

Arbeitspapier zur Rechtsnatur des Vertrags zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten i. S. Amtshilfe UBS-Kunden vom 19. August 2009 ('Staatsvertrag vom 19.8.09'), unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Bindungswirkung dieses Vertrags für das Bundesverwaltungsgericht bei dessen Prüfung von Schlussverfügungen der Eidg. Steuerverwaltung¹.

1 Verfassungs- und gesetzmässige Grundlagen; Kognitionsbefugnis des Bundesverwaltungsgerichts

1.1 Verfassungs- und gesetzmässige Grundlagen

- 1 Art. 166 Abs. 2 BV enthält (im ersten Halbsatz) zunächst den Grundsatz, wonach die Bundesversammlung die völkerrechtlichen Verträge genehmigt. Der zweite Halbsatz enthält jedoch den Vorbehalt für Verträge, für welche der Bundesrat aufgrund von Gesetz oder Völkerrecht zuständig ist.
- 2 Diese Verfassungsbestimmung wird in Art. 7a Abs. 1 des RVOG² für die Kompetenz des Bundesrats zum Vertragsabschluss aufgrund völkerrechtlicher Verträge wiederholt, und in Abs. 2 der gleichen Bestimmung findet sich die gesetzliche Grundlage, welche den verfassungsmässigen Vorbehalt für die Kompetenz des Bundesrats aufgrund eines Gesetzes konkretisiert.
- 3 Massgebliche gesetzliche Bestimmung für die hier zu behandelnden Fragen ist Art. 7a Abs. 2 RVOG. Diese Bestimmung ordnet zunächst an, dass der Bundesrat selbständig völkerrechtliche Verträge von *beschränkter Tragweite* abschliessen kann und enthält sodann in lit. a - d beispielhafte Aufzählungen von Verträgen, welche das gesetzliche Merkmal der beschränkten Tragweite aufweisen.

1.2 Kognitionsbefugnis des Bundesverwaltungsgerichts im Allgemeinen

- 4 Das Bundesverwaltungsgericht kann, abgesehen von gewissen Beschränkungen, die es sich in seiner Spruchpraxis selber auferlegt hat³, eine *umfassende Rechtsprüfung* der Verfügung der Vorinstanz vornehmen. Damit kann das Bundesverwaltungsgericht auch die Frage, ob der Staatsvertrag vom 19.8.09 rechtmässig ist, in freier Kognition überprüfen⁴. Insoweit als der Staatsvertrag vom 19.8.09 rechtmässig ist, ist jedoch das Bundesverwaltungsgericht daran gebunden⁵.

¹ Dieses Arbeitspapier ist im Auftrag der UBS AG im Juli/August 2009 ausgearbeitet und am 23. September 2009 fertiggestellt worden. Im Hinblick auf die durch das Bundesamt für Justiz am 17. November 2009 erfolgende Publikation wurde es am 14./15. November nochmals leicht überarbeitet. Dem Verfasser wurden von der Auftraggeberin keinerlei inhaltliche Vorgaben oder Auflagen gemacht.

² Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21.3.97 (SR 172.010).

³ Z. B. bei der Beurteilung von Prüfungsbewertungen oder bei Fragen, wo es um sehr technische Aspekte geht; vgl. MOSER A./BEUSCH M./KNEUBÜHLER L., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Handbücher für die Anwaltspraxis Band X, Basel 2008, § 2 Rz. 2, S. 154 ff.

⁴ Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb sich das Bundesgericht im vorliegenden Fall Beschränkungen, wie sie in FN 3 genannt sind, auferlegen sollte.

⁵ Zu den Literaturmeinungen und zur Rechtsprechung über eine weitergehende Bindungswirkung vgl. Rz. 15 f.

- 5 Es ist davon auszugehen, dass das Bundesverwaltungsgericht im Amtshilfeverfahren mit den USA auch deshalb von seiner umfassenden Prüfungsbefugnis Gebrauch machen wird, weil es in diesem Verfahren als einzige verwaltungsunabhängige Instanz urteilen wird⁶.

2 Qualifikation des Staatsvertrags vom 19.8.09 im Lichte von Art. 7a RVOG

- 6 Der Staatsvertrag vom 19.8.09 weist drei Hauptaspekte auf:
- a) Amtshilfeersuchen
 - b) John Doe Summons Verfahren
 - c) Abschluss eines Protokolls zur Revision des Doppelbesteuerungsabkommens.
- 7 Obwohl diese drei Teile des Vertrags politisch zusammenhängen, stellt der Teil zur Amtshilfe einen eigenständigen Vertragsteil dar. Das vorliegende Arbeitspapier befasst sich ausschliesslich mit jenem des Amtshilfeersuchens [Rz 6 lit. a)] und den damit direkt zusammenhängenden Vertragsbestimmungen.
- 8 Art. 1 Ziff. 1 des Staatsvertrags vom 19.8.09 nimmt (in Verbindung mit der Definition in Abs. 4 des Ingresses) direkt Bezug zu Art. 26 DBA-USA und zum zugehörigen Protokoll. Daraus geht hervor, dass es sich beim Staatsvertrag vom 19.8.09, insoweit er sich auf die vorgenannten, vom Parlament genehmigten staatsvertraglichen Vereinbarungen bezieht, im Verständnis der Vertragsparteien um einen Vertrag handelt, der unter *Art. 7a Abs. 2 lit. b. RVOG* zu subsumieren ist. Diese Bestimmung lautet wie folgt:
(Der Bundesrat kann selbständig völkerrechtliche Verträge schliessen, die) *'dem Vollzug von Verträgen dienen, die von der Bundesversammlung genehmigt worden sind;'*
- 9 Nicht von *Art. 7a Abs. 2 lit. b. RVOG* erfasst ist jedoch die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003. Diese ist schweizerischerseits durch die zuständige Behörde gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. f) (i), d.h. durch den vom Direktor der Eidg. Steuerverwaltung bevollmächtigten Delegierten für internationale Steuerverträge, abgeschlossen worden. Sie ist vom Parlament nicht genehmigt worden, und staatsvertragliche Ausführungsbestimmungen zu dieser Vereinbarung fallen deshalb nicht in den Geltungsbereich von *Art. 7a Abs. 2 lit. b. RVOG*.
- 10 Nach Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers kann jedoch der Bundesrat, gestützt auf *Art. 7a Abs. 2 lit. c. und lit. d. RVOG* bzw. aufgrund von *Art. 7a Abs. 1 RVOG*, jeweils i.V.m. *Art. 12 RVOG* auch einen völkerrechtlichen Vertrag abschliessen, der einen Bereich betrifft, der gemäss dem DBA-USA in die Kompetenz des Direktors der Eidg. Steuerverwaltung fällt. Allerdings kann der Bundesrat in einem solchen Staatsvertrag keine weitergehenden Kompetenzen ausüben, als sie gemäss dem DBA-USA dem Direktor der Eidg. Steuerverwaltung als zuständige Behörde zukommen. (Vgl. dazu unten Abschn. 4.1; Beschränkungen, die für den Bundesrat bestehen, müssen erst recht für den hierarchisch untergeordneten Direktor der Eidg. Steuerverwaltung gelten.)
Insoweit, als sich der Staatsvertrag auf die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 bezieht und diese interpretiert bzw. präzisiert, was ausdrücklich (einzig) in Fussnote 1 (ii) des Annexes zu diesem Vertrag geschehen ist, handelt es sich bei diesem Teil des Staatsvertrags um eine Bestimmung, die ihre Rechtsgrundlage in *Art. 7a Abs. 1 RVOG* hat. Es handelt sich, nach dem zuvor Ausgeführten, bei diesem Vertragsteil um eine Bestimmung, die der Bundesrat an Stelle des Direktors der Eidg. Steuerverwaltung aufgrund einer Ermächtigung zum Abschluss von Verständigungslösungen i.S.v. *Art. 25 Abs. 3, Satz 1, bzw. Art. 25 Abs. 5 DBA-USA* abgeschlossen hat.

⁶ Da gemäss VO DBA-USA gegen die Schlussverfügung der Eidg. Steuerverwaltung keine Einsprache möglich ist, stellt die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht das einzige, den betroffenen Personen zur Verfügung stehende Rechtsmittel dar.

3 Bindungswirkung von staatsvertraglichen Regelungen für das Bundesverwaltungsgericht im Allgemeinen

11 Die vom Bundesrat gemäss Art. 166 Abs. 2 BV aufgrund einer bundesgesetzlichen Ermächtigung abgeschlossenen Staatsverträge sind für das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich bindend.

Das Bundesverwaltungsgericht kann jedoch überprüfen, ob ein vom Bundesrat abgeschlossener Staatsvertrag den bundesgesetzlichen Vorgaben entspricht. Kommt dieses Gericht zum Ergebnis, dass der Bundesrat einen Staatsvertrag als Ganzes oder einzelne Regelungen unter Verletzung von Bundesrecht, wozu auch die vom Parlament genehmigten Staatsverträge gehören, kann es diese Rechtsverletzung auf Beschwerde hin feststellen (Art. 49 lit. a. VwVG).

Kommt jedoch das Bundesverwaltungsgericht zum Ergebnis, dass die vom Bundesrat im Staatsvertrag getroffenen Regelungen im Rahmen der bundesrechtlichen Vorgaben liegen, sind diese Regelungen für das Gericht bindend.⁷

4 Auslegung von Art. 7a Abs. 2 lit. b RVOG im Hinblick auf den Staatsvertrag vom 19.8.09

4.1 Art. 26 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls zu diesem Abkommen als Schranke für den Staatsvertrag vom 19.8.09

12 Art. 7a RVOG war bis zum 31.12.03 in Art. 47^{bis} Geschäftsverkehrsgesetz (GVG) enthalten und wurde unverändert von jenem Gesetz in das RVOG überführt⁸.

13 Sowohl dem Wortlaut als auch dem Sinn und Zweck dieser Norm ist zu entnehmen, dass der Bundesrat Staatsverträge zum Vollzug von Art. 26 des DBA-USA und zu Ziff. 10 des Protokolls erlassen kann und dabei einen weiten Ermessensspielraum hat. Der Bundesrat kann jedoch grundsätzlich die vom Parlament genehmigten völkerrechtlichen Verträge nicht mit innerstaatlicher Wirkung abändern⁹.

Von dieser Aussage unberührt ist selbstverständlich die völkerrechtliche Verbindlichkeit des Staatsvertrags. Diese ist unabhängig von der innerstaatlichen Gültigkeit gegeben, aber für das vorliegende Arbeitspapier nicht von Bedeutung. Die einzige Rechtsfolge der völkerrechtlichen Bindungswirkung des Staatsvertrags vom 19.8.09 ist, dass dann, wenn die Schweiz ihren Verpflichtungen aus irgendeinem Grund nicht nachkommt, sie völkerrechtlich verantwortlich wird. Eine Bindungswirkung für das Bundesverwaltungsgericht ergibt sich nach Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers daraus jedoch nicht daraus.

14 Die Tatsache, dass der Bundesrat im Staatsvertrag vom 19.8.09 nicht mit Bindungswirkung für das Bundesverwaltungsgericht über die von Art. 26 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls zu diesem Abkommen gesetzten Schranken hinausgehen konnte, ergibt sich zunächst aus dem Wortlaut von Art. 7a Abs. 2 Ingress RVOG. Dem Bundesrat wurde vom Bundesgesetzgeber die Kompetenz zum Abschluss von Staatsverträgen von *'beschränkter Tragweite'* eingeräumt. Bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen geht es jedoch nicht nur um eine Materie von beschränkter, sondern, sowohl in politischer als auch in wirtschaftlicher Hinsicht, mit Sicherheit um eine Materie von darüber hinausgehender, wohl sogar erheblicher Tragweite. Bereits aus dieser Kompetenzbeschränkung ist abzuleiten, dass die vom Parlament genehmigten Amtshilfebestimmungen im Verhältnis zu den USA eine Schranke für den Staatsvertrag vom 19.8.09 bilden. Zum gleichen Ergebnis führt die Berücksichtigung des Wortlauts der den Ingress von Art. 7a Abs. 2 beispielhaft konkretisierenden lit. b. Ein Vertrag, der dem 'Vollzug' eines Staatsvertrags dient, der vom Parlament genehmigt worden ist (i.c.

⁷ Für eine möglicherweise weitergehende Bindungswirkung des Bundesverwaltungsgerichts aufgrund von Art. 190 BV, vgl. Rz. 15 f.

⁸ Jene Teile von Art. 47^{bis} GVG, die nicht in Art. 7a RVOG überführt worden sind, finden sich heute in Art. 48a RVOG.

⁹ Betr. der abweichenden Lehrmeinungen vgl. Rz. 15 ff.

DBA-USA und zugehöriges Protokoll), kann diesen Vertrag nicht abändern, weil es sich sonst nicht mehr um Vollzugsvorschriften handeln würde.

- 15 Nach Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers kann den vorstehenden Aussagen auch nicht der BGE 120 Ib, 360, unter besonderer Berücksichtigung der Erwägung 2 c), entgegengehalten werden. In jenem Urteil hat das Bundesgericht entschieden, dass auch ein vom Bundesrat in Verletzung der internen Kompetenzordnung abgeschlossener Staatsvertrag für die Gerichte – auch für das Bundesgericht – innerstaatlich verbindlich sei¹⁰. In der Erwägung 2 c) hat das Gericht sodann die folgenden Ausführungen gemacht: 'Normen des Völkerrechts sind nun aber, sobald sie für unser Land rechtskräftig werden, fester Bestandteil der schweizerischen Rechtsordnung. Eines besonderen Aktes für die Transformation bedarf es nicht. *Das bedeutet gleichzeitig, dass die völkerrechtliche Regel, solange sie für die Schweiz in Kraft ist, von allen Staatsorganen einzuhalten und anzuwenden ist*¹¹.' Dieses Urteil des Bundesgerichts, das bezüglich der hier zitierten Erwägungen in der Literatur ziemlich harsch kritisiert worden ist¹², kann m.E. nicht auf die vorliegende Fragestellung übertragen werden. Insbesondere kann die vorstehend kursiv gekennzeichnete Begründungspassage nicht so interpretiert werden, dass der Staatsvertrag vom 19.8.09, unbesehen um seine Übereinstimmung mit Art. 26 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls, für alle Staatsorgane und damit auch für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich ist, weil es sich um einen dem DBA-USA zeitlich nachfolgenden Staatsvertrag handelt. Eine solche, hier abgelehnte Auffassung würde verkennen, dass es beim zitierten Bundesgerichtsurteil nicht um einen vom Bundesrat abgeschlossenen Staatsvertrag ging, der einem vorangegangenen, vom Parlament genehmigten Staatsvertrag inhaltlich widersprach, sondern es ging lediglich um die Frage, ob der Bundesrat formal zum Abschluss kompetent war. Das Bundesgericht hat sich diesbezüglich auf Art. 47 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge¹³ bezogen. Diese Bestimmung äussert sich nur zur Frage der völkerrechtlichen Verbindlichkeit von Staatsverträgen, die in Verletzung der internrechtlichen Kompetenzordnung zustande gekommen sind. Sie enthält jedoch keine Regeln über das Verhältnis zwischen vorangehenden, vom Parlament genehmigten und nachfolgenden, von der Regierung alleine abgeschlossenen Staatsverträgen in Fällen, in denen allenfalls ein inhaltlicher Konflikt besteht. Zudem ist dieses Bundesgerichtsurteil in einem Zeitpunkt ergangen, in welchem die Kompetenz des Bundesrats zum selbständigen Abschluss von Staatsverträgen noch nicht durch ein Bundesgesetz geregelt war, wie dies heute der Fall ist. Es kann die Auffassung vertreten werden, dass sich bei der heutigen Rechtslage das Bundesgericht mit der Frage der völkerrechtlichen Verbindlichkeit von solchen Staatsverträgen und der internrechtlichen Verbindlichkeit für die schweizerischen Gerichte vertiefter auseinandersetzen würde und nicht reflexartig von der Tatsache, dass völkerrechtliche Verträge ohne Umsetzungsakt in der Schweiz völkerrechtlich gültig sind und Teil der schweizerischen Rechtsordnung werden, auf die Verbindlichkeit für sämtliche Staatsorgane nach innerstaatlichem Recht geschlossen hätte. Aber selbst wenn dem bei Fragen von allfälligen Kompetenzverletzungen in Bezug auf die Genehmigungsfrage durch das Parlament nicht der Fall wäre, wird hier davon ausgegangen, dass sich auch das Bundesgericht nicht ohne weiteres an einen, vom Bundesrat geschlossenen Staatsvertrag gebunden fühlen würde, wenn dieser materiell einem vom Parlament genehmigten Staatsvertrag widersprechen würde. Es ist vielmehr zu vermuten, dass das Bundesgericht eine völkerrechtskonforme Auslegung des nachfolgenden, lediglich vom Bundesrat abgeschlossenen, vom Parlament aber nicht genehmigten Staatsvertrags vornehmen, sich aber darüber hinaus nicht gebunden fühlen würde und bei einem klaren und eindeutigen Konflikt dieser beiden Rechtsquellen dem vom Parlament genehmigten Staatsvertrag das Primat einräumen würde.
- 16 Dem in Rz. 13 – 15 dargelegten Verständnis zur Bindungswirkung von vom Bundesrat abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträgen stehen jedoch gewichtige Stimmen in der Literatur entgegen, welche gestützt auf Art. 190 BV davon ausgehen, dass das Völkerrecht – und dazu gehört der Staatsvertrag vom 19.8.09 ohne Zweifel – **in jedem Fall für die Gerichte ver-**

¹⁰ Im entschiedenen Fall ging es um einen Vertrag des Bundesrats über die Erteilung von Niederlassungsbewilligungen an österreichische Staatsangehörige. Das Bundesgericht hat die Frage aufgeworfen, aber schliesslich offen gelassen, ob ein solcher Staatsvertrag zwingend von der Bundesversammlung hätte genehmigt werden müssen. Das Bundesgericht konnte diese Frage deshalb offen lassen, weil es zum Ergebnis kam, dass der Vertrag ohnehin für das Gericht bindend sei und die Niederlassungsbewilligung im konkreten Fall zu erteilen sei.

¹¹ Hervorhebung nur hier.

¹² Vgl. SCHÖBI F., Art. 46 Vertragsrechtskonvention und der Monismus; BGE 120 I b 360 ff., in: recht, 5/1996, S. 214 ff.

¹³ WüRV (vom 23.5.69), SR 0.111.

bindlich ist¹⁴. Diese Literaturstellen setzen sich jedoch nicht mit der hier auszulegenden Bestimmung des RVOG auseinander. Ebenso wenig wird in der Literatur die Frage aufgeworfen, ob Art. 190 BV im Lichte von Sinn und Zweck dieser Bestimmung nicht teleologisch reduziert werden und nur auf solches Völkerrecht angewendet werden kann, das entweder zwingendes Gewohnheitsrecht darstellt, oder das in **dem Parlament genehmigten** völkerrechtlichen Verträgen, nicht aber auf lediglich vom Bundesrat abgeschlossenen Verträgen enthalten ist. Der Sinn von Art. 190 BV liegt nämlich darin, abgeleitet aus dem Demokratieprinzip, die höchste Entscheidungsbefugnis nicht den Gerichten, sondern dem vom Volk gewählten Parlament, bzw. über das Instrument des Referendums dem Volk selber zuzuerkennen.

Würde der Auffassung, wonach, gestützt auf Art. 190 BV, auch das vom Bundesrat gesetzte Völkerrecht für die Gerichte verbindlich ist, gefolgt, wären die nachfolgenden Ausführungen überflüssig. Es bliebe bei der Feststellung, dass der Staatsvertrag vom 19.8.09 für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich ist, und das Gericht könnte einzig überprüfen, ob die Schlussverfügungen der Eidg. Steuerverwaltung mit den Vorgaben in diesem Staatsvertrag vereinbar sind oder nicht.

17 Da es sich bei der hier diskutierten Frage um eine solche des allgemeinen Staatsrechts handelt, und weil der Verfasser dieses Arbeitspapiers Steuerrechtler und kein Staatsrechtler ist, wird zu dieser Auslegungsfrage von Art. 190 BV nicht abschliessend Stellung genommen, sondern es wird nachfolgend im Sinne einer Arbeitshypothese davon ausgegangen, dass der Staatsvertrag vom 19.8.09 vom Bundesverwaltungsgericht auf dessen Vereinbarkeit mit dem RVOG überprüft werden kann.

18 **Schlussfolgerung:**

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass gute Gründe dafür angeführt werden können, dass der Staatsvertrag vom 19.8.09 nur, aber immerhin für das Bundesverwaltungsgericht bindend ist, wenn und soweit er *Vollzugsvorschriften* zum Gegenstand hat. Unter *Vollzugsvorschriften* sind Normen zu verstehen, die der Aus- und Weiterführung sowie Spezifizierung der im DBA enthaltenen Normen dienen¹⁵. Die nachfolgenden Ausführungen stehen unter der Prämisse, dass das Bundesverwaltungsgericht die Frage der Übereinstimmung des Staatsvertrags vom 19.8.09 mit dem RVOG überprüfen kann und dass dieser Vertrag nur insoweit für das Bundesverwaltungsgericht Bindungswirkung entfaltet, als er **sich innerhalb des von Art. 26 DBA-USA und Ziff. 10 des zugehörigen Protokolls gesetzten Rahmens bewegt**.

19 **Anders wäre die Situation**, wenn das Bundesverwaltungsgericht zur Auffassung gelangen würde, dass der Staatsvertrag vom 19.9.09 aufgrund von **Art. 190 BV für das Gericht** unabhängig von der Frage der Übereinstimmung mit den vom Parlament genehmigten staatsvertraglichen Vorgaben, **verbindlich** ist. In diesem Fall wären die **nachfolgenden Ausführungen überflüssig**.

4.2 Hauptelemente des Staatsvertrags vom 19.8.09 sind von Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG abgedeckt

20 Der Staatsvertrag vom 19.8.09 (inkl. Annex) regelt im Bereich der Amtshilfe, nebst den für dieses Arbeitspapier irrelevanten organisatorischen Fragen (inkl. Zeitplan für den Erlass von

¹⁴ BIAGGINI G., Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2007, Art. 190 N 10; HANGARTNER Y., St.Galler Kommentar zu BV 190, in: Ehrenzeller B./Mastronardi Ph./Schweizer R. J./Vallender K. A. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, 2. A., St.Gallen/Zürich 2008, N 20; DERS., Besprechung BGE 120 Ib 360, in: AJP/PJA 7/95, S. 947; DERS., Besprechung BGVE B-2183/2006 vom 28.8.07, in: AJP/PJA 4/08, S. 495; SCHERRER TH., Geschichte und Auslegung des Massgeblichkeitsgebots von Art. 190 BV, Diss. St.Gallen, Schriftenreihe des Instituts für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis Band 5, St.Gallen 2001, S. 219 f.

¹⁵ SÄGESSER TH., Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz, RVOG, vom 21.3.97, Stämpfli Handkommentar SHK, Bern 2007, Art. 7a N 29.

Schlussverfügungen), zwei Hauptaspekte: Einerseits wird festgelegt, für welche Personen und für welche Tatbestände die Amtshilfe gewährt wird, und andererseits wird festgehalten, dass die USA im Amtshilfeersuchen keine Namen der verdächtigten Personen nennen müssen.

Nachfolgend wird deshalb geprüft, ob diese beiden Hauptelemente des Staatsvertrags von Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG abgedeckt sind.

4.2.1 Kreis der betroffenen Personen

21 Der Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 nennt in Ziff. 1. lit. A. und B. zwei Hauptkategorien von betroffenen Personen. In Ziff. 2 lit. A.a. erfolgt eine Ausdehnung und in Ziff. 2 lit. B.a. eine Einschränkung des Personenkreises, sodass diesbezüglich die folgende Regelung gilt:

a) In den USA wohnhafte US-Steuerpflichtige ('US-Persons') mit Bankkonti/-depots, die in irgend einem Zeitpunkt während der massgeblichen Zeitperiode 2001 - 2008 einen Wert von mehr als 1 Mio. Fr. aufwiesen und die der UBS AG kein Formular W9 eingereicht und damit verhindert haben, dass die UBS AG, soweit gesetzlich erforderlich, deren Erträge im Rahmen des regelmässigen '1099-Reportings' dem IRS mitgeteilt hat.

In Fussnote 2 wird für jene Fälle, in denen die US-Persons keine Wertschriften gehalten, sondern lediglich über Bankkonti verfügt haben und deshalb nicht zur Einreichung eines Formulars W9 verpflichtet waren, eine Vermutung für das Vorliegen von betrügerischem Verhalten aufgestellt, welche diese Personen durch den Nachweis der Versteuerung der entsprechenden Erträge widerlegen können. Dabei handelt es sich nicht um eine Regelung über den Kreis der betroffenen Personen, sondern um eine materielle Frage bezüglich der Amtshilfefähigkeit (Erfüllung der Voraussetzung, dass der Verdacht auf das Begehen von ‚Abgabebetrug und dergleichen‘ vom IRS glaubhaft dargelegt ist). Auf diesen Aspekt wird deshalb nachstehend in Abschn. 5 (Rz. 35 ff.) eingegangen.

b) Unabhängig von ihrem Wohnsitz, US Steuerpflichtige, die nutzungsberechtigte Besitzer von Offshore-Strukturen waren und die 'tax fraud or the like'-Tatbestände verwirklicht haben.

c) In der Ziffer 2 lit. A. a. des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 wird der Kreis der betroffenen Personen bezüglich der in den USA wohnhaften US-Persons *ausgedehnt*, im dem auch Personen mit Konti/Depots mit einem Wert von weniger als 1 Mio. Fr., aber mehr als 250'000 Fr. eingeschlossen sind, sofern ein Verdacht auf das Vorliegen eines Steuer- oder Abgabebetrugs im Sinne von Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA vorliegt.

d) In der Ziffer 2 lit. B. a. des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 wird der Kreis der betroffenen US-Persons, bei denen, unabhängig von ihrem Wohnsitz, der Verdacht besteht, dass sie nutzungsberechtigte Besitzer von Offshore-Strukturen waren und 'tax fraud or the like'-Tatbestände verwirklicht haben, *eingeschränkt*. Wenn sie über diese Offshore-Strukturen Vermögenswerte von weniger als 250'000 Fr. gehalten haben, fallen sie aus dem für die Amtshilfe in Frage kommenden Personenkreis.

22 Zur Übereinstimmung dieser, im Staatsvertrag vom 19.8.09 definierten Personenkreise mit den Vorgaben des DBA-USA kann Folgendes festgestellt werden:

Gemäss Art. 1 Abs. 1 DBA-USA gilt das Abkommen für alle Personen, die in den USA ansässig sind. Art. 4 Abs. 1 lit. a) DBA-USA definiert den Begriff der in den USA ansässigen Personen. Der vorstehend in lit. a) und lit. c) genannte Personenkreis fällt gemäss dieser Bestimmung in den Geltungsbereich des Abkommens.

Art. 26 Abs. 1, Satz 2 des DBA-USA weitet den Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung über jenen der übrigen DBA-Bestimmungen hinaus aus und bestimmt, dass für die Amtshilfe zur Durchsetzung des internen Rechts¹⁶ keine Ansässigkeit der betroffenen Personen gegeben sein muss.

¹⁶ Der Wortlaut des Abkommens spricht hier vom Informationsaustausch für 'Steuerbetrug'. Aus Sinn und Zweck und aus der Entstehungsgeschichte des Abkommens geht jedoch hervor, dass es sich hier um eine terminologische Ungenauigkeit handelt. Es geht hier um jene Fälle des Informationsaustauschs, der nicht der Durchführung der DBA-Bestimmungen, sondern der Durchsetzung des internen Rechts der Vertragsstaaten dient.

23 **Schlussfolgerung:**

Der im Staatsvertrag vom 19.8.09 festgelegte, vom künftigen Amtshilfeverfahren betroffene Personenkreis ist enger als jener von Art. 26 Abs. DBA-USA, weil er für den oben in lit. a) und lit. c) genannten Personenkreis den Wohnsitz in den USA als Bedingung aufstellt und für den in lit. b) definierten Personenkreis die in lit. d) beschriebene Einschränkung bezüglich des Minimalwerts von Vermögenswerten (250'000 Fr.) aufstellt. Damit bewegt sich dieser Vertrag innerhalb des durch das DBA-USA gesetzten Rahmens.

Es handelt sich somit beim hier untersuchten Vertragselement um vom DBA-USA gedeckte Ausführungsbestimmungen i. S. v. Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG. Die entsprechenden Bestimmungen des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 erweisen sich deshalb **als gesetzmässig** und sind für das **Bundesverwaltungsgericht verbindlich**.

4.2.2 Amtshilfefähige Tatbestände im Allgemeinen

24 Für die in Rz. 21 genannten Personenkreise werden in Ziff. 2 des Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 je zwei Haupttatbestände von amtshilfefähigem Verhalten festgelegt:

- a) die in Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA beschriebenen Tatbestände des Steuer- und Abgabebetrugs gemäss schweizerischem Steuerstrafrecht, wobei Kontobeziehungen, bei denen nie mehr als 250'000 Fr. deponiert waren, ausgenommen werden, und
- b) gestützt auf Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA, Fälle von fortgesetzten schweren Steuerwiderhandlungen, wobei die Konkretisierung Fälle von fortgesetzter Hinterziehung grosser Steuerbeträge i. S. v. Art. 190 Abs. 2 DBG umfasst. Als fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge werden jene Fälle definiert, bei welchen während mindestens drei Jahren (wobei mindestens ein Jahr in die Periode von 2001 - 2008 fallen muss) mindestens 100'000 Fr. hinterzogen worden sind.

25 Wie sich aus dem Wortlaut der im Annex genannten Protokollbestimmungen und aus dem Arbeitspapier des Verfassers vom 24.8.09 sowie aus dem Kurzgutachten vom 4.11.09 von Prof. Klaus A. Vallender zu den amtshilfefähigen Tatbeständen gemäss Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA ergibt, bewegen sich die unter a) und b) aufgeführten Tatbestände eindeutig im Rahmen von Art. 26 Abs. 1 des DBA-USA und der zugehörigen Protokollbestimmung. Für die in lit. a) genannten Tatbestände geht dies direkt aus dem Wortlaut von Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls des DBA-USA hervor. Bei den in lit. b) genannten Tatbeständen ergibt sich die Übereinstimmung mit den vom Parlament genehmigten staatsvertraglichen Vorgaben aus dem Verweis auf die internrechtlichen Informationsbeschaffungsmöglichkeiten, welche zu den in Art. 190 DBG genannten Tatbeständen führen. Weil die Fälle der Steuervergehen gemäss Art. 190 Abs. 2 DBG bereits von den in lit. a) genannten Tatbeständen erfasst sind, ist die Amtshilfefähigkeit für die in Art. 190 Abs. 2 DBG ebenfalls als schwere Steuerwiderhandlung (beispielhaft) definierte fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge ebenfalls gegeben.

Das Merkmal des grossen Steuerbetrags liegt bei einer Hinterziehung von 100'000 Fr. ohne Zweifel vor, und die Hinterziehung während mindestens drei Steuerperioden erfüllt das Merkmal 'fortgesetzt' ebenfalls. (Für die Details zur Auslegung von Ziff. 10 Abs. 2 i. Verb. m. Art. 190 DBG wird auf Rz. 46 – 55 des Arbeitspapiers des Verfassers vom 24.8.09 verwiesen.)

26 **Schlussfolgerung:**

Die im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 in Ziff. 2 genannten Haupttatbestände, für welche die Schweiz die Gewährung der Amtshilfe zugesichert hat, stellen zum Teil bloss Wiederholungen der in Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA, das vom Parlament genehmigt

worden ist, dar und sind bereits aus diesem Grund für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich.

Die übrigen Bestimmungen in diesem Annex sind bezüglich der *Haupttatbestände* ohne Zweifel von den vom Parlament genehmigten staatsvertraglichen Bestimmungen abgedeckt und stellen damit Ausführungsbestimmungen i.S. von Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG dar. Auch sie sind somit gesetzmässig und deshalb für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich.

- 27 Die Fussnoten 1 und 3 des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 enthalten *beispielhafte Konkretisierungen* des in Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA verwendeten Ausdrucks 'Lügengebäude'. Ob diese Konkretisierungen als Ausführungsbestimmungen i.S. von Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG qualifiziert werden können und deshalb für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich sind, wird nachstehend unter Abschn. 5 im Einzelnen untersucht.

4.2.3 Keine Namensnennung notwendig

4.2.3.1 Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.3.09

- 28 Gemäss dem Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.3.09 muss der IRS im Rahmen von Amtshilfeverfahren keine konkreten Namen nennen, sondern es genügt, wenn hinreichende Anhaltspunkte für einen Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen gegeben sind und wenn diese im Amtshilfeersuchen des IRS dargelegt werden¹⁷.

Davon ausgehend, dass das Bundesverwaltungsgericht diese Rechtsprechung zum geltenden DBA-USA weiterführen bzw. auch in einem konkret zu entscheidenden Fall anwenden wird¹⁸, ergibt sich ohne Weiteres, dass die Ziff. 1, erster Absatz des Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 in diesem Punkt durch die vom Parlament genehmigten staatsvertraglichen Vorgaben abgedeckt ist und es sich damit um gesetzmässige Ausführungsbestimmungen i.S. von Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG handelt.

Ziff. 1 des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 nimmt denn auch [unter (iii)] auf den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.3.09 ausdrücklich Bezug.

- 29 Aufgrund der hier gemachten Feststellungen könnte auf weitere Ausführungen zur Frage des Verzichts auf die Namensnennung verzichtet werden, weil diesbezüglich ein gerichtliches Präjudiz – wenn auch nicht in einem konkret entschiedenen Fall – vorliegt.

Aus Gründen der Vollständigkeit einerseits und weil im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 eine einschränkendere Regelung getroffen worden ist, als es der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts entspricht, wird jedoch nachfolgend die Frage der Gesetzmässigkeit des in diesem Annex vereinbarten Verzichts auf die Namensnennung der betroffenen Personen im Lichte des DBA-USA und des zugehörigen Protokolls zusätzlich untersucht.

4.2.3.2 DBA-USA und zugehöriges Protokoll

- 30 Anders als die vom Bundesrat kürzlich unterzeichneten und deshalb öffentlich zugänglichen Revisionsprotokolle zu den DBA mit Dänemark, Luxemburg und Frankreich¹⁹, welche das Erfordernis der Nennung der Person, auf die sich ein Amtshilfeersuchen bezieht, als notwendigen Inhalt eines Ersuchens nennen²⁰, findet sich weder im DBA-USA noch im Protokoll zu diesem Abkommen ein entsprechendes Erfordernis. Im Verhältnis zum DBA-USA lässt

¹⁷ BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, 5.3.09, E. 4.5.

¹⁸ Aufgrund der Tatsache, dass die den Gegenstand der Beschwerde bildenden Informationen im Zeitpunkt des Urteils bereits über die FINMA dem IRS ausgehändigt wurden, hat das Bundesverwaltungsgericht in der Sache kein Urteil gefällt, sondern das Verfahren als gegenstandslos abgeschlossen.

¹⁹ Die übrigen, paraphierten Bestimmungen über die Neueinfügung bzw. Revision von Amtshilfebestimmungen in 11 weiteren Doppelbesteuerungsabkommen sind im Zeitpunkt der Erstellung dieses Arbeitspapiers noch nicht öffentlich zugänglich.

²⁰ Ziff. 3 lit. c) (i) des Protokolls zum Protokoll DBA Dänemark; Art. 4, Ziff. 3 lit. c) (i) des Zusatzabkommens mit Luxemburg; Art. 10 Abs. 3 lit. a) des Zusatzabkommens zum DBA mit Frankreich.

somit der Text des Abkommens die Frage offen, ob die Namensnennung ein notwendiges Element eines Amtshilfeersuchens durch den IRS darstellt oder nicht.

Diese staatsvertragliche Lage lässt zwei Interpretationen zu. Es kann die Auffassung vertreten werden, dass der Verzicht auf das Erfordernis der Namensnennung der betroffenen Personen im Abkommenstext bedeutet, dass dieses Erfordernis von den Vertragsparteien gar nicht aufgestellt werden darf, oder es kann bedeuten, dass die Vertragsstaaten diese Frage dem internen Recht des ersuchten Staaten anheim stellen wollten.

Ziff. 1 Abs. 1 des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 stellt den Grundsatz auf, dass in der Regel die Nennung des oder der Namen der betroffenen Person(en) eine Voraussetzung für die Bearbeitung eines Amtshilfeersuchens durch den ersuchten Staat darstellt, dass jedoch im Fall, der Gegenstand des Staatsvertrags bildet, aufgrund der folgenden drei Elemente auf diese Namensnennung verzichtet werden kann: (i) die Tatsache, dass das spezifische Verhalten der betroffenen Personen bei der UBS AG identifiziert werden konnte; (ii) die betroffenen Personen in der von der UBS AG anerkannten Sachverhaltsdarstellung in Paragraph 4 des 'deferred prosecution agreement' vom 18.2.09 bereits (als der Tat verdächtig) genannt sind; (iii) dass im vorliegenden Fall der Verzicht auf das Erfordernis der Namensnennung mit dem Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vereinbar ist.

- 31 Die Vertragsparteien haben zum Staatsvertrag vom 19.8.09 noch eine Zusatzerklärung abgegeben, die bezüglich der Verpflichtungen der Schweiz wie folgt lautet:

'The Swiss Confederation declares that it will be prepared to review and process additional requests for information by the IRS under Article 26 of the existing Tax Treaty if they are based on a pattern of facts and circumstances that are equivalent to those of the UBS AG case.'

Damit wird Ziff. 1 Abs. 1 des Annexes zum Staatsvertrag insoweit relativiert, als eine Namensnennung auch in Amtshilfeersuchen des IRS bezüglich von Kunden anderer Banken, als der UBS AG, entbehrlich ist, wenn bei einer andern Bank vergleichbare Sachverhaltsmuster gegeben sind.

- 32 Die Prüfung dieses Teils des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 ergibt Folgendes: Sofern davon ausgegangen wird, dass die Vertragsparteien mit dem Fehlen einer Bestimmung über die Nennung der Namen im Amtshilfesuch beabsichtigt haben, zu vereinbaren, dass eine solche Namensnennung nicht gefordert werden kann, ist der Staatsvertrag mit seiner Grundregel, wonach eine solche Namensnennung notwendig ist, über den gesetzlichen Rahmen von Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG hinausgegangen.

Gegen diese Interpretation des DBA-USA und des Protokolls kann jedoch angeführt werden, dass diese Rechtsquellen über die Anforderungen an die Amtshilfeersuchen überhaupt keine Regelungen enthalten und dass es deshalb zu weit geht, daraus zu schliessen, dass ausdrücklich auf die Namensnennung verzichtet worden ist. Diese Argumentation wird auch durch die Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden vom 23.1.03 gestützt, wo in Ziff. 5 erstmals gewisse Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen bilateral – wenn auch auf einer hierarchisch unteren Stufe – vereinbart worden sind. In Ziff. 5 jener Vereinbarung wurde festgehalten, dass die Amtshilfe nur dann gewährt werden kann, wenn der ersuchende Staat einen begründeten Verdacht auf das Vorliegen eines amtshilfefähigen Delikts glaubhaft machen kann, und es werden auch beispielhafte Elemente angeführt, die einen solchen Verdacht begründen können. Daraus kann abgeleitet werden, dass auch die zuständigen Behörden davon ausgehen, dass das DBA-USA und das Protokoll selbst keine Detaillierungen über die Anforderungen an ein Amtshilfesuch – und damit auch keine negativen Aussagen – enthalten, sondern dass dieser Bereich durch die Vertragsparteien konkretisiert werden kann.

Der Verfasser ist der Auffassung, dass für die zweite Argumentation, wonach aus dem Fehlen einer Bestimmung über die Frage der Namensnennung im DBA-USA und im Protokoll *nicht* abgeleitet werden kann, dass eine solche Namensnennung nicht gefordert bzw. vereinbart werden kann, die überzeugenderen Gründe angeführt werden können.

33 Für die Beurteilung des hier untersuchten Elements des Staatsvertrags vom 19.8.09 hat jedoch die vorstehend diskutierte Auslegungsfrage keine praktische Bedeutung, weil im Fall der US-Kunden der UBS AG auf die Namensnennung als staatsvertragliche Bedingung für die Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens verzichtet worden ist.

4.2.3.3 Schlussfolgerung

34 Sowohl aufgrund der in Abschn. 4.2.3.1. (Rz. 28) dargelegten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts als auch bei beiden in Abschn. 4.2.3.2. (Rz. 30 ff.) dargestellten Auslegungsvarianten des DBA-USA und des Protokolls, erweist sich die in Ziff. 1 Abs. 1 des Staatsvertrags vom 19.8.09 getroffene Regelung als innerhalb des Rahmens der vom Parlament genehmigten staatsvertraglichen Vorgaben liegend. Damit handelt es sich um gesetzmässige Ausführungsvorschriften im Sinne von Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG, die für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich sind.

5 Prüfung der Rechtmässigkeit der einzelnen, v.a. in den Fussnoten im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 konkretisierten Amtshilfetatbeständen und deren Nachweisregeln

5.1 Allgemeines

35 Aufgrund der Definition von zwei Kategorien von betroffenen Personen, (i) Personen mit Wohnsitz in den USA und Konti/Depots von mehr als 1 Mio., und (ii) Personen, die, unabhängig von ihrem Wohnsitz über Offshore-Strukturen 'Betrugsdelikte und dergleichen' begangen haben und aufgrund der Tatsache, dass für die beiden betroffenen Kategorien je zwei Tatbestände von amtshilfefähigen Delikten: (i) Steuer- bzw. Abgabebetrug und (ii) fortgesetzte Hinterziehung von grossen Steuerbeträgen, umschrieben worden sind, ergeben sich insgesamt vier Kategorien von amtshilfefähigen Konstellationen. Diese sind in Ziff. 2 des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 in lit. A. a. und b. und in lit. B. a. und b. angeführt.

36 Die Tatsache, dass diese Grundtatbestände bezüglich ihrer sachlichen und persönlichen Umschreibung gesetzmässig und damit für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich im Staatsvertrag vom 19.8.09 umschrieben sind, ist bereits oben in Abschn. 4.2. (Rz. 20 ff.) nachgewiesen worden.

Nachfolgend wird geprüft, ob diese vier amtshilfefähigen Konstellationen, wie sie im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 umschrieben worden sind, auch unter Berücksichtigung der in den *Fussnoten 1 - 3 festgelegten Kriterien und Nachweisregeln* von der Kompetenzzuordnung an den Bundesrat zum Abschluss von Staatsverträgen in Art. 7a Abs. 1 oder Art. 7a Abs. 2 lit. b RVOG abgedeckt und damit für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich sind oder nicht.

Eine analoge Nachweisregel wie in Fussnote 2 für in den USA wohnhafte Steuerpflichtige findet sich im Text der Ziffer 2 lit. B. b. des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09. Auch diese ist nachfolgend auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 7a Abs. 2 lit. b RVOG zu überprüfen

5.2 Personen mit Wohnsitz in den USA; Steuer- oder Abgabebetrug gemäss Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 Protokoll zum DBA-USA

5.2.1 Konkretisierung in Fussnote 1

37 Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA umschreibt die amtshilfefähigen Tatbestände mit der Verwendung von falschen oder gefälschten Urkunden einerseits und der Bedienung eines Lügengebäudes andererseits. Diese Formulierungen werden im Staatsvertrag praktisch wörtlich übernommen. Der Begriff des Lügengebäudes wird in der Fussnote 1 wie folgt konkretisiert:

'Such "scheme of lies" may exist where, based on the Bank's records, beneficial owners (i) used false documents; (ii) engaged in a fact pattern that has been set out in the "hypothetical

case studies” in the appendix to the Mutual Agreement concerning Art. 26 of the Tax Treaty (for example, by using related entities or persons as conduits or nominees to repatriate or otherwise transfer funds in the offshore accounts); or (iii) used calling cards to disguise the source of trading. These examples are not exhaustive, and depending on the applicable facts and circumstances, certain further activities may be considered by the SFTA as a “scheme of lies”.

- 38 Es muss deshalb nachfolgend geprüft werden, ob die in dieser Fussnote angeführten Sachverhalte von 'Lügengebäuden' unter den Begriff 'betrügerischen Verhaltens' gemäss Ziff. 10 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-USA subsumiert werden können bzw. ob sie vom Tatbestand von 'Betrugsdelikten und dergleichen' in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA abgedeckt sind.

5.2.2 Prüfung der einzelnen Elemente von Fussnote 1 auf deren Übereinstimmung mit den Vorgaben von Art. 26 Abs. 1 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls

- 39 In dieser Fussnote werden beispielhaft, jedoch nicht abschliessend, drei Falltypen des im Text des Annexes u. a. genannten Verwenden eines 'Lügengebäudes' genannt. Es sind dies:
- a) Das Verwenden von falschen Urkunden.
 - b) Verhaltensweisen, wie sie in der Verständigungsvereinbarung vom 23.1.03 beschrieben worden sind. Dazu werden beispielhaft Fälle angeführt, bei denen verbundene Unternehmen oder Personen als 'Durchlauf' oder Treuhänder gebraucht werden, um Gelder in Offshore-Konti zu transferieren.
 - c) Das Benützen von Telefonkarten, um die Quelle von Handelsaktivitäten zu verschleiern.

Nachfolgend werden diese drei Falltypen auf deren Vereinbarung mit den Vorgaben von Art. 26 DBA-USA und von Ziff. 10 des Protokolls zu diesem Abkommen überprüft.

5.2.2.1 Verwenden von falschen Urkunden

- 40 Die Erwähnung des Tatbestands der Verwendung von falschen Urkunden unter dem Titel 'Lügengebäude' (vgl. Tatbestand lit. a) in Abschn. 5.2.2. ist redundant, weil dieser Tatbestand bereits als solcher in Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA erwähnt ist. Diese Redundanz hat jedoch keine Auswirkungen. Es liegt ohne Zweifel ein amtshilfefähiger Tatbestand vor.

5.2.2.2 Verhaltensweisen nach dem Muster gemäss Anhang zur Verständigungsvereinbarung vom 23.1.03

- 41 Der Verweis auf die im Anhang zur Verständigungsvereinbarung vom 23.1.03 festgehaltenen 14 Fallbeispiele (vgl. Tatbestand lit. b) in Abschn. 5.2.2.) ist zunächst unklar, weil keines jener Fallbeispiele Steuerdelikte im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften zum Gegenstand hat. In all jenen Fallbeispielen geht es um Steuerdelikte im Zusammenhang mit Erwerbseinkommen. Auch die in der Fussnote 1 offenbar zum Zweck der Verallgemeinerung erfolgte beispielhafte Anführung von Fällen, bei denen verbundene Unternehmen oder Personen als 'Durchlauf' gebraucht werden, um Gelder in Offshore-Konti zu transferieren, ist im Lichte der im Anhang zur Verständigungsvereinbarung vom 23.1.03 enthaltenen Beispiele nicht sehr erhellend. Die grosse Mehrzahl der dort angeführten Fälle von 'Steuerbetrug und dergleichen' steht nämlich in keinem Zusammenhang mit der Zwischenschaltung von natürlichen oder juristischen Personen, die dem Durchlauf ('conduit') von Erträgen zu US-Persons dienen oder bei welcher Treuhänder zum gleichen Zweck eingesetzt wurden. Einzig das Fallbeispiel Nr. 12 folgt dem in Fussnote 1 genannten Muster. Allerdings ist dort das entscheidende Merkmal für die Qualifikation des Gebrauchs einer Offshore-Gesellschaft nicht die Tatsache des Transfers von Geldern auf die Offshore-Gesellschaft, sondern der Umstand, dass mittels der Verwendung von auf diese Offshore-Gesellschaft lautenden Kreditkarten die Herkunft der Mittel anlässlich deren Verwendung zur Deckung von Lebenshaltungskosten der Nutzungsberechtigten Person verschleiert worden ist.

- 42 Angesichts dieser unklaren Rechtslage verbleibt nichts anderes, als zu versuchen, den in Fussnote 1 genannten Tatbestand der Verwendung von natürlichen oder verbundenen Personen, die als 'Durchlauf' oder Treuhänder gebraucht werden, um Gelder auf Offshore-Konti zu transferieren, losgelöst vom Verweis auf die Verständigungsvereinbarung vom 23.1.03 anhand der in Art. 26 Abs. 1 und Ziff. 10 des Protokolls zu diesem Abkommen genannten Kriterien für die Amtshilfefähigkeit zu würdigen.
- 43 Aber auch diesbezüglich muss festgestellt werden, dass der Tatbestand, wie er in Fussnote 1 im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 formuliert worden ist, keine abschliessende Beurteilung erlaubt. Es kann jedoch immerhin festgestellt werden, dass die Zwischenschaltung von natürlichen oder juristischen Personen zum Durchlauf oder als Treuhänder für den Transfer auf Conti von Offshore-Gesellschaften, mittels Verwendung von falschen oder inhaltlich unwahren Urkunden, ohne weiteres zur Amtshilfefähigkeit führt und somit der Staatsvertrag diesbezüglich mit den Vorgaben des DBA-USA und des zugehörigen Protokolls übereinstimmt und damit für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich ist. Im Übrigen kann jedoch erst dann, wenn feststeht, wie die Eidg. Steuerverwaltung diese, nicht in allen Teilen klare, Bestimmung interpretieren wird, festgestellt werden, ob sie mit den Vorgaben des DBA-USA und des zugehörigen Protokolls übereinstimmt und damit für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich ist oder nicht.

5.2.2.3 Verwendung von Telefonkarten zur Verschleierung der Quelle von Handelsaktivitäten

- 44 Gemäss der geltenden Praxis und auch gemäss den der Verständigungsvereinbarung vom 23.1.03 zugrunde liegenden Wertungen, bei denen die Steuerdelikte im Zusammenhang mit Erwerbseinkommen im Vordergrund standen²¹, ist es nicht naheliegend, die blosser Verwendung von Telefonkarten zur Verschleierung von Handelsaktivitäten (es wird davon ausgegangen, dass mit Handelsaktivitäten ('Trading') der Kauf und Verkauf von Wertpapieren gemeint ist) als 'Lügengebäude' zu qualifizieren, das zur Annahme eines arglistigen Verhaltens gemäss dem schweizerischen Konzept des Abgabebetrugs nach Art. 14 Abs. 2 VStrR führt. Diese Feststellung gilt in besonderem Masse für die Qualifikation der Steuerdelikte im Bereich der Einkommensbesteuerung der in den USA wohnhaften Steuerpflichtigen. Bei der Verwendung der Telefonkarten handelt es sich nicht um den Aufbau eines irgendwie gearteten 'Gebäudes' von Lügen, mit dem Ziel, den IRS bei der Begehung der Steuerhinterziehung zu täuschen, sondern einzig darum, zu verhindern, dass der IRS die Steuerdelikte durch Telefonabhörung oder durch Auswertungen des Telefonverkehrs aufdecken kann. Dabei ging es zum Einen darum, keine Spuren zur UBS AG zu legen, welche dem IRS erlaubt hätte, Rückschlüsse auf die in der Schweiz angelegten Vermögenswerte, deren Erträge nicht versteuert wurden, zu ziehen. Zum Andern war das Ziel der Verwendung von Telefonkarten im Zusammenhang mit der Erteilung von Verkaufsaufträgen auch, zu verschleiern, dass solche Verkaufsaufträge unter Inanspruchnahme von 'US-Jurisdictional means' erfolgten, was in Fällen, in denen solche Verkaufsaufträge in mehr als isolierten Fällen erfolgt sind, zur Erhebung der 'backup-withholding tax' durch die UBS AG, als 'withholding agent' hätte führen können. Das Vermeiden von Spuren zum wahren Auftraggeber für diese Kaufs- und Verkaufsgeschäfte kann, namentlich im Bereich, in welchem es um die Vermeidung der 'backup-withholding tax' geht, als gesetzwidrig qualifiziert werden. Besondere Machenschaften oder gar ein Lügengebäude nach bisherigem Verständnis in Praxis und Rechtsprechung vermag der Autor dieses Arbeitspapiers hingegen in diesem Verhalten nicht zu erblicken. Nach bisherigem Verständnis, wie es auch der Verständigungslösung vom 23.1.03 und den im Anhang dazu erstellten Fallbeispielen zugrunde liegt, besteht ein Lügengebäude, das zur Qualifikation der Handlungen als arglistig im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStR führt, darin, dass

²¹ Dies geht insbesondere auch aus der Tatsache hervor, dass sämtliche der 14 Beispiele, die im Anhang zu dieser Verständigungsvereinbarung angeführt sind, Steuerdelikte im Bereich des Erwerbseinkommens zum Gegenstand haben. (Einzig das Beispiel 12 spricht nur von 'Einkommen'. Aus dem Zusammenhang ergibt sich jedoch, dass es sich hier ebenfalls um Erwerbseinkommen handelt.)

sich die Täuschungshandlungen auf die *Hinterziehung der Einkommens als solches beziehen* und nicht auf Handlungen, welche gegen die Aufdeckung bereits begangener Steuerdelikte durch die Steuerbehörden gerichtet sind. Bei dieser Betrachtungsweise geht der hier zu untersuchende Sachverhalt, soweit er die Einkommensteuer der betroffenen Personen betrifft, über das klassische Verständnis des Abgabebetrugs gemäss Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA hinaus.

- 45 Dieser Betrachtungsweise kann jedoch die in Art. 4 lit. c der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 enthaltene Wertung, wonach jeder 'affirmative act', der dazu dient, 'to deceive the tax authorities by making it difficult to uncover or pursue the failure to file, including the concealment of assets or covering up of sources of income or the handling of one's affairs to avoid making the records that are usual in transactions of the kind' entgegengehalten werden.

Wird diese Grundwertung, wonach jedes aktive Handeln des Steuerhinterziehers mit dem Ziel, den Fiskus daran zu hindern, die Tatsache der Steuerhinterziehung aufzudecken²², auch auf Kapitalerträge angewendet, könnte die Verwendung von Telefonkarten zur Verhinderung der Aufdeckung der Hinterziehung von Kapitaleinkünften u. U. ebenfalls als solcher 'affirmative act' qualifiziert werden.

Wie oben in Rz. 9 dargelegt, vermag die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 das Bundesverwaltungsgericht nicht zu binden. Da es darüber hinaus nach Auffassung des Verfassers dieses Papiers eine Wertungsfrage ist, ob die vorstehend zitierte Passage auch auf den hier zu prüfenden Sachverhalt anzuwenden ist, wird hier die Frage offen gelassen, ob das Verwenden einer Telefonkarte unter Berufung auf Art. 4 lit. c der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 als amtshilfefähig qualifiziert wird.

- 46 Bezüglich der Verwendung von Telefonkarten zur Verschleierung von 'backup-withholding tax'-Tatbeständen²³ könnte allenfalls von einem, mit den Grundentscheidungen der bisherigen Praxis in Übereinstimmung stehenden Grenzfall gesprochen werden, weil hier die Steuerpflicht durch aktives, gesetzwidriges Handeln vermieden wird. Nach Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers liegt jedoch auch in diesem aktiven Handeln alleine kein arglistiges Verhalten, weil nicht von einem eigentlichen Lügengebäude gesprochen werden kann.

- 47 Diese Feststellung, wonach kein klassisches Lügengebäude vorliegt, wenn in den USA wohnhafte Steuerpflichtige Telefonkarten zur Verschleierung der Handelsaktivitäten mit der UBS AG verwendet haben, muss jedoch nicht bedeuten, dass der Bundesrat nicht ermächtigt war, diesen Tatbestand als amtshilfefähig zu erklären. Er hätte sich darauf berufen können, dass er diesen Tatbestand unter dem Titel 'und dergleichen', gestützt auf Ziff. 10 Abs. 2, Satz 2 des Protokolls zum DBA-USA (nicht aber gestützt auf Satz 1 dieser Bestimmung), als amtshilfefähig qualifiziert.

Aber auch in diesem Fall ist es eine Ermessensfrage, ob man bei der Verwendung von Telefonkarten zur Verschleierung der wahren Identität des Anrufers bei der UBS AG bereits von einem dem Steuerbetrug vergleichbaren Tatbestand ('und dergleichen' gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA) ausgeht oder nicht.

²² Was für diesbezügliche Handlungen mit dem Zweck, keine Steuererklärung einzureichen, gilt, muss auch für Handlungen, die zu einer unvollständigen Steuererklärung führen, gelten.

²³ Vgl. dazu Rz. 76 -78.

5.3 Personen mit Wohnsitz in den USA; fortgesetzte Hinterziehung von grossen Steuerbeträgen gemäss Verweis in Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 Protokoll zum DBA-USA

5.3.1 Im Allgemeinen

48 Da dieser Tatbestand bereits im Text des Anhangs mittels quantitativer Kriterien klar umschrieben wurde, bedurfte es keiner weiteren Konkretisierung dieser Kriterien in ten²⁴.

Wie sich aus Rz. 24 - 26, dem Arbeitspapier des Verfassers vom 24.8.09 sowie dem Kurzgutachten von Prof. Dr. Klaus A. Vallender vom 4.11.2009 zu den amtshilfefähigen Tatbeständen gemäss Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA ergibt, bewegt sich der im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 in Ziff. 2. lit. A. b. angeführte Tatbestand eindeutig im Rahmen von Art. 26 Abs. 1 des DBA-USA und der zugehörigen Protokollbestimmung.

Bei einer Hinterziehung eines durchschnittlichen Steuerbetrags von mehr als 100'000 Fr. während mindestens drei Jahren liegt ohne Zweifel eine fortgesetzte Hinterziehung von grossen Steuerbeträgen vor, und damit ist die Amtshilfefähigkeit erstellt.

5.3.2 Das Problem der schematischen Definition der Kapitalgewinne

49 Aus der im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 in Ziff. 2 lit. A. b., letzter Halbsatz festgelegten, schematischen Berechnung der Kapitalgewinne der bei der Ermittlung der Schwelle von 100'000 Fr. kann sich ein Problem ergeben. Gemäss dieser Bestimmung wird in jedem Fall davon ausgegangen, dass 50 % des Verkaufserlöses von Wertschriften Kapitalgewinn darstellt. Diese Annahme ist nicht nur schematisch, sondern namentlich²⁵ bei Zinsen generierenden Wertpapieren unrealistisch, weil kaum davon auszugehen ist, dass sich das Zinsniveau während der Betrachtungsperiode so stark nach unten bewegt hat, oder dass sich die Schuldnerqualität derart stark verbessert hat, dass auf zinstragenden Wertpapieren ein Kapitalgewinn von 100 % (bezogen auf den Erwerbspreis) bzw. 50 % (bezogen auf den Verkaufspreis) realisiert werden konnte. Aber auch bei Dividenden generierenden Wertpapieren erscheint, angesichts des Börsenverlaufs während der Betrachtungsperiode (2001 – 2008), eine pauschale Annahme, wonach darauf in jedem Fall Kapitalgewinne von 100 % (bezogen auf den Erwerbspreis) bzw. 50 % (bezogen auf den Verkaufspreis) realisiert werden konnten, als problematisch.

Diese schematische Berechnung der Kapitalgewinne kann dazu führen, dass für bestimmte betroffene Personen beim Entscheid über die Amtshilfegewährung eine Hinterziehung von durchschnittlich 100'000 Fr. Kapitaleinkünften errechnet wird, obwohl gar keine Kapitaleinkünfte in dieser Höhe erzielt worden sind und deshalb auch nicht hinterzogen werden konnten.

Allerdings kann festgestellt werden, dass die Schwelle von 100'000 Fr. deutlich höher angesetzt worden ist, als dies für das Erfüllen des Merkmals der 'grossen Steuerbeträge' gemäss Art. 190 Abs. 2 DBG und damit aufgrund des DBA-USA und des zugehörigen Protokolls gefordert wäre. Wie hoch diese Schwelle ist, wurde bisher in der Rechtsprechung weder für das interne Recht noch für das Amtshilferecht im Verhältnis zu den USA festgelegt.

Der Verfasser dieses Arbeitspapiers ist in seinem Arbeitspapier vom 24.8.09, auch unter Berücksichtigung des Verhältnismässigkeitsprinzips bei der Amtshilfe aus Sicht der ersuchten Behörde, aufgrund einer *persönlichen Wertung* zum Ergebnis gelangt, dass für die von Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA erfassten Sachverhalte eine Hinterziehung von 50'000 Fr. während mindestens zwei Jahren vorliegen muss.

Sofern diese Wertung übernommen wird, folgt daraus, dass auch diese schematische Berechnung der Kapitalgewinne in den meisten Fällen nicht dazu führen wird, dass die Amtshil-

²⁴ Hingegen wurde in Fussnote 2 zu dieser Bestimmung für die Fälle, in denen bei der UBS AG lediglich ein Konto geführt, aber keine Wertschriften deponiert wurden, eine besondere Nachweisregel aufgestellt. Diese wird nachstehend in Abschn. 5.3.3. behandelt.

²⁵ Bei Edelmetallen stellt sich das analoge Problem, und bei Treuhandanlagen werden überhaupt keine Kapitalgewinne realisiert.

fefähigkeit bejaht wird, obwohl der Betrag der tatsächlich hinterzogenen Kapitaleinkünfte, welcher das Merkmal der 'grossen Steuerbeträge' i.S.v. Art. 190 Abs. 2 DBG erfüllt, nicht erreicht worden ist.

Es sind jedoch Fälle denkbar, in denen eine betroffene Person im massgeblichen Zeitraum von 1999 - 2009²⁶ tatsächliche Kapitaleinkünfte von deutlich weniger als die im Staatsvertrag festgelegten mehr als 100'000 Fr., bzw. die vom Verfasser dieses Arbeitspapiers als massgebliche Schwelle beurteilten 50'000 Fr., erzielt hat. Im Extremfall kann eine Person sogar, über die gesamte Periode gesehen, negative Kapitaleinkünfte erlitten haben. Solche Personen dürften nicht in das Amtshilfeverfahren einbezogen werden. Es ist jedoch möglich, dass dies aber aufgrund der schematischen Berechnung der Kapitalgewinne, wie dies im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 festgelegt worden ist, dennoch geschieht. In solchen Einzelfällen wäre die Amtshilfefähigkeit aufgrund von Art. 26 Abs. 1 des DBA-USA und von Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA nicht gegeben, und der Staatsvertrag vom 19.8.09 würde damit über die vom Parlament genehmigten Vorgaben hinausgehen. Es könnte nicht mehr von Ausführungsbestimmungen i.S.v. Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG gesprochen werden. Als Folge davon wäre das Bundesverwaltungsgericht in solchen Fällen nicht mehr an den Staatsvertrag gebunden, und es könnte im Einzelfall entscheiden, dass die Amtshilfefähigkeit nicht gegeben ist.

Denkbar wären z. B. Fälle, in denen eine Person im massgeblichen Zeitraum ihr Wertschriftendepot stark reduziert hat, weil sie die bei der UBS AG angelegten Mittel für private Bedürfnisse verwendet oder verschenkt hat, oder Fälle, in denen sich eine Person im Nachgang zu einem Kurssturz an den Börsen (z.B. nach den Terroranschlägen vom 11.9.2001) entschlossen hat, ganz aus Investitionen in Aktien und dergleichen auszusteigen, um die erwarteten Verluste zu minimieren. In solchen Fällen kommt es zu grossen Verkaufsvolumina, obwohl entsprechende Kapitalgewinne von 50 % des Verkaufsvolumens sehr unwahrscheinlich sind oder sogar nachgewiesen werden kann, dass Kapitalverluste angefallen sind.

50 **Schlussfolgerung:**

Grundsätzlich befindet sich der Tatbestand der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge, wie er in Ziff. 1 lit. A. b. im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 umschrieben worden ist, klarerweise innerhalb von Art. 26 Abs. 1 des DBA-USA und Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA, und er ist deshalb für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich.

51 Anders ist jedoch die Situation in Fällen, in denen die im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 in Ziff. 2 lit. A. b., letzter Halbsatz festgelegte, schematische Berechnung der Kapitalgewinne dazu führt, dass auch bei Personen, die tatsächlich nur geringe Kapitaleinkünfte (d. h. nach Auffassung des Verfassers Kapitaleinkünfte von weniger als 50'000 Fr. im Durchschnitt von mindestens zwei Jahren) erzielt oder gar Kapitalverluste erlitten haben, die rechnerische Schwelle von 100'000 Fr. überschritten wird.

Sollten solche Personen in das Amtshilfeverfahren einbezogen werden, wäre das Bundesverwaltungsgericht bezüglich der schematischen Berechnung der Kapitalgewinne nicht an die Kriterien im Annex des Staatsvertrags gebunden. Sofern die Eidg. Steuerverwaltung die Kriterien gemäss dem Annex zum Staatsvertrag schematisch anwenden und darauf eine entsprechende Schlussverfügung erlassen sollte, müsste das Gericht in diesen Fällen eigene Kriterien für das Vorliegen des Merkmals 'grosse Steuerbeträge' ermitteln, bzw. in Fällen, in denen die betroffenen Personen aufgrund von Kapitalverlusten in der massgeblichen Periode negative Einkünfte erzielt haben, die Amtshilfefähigkeit verneinen.

52 Als Alternative zu diesem unbefriedigenden Ergebnis könnte diese schematische Annahme, wonach der Kapitalgewinn 50% des Verkaufspreises beträgt, auf Dividendenpapiere beschränkt werden. Für andere Produktkategorien von Vermögenswerten könnte die Prozentzahl aufgrund von möglichst realistischen Annahmen nach unten angepasst werden²⁷. Zu-

²⁶ Dieser massgebliche Zeitraum ist deshalb länger als jener von 2001 – 2008, weil der Annex zum Staatsvertrag vom 29.8.09 festlegt, dass der Zeitraum von drei Jahren gegeben sein muss, dass es jedoch ausreicht, dass mindestens 1 Jahr in das Zeitfenster 2001 – 2008 fällt.

²⁷ Beispielsweise 5 - 10 % für Zinspapiere; 0 % für Treuhandanlagen usw.

dem könnte festgehalten werden, dass in Fällen, in denen offensichtlich ist oder von der betroffenen Person nachgewiesen wird, dass – über die gesamte, massgebliche Periode – kein effektives Einkommen oder ein Einkommen, das eine gewisse Schwelle nicht übersteigt, vorliegt, keine Amtshilfe möglich ist.

5.3.3 Widerlegbare Vermutung des Vorliegens eines Steuerdelikts bei Personen, die bei der UBS AG ausschliesslich Bankkonti unterhalten bzw. unterhielten, in Fussnote 2

5.3.3.1 Problemstellung; Regelung gemäss Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09

53 Während bei US-Persons, die über die UBS AG Wertschriften gehalten haben, die Tatsache, dass solche Personen der UBS AG kein Formular W9 ausgehändigt haben, welche die Bank dazu ermächtigt hat, im Rahmen des Qualified Intermediary Agreements diese Kapitaleinkünfte gegenüber dem IRS offenzulegen, als genügendes Indiz für das Vorliegen eines Steuerdelikts betrachtet werden kann, stellt sich die Situation bei jenen Personen, die bei der UBS AG keine Wertschriften deponiert, sondern nur Bankkonti besessen haben, bzw. immer noch besitzen, anders dar. Diese Personen waren formell gar nicht verpflichtet, ein Form W9 auszufüllen, und die UBS AG hatte keine entsprechenden automatischen Meldepflichten, weil solche Bankkonti nicht im Geltungsbereich des QIA der UBS AG mit dem IRS sind. Deshalb bildet die Tatsache der Nichteinreichung eines Form W9 für diesen Personenkreis kein Indiz für die Begehung eines Steuerdelikts.

54 Für diese Konstellation stellt Fussnote 2 des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 eine widerlegbare Vermutung des Vorliegens eines begründeten Verdachts auf die Begehung eines Steuerdelikts auf, welche wie folgt lautet:

'For "banking deposit accounts" based on the Contracting Parties' legal interpretation a reasonable suspicion for such tax offence would be met if the US persons failed to prove upon notification by the Swiss Federal Tax Administration that they have met their statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such accounts (i.e., by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years).'

5.3.3.2 Regelung vom DBA-USA und zugehörigem Protokoll gedeckt?

55 Weder das DBA-USA noch das Protokoll zu diesem Abkommen enthalten Bestimmungen über die Anforderungen, die der ersuchende Staat erfüllen muss, damit er um Amtshilfe nachsuchen kann. Somit fehlen auch staatsvertragliche Regelungen zum Erfordernis des Verdachts auf das Vorliegen eines Delikts und über entsprechende Nachweisregeln.

Das gemeinsame Verständnis über diese Frage findet seinen Ausdruck in der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003. Dort ist festgelegt, dass der ersuchende Staat einen begründeten Verdacht haben muss, und es werden beispielhafte Sachverhalte angeführt, welche zu einem solchen begründeten Verdacht führen können.

Diese Verständigungsvereinbarung wurde jedoch schweizerischerseits lediglich von einer dem Bundesrat untergeordneten Behörde, dem Delegierten für Internationale Steuerverträge, unterzeichnet. Diese Vereinbarung vermag deshalb den Bundesrat beim Abschluss eines Staatsvertrags nicht zu binden, weshalb der Bundesrat ermächtigt war, im Staatsvertrag vom 19.8.09 eigenständige Kriterien aufzustellen (vgl. Rz. 9 f.).

56 Aufgrund von fehlenden Regelungen in den vom Parlament genehmigten staatsvertraglichen Grundlagen in diesem Bereich war der Bundesrat in dieser Hinsicht frei, so lange, als er sich im Rahmen des übergeordneten Rechts, d. h. des Verfassungsrechts, befand. Als verfassungsmässige Schranke kann im vorliegenden Fall das Willkürverbot von Art. 9 BV angeführt werden.

57 Gemäss Fussnote 2 des Annexes zum Staatsvertrag vom 19.8.09 haben die Vertragsparteien ihre diesbezügliche Ordnung auf deren 'rechtliche Interpretation' gestützt. Es wird jedoch nicht ausdrücklich gesagt, welche Rechtsgrundlage dabei interpretiert worden ist. Die Ver-

tragsparteien haben jedoch den Grundsatz vereinbart, dass bei allen amtshilfefähigen Tatbeständen ein 'reasonable suspicion' (wörtlich übersetzt: 'vernünftiger Verdacht', sinngemäss übersetzt: 'begründeter Verdacht') gegeben sein muss²⁸.

- 58 Es könnte argumentiert werden, dass es willkürlich sei, aus der blossen Existenz eines Kontos bei der UBS AG, an dem eine US-Person nutzungsberechtigt ist, die Vermutung aufzustellen, dass die daraus fliessenden Erträge in den USA nicht deklariert seien und gestützt darauf das Amtshilfeverfahren zu eröffnen sowie im Verlauf dieses Verfahrens von den betroffenen US-Persons zu verlangen, dass sie den Nachweis erbringen, dass die Vermutung der Begehung eines Steuerdelikts unbegründet war.
- 59 Gegen den Vorwurf der Willkür kann jedoch angeführt werden, dass die im Staatsvertrag vom 19.8.09 aufgestellte Vermutungsregel für blosse Kontoinhaber hauptsächlich aus zwei Gründen rechtmässig ist. Einerseits handelt es sich nach Massgabe des Deferred Prosecution Agreements hier um eine hinreichend bestimmbare Gruppe von Personen, welche mit der UBS in aktivem Kontakt standen und wo grundsätzlich gestützt auf die Aktenlage oder das historische Verhalten der Bank eine hinreichende Vermutung besteht, dass diese Kontobeziehung dem IRS nicht offengelegt wurde. Andererseits ist unter dem Aspekt der Verhältnismässigkeit die zwischen der Schweiz und den USA vereinbarte Amtshilfe nur auf diese Weise überhaupt vollziehbar. Es wäre ein unverhältnismässiges Erfordernis gegenüber der UBS AG, von dieser zu verlangen, dass sie bei jedem einzelnen Kunden, der die betragsmässigen Anforderungen für die Gewährung von Amtshilfe erfüllt, jedoch nur über eines oder mehrere Konti verfügt bzw. verfügt hat, abzuklären, ob die betroffene Person die entsprechenden Erträge in den USA versteuert hat oder nicht. Die im Staatsvertrag vom 19.8.09 vereinbarte Lösung des Aufstellens einer durch die betroffenen Personen widerlegbaren Vermutung, dass ein Steuerdelikt begangen worden ist, stellt die einzige Möglichkeit dar, unter Wahrung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes, das Amtshilfeersuchen für jene Kunden, die gar keine Möglichkeit hatten, ein Form W9 einzureichen, zu vollziehen.
- 60 Es erscheint deshalb nicht als willkürlich, gegen diese Personen zunächst ein Amtshilfeverfahren zu eröffnen und dieses nur dann einzustellen, wenn es ihnen gelingt, einen genügenden Nachweis zu erbringen, dass sie die Erträge in den USA steuerlich deklariert haben. Insoweit erscheint die staatsvertragliche Regelung als willkürfrei und deshalb zulässig und ist für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich.
- 61 Die beispielhafte Konkretisierung der Nachweismöglichkeit, wie sie in der Klammer in Fussnote 2 enthalten ist, ist sachgemäss und von den Vorgaben im DBA und im Protokoll abgedeckt. Die entsprechende Passage lautet wie folgt:
'(i.e., by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years)'
- 62 Es könnte allerdings die Frage aufgeworfen werden, ob es verhältnismässig ist, von den betroffenen Personen zu verlangen, dass sie die Zustimmung zur Übermittlung ihrer Namen an den IRS erteilen, wodurch der Sinn des vorliegenden Amtshilfeverfahren unterlaufen wird, weil der IRS bereits in einem so frühen Verfahrensstadium und nicht erst nach Erlass der Schlussverfügung in Kenntnis des Namens der betroffenen Person gelangt. Es könnte m. a. W. die Auffassung vertreten werden, dass es ausreichend ist, wenn die betroffene Person selber den Verdacht auf das Vorliegen eines Steuerdelikts ausräumt, ohne dass der IRS davon erfährt. Die betroffene Person hätte dazu verschiedene Möglichkeiten, wie im Zusammenhang mit dem FBAR-Reporting das Einreichen von entsprechenden Formularen, allenfalls verbunden mit den entsprechenden US-Steuererklärungen, aus welchen die Tatsache der Deklaration der entsprechenden aus dem UBS AG-Konto stammenden Erträge klar

²⁸ Dies geht aus den in den Ziffern 1 und Ziffern 2 des Anhangs wiederholt hervor.

ersichtlich ist oder jede andere Form des Nachweises der vollständigen Versteuerung der fraglichen Einkünfte.

63 Gegen dieses Argument, wonach es unverhältnismässig ist, den IRS frühzeitig über den Namen der betroffenen Person zu informieren, muss allerdings angeführt werden, dass das Risiko besteht, dass eine betroffene Person bei der Erfüllung der Nachweispflicht gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung falsche Erklärungen abgibt, u. U. sogar falsche Urkunden (wie z. B. ein nachträglich erstelltes und rückdatiertes FBAR-Reporting) einreicht. Dieses Problem kann nur durch die in der Klammer zur Fussnote 2 angeführte Vorgehen gelöst werden.

64 Unzulässig wären nur Formen von Nachweiserfordernissen, bei denen die Eidg. Steuerverwaltung den Namen der betroffenen Personen, ohne deren Einwilligung, vor Abschluss der Schlussverfügung dem IRS bekannt geben würde.

65 Die Bedeutung des in der Klammer zur Fussnote 2 festgelegten Vorgehens bezüglich der Erbringung des Versteuerungsnachweises ist dort nicht ganz eindeutig umschrieben. Zwar wird die Wendung in der Klammer mit 'i.e.' eingeführt, was bedeutet d.h. (das heisst). Daraus könnte geschlossen werden, dass nur die dort angeführte Möglichkeit des Besteuerungsnachweises (Erteilung des Einverständnisses gegenüber der EStV, dass diese beim IRS die FBAR-Erklärungen anfordern kann) offensteht. Gegen diese Betrachtungsweise spricht allerdings einerseits, dass die Wendung in der Klammer angeführt ist und dass andererseits im modernen amerikanischen Sprachgebrauch die Abkürzung 'e.g.' kaum mehr verwendet wird, sondern häufig durch 'i.e.' ersetzt wird. Hätten die Vertragsparteien beabsichtigt, einzig die Möglichkeit der Erteilung des Einverständnisses gegenüber der EStV, dass diese beim IRS die FBAR-Erklärungen anfordern kann, als Besteuerungsnachweis zuzulassen, wäre es näher gelegen, in der Fussnote 2 gar keine Klammer anzuführen und kein 'i.e.' zu verwenden, sondern die Fussnote wie folgt zu fassen: *..... Swiss Federal Tax Administration that they have met their statutory tax reporting requirements in respect of their interests in such accounts by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years.* Angesichts dieser Sachlage und im Lichte des Ziels dieser Fussnote, das darin besteht, nur Personen, die ihre Steuerpflichten in den USA nicht erfüllt haben, in das Amtshilfeverfahren einzubeziehen, kommt der Verfasser dieses Arbeitspapiers zur Auffassung, dass die in der Klammer angeführte Möglichkeit des Besteuerungsnachweises nur beispielhaft und nicht abschliessend ist. Dies eröffnet der Eidg. Steuerverwaltung die Möglichkeit, im Einzelfall auch andere Nachweise des Steuerpflichtigen zu akzeptieren, sofern diese glaubwürdig sind. Mit dieser Ordnung ist das Verhältnismässigkeitsprinzip gewahrt.

66 **Schlussfolgerung:**

Die in der Fussnote 2 aufgestellte Ordnung, für 'bank deposit accounts' eine durch die betroffene Person zu widerlegende Vermutung aufzustellen, dass ein Steuerdelikt begangen worden ist, stellt eine, unter Berücksichtigung der Besonderheiten des zu beurteilenden Falles, zulässige, vom DBA-USA, dem zugehörigen Protokoll und der Bundesverfassung abgedecktes Vorgehen, dar. Es handelt sich dabei um Ausführungsbestimmungen im Sinne von Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG, die für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich sind.

Dies trifft auch auf das in der Klammer, gemäss der Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers, beispielhaft erwähnte Vorgehen zur Widerlegung der Vermutung des Vorliegens eines Steuerdelikts zu. Durch die lediglich beispielhafte Anführung der Möglichkeit, nach vorherigem Einverständnis der betroffenen Person beim IRS Kopien der 'FBAR-Filings' anzufordern, bleiben alle andern Möglichkeiten, auf andere Weise den Versteuerungsnachweis zu erbringen, offen. Es liegt im Ermessen der Eidg. Steuerverwaltung, über die Form des Versteuerungsnachweises zu entscheiden. Diese Regelung ist sachgerecht. Das Bundesverwaltungsgericht kann prüfen, ob die Eidg. Steuerverwaltung im Einzelfall die Anforderungen an den Versteuerungsnachweis nach pflichtgemässen Ermessen festgesetzt hat.

5.4 Nutzungsberechtigte US-Steuerpflichtige (unabhängig von deren Wohnsitz) an Offshore-Strukturen; Steuer- oder Abgabebetrug gemäss Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 Protokoll zum DBA-USA

5.4.1 Konkretisierung in Fussnote 3

67 In der Fussnote 3 wird die in Ziff. 2 lit B. a. enthaltene, aus Art. Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA wörtlich übernommene Wendung 'scheme of lies' ('Lügengebäude') wie folgt konkretisiert:

'Such "scheme of lies" may exist where the Bank's records show that beneficial owners continued to direct and control, in full or in part, the management and disposition of the assets held in the offshore company account or otherwise disregarded the formalities or substance of the purported corporate ownership (i.e., the offshore corporation functioned as nominee, sham entity or alter ego of the US beneficial owner) by: (i) making investment decisions contrary to the representations made in the account documentation or in respect to the tax forms submitted to the IRS and the Bank; (ii) using calling cards / special mobile phones to disguise the source of trading; (iii) using debit or credit cards to enable them to deceptively repatriate or otherwise transfer funds for the payment of personal expenses or for making routine payments of credit card invoices for personal expenses using assets in the offshore company account; (iv) conducting wire transfer activity or other payments from the offshore company's account to accounts in the United States or elsewhere that were held or controlled by the US beneficial owner or a related party with a view to disguising the true source of the person originating such wire transfer payments; (v) using related entities or persons as conduits or nominees to repatriate or otherwise transfer funds in the offshore company's account; or (vi) obtaining "loans" to the US beneficial owner or a related party directly from, secured by, or paid by assets in the offshore company's account. These examples are not exhaustive, and depending on the applicable facts and circumstances, certain further activities may be considered by the SFTA as a "scheme of lies".'

68 Es wird zunächst der Grundsatz aufgestellt, wonach ein Lügenschema bestehen kann, wenn die Nutzungsberechtigten Personen weiterhin über die der durch die Offshore-Gesellschaft gehaltenen Vermögenswerte verfügen oder auf andere Weise die Substanz oder die Formalitäten der Offshore-Gesellschaft missachten. Die Offshore-Gesellschaft hatte in diesen Fällen die Funktion eines Treuhänders, war eine missbräuchliche Gestaltung ('sham entity') oder war ein blosses Instrument der dahinterstehenden, Nutzungsberechtigten natürlichen Person ('alter ego'). Anschliessend werden beispielhaft, jedoch nicht abschliessend, sechs Falltypen für das Vorliegen eines solcherart aufgebauten 'Lügengebäudes' genannt. Es sind dies:

- a) Die Investitionsentscheidungen wurden unter Missachtung der Vollmachten gemäss der Kundendokumentation oder in Abweichung der bei UBS AG oder beim IRS eingereichten Steuerformulare getätigt [FN 3 (i)].
- b) Der Gebrauch von Telefonkarten oder speziellen mobilen Telefongeräten mit dem Zweck, die Quelle der Handelsaktivitäten zu verschleiern [FN 3 (ii)].
- c) Vornahme von elektronischen Überweisungen oder andere Zahlungsformen von Konti der Offshore-Gesellschaften in die USA oder an andere Orte auf Konti der an der Offshore-Struktur Nutzungsberechtigten oder mit diesen verbundenen Personen, mit dem Ziel, die tatsächliche Person, welche diese Überweisungen veranlasst hat, zu verschleiern [FN 3 (iv)].
- d) Der Gebrauch von Debit- oder Kreditkarten, welche der Nutzungsberechtigten Person erlaubten, in täuschender Weise Gelder von der Offshore-Gesellschaft in die USA zu transferieren oder auf andere Weise einen solchen Transfer vorzunehmen, um Lebenshaltungskosten zu decken oder andere regelmässige Zahlungen zu tätigen [FN 3 (iii)].

- e) Das Benützen von verbundenen Unternehmen oder Personen, um Gelder in die Offshore-Gesellschaften zurückzuführen oder auf andere Weise auf Konti der Offshore-Gesellschaften zu transferieren [FN 3 (v)].
- f) Das Gewähren von 'Darlehen' entweder direkt von der Offshore-Gesellschaft oder von einer verbundenen Person, sei dies durch direkte Verwendung von Vermögenswerten der Offshore-Gesellschaft oder durch Benützung solcher Vermögenswerten als Sicherheit für solche Darlehen [FN 3 (vi)].

5.4.2 Zu prüfende Konstellationen

- 69 Es sind zwei Grundkonstellationen von Offshore-Strukturen zu unterscheiden. Einerseits jene Strukturen, bei denen – im Hinblick auf den Erwerb von US-Wertpapieren – der UBS AG ein Formular W8-BEN eingereicht wurde, und solche Strukturen, bei denen dies nicht der Fall war. Deshalb werden diese beiden Konstellationen nachstehend getrennt untersucht.

5.4.3 Offshore-Strukturen, die ein Form W8-BEN eingereicht haben

- 70 Der Verfasser dieses Arbeitspapiers hat in einer Publikation²⁹ dargelegt, dass überzeugende Gründe dafür bestehen, dass bei Vorliegen der dort genannten, auch auf die hier zu prüfenden Fälle zutreffenden Sachverhaltselemente (Offshore-Gesellschaften sind nur vorgeschoben, d.h. nicht die im Sinne des schweizerischen und amerikanischen Steuerrechts nutzungsberechtigt, bzw. missbräulichen Gestaltungen 'sham structures', die mit dem Ziel des Missbrauchs des dem QI-Systems zugrunde liegenden Vertrauensverhältnisses benützt worden sind, um dieses QI-System gezielt auszuhebeln) der Tatbestand des Steuerbetrugs bejaht wird.

Die Begründung für dieses Ergebnis ist die Qualifikation des Form W8-BEN als Urkunde im steuerstrafrechtlichen Sinn und die Tatsache, dass beim blossen Vorschieben solcher Gesellschaften dieses Formular inhaltlich unwahr ist, weil nicht die Offshore-Gesellschaft, sondern die dahinter stehende Person nutzungsberechtigt ist.

- 71 Eine andere Beurteilung ergäbe sich nur, wenn davon ausgegangen würde, das Formular W8-BEN stelle keine Urkunde dar, weil es aufgrund des zwischen den Organen der Offshore-Gesellschaften und deren Anteilsinhabern bestehenden Auftrags- bzw. Treuhandverhältnisses ausgefüllt sei und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Bescheinigung Dritter, sondern eine schriftliche Lüge der Anteilsinhaber darstelle. Bei dieser Betrachtungsweise müsste – gleich wie bei jenen Offshore-Strukturen, bei denen kein Form W8-BEN ausgestellt wurde – geprüft werden, ob die Amtshilfefähigkeit wegen Vorliegens anderer Merkmale des Tatbestands von 'Betrugsdelikten und dergleichen' im Sinne von Art. 26 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls erfüllt sind oder nicht (vgl. Abschn. 5.4.4.). Nach Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers gibt es jedoch gute Gründe gegen diese Beurteilung.

- 72 Die in Rz. 70 erwähnten Beitrag des Verfassers dieses Arbeitspapiers im FStR gewonnenen Erkenntnisse können auf die hier zu prüfenden Sachverhalte übertragen werden. Die Qualifikation der durch die Offshore-Gesellschaften eingereichten Formulare W8-BEN als inhaltlich unwahre Urkunden führt dazu, dass sämtliche der in Rz. 68 lit a) – f) genannten Konstellationen als amtshilfefähige Steuerbetrugssachverhalte zu qualifizieren sind.

73 **Schlussfolgerung:**

Es kann festgehalten werden, dass grundsätzlich bei allen in Rz. 68 lit. a) - d) angeführten Konstellationen der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt ist. Die Amtshilfefähigkeit ist deshalb wegen Vorliegens von Steuerbetrug gegeben und eines Rückgriffs auf das Tatbestandselement des 'Lügengebäudes' bedarf es nicht.

²⁹ WALDBURGER R., Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA. Formell- und materiell-rechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG, FStR 2009, S. 91 ff.

- 74 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellt das Begehen eines Steuerbetrugs auch stets ein arglistiges Vorgehen dar. Deshalb ist in den hier zu beurteilenden Fällen grundsätzlich der Tatbestand von 'tax fraud and the like' gemäss Art. 26 des DBA-USA erfüllt, und der entsprechende Tatbestand im Staatvertrag vom 19.8.09 ist demgemäss von den vom Parlament genehmigten staatsvertraglichen Grundlagen abgedeckt, auch wenn der Wortlaut der einschlägigen Passage diesen Sachverhalt unter den Tatbestand des 'Lügendebüdes' subsumiert.
- 75 Eine andere Beurteilung ergäbe sich nur, wenn davon ausgegangen würde, das Formular W8-BEN stelle keine Urkunde dar, weil es aufgrund des zwischen den Organen der Offshore-Gesellschaften und deren Anteilhabern bestehenden Auftrags- bzw. Treuhandverhältnisses ausgefüllt sei und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Bescheinigung Dritter, sondern eine schriftliche Lüge der Anteilhaber darstelle. Dann müsste – gleich wie bei jenen Offshore-Strukturen, bei denen kein Form W8-BEN ausgestellt wurde – geprüft werden, ob die Amtshilfefähigkeit wegen Vorliegens anderer Merkmale des Tatbestands von 'Betrugsdelikten und dergleichen' im Sinne von Art. 26 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls erfüllt sind oder nicht (vgl. Abschn. 5.4.4.).
Nach Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers gibt es jedoch gute Gründe gegen die Auffassung, das Formular W8-BEN sei keine Urkunde.

5.4.4 Offshore-Strukturen, die kein Form W8-BEN eingereicht haben

5.4.4.1 Allgemeines

- 76 Die in Rz. 68 lit. a) - c) genannten Tatbestände zielen in erster Linie auf die Begehung von Abgabebetrug bei der aufgrund der US-'deemed sales'- (§ 6045 'Internal Revenue Code - IRC') oder 'paid-in'-Regeln (§ 6049 IRC) ausgelösten 'backup-withholding tax' ab. Es kann jedoch auch im Bereich der Bundeseinkommensteuer Abgabebetrug und dergleichen vorliegen, wenn die oben in Rz. 45 dargelegte Betrachtungsweise, wonach jeder 'affirmative act', der dazu dient, gegenüber den Steuerbehörden die Hinterziehung von Kapitaleinkünften zu verschleiern, in Übereinstimmung mit der Grundwertung gemäss Art. 4 lit. c) der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003, als amtshilfefähiges Delikt qualifiziert wird. Nach Auffassung des Verfassers dieses Papiers ist es eine Wertungsfrage, ob die vorstehend zitierte Passage auch auf die hier zu prüfenden Sachverhalte anzuwenden ist. Wie oben in Rz. 9 dargelegt, vermag die Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 das Bundesverwaltungsgericht nicht zu binden.

5.4.4.2 Gemeinsame Sachverhaltselemente

- 77 Allen hier untersuchten Sachverhalten ist gemeinsam, dass die Anteilhaber zwar ihre Vermögenswerte auf Offshore-Gesellschaften übertragen haben, dass diese Gesellschaften jedoch im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung aus steuerlicher Sicht nicht nutzungsberechtigt, sondern lediglich treuhänderisch für die US-Anteilhaber tätig waren oder als steuerlich überhaupt nicht zu anerkennende Gesellschaften ('sham structures') zu qualifizieren sind.
- 78 Die Inanspruchnahme von 'US-Jurisdictional Means' zur Auslösung von Vermögensdispositionen geschieht naturgemäss in aller Regel nur durch Personen mit Wohnsitz in den USA. Für die ausserhalb der USA wohnhaften Steuerpflichtigen ist es deshalb sehr unwahrscheinlich, dass die Amtshilfefähigkeit wegen einer betrügerischen Verletzung der 'deemed sales/payment'-Vorschriften gegeben ist.
- 79 Bei allen Konstellationen kann geprüft werden, ob auch im Bereich der Bundeseinkommensteuer ein amtshilfefähiges Delikt vorliegt. In Fällen, bei denen ein solches Delikt durch die Verletzung von 'deemed sales/payment'-Vorschriften verneint wird, ergibt sich die Pflicht, dies zu tun. Dabei ist zu entscheiden, ob die oben in Rz. 45 dargelegte Betrachtungsweise angestellt werden kann, wonach jeder 'affirmative act', der dazu dient, gegenüber den Steuerbehörden die Hinterziehung von Kapitaleinkünften zu verschleiern, in Übereinstimmung mit

der Grundwertung gemäss Art. 4 lit. c) der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003, als amtshilfefähiges Delikt zu qualifizieren ist.

5.4.4.3 Beurteilung der in Rz. 68 genannten Fallkonstellationen auf das Vorliegen von Abgabebetrag ('Lügengebäude')

5.4.4.3.1 Allgemeines

80 Die in der Fussnote 3 zum Staatsvertrag vom 19.8.09 aufgelisteten und in Rz. 68 dargestellten Konstellationen, bei denen das Vorliegen eines Lügengebäudes bejaht wird, können in zwei Hauptgruppen unterteilt werden. Bei den in Rz. 68 **lit. a) - d)** erwähnten Konstellationen liegt die Qualifikation als amtshilfefähige Tatbestände unter dem Aspekt der Verletzung der 'deemed sales/payment' Vorschriften als amtshilfefähig näher, als unter dem Aspekt der gesetzwidrigen Herabsetzung der Bundeseinkommensteuer, während bei den in Rz. 68 **lit. e) und f)** überwiegend oder ausschliesslich Delikte im Bereich der Bundeseinkommensteuer in Frage stehen. Deshalb werden nachfolgend diese beiden Hauptgruppen separat beleuchtet.

5.4.4.3.2 Konstellationen gemäss Rz. 68 lit. a) - d)

81 Da die Frage, ob die 'deemed sales/payment'-Vorschriften unter dem QIA überhaupt anwendbar sind, unklar ist, kann hier summarisch festgestellt werden, dass, wenn deren Anwendung bejaht wird, aus folgendem Grund der Tatbestand von 'Betrugsdelikten und dergleichen' bejaht werden kann, wenn die Offshore-Gesellschaft zur Auslösung von substantiellen und regelmässigen Vermögensdispositionen mittels 'US-Jurisdictional Means' vorgeschoben wurde:

Die 'Zwischenschaltung' einer Offshore-Gesellschaft hatte zur Folge, dass formal nicht die steuerrechtlich effektiv nutzungsberechtigten Personen, sondern die vorgeschobenen Domicilgesellschaften als 'Gegenpartei' der Bank in Erscheinung traten. Damit wurde unter anderem erreicht, dass die hinter der Offshore-Gesellschaft stehenden Personen mit Wohnsitz in den USA unter Inanspruchnahme von 'US-Jurisdictional means' Vermögensdispositionen vornehmen konnten, ohne dabei zu riskieren, dass die UBS (in Anwendung der US-Steuervorschriften) eine 'back-up withholding tax' in Anwendung brachte und das damit verbundene 1099 Reporting veranlasste.

82 Zudem kann auch bei diesen Konstellationen die Auffassung vertreten werden, dass die Amtshilfefähigkeit auch bezüglich der Delikte im Bereich der Bundeseinkommensteuer gegeben ist, weil der Bundesrat ermächtigt war, die in Art. 4 lit. c der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 enthaltene Wertung, wonach jeder 'affirmative act', der dazu dient 'to deceive the tax authorities by making it difficult to uncover or pursue the failure to file, including the concealment of assets or covering up of sources of income or the handling of one's affairs to avoid making the records that are usual in transactions of the kind' ausdehnend weiterzuentwickeln. Dies v.a. unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Falles UBS AG und insbesondere im Lichte von Art. 4 lit. C des Deferred Prosecution Agreements, aus welchem gewisse Kollusionshandlungen zwischen der UBS AG und zahlreichen ihrer US-Kunden hervorgeht.

83 Wird dieser Auffassung gefolgt, konnte der Bundesrat in dynamischer Weiterentwicklung der in Art. 4 lit. c der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 enthaltene Wertung die amtshilfefähigen Tatbestände auf (i) der aktiven Vermögensdisposition [Rz. 68 lit. a)] (ii) den Gebrauch von Telefonkarten oder speziellen mobilen Telefongeräten mit dem Zweck, die Quelle der Handelsaktivitäten zu verschleiern [Rz. 68 lit. b)], und (iii) auf die Vornahme von elektronischen Überweisungen oder andere Zahlungsformen von Konti der Offshore-Gesellschaften, mit dem Ziel, die tatsächliche Person, welche diese Überweisungen veranlasst hat, zu verschleiern [Rz. 68 lit c)], und (iv) auf den Gebrauch von Debit- oder Kreditkarten, welche der nutzungsberechtigten Person erlaubten, in täuschender Weise Gelder von der Offshore-Gesellschaft in die USA zu transferieren oder auf andere Weise einen solchen Transfer vorzunehmen, um Lebenshaltungskosten zu decken oder andere regelmässige Zahlungen zu tätigen [Rz 68 lit. d)], ausdehnen.

5.4.4.3.3 Das Benützen von verbundenen Unternehmen oder Personen, um Gelder in die Offshore-Gesellschaften zurückzuführen oder auf andere Weise auf Konti der Offshore-Gesellschaften zu transferieren [Rz. 68 lit. e)]

84 Dieser Tatbestand ist nicht sehr genau umschrieben, weil nicht gesagt wird, aus welchen Quellen die Gelder stammen, die über Drittpersonen auf die Offshore-Gesellschaft übertragen worden sind.

Die Einschaltung von Drittpersonen für die Überweisung von als Einkommen versteuerten oder steuerfrei vereinnahmten Geldern würde jedoch wirtschaftlich keinen Sinn machen.

Im Sinne einer Interpretation dieses unklaren Sachverhalts wird deshalb hier von der Annahme ausgegangen, dass es sich bei den über Drittpersonen auf die Offshore-Gesellschaft transferierten Geldern um solche handelt, die bei einer Direktzahlung an die betroffenen Personen zwar steuerpflichtig gewesen wären, jedoch durch die Einschaltung von Drittpersonen auf die Offshore-Gesellschaft umgeleitet und deshalb dem Fiskus vorenthalten wurden.

85 Sofern es sich bei dem auf diese Weise dem US-Fiskus vorenthaltenen Einkommen um solches aus einer Erwerbstätigkeit handelt, ist die Wahrscheinlichkeit gross, dass es sich dabei um Steuerbetrug gehandelt hat, weil die betroffene Person die entsprechenden Erträge nicht verbucht und damit inhaltlich unwahre Bilanzen und Erfolgsrechnungen erstellt hat. Wurde auf diese Weise Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf die Offshore-Gesellschaft umgeleitet, ist der Tatbestand des Steuerbetrugs ohne weiteres erfüllt, weil in diesem Fall die entsprechenden Beträge nicht auf dem Lohnausweis, bzw. den amerikanischen gleichwertigen Urkunden erschienen sind.

Aber auch in Fällen, in denen – ausnahmsweise – keine Urkunden verwendet wurden, ist die Amtshilfefähigkeit dieses Tatbestands gegeben, weil die Einschaltung von Drittpersonen zum Zwecke der Verschiebung von steuerbaren Einkünften auf eine Offshore-Gesellschaft das Merkmal eines Lügengebäudes erfüllt.

5.4.4.3.4 Gewährung von fiktiven Darlehen durch die Offshore-Gesellschaft oder indirekt mittels Verwendung deren Vermögenswerte als Sicherheiten [Rz. 68 lit. f)]

5.4.4.3.4.1 Direkte Darlehen

86 Wenn Anteilsinhaber einer Offshore-Gesellschaft von dieser Gesellschaft (deren Anteilsbesitz dem US-Fiskus nicht offengelegt ist) 'Darlehen' beziehen und damit vorgeben, diese Darlehen würden von fremden Dritten stammen, ist dies arglistig, und damit sind die Tatbestandsmerkmale des Abgabebetrugs in jedem Fall gegeben. Sofern das Darlehen fiktiv ist, weil es sich in Tat und Wahrheit um Gewinn- oder Kapitalbezüge aus der Offshore-Gesellschaft handelt, ist zudem das Tatbestandsmerkmal des *Steuerbetrugs* gegeben, wenn ein schriftlicher Darlehensvertrag erstellt worden ist. In diesen Fällen handelt es sich beim Darlehensvertrag um eine inhaltlich unwahre Urkunde, die zum Zweck der Täuschung der Steuerbehörden verwendet worden ist. Damit ist der Tatbestand von Art. 186 DBG und Art. 59 StHG und damit auch des Abgabebetrugs erfüllt.

87 Ein Abgabebetrag liegt bei dieser Fallkonstellation – unabhängig davon, ob ein schriftlicher Darlehensvertrag vorliegt oder nicht – auch deshalb vor, weil den Steuerbehörden mittels eines Lügengebäudes verheimlicht wird, aus welchen Quellen die als Darlehen getarnten Mittel stammen. In der Regel werden die Steuerpflichtigen für die ihnen von der Offshore-Gesellschaft gewährten 'Darlehen' auch Zinsen einkommensteuerlich zum Abzug bringen. Dabei handelt es sich jedoch nicht um steuerlich abzugsfähigen Zinsaufwand, sondern aus wirtschaftlicher Sicht um Zahlungen an die Anteilsinhaber selber. Ein solches Vorgehen ist zweifelsohne arglistig i.S.v. Art. 14 Abs. 2 VStrR und gilt als *Abgabebetrag*. Dies wurde für die Amtshilfe gemäss Art. 26 des DBA-USA vom Bundesgericht klar so entschieden³⁰.

³⁰ BGer. vom 10. August 2006 (Urteil 2A.608/2005).

5.4.4.3.4.2 'Back-to-back' Darlehen

- 88 Sofern der in Rz 86 f. beschriebene Sachverhalt gegeben ist, wobei zusätzlich nicht die Offshore-Gesellschaft, sondern formal die UBS oder eine andere Person³¹ als 'Darlehensgeberin' in Erscheinung tritt, dieses 'Darlehen' jedoch mittels Aktiven, die im Eigentum der Offshore-Gesellschaft stehen, abgesichert ist, ohne dass der gesamte Fall den Steuerbehörden gegenüber offengelegt ist, liegt in jedem Fall Steuerbetrug vor, weil der in diesem Fall mit der UBS abgeschlossene schriftliche Darlehensvertrag inhaltlich unwahr ist. Aus dem in den USA geltenden reinen Selbstveranlagungssystem bei der Einkommensteuer ist abzuleiten, dass ein solcher 'fiktiver' Darlehensvertrag den Steuerbehörden nicht tatsächlich eingereicht worden sein muss. Dessen Existenz und damit die Möglichkeit, dass dieser nach entsprechender Aufforderung des IRS im Rahmen einer Steuerprüfung eingereicht würde, reicht.
- 89 Auch das Tatbestandsmerkmal des Abgabebetrugs in Form eines Lügengebäudes ist in diesen Fällen ohne Zweifel gegeben. Es kann diesbezüglich auf die unter Rz. 86 f. gemachten Ausführungen verwiesen werden. Im Fall der Zwischenschaltung einer Bank kommt noch ein zusätzliches Täuschungselement hinzu: Durch das Zwischenschalten der UBS oder einer andern Bank soll der (falsche) Eindruck erweckt werden, beim fiktiven Darlehen handle es sich um ein echtes, von einer Bank gewährtes Darlehen, während es sich in Tat und Wahrheit um einen Bezug von, wirtschaftlich betrachtet, eigenen Mitteln handelt

5.5 Nutzungsberechtigte US-Steuerpflichtige (unabhängig von deren Wohnsitz) an Offshore-Strukturen; fortgesetzte Hinterziehung von grossen Steuerbeträgen gemäss Verweis in Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 Protokoll zum DBA-USA

- 90 Bezüglich dieses amtshilfefähigen Sachverhalts stellen sich weitgehend die gleichen Fragen wie bei den 'direct account holders' mit Wohnsitz in den USA, und diese Fragen sind auch gleich zu beantworten. Es kann deshalb hier integral auf die entsprechenden Ausführungen zu diesem Sachverhalt in Abschn. 5.3. verwiesen werden, was bedeutet, dass die dort gemachten Überlegungen und Schlussfolgerungen sowohl für den Tatbestand, die Problematik der schematischen Berechnung der Kapitalgewinne als auch für die Zulässigkeit der Nachweislastverteilung auch für diesen Personenkreis Gültigkeit haben.

St.Gallen/Uitikon-Waldegg, 23. September 2009

(im Hinblick auf die durch das Bundesamt für Justiz am 17. November erfolgende Publikation am 14./15. November 2009 leicht überarbeitet)

³¹ In der Fussnote 3 (vi) wird von einer 'related entity' als Voraussetzung für das Vorliegen eines Lügengebäudes gesprochen. Diese Erfordernis kann jedoch nicht einschränkend verstanden werden, sondern es ist davon auszugehen, dass jede Bank oder andere Person, die sich für ein solches fiktives Darlehen, unter Sicherstellung von Vermögenswerten der Offshore-Gesellschaft, zur Verfügung stellt, als 'verbundene Einheit' im Sinne dieser Bestimmung zu qualifizieren ist.

Inhaltsverzeichnis

1	Verfassungs- und gesetzmässige Grundlagen; Kognitionsbefugnis des Bundesverwaltungsgerichts.....	1
1.1	Verfassungs- und gesetzmässige Grundlagen	1
1.2	Kognitionsbefugnis des Bundesverwaltungsgerichts im Allgemeinen	1
2	Qualifikation des Staatsvertrags vom 19.8.09 im Lichte von Art. 7a RVOG.....	2
3	Bindungswirkung von staatsvertraglichen Regelungen für das Bundesverwaltungsgericht im Allgemeinen	3
4	Auslegung von Art. 7a Abs. 2 lit. b RVOG im Hinblick auf den Staatsvertrag vom 19.8.09.....	3
4.1	Art. 26 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls zu diesem Abkommen als Schranke für den Staatsvertrag vom 19.8.09	3
4.2	Hauptelemente des Staatsvertrags vom 19.8.09 sind von Art. 7a Abs. 2 lit. c. RVOG abgedeckt	5
4.2.1	Kreis der betroffenen Personen.....	6
4.2.2	Amtshilfefähige Tatbestände im Allgemeinen	7
4.2.3	Keine Namensnennung notwendig.....	8
4.2.3.1	Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5.3.09	8
4.2.3.2	DBA-USA und zugehöriges Protokoll.....	8
4.2.3.3	Schlussfolgerung	10
5	Prüfung der Rechtmässigkeit der einzelnen, v.a. in den Fussnoten im Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09 konkretisierten Amtshilfetatbeständen und deren Nachweisregeln	10
5.1	Allgemeines	10
5.2	Personen mit Wohnsitz in den USA; Steuer- oder Abgabebetrag gemäss Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 Protokoll zum DBA-USA.....	10
5.2.1	Konkretisierung in Fussnote 1	10
5.2.2	Prüfung der einzelnen Elemente von Fussnote 1 auf deren Übereinstimmung mit den Vorgaben von Art. 26 Abs. 1 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls.....	11
5.2.2.1	Verwenden von falschen Urkunden.....	11
5.2.2.2	Verhaltensweisen nach dem Muster gemäss Anhang zur Verständigungsvereinbarung vom 23.1.03	11
5.2.2.3	Verwendung von Telefonkarten zur Verschleierung der Quelle von Handelsaktivitäten.....	12
5.3	Personen mit Wohnsitz in den USA; fortgesetzte Hinterziehung von grossen Steuerbeträgen gemäss Verweis in Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 Protokoll zum DBA-USA.....	14
5.3.1	Im Allgemeinen	14
5.3.2	Das Problem der schematischen Definition der Kapitalgewinne.....	14
5.3.3	Widerlegbare Vermutung des Vorliegens eines Steuerdelikts bei Personen, die bei der UBS AG ausschliesslich Bankkonti unterhalten bzw. unterhielten, in Fussnote 2	16
5.3.3.1	Problemstellung; Regelung gemäss Annex zum Staatsvertrag vom 19.8.09	16
5.3.3.2	Regelung vom DBA-USA und zugehörigem Protokoll gedeckt?.....	16
5.4	Nutzungsberechtigte US-Steuerpflichtige (unabhängig von deren Wohnsitz) an Offshore-Strukturen; Steuer- oder Abgabebetrag gemäss Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 Protokoll zum DBA-USA.....	19
5.4.1	Konkretisierung in Fussnote 3	19
5.4.2	Zu prüfende Konstellationen.....	20
5.4.3	Offshore-Strukturen, die ein Form W8-BEN eingereicht haben	20
5.4.4	Offshore-Strukturen, die kein Form W8-BEN eingereicht haben	21
5.4.4.1	Allgemeines	21
5.4.4.2	Gemeinsame Sachverhaltselemente.....	21

5.4.4.3	Beurteilung der in Rz. 68 genannten Fallkonstellationen auf das Vorliegen von Abgabebetrag ('Lügengebäude').....	22
5.4.4.3.1	Allgemeines	22
5.4.4.3.2	Konstellationen gemäss Rz. 68 lit. a) - d).....	22
5.4.4.3.3	Das Benützen von verbundenen Unternehmen oder Personen, um Gelder in die Offshore-Gesellschaften zurückzuführen oder auf andere Weise auf Konti der Offshore-Gesellschaften zu transferieren [Rz. 68 lit. e)]	23
5.4.4.3.4	Gewährung von fiktiven Darlehen durch die Offshore-Gesellschaft oder indirekt mittels Verwendung deren Vermögenswerte als Sicherheiten [Rz. 68 lit. f)]	23
5.4.4.3.4.1	Direkte Darlehen.....	23
5.4.4.3.4.2	'Back-to-back' Darlehen.....	24
5.5	Nutzungsberechtigte US-Steuerpflichtige (unabhängig von deren Wohnsitz) an Offshore-Strukturen; fortgesetzte Hinterziehung von grossen Steuerbeträgen gemäss Verweis in Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 Protokoll zum DBA-USA	24
Inhaltsverzeichnis		25