

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

**Prof. Dr. iur. Markus Reich**

Lehrstuhl für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht  
Rämistrasse 74/21, CH-8001 Zürich  
Lst.reich@rwi.uzh.ch / [www.rwi.uzh.ch/reich](http://www.rwi.uzh.ch/reich)

### Inhaltsübersicht

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



## Qualifikation des Abkommens 09

### Das Abkommen 09 als Staatsvertrag



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



## Wirkungen des Abkommens 09

### Differenzierung völkerrechtliche/ innerstaatliche Bindung



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

## Völkerrechtliche Bindung

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

## Völkerrechtliche Bindung

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

## Völkerrechtliche Bindung

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

## Innerstaatliche Bindung

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

## Innerstaatliche Bindung

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

## Innerstaatliche Bindung

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



## Was ist zu tun?

## Genehmigungsverfahren



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

## Genehmigungsverfahren



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