste und nachfolgende Abweichung seitens des Gesetzgebers vorliegt und die Völkerrechtswidrigkeit somit politisch in

Thomas Cottier und René Matteotti

Kauf genommen wird (sog. Schubert-Praxis).<sup>100)</sup> Eine Zurückhaltung ergibt sich sodann dort, wo Fragen im vorgenannten Sinne nicht wirklich justiziabel sind und eine Umsetzung durch Politik und Gesetzgebung erfordern. Das sind Bereiche, wo der Exekutive und Gesetzgebung Vorrang auf Grund der Gewaltenteilung und des

Legalitätsprinzips und somit der Lehre von *Checks and Balances* einzuräumen ist und entsprechend auf eine unmittelbare Anwendung verzichtet wird.

Keine dieser Voraussetzungen liegt hier vor. Die Verfügungen betreffend Amtshilfe stützen sich vorliegend unmittelbar auf einen Staatsvertrag; ein Konflikt mit innerstaatlichem Recht liegt nicht vor. Die Anfechtbarkeit erfolgt gestützt auf staatsvertraglich festgelegte Kriterien, Rechte und Verpflichtungen und vermag so die Beschwerdelegitimation nicht auszuschliessen, selbst wenn man die Verfügungen als aussenpolitischen Akt bezeichnen würde. In diesem Zusammenhang ist bemerkenswert, dass die Gerichte in Fragen der steuerrechtlichen Amts- und Rechtshilfe den Rechtsweg stets zugelassen haben und eine Zurückhaltung in der Überprüfung von Verfügungen nie gekannt haben. Sie beurteilen diese mit voller und freier Kognition und stellen die Rechtsschutzinteressen Betroffener in den Vordergrund.

Diese Praxis muss auch im vorliegenden Fall zur Anwendung kommen. Die vertraglichen Kriterien des Annexes enthalten Rechte und Verpflichtungen Einzelner, deren Einhaltung gerichtlich in vollem Umfang geschützt werden können. Im Falle eines Beschwerdeverfahrens muss das Bundesverwaltungsgericht prüfen, ob die Bestimmungen des Annexes zum UBS-Amtshilfeabkommen durch die ESTV korrekt angewendet wurden oder nicht. Den Gerichten kommt dabei eine volle Kognition zu.

D. Die Anwendung der Annexkriterien gemäss UBS-Amtshilfeabkommen im Besonderen

Der Anhang zum UBS-Amtshilfeabkommen umschreibt detailliert die formellen und die materiellen Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit die Schweiz Amtshilfe gewähren muss. Die Rechtsmittelinstanzen sind gegebenenfalls gehalten, die Einhaltung der Kriterien des Annexes zu überprüfen. Da konkrete Streitfragen derzeit nicht vorliegen, konzentrieren sich die folgenden Ausführungen auf Grundsatzfragen im Zusammenhang mit der Anwendung der Annexkriterien im Amtshilfeverfahren gestützt auf das UBS-Amtshilfeabkommen. Streitfragen, die sich unabhängig davon stellen, sind nicht Gegenstand der folgenden Analyse.

In *formeller Hinsicht* legen die Vertragsparteien fest, dass das Fehlen der Namen der US-Kunden der UBS-AG im Amtshilfeersuchen keinen Hinderungsgrund für die Gewährung der Amtshilfe darstellt. Die Vertragsparteien umschreiben aufgrund der Sachverhaltsdarstellungen in Ziff. 4 des Deferred Prosecution Agreement zwischen den Vereinigten Staaten und der UBS vom 18. Februar 2009 den Personenkreis, der in die Amtshilfeuntersuchung einbezogen werden soll, wenn die weiteren Untersuchungen einen Verdacht auf «Betrugsdelikte und dergleichen» erhärten.

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

Bei der Umschreibung der formellen Anforderungen des UBS-Amtshilfeverfahrens haben sich die Vertragsparteien explizit am Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 zum ersten grossen Amtshilfegesuch der Vereinigten Staaten vom 16. Juli 2008 orientiert.<sup>101)</sup> Dieser führt in Bezug auf die formellen Voraussetzungen aus, dass es im Rahmen der Amtshilfe nicht darauf ankomme, ob die untersuchende Steuerbehörde die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, bereits nennen könne. Vielmehr genüge es, dass Grund bestehe, aus den Akten ersichtliche Dritte (d.h. andere Steuerpflichtige als der in der Strafuntersuchung Beschuldigte) einer Steuerwiderhandlung zu verdächtigen.<sup>102)</sup> Die formellen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch sind erfüllt, wenn die Sachverhaltsschilderung der ersuchenden Behörde nicht offensichtlich fehler- oder lückenhaft oder widersprüchlich erscheint und sich daraus hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass ein amtshilfefähiges Steuerdelikt begangen worden sein könnte. Bestehen hinreichende Anhaltspunkte für einen solchen Anfangsverdacht - der im vorliegenden Fall von den Vertragsstaaten aufgrund des Deferred Prosecution Agreement bejaht worden ist -, kann und muss die ESTV nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob hinreichende Verdachtsmomente für Betrugsdelikte und dergleichen begründet scheinen. Die Auskunft ist nach den richterlichen Erwägungen zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten.

Die Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts zu den formellen Anforderungen an das Amtshilfeverfahren wurden von verschiedener Seite als problematisch eingestuft.<sup>103)</sup> Das Amtshilfegesuch der Vereinigten Staaten vom 16. Juli 2008 wurde als typischer Fall der Sachverhaltsausforschung bezeichnet, für die es keine gesetzliche Grundlage gäbe.<sup>104)</sup>

Zu beachten ist jedoch, dass das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens gemäss UBS-Amtshilfeabkommen auf die in der Literatur erhobene Kritik nicht einzugehen hat. Aus völkerrechtlicher Sicht muss es an seinen im Entscheid vom 5. März 2009 umschriebenen formellen Anforderungen festhalten. Durch die Verweisung beruhen diese nunmehr auf einem gültigen völkerrechtlichen Vertrag, der - wie dargelegt worden ist<sup>105)</sup> - für die Bewältigung des UBS-Falles das bestehende Art. 26 DBA mit dazugehörigem Protokoll in völkerrechtlich verbindlicher Weise ergänzt und gemäss innerstaatlichem Recht sämtliche Behörden der Schweiz bindet. In denjenigen Fällen, in denen das UBS-Amtshilfeabkommen nicht anwendbar ist, besteht für das Bundesverwaltungsgericht indes keine völkerrechtliche Schranke, seine im Entscheid vom 5. März 2009 begründete Praxis

zu überdenken, um der im Schrifttum erhobenen Kritik Rechnung zu tragen.

381

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

Die Vertragsparteien haben im UBS-Amtshilfeabkommen in Ergänzung zu Art. 26 DBA und Ziff. 10 des dazugehörigen Protokolls die Kriterien zur Bestimmung von «*Betrugsdelikten und dergleichen*» vereinbart. Dabei bezeichnet das UBS-Amtshilfeabkommen einerseits betrügerische Handlungen, mit dem Zweck amerikanische Einkommensteuern zu verkürzen sowie fortgesetzte und schwere Steuerdelikte, bei welchen die Schweizerische Eidgenossenschaft gemäss schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis Auskünfte beschaffen kann, als amtshilfefähig.

*Betrügerische Handlungen* im Sinne des UBS-Amtshilfeabkommens umfassen die in Ziff. 10 Abs. 2 erster Satz des Protokolls beschriebenen Handlungen, einschliesslich Handlungen, welche zu einer Verschleierung von Vermögenswerten und einer zu niedrigen Deklaration von Einkommen führten, basierend auf einem «Lügengebäude» oder dem Einreichen unkorrekter oder gefälschter Urkunden. Sie werden vom UBS-Amtshilfeabkommen sowohl im Zusammenhang mit «undisclosed (non-W-9) custody accounts» und «banking deposit accounts» von Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in den USA als auch im Zusammenhang mit «offshore company accounts», an denen Personen amerikanischer Zugehörigkeit wirtschaftlich berechtigt sind, erfasst.

In den Fussnoten 2 und 3 des Anhangs gemäss englischem Originaltext haben die Vertragsparteien sich auf bestimmte Verhaltensmuster geeinigt, bei welchen bei der Durchführung des Amtshilfeverfahrens gemäss UBS-Amtshilfeabkommen das Bestehen eines Lügengebäudes zu bejahen ist. Dabei wird der ESTV die Befugnis eingeräumt, je nach den massgeblichen Tatsachen weitere Tätigkeiten als Lügengebäude zu qualifizieren.

Die im UBS-Amtshilfeabkommen enthaltene Umschreibung der *betrügerischen Handlungen* orientiert sich an der bisherigen Rechtsprechung, nach der ein amtshilfefähiges betrügerisches Verhalten nicht notwendigerweise durch Verwendung falscher oder gefälschter Urkunden begangen werden muss. Ein betrügerisches Verhalten im Sinne des DBA-USA 1996 kann gemäss Rechtsprechung bereits dann angenommen werden, wenn ein Steuerpflichtiger zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden sich schwer durchschaubarer Machenschaften bedient, um eine gesetzeswidrige und wesentliche Herabsetzung der Steuer zu bewirken. Nach der Rechtsprechung sind jedoch immer besondere



Machenschaften, Kniffe oder eigentliche Lügengebäude erforderlich, damit eine arglistige Täuschung anzunehmen ist.<sup>106)</sup> In seinem Abschreibungsbeschluss vom 5. März 2009 hat das Bundesverwaltungsgericht ausserdem präzisiert, dass Arglist auch gegeben ist, wenn der Täter den Getäuschten von der Überprüfung der falschen Abgaben abhält oder wenn er voraussieht, dass der andere die Überprüfung unterlassen wird, sofern sich diese Voraussicht aus einem besonderen Vertrauensverhältnis ergibt, auf klaren Regelungen oder Zusicherungen beruht und nicht nur eine auf gewisse Beobachtungen beruhende Erwartung darstellt. Eine bloss falsche Angabe, welche die Gegenpartei

382

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

- im vorliegenden Kontext die Steuerbehörde - ohne besondere Mühe auf ihre Richtigkeit hin überprüfen kann, gelte dagegen nicht als arglistig.<sup>107)</sup>

Ein amtshilfefähiges betrugsähnliches Verhalten gemäss DBA-USA 1996 wurde in der Praxis bejaht:

wenn der Steuerpflichtige durch ein dem amerikanischen Fiskus nicht offengelegtes Kreisgeschäft über verschiedene Gesellschaften erreicht, dass er zugleich zum wohlthätigen Spender und Darlehensnehmer wird und damit die Schuldzinsen und Spendenbeiträge in der Steuererklärung absetzen kann;<sup>108)</sup>

wenn der Steuerpflichtige die Zwischengesellschaften anweist, überhöhte Rechnungen zu stellen und diese die überhöhten Beträge wiederum auf ein privates Schweizer Bankkonto überweisen;<sup>109)</sup>

wenn die Steuerpflichtigen Werbematerial im Namen einer nicht existierenden Person versenden und eine Domizilgesellschaft errichten, um die Vorauszahlungen für Adresslisten, die sie nicht liefern werden, einzunehmen und dieses Geld dann auf ein Schweizer Bankkonto fliesst;<sup>110)</sup>

wenn die Steuerpflichtigen jahrelang in beträchtlicher Höhe Hypothekarzinsen in ihren Steuererklärungen zum Abzug bringen, die nicht - wie behauptet - in ein unabhängiges amerikanisches Finanzinstitut fliessen, sondern in eine Gesellschaft in Vaduz, die den Steuerpflichtigen nahe steht, und sie sich weigern schriftlich zu erklären, dass - abgesehen der Darlehensbeziehungen - keine weiteren Verbindungen zu der ausländischen Gesellschaft bestehen;<sup>111)</sup>

wenn der Steuerpflichtige mit Hilfe von Bankkonten Einkünfte der Gesellschaft umleitet und gleichzeitig in seiner Buchhaltung nur bestimmte Konten aufführt;<sup>112)</sup>

wenn der Steuerpflichtige namhafte Provisionen nicht deklariert und zur Verheimlichung dieser Kommissionszahlungen unwahre Angaben macht bzw. teilweise falsche oder irreführende Bescheinigungen einsetzt;<sup>113)</sup>

bei einer Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft zum Zwecke der Steuerhinterziehung, wenn das tatsächliche Nutzungsrecht über die von der Gesellschaft gehaltenen Vermögenswerte und die daraus erzielten Erträge beim Anteilshaber verbleiben und das amerikanische QI-System dadurch ausgehebelt wird, dass auf dem «W-8BEN»-Formular oder auf einem analogen Ersatzformular falsche Angaben über den wirklichen wirtschaftlich Berechtigten gemacht werden.<sup>114)</sup>

Soweit ersichtlich sind keine Fälle publiziert, in denen Bundes- oder Bundesverwaltungsgericht die Amtshilfe im Zusammenhang mit dem DBA-USA 1996 verweigert haben. Hingegen verneinen die schweizerischen Gerichte im Zusam

383

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

menhang mit der Rechtshilfe gemäss IRSG in konstanter Rechtsprechung ein betrügerisches Verhalten bei einer blossen Errichtung einer steuerprivilegierten Gesellschaft. Die Errichtung einer Domizilgesellschaft sei ein legales Instrument des Gesellschafts- und Fiskalrechts um Steuern einzusparen bzw. sogar zu vermeiden. Erst wenn die Steuerumgehungsmethode bei Würdigung der Gesamtlage für die Steuerbehörde nur schwer durchschaubar ist, da der Steuerpflichtige zusätzliche Täuschungsmittel verwendet, wird nach der Rechtsprechung ein rechtshilfefähiges betrügerisches Verhalten bejaht.<sup>115)</sup>

Ob die im Anhang des UBS-Amtshilfeabkommens unter den Ziff. 2/a i.V.m. Fussnote 1 und Ziff. 2/b i.V.m. Fussnote 3 (gemäss englischem Originaltext) erläuterten Verhaltensmuster eigentliche Lügengebäude im Sinne der bisherigen schweizerischen Judikatur darstellen, mag im Einzelfall umstritten sein.<sup>116)</sup> Gerade aus dem Grund, dass die Würdigung eines Sachverhalts als Lügengebäude dem Rechtsanwender einen Wertungsspielraum einräumt, haben sich die Vertragsparteien für die Bewältigung des UBS-Falles darauf geeinigt, die in Ziff. 2/a i.V.m. Fussnote 1 und Ziff. 2/b i.V.m. Fussnote 3 (gemäss englischem Originaltext) beschriebenen Verhaltensmuster als «Lügengebäude» im Sinne des DBA-USA 1996 zu qualifizieren. Es handelt sich um eine einvernehmliche authentische Interpretation des abkommensrechtlichen Begriffs des Lügengebäudes, welche gestützt auf Art. 30 Abs. 3<sup>2</sup> und Art. 31 Abs. 3<sup>2</sup> lit. a **VRK** von den rechtsanwendenden Verwaltungs- und Justizbehörden zu beachten ist. Aufgrund der völkerrechtlichen und

innerstaatlichen Verbindlichkeit der im UBS-Amtshilfeabkommen vereinbarten Lügengebäudekriterien hat das Bundesverwaltungsgericht diese im Rahmen des Amtshilfeverfahrens gemäss UBS-Amtshilfeabkommen nicht auf ihre Vereinbarkeit mit der bisherigen schweizerischen Rechtsprechung zu überprüfen. Sollte die ESTV jedoch aufgrund des UBS-Amtshilfeabkommens weitere, nicht explizit im Abkommen aufgeführte Tätigkeiten als Lügengebäude qualifizieren, hätte die Justiz die rechtliche Würdigung der Steuerverwaltung auf ihre Konformität mit dem DBA-USA 1996 und dem dazu ergangenen Protokoll im Lichte der bisherigen Rechtsprechung zu messen. Wo die Grenze zwischen Lügengebäude und einfacher Lüge in den vom UBS-Amtshilfeabkommen nicht ausdrücklich genannten Fällen liegen wird, kann nur im Einzelfall selbst beurteilt werden, da stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen sind. Aufgrund der Rechtsprechung dürfen die Verwaltungs- und Justizbehörden aber nicht so weit gehen, dass sie die Zwischenschaltung einer steuerlich privilegierten Gesellschaft bereits als betrügerisches Verhalten qualifizieren. In einer solchen Fallkonstellation haben sie zu prüfen, ob eine gemäss UBS-Amtshilfeabkommen amtshilfefähige Steuerhinterziehung vorliegt.


Der Annex zum UBS-Amtshilfeabkommen bezeichnet für die Bewältigung des UBS-Falls auch *fortgesetzte, schwere Steuerdelikte*, bei welchen die Schweizerische Eidgenossenschaft gemäss schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis Auskünfte beschaffen kann, als amtshilfefähig. Die Vertragsparteien ver

384

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

weisen dabei auf Ziff. 10 Absatz 2 Satz 3 des Protokolls, wo festgehalten wird, dass der Ausdruck «Abgabebetrug» im Sinne des DBA-USA 1996 auch Handlungen einschliessen kann, die im Zeitpunkt, in dem ein Gesuch gestellt wird, als betrügerisches Verhalten gelten, für das der ersuchte Vertragsstaat nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis Auskünfte beschaffen kann.

Mit der expliziten Aufnahme der fortgesetzten, schweren Steuerdelikte knüpft das UBS-Amtshilfeabkommen an Art. 190  **DBG** an, nach dem bei begründetem Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen, worunter auch die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge fällt, besondere Untersuchungsmassnahmen angeordnet werden können. Diese umfassen gemäss Verwaltungs- und Gerichtspraxis auch die zwangsweise Beschaffung von Bankinformationen.<sup>117)</sup>

Fortgesetzte und schwere Steuerdelikte, bei denen u.a. auch Bankauskünfte beschafft werden können, schliessen gestützt auf die rechtliche Auslegung der Vertragsparteien

Fälle ein, in denen US-Personen

ihre steuerlichen Meldepflichten während mindestens drei Jahren unterliessen und mindestens drei Jahre direkt oder indirekt über eine Zwischengesellschaft ein UBS-Konto von mehr als einer Million Franken unterhielten, das in einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als CHF 100'000.- erzielte.

Eine Verletzung der Meldepflicht ist gemäss UBS-Amtshilfeabkommen zu bejahen, wenn die verdächtigten Personen das Formular W-9 nicht einreichten, obwohl sie es hätten einreichen müssen, oder sie trotz Aufforderung der ESTV im Rahmen des Amtshilfeverfahrens den Beweis nicht erbrachten, dass sie ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an ihren direkt oder indirekt über eine Offshore-Gesellschaft geführten Konten erfüllten.


Für den Zweck der Ermittlung der Durchschnittseinkünfte während der oben umschriebenen Dreijahresperiode haben die Vertragsparteien die Einkünfte definiert als Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne. Letztere werden gemäss Abkommen pauschal ermittelt und betragen 50 % der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse.

Gemäss bisheriger Judikatur wurde im Zusammenhang mit dem DBA-USA 1996 bei «blossem» Vorliegen einer fortgesetzten, schweren Steuerhinterziehung zwar noch nie Amtshilfe gewährt, wenn nicht zusätzlich ein betrügerisches Verhalten im oben beschriebenen Sinne vorlag. Indes hatten die schweizerischen Gerichte - soweit ersichtlich - bisher keinen das DBA-USA 1996 betreffenden Sachverhalt zu beurteilen, der nicht bereits unter den Tatbestand des Abgabebetrugs subsumiert werden konnte. In diesem Sinne setzt das UBS-Amtshilfeabkommen einen Standard, der über denjenigen der bisherigen Rechtsprechung hinausgeht. Immerhin subsumiert das Bundesverwaltungsgericht, das sich als erste richterliche

385

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Thomas Cottier und René Matteotti

Instanz mit dem in Art. 26 Abs. 1  **DBA-USA** 1996 verankerten Zusatz «und dergleichen» auseinandergesetzt hat, unter diesen Begriff alle Delikte mit demselben Unrechtsgehalt wie ein Abgabebetrug.<sup>118)</sup> Dabei können nach richterlicher Auffassung durchaus auch Steuerhinterziehungen den gleichen Unrechtsgehalt wie ein Abgabebetrug haben, nämlich dann, wenn sie «insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge» betreffen. Dies zeige sich daran, dass unter diesen Umständen auch bei der Hinterziehung direkter Steuern ausnahmsweise die strafprozessualen Zwangsmassnahmen des VStrR zur Anwendung gelangten und

damit u.a. das Bankkundengeheimnis (auch innerstaatlich) nicht greife.<sup>119)</sup>

Mit der Ausdehnung der Amtshilfe auf schwere, fortgesetzte Steuerdelikte, worunter auch die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge fällt, haben sich die schweizerische und die amerikanische Exekutive für die Bewältigung der causa UBS der oben wiedergegebenen Erwägung des Bundesverwaltungsgerichts im ersten UBS-Amtshilfeverfahren bedient. Ob das Gericht eine solche Erweiterung in einem konkreten Fall tatsächlich hätte vornehmen dürfen, kann aufgrund der langjährigen restriktiven Praxis, welche bei der Auslegung einer DBA-Norm ebenfalls zu berücksichtigen ist<sup>120)</sup>, bezweifelt werden<sup>121)</sup>. Der Exekutive ist es aber aufgrund von Art. 25 Abs. 3 **DBA-USA** 1996 nicht verwehrt, eine offene Abkommensnorm mit dem Instrument der Verständigungsvereinbarung für die Bewältigung eines spezifischen Falles zu konkretisieren. Da die Ermächtigung des Bundesrates zum Abschluss von Verständigungsvereinbarungen im beschriebenen Sinn auf einem vom Parlament genehmigten Völkerrechtsvertrag beruht, bedurfte das UBS-Amtshilfeabkommen nach Art. 7a Abs. 1 **RVOG** keiner parlamentarischen Genehmigung. Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung könnte eine fehlende Kompetenz die Unverbindlichkeit des Vertrages im Übrigen nur dann bewirken, wenn der Bundesrat offensichtlich zum Abschluss eines solchen Vertrages nicht befugt gewesen wäre. Ein solcher Fall liegt hier aber nicht vor, nachdem das Bundesverwaltungsgericht selber erwogen hat, unter «Betrugsdelikte und dergleichen» könne auch die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge verstanden werden<sup>122)</sup>.

Ob bereits gestützt auf das DBA-USA 1996 die fortgesetzten schweren Steuerdelikte im Sinne fortgesetzter Steuerhinterziehung grosser Beträge amtshilfefähig sind, braucht im vorliegenden Fall nicht abschliessend beurteilt zu werden, da zumindest für das Amtshilfeverfahren gemäss UBS-Amtshilfeabkommen nunmehr eine explizite völkerrechtliche Grundlage besteht, die dem DBA-USA 1996 vorgeht und dieses exklusiv für das UBS-Amtshilfeverfahren authentisch interpretiert. Da das UBS-Amtshilfeabkommen für die Verwaltungs- und Justizbehörden den Zusatz «und dergleichen» verbindlich fixiert, muss das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Amtshilfe gemäss UBS-Amtshilfeabkommen nicht noch prüfen, ob die erweiterte Amtshilfe bei fortgesetzten, schweren Steuerdelik

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

ten mit dem DBA-USA 1996 konform ist. In Amtshilfeverfahren ausserhalb des Anwendungsbereichs des UBS-Amtshilfeabkommens hat es diese Rechtsfrage jedoch

mit voller Kognition zu prüfen. Das UBS-Amtshilfeabkommen und die darauf ergehenden Urteile entfalten diesbezüglich keine präjudizielle Wirkung.

Indes ist bei der Anwendung von Ziff. 2/A/b und Ziff. 2/B/b des Annexes zu beachten, dass die Amtshilfe nur bei fortgesetzten, schweren Steuerdelikten zur Anwendung kommen soll, *bei welchen gemäss schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis Auskünfte beschafft werden können*. Das UBS-Amtshilfeabkommen verweist somit auf schweizerisches Recht, weswegen die rechtsanwendenden Behörden prüfen müssen, ob die im UBS-Amtshilfeabkommen genannten Sachverhalte einen hinreichenden Verdacht begründen, dass *schwere, fortgesetzte Steuerwiderhandlungen* begangen worden sind. Neben dem Steuerbetrug gemäss Art. 186 **DBG** wird in Art. 190 Abs. 2 **DBG** vor allem die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge als schwere Steuerwiderhandlung bezeichnet. Das UBS-Amtshilfeabkommen will vor allem auch letztere in das Amtshilfeverfahren einbeziehen.

Hinsichtlich des *Tatverdachts* kann auf das bereits weiter oben Ausgeführte verwiesen werden. Das Bundesverwaltungsgericht hat den auf das internationale Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 **DBA-USA** 1996 anwendbaren Standard hinsichtlich des Anfangsverdachts aus dem internen Recht abgeleitet und festgehalten, dass innerstaatlich der Verdacht einer Straftat als Anfangsverdacht genügt und nicht ein Verdacht gegenüber einer bestimmten Person als Täter erforderlich ist.<sup>123)</sup>

Hinsichtlich des Tatbestandes der schweren Steuerwiderhandlung im Sinne der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge ist zu konstatieren, dass das Qualifikationsmerkmal der «*grossen Steuerbeträge*» bundesgerichtlich noch nicht geklärt worden ist. Unerheblich sind gemäss *Donatsch* Steuerbeträge im Umfang von CHF 5'000.- und weniger.<sup>124)</sup> In der Judikatur wurde das Merkmal des grossen Steuerbetrags bei nicht verbuchten Geschäften in Millionenhöhe<sup>125)</sup> und bei einer heimlichen Privatentnahme von CHF 40'000'000 (geschuldete Steuer rund 4'600'000)<sup>126)</sup> bejaht.

Nach der Lehre ist der *Fortsetzungszusammenhang* i.S. von Art. 190 Abs. 2 **DBG** als gegeben anzunehmen, wenn ein Täter wiederholt in gleichartiger Weise oder gar systematisch Steuern hinterzogen hat, wobei das andauernd pflichtwidrige, insoweit gegen das nämliche Rechtsgut gerichtete Verhalten nicht notwendigerweise mehrere Steuerperioden betreffen muss.<sup>127)</sup> Somit reicht es nach der Lehre aus, wenn wiederholt Delikte in gleicher Weise oder gar systematisch verübt werden. Aufgrund des Wortlautes («*Steuerbeträge*») ist jedoch entgegen der



Thomas Cottier und René Matteotti

wiedergegebenen Lehrmeinung zu verlangen, dass die «grossen Steuerbeträge» über mehr als eine Periode hinterzogen werden.

Der Blick in Rechtsprechung und Literatur zeigt auf, dass die Praxis dem Begriff der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge bisher kaum Konturen verliehen hat. Im Zentrum steht die Komplexität des zu beurteilenden Einzelfalles, welche die Anordnung einer besonderen Untersuchung als gerechtfertigt erscheinen lässt. Aufgrund der offenen Formulierung des Gesetzes überlässt der Gesetzgeber den zuständigen Behörden einen erheblichen Wertungsspielraum in Bezug auf die Frage, wann eine besondere Untersuchung nach Art. 190 ff. **DBG** i.V. m. Art. 19 ff. **VStrR** angeordnet werden darf.

Die von den Vertragsparteien im UBS-Amtshilfeabkommen umschriebenen Sachverhalte verstossen nicht gegen die von der Judikatur festgesetzten Schranken und bewegen sich innerhalb des behördlichen Ermessensspielraums bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe. Sie sind von den schweizerischen Verwaltungs- und Justizbehörden im Amtshilfeverfahren im Sinne des UBS-Amtshilfeabkommen anzuwenden, da sie eine völkerrechtskonforme Umsetzung des UBS-Amtshilfeabkommens ermöglichen (völkerrechtskonforme Auslegung).

Gegen dieses Ergebnis spricht auch nicht der Umstand, dass der Anfangsverdacht auf fortgesetzte und schwere Steuerdelikte u.a. auf einer schematischen Berechnung der Kapitalgewinne und dem Unterlassen der im UBS-Amtshilfeabkommen statuierten Informationsobliegenheiten der US-Personen gegenüber der ESTV beruhen. Die Rechtsprechung verlangt im Amtshilfeverfahren von der ersuchenden Behörde bloss, dass sie hinreichende Verdachtsmomente für das Vorliegen eines amtshilfefähigen Steuerdelikts dartut. Nach höchstrichterlicher Auffassung ist es nicht Aufgabe der ersuchten Instanz, bei der Prüfung ihrer Auskunftspflicht gleichsam als Strafrichter zu untersuchen, ob sämtliche Tatbestandsmerkmale des amtshilfefähigen Steuerdelikts im konkreten Falle tatsächlich erfüllt sind.<sup>128)</sup> Die Auskunft solle es ja im Gegenteil den Behörden des ersuchenden Staates erst die endgültige Beurteilung ermöglichen. Immerhin kann (und muss) die ESTV eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf das amtshilfefähige Steuerdelikt begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind.<sup>129)</sup> Die weiteren, eigentlichen Abklärungen obliegen dann der Amtshilfe ersuchenden Steuerbehörde. Gelingt es den ins Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen nicht, den Anfangsverdacht auf eine fortgesetzte und schwere Steuerwiderhandlung zu entkräften, so ist nach Rechtsprechung Amtshilfe zu gewähren.<sup>130)</sup>

Haben die Untersuchungen in den USA gegen die UBS tatsächlich ergeben, dass die

von der UBS geleisteten Finanzdienstleistungen von US-Steuerpflichtigen fortgesetzt zur Hinterziehung amerikanischer Steuern missbraucht worden sind,

388


ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

stellt der UBS-Fall aufgrund seines Umfangs und seiner grenzüberschreitenden Tragweite geradezu ein Schulbeispiel für einen komplexen Fall vermuteter systematischer Steuerwiderhandlungen dar. Hätten sich diese mit der UBS konnotierten vermuteten Steuerverkürzungen in der Schweiz abgespielt, wären sie selbst dann einem Verfahren nach Art. 190<sup>1</sup> **DBG** zugänglich, wenn von einzelnen Steuerpflichtigen nur geringere Steuerbeträge hinterzogen worden wären. Mit Blick darauf dürfte die aus Praktikabilitätsgründen schematisch festgesetzte Berechnung der Kapitalgewinne grundsätzlich kein Hindernisgrund für die Gewährung der Amtshilfe darstellen. Stellt die ESTV bei ihren Abklärungen jedoch fest, dass bei einer exakten Ermittlung der Kapitalgewinne die erzielten Durchschnittseinkünfte deutlich unter CHF 100'000 liegen bzw. gar keine Einkünfte erzielt worden sind, ist der Verdacht auf schwere, fortgesetzte Steuerwiderhandlung entkräftet worden. Das Verhältnismässigkeitsprinzip - auf welches auch Art. 26 Abs. 1<sup>1</sup> **DBA-USA** 1996 verweist, wenn es den Informationsaustausch auf für die Bekämpfung von Steuerbetrug und dergleichen *notwendige* Auskünfte beschränkt - gebietet in einem solchen Fall, dass die anfänglich verdächtige Person nicht in das Amtshilfeverfahren einbezogen wird. Wann ein deutliches Unterschreiten der CHF 100'000-Ertragsmarke als wesentlich zu betrachten ist, stellt einen Wertungsentscheid dar, den das Bundesverwaltungsgericht mit voller Kognition überprüfen kann.

Dass Personen, deren Konten die CHF 100'000-Ertragslimite überschreiten, in das Amtshilfeverfahren einbezogen werden, weil sie der ESTV gegenüber nicht den Nachweis erbringen, dass sie ihre Meldepflichten erfüllt haben, mag aus einer strafprozessualen Optik erstaunen. Allein, das Amtshilfeverfahren stellt kein Straf-, sondern ein Verwaltungsverfahren dar. Entsprechend ist auch das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 10. August 2006 zum Schluss gelangt, dass die vom ersuchenden Staat umschriebenen Verdachtsmomente als begründet zu betrachten sind, wenn die in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person es unterlässt, konkrete Fragen der ersuchten Steuerbehörde zu beantworten, welche geeignet wären, den Verdacht zu entkräften.<sup>131)</sup> Liegen in einem Amtshilfeverfahren gemäss UBS-Amtshilfeabkommen die Voraussetzungen vor, die einen Anfangsverdacht gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen begründen, und verzichtet dieser darauf trotz Aufforderung seitens der ESTV zu belegen, dass er in Bezug auf das involvierte



Konto die steuerlichen Meldepflichten nach amerikanischem Steuerrecht erfüllt hat, so erhärtet sich der Verdacht auf ein fortgesetztes, schweres Steuerdelikt. Der ESTV bleibt in einem solchen Fall - auch mit Blick auf die Judikatur - nichts anderes übrig, als die gewünschten Informationen abkommensgemäss an den ausländischen Fiskus zu weiteren Abklärungen zu liefern. Der Entscheid darüber, ob die ins Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen tatsächlich Steuerdelikte nach amerikanischem Recht begangen haben, obliegt dann den amerikanischen Strafverfolgungsbehörden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Bundesverwaltungsgericht im Amtshilfeverfahren gemäss UBS-Amtshilfeabkommen nicht überprüfen muss, ob fortgesetzte und schwere Steuerdelikte nach Art. 25  **DBA-USA** 1996 amts

389

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010


Thomas Cottier und René Matteotti

hilfefähig sind, da das UBS-Amtshilfeabkommen kompetenzgemäss abgeschlossen wurde und dem DBA-USA 1996 vorgeht bzw. letzteres gestützt auf Art. 31 Abs. 3  Bst. a **VRK** im Sinne des UBS-Amtshilfeabkommens interpretiert werden muss. Indes sind die im Abkommen ausgeführten Kriterien auf Übereinstimmung mit der schweizerischen Praxis zu überprüfen. Da die Auslegung des Begriffes der fortgesetzten, schweren Steuerwiderhandlung gemäss UBS-Amtshilfeabkommen sich innerhalb des Rahmens bewegt, den Praxis und Literatur den Steuerbehörden bei der Anwendung von Art. 190  **DBG** einräumen, ist sie vom Bundesverwaltungsgericht zu schützen.





## V. Schlussfolgerungen

---

Aufgrund der oben vorgenommenen Analyse lassen sich folgende Schlussfolgerungen ziehen:

1. Das UBS-Amtshilfeabkommen ist ein gültiger völkerrechtlicher Vertrag. Er ist mit Unterzeichnung am 19. August 2009 in Kraft getreten. Der Grundsatz *pacta sunt servanda* findet Anwendung.
2. Im Verhältnis zwischen dem bestehenden DBA-USA 1996 und dem UBS-Amtshilfeabkommen kommt die Kollisionsnorm Art. 30 Abs. 3  **VRK** zur Anwendung. Somit gelten die Grundsätze *lex posterior* und *lex specialis*. Im Konfliktfall zwischen DBA-USA 1996 und UBS-Amtshilfeabkommen geht im Anwendungsbereich des UBS-Amtshilfeabkommens letzteres vor. Das DBA-USA 1996 ist nur insoweit relevant als es mit dem UBS-Amtshilfeabkommen vereinbar

ist.

3. Eine Rückwirkung im völkerrechtlichen Sinne liegt nicht vor, da die Anwendung des Abkommens auf vorbestehende Tatbestände eigentlicher Regelungsgegenstand des Vertrages ist und von den Parteien gewollt und vereinbart ist. Das gleiche gilt auch für die verzögerte Publikation des Annexes.
4. Das UBS-Amtshilfeabkommen ist für das Bundesgericht und die rechtsanwendenden Behörden nach Art. 190  **BV** massgebend unabhängig davon, ob beim Vertragsschluss die innerstaatlichen Kompetenzregelungen verletzt wurden oder nicht.
5. Das UBS-Amtshilfeabkommen und sein Annex eignen sich für die unmittelbare Anwendung und bedürfen keiner weiteren Umsetzung durch innerstaatliches Recht. Da das UBS-Amtshilfeabkommen Private unmittelbar und mittelbar betrifft, sind einzelne seiner Bestimmungen allenfalls im Streitfall direkt anwendbar. Unmittelbar anwendbar sind die Kriterien des Annexes. Sie bilden die eigentliche und unmittelbare Entscheidungsgrundlage entsprechender Verfügungen.
6. Das Amtshilfeverfahren im Rahmen des UBS-Amtshilfeabkommens stützt sich auf die verfahrensrechtlichen Grundlagen für den Informationsaustausch in Art. 26  **DBA-USA** 1996 sowie Art. 20c  ff. **VO-DBA-USA** ab. Die Verordnung verfügt ferner über eine genügende rechtliche Grundlage.
7. Für die Auslegung des UBS-Amtshilfeabkommens sind die Bestimmungen von Art. 31 ff  **VRK** massgebend, womit Text, Kontext und legitimen Erwartungen

390

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten

der Parteien eine besondere Bedeutung zukommt. Da das UBS-Amtshilfeabkommen und der Annex kompetenzgemäss abgeschlossen wurden, müssen sie für das Amtshilfeverfahren (Verfügungen ESTV sowie ggf. Beschwerdeverfahren am Bundesverwaltungsgericht) die Rechtsgrundlage bilden.

#### *Literatur* <sup>132)</sup>

American Law Institute, Restatement of the Law Third - The Foreign Relations Law of the United States, Vol. 1, St. Paul 1986 (zit. ALI Restatement).

Aust, A., Modern Treaty Law and Practice, Cambridge 2000.

Boss, W., Das Verständigungsverfahren nach dem schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 52 (1983), S. 593 ff.

Behnisch, U., Amthilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, *ASA 77 (2009), S. 737 ff.*

Brownlie, J., Principles of Public International Law, 7. Aufl., Oxford 2008.

- Cottier T./Diebold N.*, Warenverkehr und Freizügigkeit in der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den Bilateralen Abkommen, in: Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2008/2009, Bern 2009, S. 237 ff. (zit. Cottier/Diebold).
- Cottier, T.*, Die Verfassung und das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage, 2. Auflage, Chur/Zürich 1991 (zit. Cottier 1991).
- Cottier, T./Hertig, M.*, Das Völkerrecht in der neuen Bundesverfassung, in: Ulrich Zimmerli (Hrsg.), Die neue Bundesverfassung: Konsequenzen für Praxis und Wissenschaft, Bern 2000, S. 1 ff. (zit. Cottier/Hertig).
- Cottier, T.*, International Trade Law: The Impact of Justiciability and Separation of Powers in EC Law, *European Constitutional Law Review* 5 (2009), S. 307 ff. (zit. Cottier 2009).
- Cottier, T.*, The Judge in International Economic Relations, in: Monti, M. et al. (Hrsg.), *Economic Law and Justice in Times of Globalisation - Festschrift for Carl Baudenbacher*, Baden-Baden/Bern/Wien 2007, S. 99 ff. (zit. Cottier 2007).
- Cottier, T./Achermann A./Wüger, D./Zellweger, V.* (Hrsg.), *Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht*, Bern 2001 (zit. Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger).
- Dixon, M.*, *Textbook on International Law*, 6. Auflage, Oxford 2007.
- Ehrenzeller, B./Mastronardi, Ph./Schweizer, R. J./Vallender, K. A.* (Hrsg.), *Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Art. 94-197*, Zürich/Basel/Genf 2008 (zit. Autor, in: Ehrenzeller u.a., *Kommentar BV*).
- Gyr, P.*, *Die Besko, Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 DBG*, Bern/Stuttgart/Wien 1996.
- Holzer, P. E.*, *Die Ermittlung der innerstaatlichen Anwendbarkeit völkerrechtlicher Vertragsbestimmungen*, Zürich 1998.
- Honegger, P./Kolb, A.*, *Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen*, [ASA 77 \(2009\), S. 789 ff.](#)
- Jennings, R./Watts, A.* (Hrsg.), *Oppenheim's International Law*, Vol. 1 part 2-4, 9. Aufl., London/New York 1992.
- Kälin, W./Epiney A.*, *Völkerrecht - eine Einführung*, Bern 2003.
- Kerath, A.*, *Massstäbe zur Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des Verständigungsverfahrens*, Diss. Hamburg 1995.
- Koch, K.*, *Das Verständigungsverfahren, Generalbericht*, in: *Cahiers de Droit Fiscal International* 56a, Rotterdam 1981, S. 13 ff.
- Kolb, R.*, *La bonne foi en droit international public*, Paris 2000.
- Linderfalk, U.*, *On the Interpretation of Treaties: The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Dordrecht 2007.
- Locher, P.*, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, Bern 2005.

- Doppelbesteuerungsrecht der Schweiz, ASA 35 (1966), S. 59 ff.
- Lüthi, D., Das Verständigungsverfahren, Landesbericht der Schweiz, in: Cahiers de droit Fiscal International 56a, Rotterdam 1981, S. 389 ff. (zit. Lüthi).
- Lüthi, D., Das Verständigungsverfahren, in: Höhn, E. (Hrsg.), Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 425 ff. (zit. Lüthi 1993).
- Matteotti, R., Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Diss. Bern 2003 (zit. Matteotti 2003).
- Matteotti, R., Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings, [ASA 75 \(2007\), S. 791 ff.](#) (zit. Matteotti 2007).
- Matteotti, R., Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules - A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary, in: Intertax 8/9 (2005), S. 329 ff. (zit. Matteotti 2005).
- Matteotti, R., Treaty Shopping und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht, Wien 2009, S. 227 ff. (zit. Matteotti 2009).
- Müller, J. P., Vertrauensschutz im Völkerrecht, Köln/Berlin 1971 (zit. Müller).
- Müller, J. P./Wildhaber, L., Praxis des Völkerrechts, 3. Auflage, Bern 2001 (zit. Müller/Wildhaber).
- Reich, M., Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, Diss. Zürich 1976.
- Richner, F./Frei, W./Kaufmann, S./Meuter H. U., Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009 (zit. Richner u.a., Handkommentar DBG).
- Schweizer, R. J., Steuerbehörden benutzen UBS als Untersuchungsgehilfen, in: Jusletter vom 9. Februar 2009.
- Seidl-Hohenveldern, I., Hierarchie of Treaties, in: Klabbers, J./Lefeber, R. (Hrsg.), Essays on the law of treaties, The Hague 1998, S. 7. ff.
- Simonek, M., Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, [ASA 73 \(2004\), S. 97 ff.](#)
- Studer, W., Über das Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen, StR 26 (1971), S. 182 ff.
- Thürer, D., Verfassungsrecht und Völkerrecht, in: Thürer, D./Aubert, J-F./Müller, J. P. (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, S. 179 ff.
- Tschannen, P./Zimmerli, U./Müller, M., Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. vollständig überarbeitete Auflage, Bern 2009.
- Van Damme, I., Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body, Oxford 2009.
- Villiger, M. E., Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009.
- Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Auflage, München 2008 (zit. Autor, in: Vogel/Lehner, DBA).
- Vranes, E., Lex Superior, Lex Specialis, Lex Posterior - Zur Rechtsnatur der «Konfliktlösungsregeln», ZaöRV 65 (2005) 391 ff. (zit. Vranes).



Wolfrum, R./Stoll, P.-T./Kaiser, L. (Hrsg.), WTO - Institutions and Dispute Settlement, Leiden/Boston 2006.

Wüger, D., Anwendbarkeit und Justiziabilität völkerrechtlicher Normen im schweizerischen Recht: Grundlagen, Methoden und Kriterien, Bern 2005.

Zweifel, M./Athanas, P. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83<sup>2</sup>-222, Basel/Genf/München 2008 (zit. Autor, in: Zweifel/Athanas, Kommentar **DBG**).

392

ASA 78 · Nr. 6/7 · 2009/2010

Fussnoten · Notes de bas de page

- <sup>1)</sup> Die Autoren bedanken sich herzlich bei Ronald Abegglen, BLaw, Rachel Liechti-McKee, lic. iur., und Fabienne Limacher, BLaw, für die tatkräftige Mitarbeit bei der Ausfertigung des Aufsatzes.
- <sup>2)</sup> [AS 2009, 5669](#) ff.; [SR 0.672.933.612](#).
- <sup>3)</sup> Art. 8 UBS-Amtshilfeabkommen.
- <sup>4)</sup> Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen vom 2. Oktober 1996 (DBA-USA 1996), [SR 0.672.933.61](#).
- <sup>5)</sup> Zu den «notwendigen Auskünften» zählen nach der Rechtsprechung auch Bankauskünfte (BGE [96 I 737](#) E. 3 und BGer vom 6. Februar 2002, A.250/2001 E. 7c).
- <sup>6)</sup> Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996, vom 15. Juni 1998 (VO-DBA-USA), [SR 672.933.61](#).
- <sup>7)</sup> Details in Fussnote 2 des UBS-Amtshilfeabkommens (englische Originalfassung).
- <sup>8)</sup> BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), S. 837 ff.](#)
- <sup>9)</sup> Eingehend zum Nachfolgenden unter Berücksichtigung der schweizerischen Praxis: Müller/Wildhaber, S. 107 ff.
- <sup>10)</sup> Dixon, S. 54.
- <sup>11)</sup> Seidl-Hoheveldern, S. 8.
- <sup>12)</sup> [SR 0.111](#).
- <sup>13)</sup> [SR 0.120](#).
- <sup>14)</sup> Aust, S. 14; Villiger, Art. 2 Rz. 23; allgemein s. auch Müller/Wildhaber, S. 123 ff.
- <sup>15)</sup> Frontier Dispute Case (Burkina Faso/Mali), ICJ Reports 1986 573 f., mit weiteren Hinweisen.
- <sup>16)</sup> Vgl. Villiger, Art. 12 Rz. 6.
- <sup>17)</sup> Dixon, S. 62.
- <sup>18)</sup> Tschannen/Zimmerli/Müller, S. 46.
- <sup>19)</sup> So BGE [120 Ib 360](#) E. 2c. - Siehe hierzu zutreffend auch Simonek, S. 120 ff.
- <sup>20)</sup> Dixon, S. 63.
- <sup>21)</sup> Art. 25 Abs. 3<sup>2</sup> lit. f **DBA-USA 1996**.
- <sup>22)</sup> Siehe etwa Boss, 602; Ludwig, S. 75; Lüthi, S. 398 f.; Lüthi 1993, S. 435.
- <sup>23)</sup> Ebenso Kerath, S. 258.
- <sup>24)</sup> Vgl. auch Lüthi, S. 389; Studer, S. 192; Simonek, S. 118.
- <sup>25)</sup> BGer vom 6. Mai 2008, [2C.276/2007](#) E. 3.4.; Locher, S. 130 f.; Matteotti 2003, S. 261.
- <sup>26)</sup> OECD-Kommentar, Ziff. 34 zu Art. 25 Abs. 3.
- <sup>27)</sup> So zutreffend Reich, S. 40.
- <sup>28)</sup> So explizit Reich, S. 40 m.w.H.
- <sup>29)</sup> S. zur heutigen Stellung der Billigkeit im Völkerrecht Christopher R. Rossi, Equity and

International Law, A Legal Realist Approach to International Decision-making, New York 1993;

Kolb, S. 105 ff.; V.D. Degan, L`equité et le droit international, Den Haag 1970; Charles de Visscher, De l`equité dans le règlement arbitral ou judiciaire des litiges en droit international public, Paris 1972; Judge Weeramantry, Separate Opinion, Case Concerning Maritime Delimitation in the Area between Greenland and Jan Mayen (Denmark v. Norway), ICJ Rep. 1993 S. 211 ff.; Müller/Wildhaber, S. 60 ff.

<sup>30)</sup> Vgl. Koch, S. 42; Reich, S. 104.

<sup>31)</sup> Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 154. - Siehe hierzu auch Studer, S. 190, 198, 200, wo unter anderem darauf hingewiesen wird, dass Verständigungsvereinbarungen in der schweizerischen Praxis auch zur Schliessung «unechter Lücken» verwendet werden.

<sup>32)</sup> Reich, S. 104.

<sup>33)</sup> OECD-Kommentar, Rz. 36 zu Art. 25.

<sup>34)</sup> Seidl-Hoheveldern, S. 7.

<sup>35)</sup> Vgl. Villiger, Art. 30 Rz. 13.

<sup>36)</sup> Zur diesbezüglichen Diskussion in der Lehre siehe: Vranes, S. 392.

<sup>37)</sup> Engelschalk, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 26.

<sup>38)</sup> Siehe hierzu Honegger/Kolb, S. 793.

<sup>39)</sup> OECD-Kommentar, Rz. 34 zu Art. 25 Abs. 3.

<sup>40)</sup> Van Damme, S. 347; Villiger, Art. 31 Rz. 16; Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Einleitung Rz. 135.

<sup>41)</sup> BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), S. 860](#) E. 5.4.

<sup>42)</sup> Siehe hierzu die Ausführungen unter Kap. IV/D.

<sup>43)</sup> Ebenso BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), 861](#) E. 5.5.

<sup>44)</sup> Siehe hierzu die Ausführungen unter Kap. IV/D.

<sup>45)</sup> Siehe hierzu ausführlich Kap. IV/D.

<sup>46)</sup> BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), 851](#) E. 4.3.4.-4.4.

<sup>47)</sup> Villiger, Art. 28 Rz. 13.

<sup>48)</sup> Australian High Court, Case Victrawl Pty Ltd v Telstra Corporation Ltd et. al. (1995), para. 30 sowie Ambatielos Case, ICJ Reports (1952) 40.

<sup>49)</sup> OECD-Kommentar, Rz. 10.3 zu Art. 26.

<sup>50)</sup> BGer vom 6. Februar 2002, [2A.250/2001](#) E. 3 = Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410; BGer vom 12. März 2002, [2A.416/2001](#) E. 2.2; BGer vom 12. April 2002, RDAF 2002 II, 303 E. 2.a; BGer vom 22. Dezember 2003, [2A.233/2003](#) E. 1.

<sup>51)</sup> Eingehend Cottier/Hertig, S. 13 ff. und Cottier/Ackermann/Wüger/Zellweger, S. 33 ff.

<sup>52)</sup> [SR](#) 101.

<sup>53)</sup> Eingehend Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger, S. 33 ff.; Thürer, S. 187 f.

<sup>54)</sup> Hangartner, in: Ehrenzeller u.a., Kommentar BV, Art. 190 Rz. 25.

<sup>55)</sup> BGE [120 Ib 360](#) E. 2-3 - Siehe hierzu auch die detaillierte Analyse in Simonek, S. 120 ff.

<sup>56)</sup> Hangartner, in: Ehrenzeller u.a., Kommentar BV, Art. 190 [BV](#) Rz. 19.

<sup>57)</sup> BBI 1997 I 428 mit Verweis auf BGE [120 Ib 362](#) ff.

<sup>58)</sup> [SR](#) 173.322; [AS 2009, 5023](#).

<sup>59)</sup> Vgl. BGE [126 I 240](#) E. 2.b mit Hinweisen.

<sup>60)</sup> Wüger, S. 233 ff.; vgl. auch Kälin/Epiney, S. 108.

<sup>61)</sup> Vgl. BGE [105 II 49](#) E. 3.a.

<sup>62)</sup> Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger, S. 24; Wüger, S. 248.

<sup>63)</sup> Tschannen/Zimmerli/Müller, S. 372.

<sup>64)</sup> Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger, S. 25.

<sup>65)</sup> Bundesgesetz vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt (Publikationsgesetz, PublG), [SR](#) 170.512.

- <sup>66)</sup> *SR* 672.2.
- <sup>67)</sup> Vgl. Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Durchführung zwischenstaatlicher Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, *BBl* 1951 II 296, 304.
- <sup>68)</sup> Behnisch, S. 747; Schweizer, Rz. 5 ff.
- <sup>69)</sup> BVGE vom 5. März 2009, *ASA* 77 (2009), S. 840 ff. E. 1.1.
- <sup>70)</sup> BGer vom 6. Februar 2002, *2A.250/2001* E. 3 = StE 2002, A. 31.4 Nr. 6 = StR 57/2002 S. 410 ff.
- <sup>71)</sup> Vgl. BVGE vom 26. Januar 2009 A-5529/2008 E. 1.1; BGer vom 27. Januar 2004, *2A.185/2003*; BGer vom 22. Dezember 2003, *2A.233/2003* E. 1 und 2.; BGer vom 12. März 2002, *2A.416/2001* E. 1.1 und 5.3.
- <sup>72)</sup> BVGE vom 5. März 2009, *ASA* 77 (2009), S. 840 ff. E. 1.1
- <sup>73)</sup> S. auch Cottier 1991, S. 173 ff.
- <sup>74)</sup> BGE *103 Ia 369* E. 6.g.
- <sup>75)</sup> Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, *SR* 172.021.
- <sup>76)</sup> BGE *100 II 57*. - Ebenso BGer vom 14. März 2001, *1A.12/2001* E. 4.e.bb («Auch nach den allgemeinen methodologischen Auslegungsregeln [muss] der politische Wille des Gesetzgebers (...) im Wortlaut (bzw. «Wortsinn») des Gesetzes hinreichend Ausdruck finden.»); BGer vom 20. Dezember 2000, *2A.165/2000* («Les travaux préparatoires seront toutefois pris en considération seulement lorsqu'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils ont trouvé expression dans le texte même de la loi.»); BGE *124 II 201* E. 5.c. («Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts können bei der Auslegung die Materialien beigezogen und darf der Wille des historischen Verfassungs- oder Gesetzgebers beachtet werden, soweit dieser im Text der Norm seinen Ausdruck gefunden hat.»); BGE *122 III 325* («Une interprétation historique n'est en elle-même pas déterminante. Les travaux préparatoires ne doivent être pris en considération que lorsqu'ils donnent une réponse claire à une disposition légale qui ne l'est pas et lorsqu'ils ont trouvé expression dans le texte même de la loi.»); BGE *114 Ia 191*, 196 f. («Die Materialien fallen nach der Rechtsprechung nur dann ins Gewicht, wenn sie angesichts einer unklaren gesetzlichen Bestimmung eine klare Antwort geben; sie sind umso weniger zu beachten, je weiter sie zeitlich zurückliegen (...). Zudem kann ihnen grundsätzlich nur dort entscheidendes Gewicht zukommen, wo sie im Gesetzeswortlaut einen Niederschlag gefunden haben.»).
- <sup>77)</sup> Art. 1 Abs. 4 UBS-Amtshilfeabkommen.
- <sup>78)</sup> Matteotti 2007, S. 791; Matteotti 2009, S. 227; Müller, S. 121 ff.
- <sup>79)</sup> So etwa auch bei der Beurteilung des Freihandelsabkommens Schweiz-EG sowie der bilateralen Verträge I und II, wo Anwendung und Auslegung durch das Bundesgericht und den Europäischen Gerichtshof auseinander gehen können; dazu Cottier/Diebold, S. 237.
- <sup>80)</sup> Van Damme, S. 34 mit Hinweisen.
- <sup>81)</sup> Villiger, Art. 31 Rz. 37.
- <sup>82)</sup> Z.B. LaGrand Case (USA/Germany), ICJ Reports 2001 501, para. 99 oder Kasiliki/Sedudu Island Case (Botswana/Namibia), ICJ Reports 1999 1059, para. 18.
- <sup>83)</sup> Anhang 2 des Abkommens zur Errichtung der Welthandelsorganisation, Vereinbarung über Regeln und Verfahren für die Streitbeilegung (DSU), *SR* 0.632.20.
- <sup>84)</sup> Appellate Body Report on US - Gasoline, WT/DS2/AB/R, III.B.
- <sup>85)</sup> Appellate Body Report on Japan - Alcoholic Beverages II, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, D., Appellate Body Report on US - Shrimp, WT/DS58/AB/R, para. 114, Appellate Body Report on India - Patents (US), WT/DS50/AB/R, para.46.
- <sup>86)</sup> Vgl. hierzu die Praxis der amerikanischen Gerichte bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in Matteotti 2005, S. 329.
- <sup>87)</sup> ALI Restatement, S. 198.

- 88) Brownlie, S. 630 ff.; Jennings/Watts, S. 1266-1275; Müller/Wildhaber S. 127 ff., Villiger Art. 31 Rz. 6 ff.
- 89) Vgl. bspw. Appellate Body on US - Shrimp, para. 114.
- 90) Die Panels sowie der Appellate Body im WTO-Streitbeilegungsverfahren bedienen sich regelmässig dieser Methode. Vgl. Wolfrum, Art. 3 DSU Rz. 20.
- 91) Nuclear Tests Cases, ICJ Reports 1974 268, para. 46.
- 92) Grundlegend Müller, S. 134 ff., 143; Müller/Wildhaber S. 40 ff.; eingehend zur Praxis Kolb, S. 260 ff. Kolb betont die Bedeutung von Treu und Glauben namentlich in der autonomen Auslegung und für die Lückenfüllung, ohne indessen die Lehre des Schutzes legitimer Erwartungen explizit zu thematisieren.
- 93) Villiger, Art. 31 Rz. 7.
- 94) Villiger, Art. 31 Rz. 11.
- 95) Wolfrum, Art. 3 DSU Rz. 36.
- 96) Z.B. Appellate Body Report on US - Gasoline, S. 23 mit Hinweisen zur Judikatur des IGH.
- 97) Siehe hierzu Kap. II / C und IV/D.
- 98) Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG), [SR 173.110](#), sowie Bundesgesetz über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 (VGG), [SR 173.32](#).
- 99) Dazu Cottier 2007, S. 99; Cottier 2009, S. 307.
- 100) BGE [99 Ib 39](#); dazu Müller/Wildhaber, S. 171 f. m.w.H.; Cottier/Hertig, S. 13 ff.; Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger, S. 43 ff.
- 101) BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), S. 837 ff.](#)
- 102) BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), S. 851 ff.](#) E. 4.3.4.-4.4
- 103) Siehe etwa Behnisch, S. 760 f.; Honegger/Kolb, S. 800 f.
- 104) Behnisch, S. 759.
- 105) S. hierzu die Ausführungen unter Kap. II/C.
- 106) BGE vom 27. Januar 2004, [2A.185/2003](#) E. 4; BGE [125 II 250](#) E. 3b mit Hinweisen; ferner BGE [96 I 737](#) E. 3 d; BGer vom 6. Februar 2002, [2A.250/2001](#) E. 6 = StE 2002, A. 31.4 Nr. 6.
- 107) BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), S. 857 f.](#) E. 5.2.
- 108) BGer vom 6. Januar 2006, [2A.352/2005](#) E. 2.3.2.
- 109) BGer vom 6. Februar 2002, [2A.551/2001](#) = StE 2002, A. 31.4 Nr. 6. E. 5b.
- 110) BGer vom 12. März 2002, [2A.416/2001](#) E. 6.3.
- 111) BGer vom 10. August 2006, [2A.608/2005](#) E. 4.
- 112) BGer vom 22. Dezember 2003, StR 59/2004, S. 475 E. 5.
- 113) BGer vom 27. Januar 2004, [2A.185/2003](#) E. 6.
- 114) BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), 837 ff.](#)
- 115) Siehe zuletzt Entscheid des Bundesstrafgerichts vom 28. Oktober 2008, [RR.2008.165](#) E. 5.8.; BGer vom 1. März 2006, [1A.316/2005](#) E. 2.3. m.w.H.
- 116) Siehe hierzu insbesondere die Kritik von Behnisch, S. 775 f.
- 117) BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), S. 847](#) E. 4.3.2.; BGer vom 14. Oktober 1999, [8G.57/1999, VPB 67.85](#) E. 4c; Urteil des Bundesstrafgerichts vom 21. Mai 2008, [BV.2008.1-3](#) E. 3.
- 118) BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), S. 860](#) E. 5.4 .
- 119) BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), S. 860](#) E. 5.4.
- 120) Art. 31 Abs. 3  Bst. b **VRK**.
- 121) Behnisch, S. 742; ähnlich BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), 861](#) E. 5.5.
- 122) BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\), S. 861](#) E. 5.4.
- 123) Diese Auffassung steht in Einklang mit der Rechtsprechung und Lehre in Bezug auf die Anforderungen an den Anfangsverdacht für die Einleitung einer besonderen Untersuchung gemäss

Art. 190 ff  **DBG** (siehe Donatsch, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar DBG, Art. 190 Rz. 21 und BGE [106 IV 419](#) E. 4).

<sup>124)</sup> Donatsch, in: Zweifel/Athanas, Kommentar DBG, Art. 190 Rz. 16, 10.

<sup>125)</sup> [VPB 66.100](#), und 66.101.

<sup>126)</sup> StE 1994, B 101.8 Nr. 14.

<sup>127)</sup> Richner u.a., Handkommentar DBG, Art. 190 Rz. 4.

<sup>128)</sup> BGE [96 I 737](#) = ASA 40 (1971/72), S. 437 E. 3.e; BGer vom 6. Februar 2002, A 31.4 Nr. 6 E. 6.  
BGer vom 22. Dezember 2003, StR 59/2004 S. 475, E. 5

<sup>129)</sup> BGer vom 10. August 2006, [2A.608/2005](#) E. 2.

<sup>130)</sup> BVGE vom 5. März 2009, [ASA 77 \(2009\) S. 860](#), E. 4.4.2. m.w.H

<sup>131)</sup> BGer vom 10. August 2006, [2A.608/2005](#) E. 4.

<sup>132)</sup> Weitere Hinweise im Text.