

Prof. Dr. Thomas Cottier / Prof. Dr. René Matteotti

## **Der Grundsatzentscheid des Bundesverwaltungsgerichts zum UBS-Amtshilfeabkommen**

Erste Einschätzung und Auswirkungen

---

Das Bundesverwaltungsgericht legt das UBS-Amtshilfeabkommen in einer umstrittenen Entscheidung eng aus und verbietet damit die Auslieferung von Bankdaten bei Verdacht schwerer Steuerhinterziehung in den USA an die amerikanischen Behörden. Die enge Auslegung verkennt den besonderen Kontext des Abkommens, seinen Spielraum in der Interpretation von Betrugsdelikten und dergleichen (tax fraud or the like) und den Vorrang des Völkerrechts gegenüber einer bisher restriktiven Praxis der Bundesbehörden.

---

Rechtsgebiet(e): Völkerrecht; Übriges Verfassungsrecht; Steuerrecht

Zitiervorschlag: Thomas Cottier / René Matteotti, Der Grundsatzentscheid des Bundesverwaltungsgerichts zum UBS-Amtshilfeabkommen, in: Jusletter 8. März 2010

## Inhaltsübersicht

- I. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts in der Sache X. c. Eidg. Steuerverwaltung vom 22. Januar 2010
- II. Völkerrechtliche, verfassungsrechtliche und methodische Defizite
- III. Mögliche Vertragsanpassung und Genehmigung durch das Parlament

### I. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts in der Sache X. c. Eidg. Steuerverwaltung vom 22. Januar 2010

[Rz 1] Das mit Spannung erwartete erste Urteil des Bundesverwaltungsgerichts zum Amtshilfeabkommen zwischen der Schweiz und den USA vom 19. August 2009 (UBS-Amtshilfeabkommen) legt sich quer zum eingeschlagenen Weg im Steuerstreit. In der Sache X. c. Eidg. Steuerverwaltung vom 22. Januar 2010 (BVGE A-7789/2009) wird eine Beschwerde vom 14. Dezember 2009 gegen die am 17. November 2009 verfügte Herausgabe von Akten wegen Verdachts schwerer und fortgesetzter Steuerhinterziehung gutgeheissen. Das Gericht blockiert damit in wichtigen Punkten die Umsetzung des UBS-Amtshilfeabkommens. Offensichtlich von langer Hand vorbereitet, geht die umfangreiche und komplexe Entscheidung auf völkerrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen ein. Das Gericht stützt sich dabei massgeblich auf die Rechtslage, wie sie vor dem Zeitpunkt des Abschlusses des UBS-Amtshilfeabkommens bestanden hat. Das UBS-Amtshilfeabkommen selbst tritt in der Begründung erst spät auf den Plan. Eine selbständige Bedeutung wird ihm abgesprochen. Es sei lediglich eine für das Gericht unverbindliche Auslegungshilfe für das Doppelbesteuerungsabkommen von 1996 (DBA USA 1996). Soweit es über das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen hinausgehe, komme es innerstaatlich nicht zur Anwendung. Das treffe vorliegend zu. Die Schlüsselformulierung «Betrugsdelikte und dergleichen» (*tax fraud or the like*) wird restriktiv ausgelegt. Das Gericht stellt sich auf den Standpunkt, dass betrügerisches oder täuschendes Verhalten vorliegen müsse, und selbst schwere und wiederholte Steuerhinterziehung für die Amtshilfe an die USA nicht in Betracht fallen könne.

[Rz 2] In ersten Reaktionen wurde das Urteil zum Nennwert genommen, weitum als Sieg der Rechtstaatlichkeit und als weitere aussenpolitische Schlappe des Bundesrates beurteilt. Einmal mehr habe das Bundesverwaltungsgericht zum Rechten geschaut und die Privatsphäre geschützt. Bei näherer Beurteilung vermag das Urteil indessen nicht zu überzeugen.

[Rz 3] In seinen allgemeinen Ausführungen betont das Gericht die Grundsätze der Vertragstreue (*Pacta sunt servanda*), des Vorranges des Völkerrechts, der unmittelbaren Anwendung von Staatsverträgen (Monismus), von Treu und Glauben und dem Verbot widersprüchlichen Handelns. Im praktischen Ergebnis wird diesen Grundsätzen in den Urteilsbegründungen jedoch nicht hinreichend Rechnung getragen. Das Urteil verstösst gegen völkerrechtliche Pflichten der

Schweiz und missachtet verfassungsrechtliche Grundlagen zum Staatsvertragsrecht. Es ist rechtskräftig und muss respektiert werden. Eine kritische Beurteilung ist indessen für das weitere Vorgehen von Bedeutung.

### II. Völkerrechtliche, verfassungsrechtliche und methodische Defizite

[Rz 4] Vorerst ist auffallend, dass das Gericht nicht auf die besonderen Umstände des UBS-Amtshilfeabkommens eingeht. Ziel und Zweck des Abkommens und seine operativen Bestimmungen bleiben weitgehend ausgeklammert. Der aussenpolitische Kontext der Vertragsverhandlung wird als irrelevant beurteilt. Dabei ist offensichtlich, dass es nicht um eine übliche Verständigungsvereinbarung geht. Der enge Zeitplan und die damit verbundene Notwendigkeit direkter Umsetzung können nicht unberücksichtigt bleiben. Das UBS-Amtshilfeabkommen kann daher nicht allein unter Rekurs auf die vor seinem Inkrafttreten bestandene Rechtslage beurteilt werden. Vielmehr liegt ein Abkommen vor, das Teil einer Vergleichsverhandlung in einem laufenden Streitfall ist. Es hat selbständige Bedeutung und muss als solches nach Treu und Glauben auch völkerrechtlich berücksichtigt und zum Tragen gebracht werden. Unverständlich ist die Auffassung, dass das UBS-Amtshilfeabkommen sogar nach dem Willen der Parteien nicht über die bisherige restriktive Auslegungspraxis der schweizerischen Steuerbehörden zu «tax fraud or the like» hinausgehen solle.

[Rz 5] Methodisch vermischt das Gericht in Anlehnung an das von ihm zitierte steuerrechtliche Schrifttum die Frage der völkerrechtlichen Geltung mit der innerstaatlichen Anwendung. Es folgt der Auffassung, wonach eine Verständigungsvereinbarung das bestehende Abkommen weder erweitern noch abändern darf. Die etwas differenziertere Stellungnahme des OECD-Kommentars, wonach die zuständigen Behörden «die Definition von Ausdrücken, die im Abkommen unvollständig oder nicht eindeutig definiert sind, ergänzen oder klarstellen können, um etwaigen Schwierigkeiten vorzubeugen» (OECD-Kommentar, Ziff. 34 zu Art. 25), wird vom Bundesverwaltungsgericht ignoriert.

[Rz 6] Völkerrechtlich, verfassungsrechtlich und methodisch hält das Urteil aus folgenden Gründen nicht stand:

[Rz 7] Das DBA USA 1996 ist in deutscher und englischer Sprache abgeschlossen worden. Gemäss Art. 33 Abs. 1 VRK sind bei mehrsprachigen Verträgen die verschiedenen sprachlichen Fassungen in gleicher Weise verbindlich. Dabei wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben (Art. 33 Abs. 3 VRK). Wenn ein Vergleich der authentischen Texte einen Bedeutungsunterschied aufdeckt, welcher nicht durch die Anwendung der in Art. 31 und 32 VRK erwähnten Auslegungsmittel ausgeräumt werden kann, ist diejenige Auslegung zu

wählen, die die Texte am besten miteinander in Einklang bringt (Art. 33 Abs. 4 VRK).

[Rz 8] Das UBS-Amtshilfeabkommen legt materiell die im Doppelbesteuerungsrecht mit den USA verankerte Formulierung «*tax fraud or the like*» für den vorliegenden Streitfall der UBS mit den US-Behörden aus. Es geht über die bisherige Zurückhaltung der schweizerischen Praxis hinaus. Die Streitfrage wurde dahingehend gelöst, dass «*or the like*» sich auf vergleichbare, aber eben nicht nur betrügerische Tatbestände bezieht. Gerade die Lockerung der bisherigen Praxis entspricht Ziel und Zweck des Vertrages und war notwendige Voraussetzung einer Verständigung im Streitfall. Den Staaten ist es völkerrechtlich unbenommen, dies zu tun. Wesentlich ist, dass sich die neue Definition im Rahmen des bestehenden Staatsvertragsrechts zur Doppelbesteuerung mit den USA bewegt. Die im UBS-Amtshilfeabkommen geregelten Tatbestände lassen sich ohne Mühe als Konkretisierung von «*tax fraud or the like*» verstehen.

[Rz 9] Die deutsche Fassung des DBA USA 1996 bezeichnet «*Betrugsdelikte und dergleichen*» als amtshilfefähige Steuerdelikte. Ziff. 10 des zum DBA USA 1996 gehörenden Protokolls hält zu Art. 26 DBA USA 1996 Folgendes fest:

«Es besteht Einvernehmen darüber, dass der Ausdruck «*Abgabebetrug*» ein betrügerisches Verhalten bedeutet, welches eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung des Betrags der einem Vertragsstaat geschuldeten Steuer bewirkt oder bezweckt. Ein betrügerisches Verhalten wird angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger sich zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden einer falschen oder gefälschten Urkunde (beispielsweise einer doppelt geführten Buchhaltung, einer gefälschten Rechnung, einer inhaltlich unrichtigen Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung, einer fiktiven Bestellung oder allgemein eines gefälschten Beweismittels) oder eines Lügengebäudes bedient oder zu bedienen beabsichtigt. Die vorstehende Aufzählung ist beispielhaft und nicht abschliessend. Der Ausdruck «*Abgabebetrug*» kann auch Handlungen einschliessen, 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».

[Rz 10] Abgabebetrug im Sinne des DBA USA 1996 umfasst somit sowohl den Tatbestand des Steuerbetrugs nach Art. 186 DBG, bei welchem gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zum Zwecke einer Steuerhinterziehung verwendet werden, als auch den Tatbestand des landesrechtlichen Abgabebetrugs nach Art. 14 VStrR, bei welchem die Steuerbehörde durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen zum Zwecke der Steuerhinterziehung arglistig irreführt wird. Bei dieser textlichen Ausgangslage stellt sich die Frage, ob die im Protokoll vorgenommene Definition des Abgabebetrugs sich bloss auf den im DBA USA 1996

verwendeten Begriff «*Betrugsdelikte*» oder auf die gesamte Formulierung «*Betrugsdelikte und dergleichen*» bezieht. Der deutsche Vertragstext gibt hierzu keine klare Antwort. Nichtsdestotrotz stellt das Bundesverwaltungsgericht apodiktisch fest, die Umschreibung des Abgabebetrugs gemäss Protokoll definiere die Formulierung «*Betrugsdelikte und dergleichen*» gemäss DBA USA 1996 abschliessend. Entsprechend weist es dem Zusatz «und dergleichen» keine eigenständige Bedeutung zu, mit der Folge, dass die schwere, fortgesetzte Steuerhinterziehung gemäss UBS-Amtshilfeabkommen als nicht amtshilfefähig bezeichnet wird. Das Gericht folgt damit unkritisch einer in der Literatur vertretenen Meinung, ohne sich vertieft mit den gegenteiligen Auffassungen auseinanderzusetzen. Es blendet aus, dass das Protokoll gemäss Wortlaut eben gerade nicht «*Betrugsdelikte und dergleichen*», sondern den Abgabebetrug definiert und die als Abgabebetrug definierten Tatbestände sich ohne Weiteres als Konkretisierung des Begriffs «*Betrugsdelikte*» verstehen lassen.

[Rz 11] Die ebenfalls massgebende englische Version des DBA USA 1996 bezeichnet «*tax fraud or the like*» als amtshilfefähige Steuerdelikte. Sie offenbart mit aller Deutlichkeit, dass das Protokoll keine abschliessende Definition der Formulierung «*Betrugsdelikte und dergleichen*» enthält. Ziff. 10 der englischen Fassung des zum DBA USA 1996 gehörenden Protokolls definiert nämlich nur den Begriff «*tax fraud*» und fasst darunter diejenigen Tatbestände, welche im deutschen Protokolltext als «*Abgabebetrug*» bezeichnet werden. Daraus erhellt, dass «*tax fraud*» «*Betrugsdelikte*» gemäss DBA USA 1996 bzw. «*Abgabebetrug*» gemäss Ziff. 10 Protokoll meint und der unbestimmte Begriff «und dergleichen» (*or the like*) im Protokoll nicht interpretiert worden ist. Das DBA USA 1996 und das dazugehörige Protokoll enthalten damit entgegen der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts keine abschliessende Definition von «*tax fraud or the like*».

[Rz 12] Aus dem englischen und deutschen Abkommenstext ergeben sich somit folgende Schlussfolgerungen: 1. Amtshilfe ist nicht nur bei «*Steuerbetrug*», sondern bereits bei «*Abgabebetrug*» zu leisten; 2. Amtshilfe ist aber auch bei Vorliegen eines Verdachts auf ein Steuerdelikt zu gewähren, welches unter den unbestimmten Begriff «*the like*» bzw. «*dergleichen*» subsumiert werden kann.

[Rz 13] Wenn der Abkommenstext aufgrund des Zusatzes «*or the like*» bzw. «und dergleichen» über den in Ziff. 10 des Protokolls definierten Abgabebetrug hinausgeht, greift er logischerweise in den Bereich der Steuerhinterziehung hinein. Aufgrund der offenen Formulierung des Abkommenstextes ist es nun eine Wertungsfrage, wo die Grenze des amtshilfefähigen Bereichs genau zu ziehen ist. Eine Schranke setzt Art. 26 Abs. 1 DBA USA 1996 insofern, als nur die gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Staaten erhältlichen Auskünfte auszutauschen sind. Da das Bankgeheimnis nach Landesrecht bei Steuerhinterziehungen nur durchbrochen werden kann, wenn es als schwere Steuerwiderhandlung im

Sinne von Art. 190 DBG qualifiziert, muss auch die Amtshilfe unter dem Titel «tax fraud or the like» auf schwere Steuerdelikte beschränkt sein. Darunter fällt nach Art. 190 Abs. 2 DBG insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge. Die im UBS-Amtshilfeabkommen enthaltenen Kriterien zur Bestimmung von «tax fraud or the like» bewegen sich damit innerhalb des DBA USA 1996. Mit dem Abschluss des UBS-Amtshilfeabkommens haben die Exekutivbehörden der beiden Vertragsstaaten den Interpretationsspielraum des DBA USA 1996 somit kompetenzgemäss ausgefüllt, als sie die fortgesetzte und schwere Steuerhinterziehung als amts-hilfefähige Steuerdelikte bezeichnet haben.

[Rz 14] Das Bundesverwaltungsgericht hat in einem Urteil vom 5. März 2009 den vergleichbaren Unrechtsgehalt von Betrug und schwerer Steuerhinterziehung sogar selber anerkannt. «Nach rein schweizerischem Verständnis», so führte das Gericht damals aus, «können unter Umständen durchaus auch Steuerhinterziehungen den gleichen Unrechtsgehalt wie ein Abgabebetrug haben, nämlich dann, wenn sie insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge betreffen. Dies zeigt sich daran, dass unter diesen Umständen (...) das Bankkundengeheimnis (auch innerstaatlich) nicht greift». Diese gerichtlichen Erwägungen waren in den Verhandlungen mit den USA von grosser Bedeutung. Das Gericht nimmt diese Auffassung nunmehr zurück und handelt damit widersprüchlich.

[Rz 15] Wie das Bundesverwaltungsgericht bei dieser Ausgangslage apodiktisch zum Schluss kommen konnte, die Vertragsparteien hätten den Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» im Protokoll abschliessend definiert, bleibt unklar. Die gerichtliche Schlussfolgerung, dass das UBS-Amtshilfeabkommen über den Text des Doppelbesteuerungsabkommens hinausgehe und daher nicht Anwendung finden könne, lässt sich bei einer sorgfältigen Analyse des zweisprachigen Vertragstextes jedenfalls nicht aufrechterhalten. Es erstaunt, wie ein schweizerisches Gericht, dem der Umgang mit mehrsprachigen Gesetzestexten nicht fremd sein kann, grundlegende methodische Kenntnisse bei der Auslegung eines mehrsprachigen Vertrages vermissen lässt. Indem das Gericht den englischen Vertragstext ignorierte, verletzte es Art. 33 VRK.

[Rz 16] Im Übrigen schlägt die Argumentation, das UBS-Amtshilfeabkommen gehe über die bisherige Rechtsauffassung der Schweiz hinaus und könne daher nicht Anwendung finden, fehl. Die im UBS-Amtshilfeabkommen vorgenommene Interpretation der Formulierung «Betrugsdelikte und dergleichen» geht zugegebenermassen über die bisherige Zurückhaltung der schweizerischen Praxis hinaus. Sie bewegt sich aber – und dies ist entscheidend – innerhalb des möglichen Wort- und Normsinns von Art. 26 DBA USA 1996. Aufgrund der weiten Formulierung im Doppelbesteuerungsabkommen konnten die Steuerpflichtigen nach Treu und Glauben nicht auf die bisherige restriktive Praxis der schweizerischen Steuerbehörden vertrauen. Die Frage der

Anwendung eines völkerrechtlichen Vertrages bemisst sich ausserdem nicht nach seiner Vereinbarkeit mit dem innerstaatlichen Recht, sondern nach der Frage, ob seine Bestimmungen hinreichend bestimmt und damit justizierbar sind. Das ist in Bezug auf das UBS-Amtshilfeabkommen klar der Fall. Die Bestimmungen des Annexes zum Abkommen eignen sich zur unmittelbaren Anwendung und sind mit dem im Vertrag gewählten Fahrplan auch dazu eigens bestimmt. Es stand dem Gericht nicht zu, die Anwendung unter Rekurs auf die bisherige schweizerische Rechtslage zu verweigern. Dazu kommt, dass die schwere Steuerhinterziehung auch im schweizerischen Recht zur Aufhebung des Bankkundengeheimnisses führt.

[Rz 17] Das Bundesverwaltungsgericht hat wie jedes Organ des Staates dafür zu sorgen, dass die Schweiz ihre völkerrechtlich eingegangenen Verpflichtungen erfüllen kann. Es ist an den Grundsatz der Vertragstreue gebunden und muss eine Anwendung und Auslegung wählen, die mit dem gesamten Völkerrecht so weit wie möglich in Einklang gebracht werden kann (Art. 26 und Art. 31 Abs. 3 Bst. c VRK sowie Art. 5 Abs. 4 und Art 190 BV). Diesem Grundsatz kommt das Gericht mit seiner dem *courant normal* verpflichteten Argumentation nicht nach. Das Urteil bringt ein für komplexe aussenpolitische Konstellationen fehlendes Sensorium zum Ausdruck. Es beschneidet nicht nur in unzulässigerweise die Kompetenz des Bundesrates, die Formulierung «tax fraud or the like» staatsvertraglich auszulegen, sondern verstösst gleichzeitig gegen den Grundsatz der Massgeblichkeit des Völkerrechts.

[Rz 18] Den USA werden die Schwächen des Urteils nicht verborgen bleiben. Sie werden bei allem Respekt für die Gewaltenteilung auf die völkerrechtliche Umsetzung und Durchführung des Abkommens nach Treu und Glauben drängen. Das Abkommen nun gestützt auf ein zweifelhaftes Gerichtsurteil fallen zu lassen, kann nicht in Frage kommen. Das weitere Vorgehen muss diesen Kontext berücksichtigen und den UBS-Fall weiterhin im Rahmen des Abkommens als Sonderfall behandeln.

### **III. Mögliche Vertragsanpassung und Genehmigung durch das Parlament**

[Rz 19] Gemäss Art. 3 und 5 des UBS-Amtshilfeabkommens hat die Schweiz zur Umsetzung des Abkommens Zeit bis am 26. August 2010 (360 Tage nach Unterzeichnung). Zeichnen sich Schwierigkeiten ab, finden Konsultationen und Verhandlungen statt, welche gemäss Art. 9 auch die Möglichkeit der Anpassung des Abkommens umfassen. Man wird klären müssen, wie viele der insgesamt erwarteten 4450 Konten vom vorliegenden Präjudiz nach Durchführung des freiwilligen Meldeverfahrens (*voluntary compliance*) und der rechtskräftigen Verfügungen bereits vorliegen. Die USA haben sich verpflichtet, die Klage gegen die UBS in den USA endgültig

zurückzuziehen, wenn sie bis am 24. August 2010 Auskünfte von über 10'000 nicht offengelegten Konten der UBS AG erhalten haben werden. Zeichnet sich auf Grund des Urteils ernsthaft eine Nichteinhaltung seitens der Schweiz ab, müssen die im Vertrag vorgesehenen Konsultationen und Anpassungsverhandlungen rasch an die Hand genommen werden.

[Rz 20] Das Urteil impliziert, dass das UBS-Amtshilfeabkommen nicht allein auf der Grundlage von Art. 25 und 26 des DBA USA 1996 standhält. Das UBS-Amtshilfeabkommen muss in Folge des Urteils seitens der Schweiz zusätzlich auf eine vom DBA 1996 unabhängige, explizite verfassungsrechtliche Grundlage gestellt werden und somit als selbständiger vom Bundesrat gestützt auf Art. 101 und 184 Abs. 2 BV abgeschlossener Staatsvertrag ausgestaltet werden. Dies kann in Form eines den Vertrag ergänzenden Protokolls geschehen. Angesichts des Zeitdrucks empfiehlt es sich, den so angepassten Vertrag vorläufig anzuwenden und das Abänderungsprotokoll dem Verfahren der nachträglichen Genehmigung durch das Parlament gestützt auf Art. 7b des Regierungs- und Organisationsverwaltungsgesetzes (SR 172.010) zu unterstellen. Da der Vertrag zeitlich beschränkt ist, sich auf die Bewältigung eines Einzelfalles bezieht und in Bezug auf die Konkretisierung von «tax fraud or the like» nicht eigentlich rechtsetzender Natur ist, unterliegt das Protokoll bei einer strikt rechtlichen Betrachtungsweise nicht dem fakultativen Referendum. Dazu kommt, dass er bei Unterstellung unter das Referendum zeitlich nicht rechtzeitig erfüllt werden kann und die Schweiz mit entsprechenden Gegenmassnahmen rechnen müsste. Mit der vorgeschlagenen Lösung besteht die Möglichkeit, vor dem Vollzug von rechtskräftigen Verfügungen und der Auslieferung der Daten an die USA die Zustimmung des Parlamentes einzuholen. Auf diese Weise kann der Vertrag dem Urteil des Verwaltungsgerichts gerecht und gleichwohl rechtzeitig bis zum 26. August 2010 erfüllt werden.

---

Die Autoren sind ordentliche Professoren am Departement für Wirtschaftsrecht der Universität Bern und haben als unabhängige Gutachter im November 2009 zum UBS-Amtshilfeabkommen Stellung genommen (*Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit*; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 78 (2009), S. 349-392). Eine Kurzfassung des vorliegenden Textes erschien unter dem Titel *Rückwärtsgewandtes Bundesverwaltungsgericht* in der NZZ vom 26. Januar 2010, S. 21.

\* \* \*