

**Die Amtshilfevereinbarung zwischen der Schweizerischen
Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika
vom 19. August 2009 (UBS-Abkommen):**

Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit

31. Oktober 2009

Rechtsgutachten erstattet dem Bundesamt für Justiz

von

Prof. Dr. iur. Thomas Cottier, LL.M., Fürsprecher, ordentlicher Professor für Europa- und
Wirtschaftsvölkerrecht

und

Prof. Dr. iur. René Matteotti, M.A., LL.M. Tax, Rechtsanwalt, ordentlicher Professor für
schweizerisches, europäisches und internationales Steuerrecht

unter Mitarbeit von

Ronald Abegglen, BLaw
Rachel Liechti-McKee, lic. iur.
Fabienne Limacher, BLaw

Departement für Wirtschaftsrecht der Universität Bern

Executive Summary

The Agreement between the Swiss Confederation and the United States of America on the Request for information from the Internal Revenue Service of the United States regarding UBS AG, a cooperation established under the laws of the Swiss Confederation, signed and entered into force on August 19, 2009 (UBS Agreement), was properly concluded by the Swiss Government under its constitutional and legal authority. It is subject to the principle of *pacta sunt servanda* and to be implemented by federal authorities. Decisions taken under the Agreement are subject to full judicial review under Article 190 of the Swiss Constitution. The UBS Agreement is self-standing, partly completing, partly amending the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Income of October 2, 1996 the Protocol, and the Mutual Agreement of January 23, 2003 regarding the administration of Article 26 of the Treaty. The relationship of the UBS Agreement to preceding instruments is defined in accordance with Article 30 para. 3 of the Vienna Convention on the Law of Treaties. The UBS Agreement, being part of a settlement of a particular dispute, precedes these instruments in terms of *lex posterior* and *lex specialis*. Determinations, in particular on tax fraud and the like, need to be made on the basis of the UBS Agreement, and other instruments are to be taken into account only to the extent they are compatible with the UBS Agreement. Authorities are obliged to construe these provisions in accordance with methods and principles of interpretation of Article 31 Vienna Convention, based upon the text, context and legitimate expectations. The UBS Agreement is suitable for direct effect, in particular the criteria established by the Annex and thus in a position to form the basis of specific determinations. It does not amount to a prohibited retroactive effect. Domestic procedures are based upon the UBS Agreement, the 1996 Treaty and internal regulations which are found to be compatible with principles of delegation of powers under the Swiss Constitution. Finally, the Agreement does not conflict with obligations of UBS to inform clients about their potential obligations under Sec. 18 USC § 3506.

Inhaltsverzeichnis

I. Auftrag.....	1
II. Materialien	1
III. Sachverhalt.....	2
A. Entstehungsgeschichte des UBS-Abkommens	2
B. Kernbestimmungen des UBS-Abkommens	2
C. Annex UBS-Agreement.....	4
D. Weitere Bestimmungen des UBS-Abkommens	6
IV. Rechtliche Beurteilung.....	8
A. Die völkerrechtliche Verbindlichkeit des UBS-Abkommens	8
1. Rechtsnatur des UBS-Abkommens	8
2. Das UBS-Abkommen als Verständigungsvereinbarung gemäss Art. 25 DBA-USA	11
3. Das Verhältnis des UBS-Abkommens zum DBA-USA und Protokoll.....	14
4. Rückwirkung des UBS-Abkommens	16
B. Innerstaatliche Anwendbarkeit des UBS-Abkommens	18
1. Vorbemerkung	18
2. Vorrang und Massgeblichkeit des Völkerrechts.....	18
3. Direkte Anwendbarkeit des UBS-Abkommens.....	19
4. Verfahrensrechtliche Grundlagen.....	22
C. Die Auslegung des UBS-Abkommens	24
1. Völkerrechtliche Auslegungsregeln	24
2. Elemente der Auslegung des UBS-Abkommens im Allgemeinen.....	28
3. Fragen der Kognition im Rechtsmittelverfahren	30
4. Die Anwendung der „John Doe Summons“-Kriterien gemäss UBS-Abkommen im Besonderen	32
D. Bedeutung des 18 USC § 3506 für das Amtshilfeverfahren gemäss UBS-Abkommen	40
V. Schlussfolgerungen	42
VI. Quellen.....	44

A. Literatur	44
B. Materialien.....	47
1. Verwendete Urteile des Internationalen Gerichtshofes (ICJ).....	47
2. Verwendete Berichte der WTO Streitbeilegungsorgane	47
3. Weitere Materialien	47

I. Auftrag

1. Das Bundesamt für Justiz beauftragte die Unterzeichnenden, das am 19. August 2009 mit den USA unterzeichnete Abkommen über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service (IRS) aus völkerrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht zu begutachten.

Insbesondere geht es um Klärung der nachstehenden Fragen:¹

- Rechtliche Grundlagen (relevante Abkommen und völkerrechtliche Qualifizierung)
- Unmittelbare Anwendung (materiell und verfahrensrechtlich, Verhältnis zu internstaatlichen Rechtsgrundlagen)
- Rückwirkungsproblem aus völkerrechtlicher und staatsrechtlicher Sicht
- Auslegungsgrundsätze im Kontext des Abkommens (VRK, WTO Praxis, IGH)
- Verhältnis von Exekutive und Judikative in ausserpolitischen Fragen (Kognition)
- Auslegung von Art. 26 DBA (Tax Fraud and the like) und den Folgeabkommen, insbesondere den Bestimmungen des Annexes
- Auswirkungen auf das Abkommen IRS-UBS.

II. Materialien

2. Der Auftraggeber hat für die Bearbeitung des Gutachtens folgende Materialien zur Verfügung gestellt:

- Agreement between the Swiss Confederation and the United States of America on the request for information from the Internal Revenue Service of the United States of America regarding UBS AG, a corporation established under the laws of the Swiss Confederation, including Annex Criteria for Granting Assistance Pursuant to the Treaty Request, 19th August 2009.
- Declarations The Swiss Confederation and the United States of America, 19th August 2009.
- Entwurf Übersetzung des Abkommens vom 19. August 2009 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft.
- Informationen zum § 3506 USC, E-Mail vom 8. September 2009.
- Settlement Agreement between the United States of America, the U.S. Internal Revenue Service and the UBS AG, undatiert, including Exhibit A, In the United States District Court for the Southern District of Florida Miami Division, Stipulation of Dismissal, undatiert, Exhibit B, Proposed Draft Notice to UBS Accountholders, Consent to publicly disclose Settlement agreement and related information, 19th August 2009.
- Gutachten von Prof. Dr. Xavier Oberson, Draft Working Paper, 27th July 2009.

¹ E-Mail Frau Dr. Kuster vom 21.9.2009.

- Gutachten von Prof. Dr. Robert Waldburger, Arbeitspapier zur Frage, in welchen Fällen Amtshilfe gemäss Art. 26 des DBA Schweiz-USA möglich ist, für U.S.-Steuerpflichtige, welche bei einer CH-Bank Depots ohne U.S.-Wertschriften und Konti unterhalten haben, ohne deren Erträge in der U.S.-Steuererklärung zu deklarieren, 28. Juli 2009.
- Kurzgutachten von Prof. Dr. Klaus A. Vallender, Kurzgutachten vom 8. August 2009 zur Frage der Amtshilfefähigkeit nach Art. 26 DBA-USA (vertraulich), 8. August 2009.
- Memorandum Re 18 USC § 3506, Pillsbury Winthrop Shaw Pittman LLP, 6th September 2009.

III. Sachverhalt

A. Entstehungsgeschichte des UBS-Abkommens

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

4. Das UBS-Abkommen ist Teil der aussergerichtlichen Lösung im so genannten „John Doe Summons-Verfahren“ des IRS gegen die UBS AG. Am 19. Februar 2009 reichte der IRS am United States District for the Southern District of Florida eine Zivilklage ein, mit der die gerichtliche Durchsetzung der Begehren des IRS, namentlich die Erlangung von Informationen zu Konten von US-amerikanischen Kunden der UBS AG, erreicht werden sollte.

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

6. In der Folge einigten sich die Parteien darauf, den Prozess vorerst zugunsten der Suche nach einer aussergerichtlichen Lösung auszusetzen. Das UBS-Abkommen ist Bestandteil dieser Vergleichslösung, die zum Aussetzen des Verfahrens seitens des US Richters führte.

B. Kernbestimmungen des UBS-Abkommens

7. Das Abkommen basiert auf dem Wunsch der Vertragsparteien, Streitigkeiten einvernehmlich und in Übereinstimmung mit den Rechtsordnungen beider Staaten beizulegen. Dem Abkommen liegt die Amtshilfe in Art. 26 DBA-USA³ zugrunde, die einen gegenseitig vereinbarten Mechanismus für den geregelten Austausch von relevanten

² Art. 8 UBS-Abkommen.

³ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen vom 2. Oktober 1996, DBA-USA, SR 0.672.933.61.

Informationen bietet. Art. 26 DBA-USA ermöglicht es den zuständigen Behörden der Vertragsparteien, Auskünfte auszutauschen, die zur Verhütung von „Betrugsdelikten und dergleichen“ notwendig sind. Gemäss Art. 25 DBA-USA haben sich die zuständigen Behörden zu bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen (sog. Verständigungsverfahren). Das im Rahmen des aussergerichtlichen Vergleiches abgeschlossene UBS Abkommen nimmt entsprechend Bezug auf Art. 25 DBA-USA.

8. Kern des UBS-Abkommens ist die Übereinkunft der Vertragsstaaten, das Vollstreckungsverfahren im sog. „John Doe Summons-Verfahren“ zugunsten eines Amtshilfverfahrens gemäss Art. 26 DBA-USA einzustellen. Die Schweizerische Eidgenossenschaft verpflichtet sich dabei, gestützt auf das geltende Doppelbesteuerungsabkommen ein Amtshilfegesuch der Vereinigten Staaten über US-Kunden der UBS AG anhand der im Annex zum UBS-Abkommen dargelegten Kriterien zu bearbeiten. Die Vereinigten Staaten verpflichten sich im Gegenzug dazu, das Vollstreckungsverfahren vorerst zu sistieren und nach erfolgreicher Umsetzung des Abkommens die Klage vollständig zurückzuziehen.

9. Um die zu erwartende Mehrbelastung durch die Umsetzung des Amtshilfegesuchs bewältigen zu können, verpflichtet sich die Schweiz ferner zum Aufbau einer speziellen Projektorganisation innerhalb der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Basierend auf den Kriterien im Annex zum UBS-Abkommen muss die ESTV innerhalb der ersten 90 Tage nach Erhalt des Amtshilfegesuches die ersten 500 Schlussverfügungen i.S.v. Art. 20j VO-DBA-USA erlassen.⁴ Die restlichen Verfügungen müssen gem. Art. 1 Abs. 2 UBS-Abkommen innerhalb von 360 Tagen nach Eingang des Gesuches ergehen.

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

11. Die USA verpflichten sich ferner, unter Voraussetzung der Einhaltung der Verpflichtungen gemäss Art. 4 UBS-Abkommen durch die UBS AG, am 31. Dezember 2009 die Klage gegen jene Kontoinhaber zurückzuziehen, die nicht vom Amtshilfegesuch erfasst werden. Auch werden die Vereinigten Staaten die „John Doe Summons“ mit Bezug auf die im Amtshilfegesuch erfassten Konten – frühestens am 1. Januar 2010 – unwiderruflich zurückziehen, wenn die Auskünfte über 10'000 laufende oder saldierte und nicht offen gelegte Konten der UBS AG beim IRS eingegangen sind. Hierbei werden sowohl die Ergebnisse des Amtshilfverfahrens als auch des freiwilligen Meldeverfahrens mitberücksichtigt.⁵

12. Die USA werden schliesslich die „John Doe Summons“ 370 Tage nach Unterzeichnung des UBS-Abkommens unwiderruflich für jene Konten zurückziehen, die vom Amtshilfegesuch erfasst sind. Voraussetzung hierfür ist die Einhaltung von Art. 4

⁴ Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996, vom 15. Juni 1998, SR 672.933.61.

⁵ Details in Fussnote 2 des UBS-Abkommens.

UBS-Abkommen durch die UBS AG sowie der Bestimmungen in Art. 5 UBS-Abkommen über die Überwachung und Konsultationen beim Vollzug des Abkommens.

C. Annex UBS-Agreement

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

14. Die Vertragsparteien führen für den Verzicht auf die Namensnennung folgende Gründe auf: (i) das ermittelte spezifische Fehlverhalten gewisser einzelner US-Steuerpflichtiger, die über ein nicht offen gelegtes Konto (Non-W9-account) bei der UBS AG Schweiz in ihren Namen oder im Namen einer nicht wirtschaftlich tätigen Offshore-Gesellschaft, an welcher sie wirtschaftlich berechtigt waren, innehielten; (ii) die Besonderheiten der in Ziffer 4 der Sachverhaltsdarstellung im „Deferred Prosecution Agreement“ vom 18. Februar 2009 (DPA) beschriebenen Gruppe von natürlichen Personen, und (iii) die Übereinstimmung mit dem im Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 genannten Voraussetzungen.⁶

15. Gemäss Vereinbarung gilt die allgemeine Voraussetzung zur Identifikation der unter ein Amtshilfeersuchen fallenden Personen in Übereinstimmung mit Ziff. 4 der Darstellung der Tatsachen im DPA für folgende Personen als erfüllt:

16. *Kunden der UBS mit Wohnsitz in den USA*, welche direkt „undisclosed (non-W-9) custody accounts“ und „banking deposit accounts“ von mehr als CHF 1 Million (zu jedem Zeitpunkt während des Zeitraums von 2001 bis 2008) bei der UBS innehielten und daran wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf „Betrugsdelikte und dergleichen“ dargelegt werden kann (Ziffer 1 lit. A Annex UBS-Abkommen).

17. *US-Staatsangehörige (ungeachtet ihres Wohnsitzes)*, welche an „offshore company accounts“, die während des Zeitraums von 2001 bis 2008 eröffnet oder geführt wurden, wirtschaftlich berechtigt waren, wenn diesbezüglich ein begründeter Verdacht auf „Betrugsdelikte und dergleichen“ dargelegt werden kann (Ziffer 1 lit. B Annex UBS-Abkommen).

18. Die Kriterien zur Bestimmung von „Betrugsdelikten und dergleichen“ werden in Ziff. 2 des Annexes zum UBS-Abkommen wie folgt definiert:

19. Bei „undisclosed (non-W-9) custody accounts“ und „banking deposit accounts“ (Ziffer 1 lit. A des Annexes), bei denen ein begründeter Verdacht besteht, dass die Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in den USA Folgendes begingen:

20. Als betrügerisches Verhalten vermutete Handlungen (Ziffer 10, Absatz 2, erster Satz des Protokolls), einschliesslich Handlungen, welche zu einer Verschleierung von Vermögenswerten und einer zu niedrigen Deklaration von Einkommen führten, basierend auf einem „Lügendeäude“ oder dem Einreichen unrichtiger oder falscher Unterlagen. Wo solches Verhalten nachgewiesen worden ist, werden Inhaber von Konten mit

⁶ BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009), S. 837 ff.

Vermögenswerten von weniger als CHF 1 Million (mit Ausnahme von Konten mit Vermögenswerten von weniger als CHF 250'000.--) während des relevanten Zeitraums auch zur Gruppe der unter dieses Ersuchen fallenden US-Personen gezählt; oder

21. Fortgesetzte und schwere Steuerdelikte, bei welchen die Schweizerische Eidgenossenschaft gemäss schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis (Ziffer 10, Absatz 2, dritter Satz des Protokolls) Auskünfte beschaffen kann, was gestützt auf die rechtliche Auslegung der Vertragsparteien Fälle umfasst, in welchen (i) der in den USA domizilierte Steuerpflichtige die Einreichung eines Formulars W-9 während eines Zeitraums von mindestens 3 Jahren (der mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst) unterliess und (ii) das UBS-Konto in einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als CHF 100'000.-- erzielte. Für den Zweck dieser Analyse werden die Einkünfte definiert als Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne (die zur Beurteilung der Hauptsache dieses Amtshilfeersuchens als 50 % der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse berechnet werden).

22. Bei „offshore company accounts“ (Ziffer 1 lit. B des Anhangs), bei denen ein begründeter Verdacht besteht, dass die wirtschaftlich berechtigten Amerikaner Folgendes begängen:

23. Als betrügerisches Verhalten vermutete Handlungen (Ziffer 10, Absatz 2, erster Satz des Protokolls), einschliesslich Handlungen, welche zu einer Verschleierung von Vermögenswerten und einer zu niedrigen Deklaration von Einkommen führten, basierend auf einem „Lügengebäude“ oder dem Einreichen unrichtiger oder falscher Unterlagen, mit Ausnahme von US wirtschaftlich Berechtigten von Konten von Offshore-Gesellschaften, welche während des relevanten Zeitraums Vermögenswerte von weniger als CHF 250'000.— innehielten; oder

24. Fortgesetzte und schwere Steuerdelikte, bei welchen die Schweizerische Eidgenossenschaft gemäss schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis (Ziffer 10, Absatz 2, dritter Satz des Protokolls) Auskünfte beschaffen kann, was gestützt auf die rechtliche Auslegung der Vertragsparteien Fälle einschliesst, in welchen es die US-Person trotz Aufforderung der ESTV zu beweisen unterliess, dass die Person ihre steuerrechtlichen Meldepflichten in Bezug auf ihre Interessen an solchen Offshore-Gesellschaften erfüllte (d.h. durch Ermächtigung der ESTV, beim IRS Kopien der FBAR-Erklärungen des Steuerpflichtigen für die relevanten Jahre einzuholen). Bei Fehlen einer solchen Bestätigung wird die ESTV Auskunft erteilen, sofern (i) das Konto der Offshore-Gesellschaft während eines längeren Zeitraums bestand (d.h. mindestens drei Jahre, einschliesslich eines vom Ersuchen umfassten Jahres) und (ii) in einer beliebigen Dreijahresperiode, welche mindestens ein vom Ersuchen umfasstes Jahr einschliesst, jährliche Durchschnittseinkünfte von mehr als CHF 100'000.— erzielte. Für den Zweck dieser Analyse werden die Einkünfte definiert als Bruttoeinkommen (Zins und Dividenden) und Kapitalgewinne (welche zur Beurteilung der Hauptsache dieses Amtshilfeersuchens als 50 % der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse berechnet werden).

25. In den Fussnoten 1 und 3 des Annexes zum UBS-Abkommen wird der Begriff des „Lügengebäudes“ näher umschrieben;

26. Für Personen, welche die Kriterien von Ziff. 1 lit. A Annex UBS-Abkommen erfüllen, kann gemäss Fussnote 1 ein „Lügengebäude“ gestützt auf Bankunterlagen vorliegen, wenn diese wirtschaftlich Berechtigten (i) falsche Urkunden verwendeten; (ii)

sich eines Handlungsmusters bedienen, das in den „hypothetischen Fallstudien“ im Anhang zum gegenseitigen Abkommen betreffend die Handhabung von Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens beschrieben ist (z.B. durch Einschaltung ihnen nahe stehender juristischer oder natürlicher Personen als Durchlauf oder Strohmänner zur Repatriierung oder anderweitigen Überweisung von Vermögenswerten in den Offshore-Konten); oder (iii) Telefonkarten einsetzen, um die Quelle des Handels zu tarnen. Diese Beispiele sind nicht abschliessend. Je nach den massgeblichen Tatsachen und Umständen kann die ESTV auch weitere Tätigkeiten als „Lügengebäude“ qualifizieren.

27. Nach der Fussnote 3 kann für Personen, welche die Kriterien der Ziff. 1 lit. B Annex UBS-Abkommen erfüllen, ein „Lügengebäude“ dann vorliegen, wenn aus den Bankunterlagen hervorgeht, dass die wirtschaftlich Berechtigten in dauernder Weise die Verwaltung und Anlage der im Konto der Offshore-Gesellschaft gehaltenen Vermögenswerte ganz oder teilweise leiteten und kontrollierten oder sonst wie die Formalitäten oder den Inhalt des angeblichen Gesellschaftseigentum missachteten (d.h. die Offshore-Gesellschaft funktionierte als Strohmänn, Scheingesellschaft oder Alter Ego des wirtschaftlich berechtigten Amerikaners), indem die wirtschaftlich Berechtigten (i) in Widerspruch zu den in der Kontodokumentation gemachten Ausführungen oder den dem IRS oder der Bank eingereichten Steuerformularen Anlageentscheide fällten; (ii) Telefonkarten oder spezielle Mobiltelefone verwendeten, um die Quelle des Handels zu tarnen; (iii) Lastschrift- oder Kreditkarten einsetzen, um auf täuschende Weise Kapital zu repatriieren oder auf andere Weise Kapital zu überweisen zur Zahlung persönlicher Auslagen oder zur Veranlassung von Routinezahlungen von Kreditkartenrechnungen für persönliche Auslagen unter Verwendung von Vermögenswerten des Kontos der Offshore-Gesellschaft; (iv) elektronische Geldüberweisungen oder andere Zahlungen vom Konto der Offshore-Gesellschaft auf Konten in den Vereinigten Staaten oder anderswo veranlassen, welche vom wirtschaftlich berechtigten Amerikaner oder einer nahe stehenden Person gehalten oder kontrolliert wurden, um die wahre Herkunft der diese elektronischen Geldüberweisungen veranlassenden Person zu tarnen; (v) nahe stehende juristische oder natürliche Personen als Durchlauf oder Strohmänner zur Repatriierung oder anderweitigen Überweisung von Vermögenswerten im Konto der Offshore-Gesellschaft einschalteten; oder (vi) dem wirtschaftlich berechtigten Amerikaner oder einer nahe stehenden Person „Darlehen“ gewährten, welche direkt aus den Vermögenswerten im Konto der Offshore-Gesellschaft stammten, dadurch gesichert waren oder damit bezahlt wurden. Diese Beispiele sind nicht abschliessend. Je nach den massgeblichen Tatsachen und Umständen kann die ESTV auch weitere Tätigkeiten als „Lügengebäude“ qualifizieren.

D. Weitere Bestimmungen des UBS-Abkommens

28. In Art. 2 UBS-Abkommen verpflichten sich die Vertragsparteien dazu, das ausgehandelte neue Protokoll zu Art. 26 DBA-USA vom 18. Juni 2009 bis spätestens am 30. September 2009 zu unterzeichnen und im Rahmen ihrer jeweiligen verfassungsmässigen Verfahren ihr Möglichstes zu tun, um das neue Protokoll unverzüglich zu ratifizieren.⁷

29. In Art. 4 UBS-Abkommen wird die UBS AG dazu verpflichtet, die schweizerischen Behörden bei der Durchführung des Amtshilfeverfahrens zu unterstützen. Dabei muss sie

⁷ Das Protokoll wurde am 23. September 2009 von beiden Vertragsparteien unterzeichnet und muss nun die jeweiligen innerstaatlichen Genehmigungsverfahren durchlaufen.

sich an die im Abkommen festgelegten Fristen und Bedingungen halten. Verantwortlich für die Kontrolle der Einhaltung der Bestimmungen durch die UBS AG ist das Bundesamt für Justiz sowie die FINMA.

30. Art. 5 UBS-Abkommen regelt das Verfahren unter den Vertragsparteien. So bestimmt Abs. 1, dass sich die zuständigen Behörden beider Staaten vierteljährlich treffen, um die Fortschritte beim Amtshilfeverfahren sowie im freiwilligen Meldeprogramm zu erörtern. In Abs. 2 wird vereinbart, dass jede Partei weitere Konsultationen zwecks Klärung von Problemen bei der Implementierung, Interpretation oder beim Vollzug des Abkommens beantragen kann.

31. Für den Fall, dass eine Partei die Bestimmungen des UBS-Abkommens nicht erfüllt, sieht Art. 5 ferner vor, dass die Gegenpartei sofortige Konsultationen verlangen kann, um die Erfüllung des Abkommens sicherzustellen. Sollte sich 370 Tage nach Unterzeichnung des UBS-Abkommens zeigen, dass die tatsächlichen und noch zu erwartenden Ergebnisse massgeblich von dem abweichen, was berechtigterweise von der Umsetzung des Abkommens erwartet werden durfte, und wenn weder die Konsultationen noch Vertragsänderungen die Lösung des Problems herbeiführen können, ist jede Vertragspartei berechtigt, verhältnismässige Massnahmen zu ergreifen, um das bezweckte Gleichgewicht zwischen Rechten und Pflichten im UBS-Abkommen wiederherzustellen. Diese Massnahmen dürfen indes nicht weitergehen als notwendig ist, um die rechtliche Position der betroffenen Partei zu wahren, und sie dürfen der UBS AG weder neue finanzielle noch nicht finanzielle Verpflichtungen auferlegen.

32. Von besonderer Bedeutung ist die Vertraulichkeitsklausel nach Art. 6 UBS-Abkommen. Darin verpflichten sich die Vertragsstaaten, den Annex des UBS-Abkommens während 90 Tagen nach Unterzeichnung, d.h. bis am 17. November 2009, weder zu publizieren noch öffentlich darüber Auskünfte zu erteilen. Unbesehen davon darf die ESTV in ihren Verfügungen nach Art. 20j VO-DBA-USA die betroffenen Kontoinhaber über die genauen Umstände informieren, welche die endgültige Grundlage für ihren Entscheid bilden, namentlich Kriterien gemäss Annex des UBS-Abkommens. Den Betroffenen wird unter Strafandrohung untersagt, diese Umstände vor Veröffentlichung des Anhangs Drittpersonen bekannt zu geben. Nach Ablauf der Frist steht der ordentlichen Veröffentlichung des Annexes seitens der Vertragsparteien nichts im Wege.⁸

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

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

⁸ Das UBS-Abkommen und der Annex werden am 17. November 2009 in der Amtlichen Sammlung publiziert.

IV. Rechtliche Beurteilung

A. Die völkerrechtliche Verbindlichkeit des UBS-Abkommens

1. RECHTSNATUR DES UBS-ABKOMMENS

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

36. Ein völkerrechtlicher Vertrag ist ein rechtlich verbindliches Abkommen zwischen zwei oder mehreren Subjekten des Völkerrechts.⁹ Für das gültige Zustandekommen ist gewohnheitsrechtlich erforderlich, dass die beteiligten Parteien über eine ausreichende Vollmacht verfügen. Unerheblich ist hingegen die Form der Übereinkunft.¹⁰ Ihre rechtlich bindende Wirkung erhalten völkerrechtliche Verträge in erster Linie kraft des Willens der beteiligten Parteien, sich zu binden.¹¹ Soweit der Wille nicht übereinstimmt, können sich Bindungen aufgrund geweckter legitimer Erwartungen und damit aufgrund des Vertrauensschutzes ergeben.¹² Das findet auf alle Verträge gleichsam Anwendung. Die gleichen Regeln kommen zur Anwendung, unabhängig davon, ob es sich um einen vom Parlament genehmigten Vertrag oder um eine unmittelbar von der Regierung in Kraft gesetzte Vereinbarung handelt.

37. Enger als die allgemeinen gewohnheitsrechtlichen Regeln sind die Bestimmungen des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge, nachfolgend VRK. Die Schweiz ist dieser Konvention am 7. Mai 1990 beigetreten.¹³ Nach Art. 2 Abs. 1 lit. (a) VRK liegt ein völkerrechtlicher ‚Vertrag‘ vor, wenn eine vom Völkerrecht bestimmte internationale Übereinkunft zweier Staaten in Schriftform besteht. Entsprechend ist der Anwendungsbereich der VRK auf schriftliche Verträge zwischen Staaten beschränkt (Art. 1 VRK). Nicht relevant für die rechtlich verbindliche Entstehung und die Gültigkeit eines völkerrechtlichen Vertrages ist die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung oder die Tatsache, dass ein solcher Vertrag aus mehreren Urkunden bestehen kann (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. (a) VRK). Die Registrierung nach Art. 102 Abs. 1 UNO-Charta¹⁴ ist ebenfalls kein Gültigkeitserfordernis.

38. Die Definition des völkerrechtlichen Vertrages nach Art. 2 VRK bringt Völkergewohnheitsrecht zum Ausdruck.¹⁵ Dies ist vorliegend insofern von Bedeutung, als

⁹ Eingehend zum Nachfolgenden unter Berücksichtigung der schweizerischen Praxis: Müller/Wildhaber, S. 107-152.

¹⁰ Dixon, S. 54.

¹¹ Seidl-Hoheveldern, S. 8.

¹² Dazu unten Ziff. 109 ff.

¹³ SR 0.111.

¹⁴ SR 0.120.

¹⁵ Aust, S. 14; Villiger, Art. 2 Rz. 23; allgemein s. auch Müller/Wildhaber, S. 123 ff.

die Vereinigten Staaten die VRK zwar unterzeichnet, jedoch nicht ratifiziert haben. Die Bestimmungen der VRK kommen, soweit gewohnheitsrechtlich anerkannt, auch in den USA zur Anwendung und bilden damit die Grundlage für die Beurteilung des vorliegenden Vertragsverhältnisses. Das gilt namentlich auch für die hier relevanten Regeln zum Vertragsschluss gemäss Art. 7 ff., zur Rückwirkung gemäss Art. 28 und der Auslegung gemäss Artikel 31 ff. VRK.

39. Nach der Praxis liegt dann ein völkerrechtlicher Vertrag zwischen zwei Staaten vor, wenn diese die Absicht haben, rechtlich verbindliche Beziehungen unter einander einzugehen und diese auch einzuhalten und wo möglich auch durchzusetzen.¹⁶ Davon ist beim vorliegenden UBS-Abkommen auszugehen. Es handelt sich um ein im Rahmen einer Vergleichsverhandlung verbindlich abgeschlossenen Vertrag, von dessen Einhaltung die Durchführung des Gerichtsverfahrens in den USA abhängig ist.

40. Sodann ist erforderlich, dass der Vertrag gegenständlich eine internationale Rechtsbeziehung regeln soll. Das heisst: Es kommen die Regeln des Völkerrechts zur Anwendung und nicht die internen Regeln einer der Vertragsparteien. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall offensichtlich erfüllt. Weder kommt im vorliegenden Fall US-Recht noch schweizerisches Recht in der Amtshilfe zur Anwendung, sondern die im Rahmen des Vertrages vereinbarten Kriterien.

41. Gemäss Art. 11 VRK kann die Zustimmung eines Staates, durch einen Vertrag gebunden zu sein, durch Unterzeichnung, Austausch von Urkunden, die einen Vertrag bilden, Ratifikation, Annahme, Genehmigung oder Beitritt oder auf eine andere vereinbarte Art ausgedrückt werden. Die Unterzeichnung eines völkerrechtlichen Vertrages durch Vertreter der Vertragsparteien bedeutet dann die Zustimmung eines Staates, durch den Vertrag gebunden zu sein, wenn der Vertrag es vorsieht, dass der Unterzeichnung diese Bedeutung zukommt (vgl. Art. 12 Abs. 1 lit. a VRK). In diesem Fall bringt die Unterzeichnung das Einverständnis der unmittelbaren Bindung an den Vertrag mit sich.¹⁷

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

43. Für den gültigen Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrages ist erforderlich, dass der Vertreter oder die Vertreterin des Staates, der die Zustimmung gibt, durch einen Vertrag gebunden zu sein, über eine ausreichende Vollmacht verfügt, oder wenn aus der Übung der beteiligten Staaten oder aus anderen Umständen hervorgeht, dass sie die Absicht hatten, diese Person als Vertreter des Staates für die genannten Zwecke anzusehen und auch keine Vollmacht zu verlangen (vgl. Art. 7 Abs. 1 VRK). Gewisse Persönlichkeiten eines Staatswesens wie Staatsoberhäupter, Regierungschefs, Aussenminister oder auch Chefs diplomatischer Missionen werden Kraft ihres Amtes als Vertreter des jeweiligen Staates angesehen und müssen entsprechend keine Vollmacht vorlegen (vgl. Art. 7 Abs. 2 VRK).

¹⁶ *Frontier Dispute Case (Burkina Faso/ Mali)*, ICJ Reports 1986 573 f., mit weiteren Hinweisen.

¹⁷ Vgl. Villiger, Art. 12 Rz. 6.

44. Als Vollmacht für die Zwecke der VRK gelten nach Art. 2 Abs. 1 lit. c VRK eine vom zuständigen Organ eines Staates errichtete Urkunde, durch die einzelne oder mehrere Personen benannt werden, um in Vertretung des Staates den Text eines Vertrages auszuhandeln oder als authentisch festzulegen, die Zustimmung des Staates auszudrücken, durch einen Vertrag gebunden zu sein, oder sonstige Handlungen in Bezug auf einen Vertrag vorzunehmen.

45. Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass das UBS-Abkommen auf Art. 25 Abs. 3 DBA-USA gestützt wird. Diese Norm räumt den zuständigen Behörden explizit die Ermächtigung dazu ein, Verständigungsvereinbarungen abzuschliessen. Die Zuständigkeit, den Vertrag auf Ebene der Exekutive und Verwaltung einzugehen, ergibt sich daher völkerrechtlich aus dieser Bestimmung.

46. Aufgrund von Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 lit. c VRK ist je nach Landesrecht zu beurteilen, ob die Amtspersonen, die das UBS-Abkommen abgeschlossen haben, gehörig ermächtigt waren, den Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung bzw. den Secretary of the Treasury zu vertreten.¹⁸

47. Gemäss Art. 7a Abs. 1 RVOG ist der Bundesrat u.a. ermächtigt völkerrechtliche Verträge selbständig abzuschliessen, wenn dies in einem von der Bundesversammlung genehmigtem völkerrechtlichen Vertrag vorgesehen ist.

48. Das DBA-USA ist ein vom Parlament genehmigter Vertrag. Art. 25 Abs. 3 DBA-USA, auf den sich das UBS-Abkommen stützt, räumt den zuständigen Behörden die Ermächtigung ein, Verständigungsvereinbarungen abzuschliessen. Als zuständige Behörde in der Schweiz gilt die ESTV.

49. Das Attraktionsprinzip (Evokation) ist ein im allgemeinen Verwaltungsrecht verankerter Grundsatz, der sich aus der hierarchischen Struktur der Bundesverwaltung ableitet.¹⁹ Rechtlich umgesetzt wurde das Attraktionsprinzip bzw. der so genannte Selbsteintritt im RVOG, wonach die übergeordneten Verwaltungseinheiten und der Bundesrat jederzeit einzelne Geschäfte, für die eine untergeordnete Stelle zuständig ist, zum Entscheid an sich ziehen können (Art. 41 Abs. 4 und Art. 38 RVOG).

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

51. Umgekehrt ist der Bundesrat nach Art. 48a RVOG ebenso kompetent, die Ermächtigung zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge an untergeordnete Verwaltungseinheiten zu erteilen. Von dieser Befugnis hat er im Rahmen des UBS-Abkommens Gebrauch gemacht, indem er die Kompetenz zur Unterzeichnung des Vertrages an einen Vertreter der schweizerischen Botschaft in Washington delegierte und die im Rahmen des DBA-USA bestehende Kompetenz wahrnehmen liess.

52. Selbst wenn Zweifel an dieser Delegation bestehen würden, vermögen diese die Rechtmässigkeit der Unterzeichnung nicht zu beeinträchtigen. Gemäss Art. 46 Abs. 1 VRK kann sich ein Staat nicht darauf berufen, dass seine Zustimmung unter Verletzung

¹⁸ Dixon, S. 62.

¹⁹ Tschannen/Zimmerli/Müller, S. 46.

einer internen Zuständigkeitsregel erfolgte und damit ungültig ist. Anders ist dies allein, wenn diese Verletzung für den Vertragspartner offenkundig und nach Treu und Glauben erkennbar war sowie eine innerstaatliche Kompetenznorm von grundlegender Bedeutung betrifft.

53. Auch das Bundesgericht setzt die Offenkundigkeit der Verletzung regelmässig für die Ungültigkeit eines völkerrechtlichen Vertrages voraus.²⁰ Das gilt auch für die völkerrechtliche Praxis, wonach Verträge nur ausnahmsweise infolge fehlender Abschlusskompetenzen für ungültig erklärt werden.²¹

54. Das Abkommen wurde seitens der Schweizerischen Eidgenossenschaft von einem Vertreter der Botschaft (Chargé d’Affaires a.i. of Switzerland) unterzeichnet. Ferner enthalten die Schlussbestimmungen des Abkommens folgenden Passus: „IN WITNESS THEREOF, the undersigned, *duly authorized thereto by their respective governments*, have signed this Agreement“ (Hervorhebung durch die Autoren). Damit haben sich die Parteien die ausreichende Vollmacht der jeweiligen Vertreter der Vertragsstaaten vertraglich zugesichert.

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

2. DAS UBS-ABKOMMEN ALS VERSTÄNDIGUNGSVEREINBARUNG GEMÄSS ART. 25 DBA-USA

56. Das UBS-Abkommen ist auf Art. 25 DBA-USA abgestützt worden. Danach bemühen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Insbesondere können sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten konsultieren, um eine Einigung über die gemeinsame Auslegung eines Ausdrucks zu erzielen.²² Als „zuständige Behörde“ bezeichnet Art. 3 Abs. 1 lit. f DBA-USA (i) in der Schweiz den Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder seinen bevollmächtigten Vertreter und (ii) in den Vereinigten Staaten den Secretary of the Treasury oder seinen Vertreter.

57. In der schweizerischen Literatur wird mitunter die Auffassung vertreten, dass Verständigungsvereinbarungen nicht dazu führen dürfen, bestehende materielle Bestimmungen in einer Weise zu ändern oder zu ergänzen, dass sich für die Vertragsstaaten neue Rechte oder Verpflichtungen ergeben.²³ Zu beachten ist allerdings, dass diese Literaturmeinungen mitunter Fragen der völkerrechtlichen Verbindlichkeit mit

²⁰ So BGE 120 Ib 360 E. 2c: „Danach kann sich ein Staat nicht darauf berufen, dass seine Zustimmung, durch einen Vertrag gebunden zu sein, unter Verletzung einer Bestimmung seines innerstaatlichen Rechts über die Zuständigkeit zum Abschluss von Verträgen ausgedrückt wurde und daher ungültig sei, sofern nicht die Verletzung offenkundig war und eine innerstaatliche Rechtsvorschrift von grundlegender Bedeutung betraf.“

²¹ Dixon, S. 63.

²² Art. 25 Abs. 3 lit. f DBA-USA.

²³ Siehe etwa Boss, 602; Ludwig, S. 75; Lüthi, S. 398 f.; Lüthi 1993, S. 435.

solchen der innerstaatlichen Anwendbarkeit vermischen. Beide Ebenen müssen aber gesondert behandelt werden. Erst wenn die völkerrechtliche Verbindlichkeit abkommensergänzender oder -ändernder Verständigungsvereinbarungen bejaht wird, stellt sich die Anschlussfrage, ob eine solche Modifikation für die Gerichte auch innerstaatlich bindend ist.²⁴ Im Folgenden ist daher zunächst näher auf das Wesen des Verständigungsverfahrens aus völkerrechtlicher Sicht einzugehen.

58. Die Verständigungsvereinbarung stellt ein ausserordentlich flexibles Instrument dar, um im Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens auftretende Schwierigkeiten im einfachen Verfahren einvernehmlich zu regeln, ohne dass die Staaten gezwungen werden, ein Abkommen neu auszuhandeln und den Ratifikationsprozess mit seinen zeitlichen Verzögerungen erneut zu durchlaufen.²⁵

59. Nach dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen, dem nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine wichtige Bedeutung bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zukommt,²⁶ dürfen die zuständigen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens insbesondere die Definition von Ausdrücken, *die im Abkommen unvollständig oder nicht eindeutig definiert sind, im nachhinein ergänzen oder klarstellen, um etwaige Schwierigkeiten vorzubeugen.*²⁷ Nach dem OECD-Kommentar sind die Vertragsparteien im Rahmen von Verständigungsvereinbarungen in Bezug auf die Bewältigung eines konkreten Falles somit nicht nur zur Abkommensauslegung, sondern auch zur Abkommensergänzung und Lückenfüllung ermächtigt.

60. Im Schrifttum wird das Verständigungsverfahren entsprechend als politisches Streitbeilegungsmittel charakterisiert, das nicht eine Lösung unter streng rechtlichen Kriterien, sondern nach Berücksichtigung aller Umstände eine billige und zwangslose Einigung unter Völkerrechtssubjekten ermöglichen will.²⁸ Die Vertragsstaaten versuchen, die Starrheit der mit Gesetzeskraft ausgestatteten Verträge mittels eines beweglicheren Elements zu mildern, was oft auch zeitlich ändernden Bedürfnissen der Kasuistik besser gerecht zu werden vermag.²⁹ Darin kommt u.E. letztlich der Gedanke der Billigkeit (equity) zum Ausdruck, mit der einzelfallgerechte Lösungen auch im Völkerrecht für weitere Fallgruppen ermöglicht werden sollen.³⁰ Die Verständigungsklausel nach Art. 25 DBA-USA enthält nach dieser Betrachtungsweise somit eine Ermächtigung zur

²⁴ Ebenso Kerath, S. 258.

²⁵ Vgl. auch Lüthi, S. 389; Studer, S. 192.

²⁶ BGer vom 6. Mai 2008, 2C.276/2007, E. 3.4.; Locher, S. 130 f.; Matteotti 2003, S. 261.

²⁷ OECD-Kommentar, Ziff. 34 zu Art. 25 Abs. 3.

²⁸ So zutreffend Reich, S. 40.

²⁹ So explizit Reich, S. 40 m.w.H.

³⁰ S. zur heutigen Stellung der Billigkeit im Völkerrecht Christopher R. Rossi, *Equity and International Law, A Legal Realist Approach to International Decision-making*, New York 1993; Kolb, S. 105 ff; V.D. Degan, *L'équité et le droit international*, Den Haag 1970; Charles de Visscher, *De l'équité dans le règlement arbitral ou judiciaire des litiges en droit international public*, Paris 1972; Judge Weeramantry, *Separate Opinion, Case Concerning Maritime Delimitation in the Area between Greenland and Jan Mayen (Denmark v. Norway)*, ICJ Rep. 1993 S. 211-279; Müller/Wildhaber, S. 60-69.

völkerrechtlichen Rechtsetzung und Rechtsgestaltung.³¹ Entsprechend wird in der Literatur die Auslegungsvereinbarung auch als ein völkerrechtlicher Vertrag zur Ergänzung eines Doppelbesteuerungsabkommens betrachtet, der auf eine authentische Interpretation des DBA und gegebenenfalls auch auf dessen Änderung gerichtet ist.³² Dient eine Verständigungsvereinbarung der Durchführung und Interpretation eines bestehenden Vertrages, liegt ein unselbständiges Abkommen vor. Führt sie hingegen eine Abänderung bestehender Vereinbarungen oder die Begründung neuer Völkerrechtsnormen herbei, ist von einer selbständigen Verständigungsvereinbarung die Rede,³³ die das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen ergänzt. Daraus erhellt, dass Art. 25 DBA-USA den beiden Vertragsstaaten beim Abschluss von Verständigungsvereinbarungen zumindest dann keine inhaltlichen Schranken auferlegt, wenn der geregelte Gegenstand in den sachlichen Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens fällt und die Anwendung bzw. Auslegung *unvollständiger oder offener Abkommensbestimmungen* betroffen ist.

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

62. Die Klausel zur Anzahl Verfügungen, die innert bestimmter Fristen von der ESTV zu erlassen sind, der vertragliche Verzicht auf die Namensnennung sowie die Übereinkunft der Vertragsparteien, dass aufgrund des Deferred Prosecution Agreements der für ein Amtshilfeverfahren notwendige Anfangsverdacht gegeben und hinreichend dargelegt worden ist, stellen Ergänzungen zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen bzw. Vereinbarungen über die Sachverhaltswürdigung – und damit über die Abkommensanwendung – für die Bewältigung des UBS-Falles dar. Die im Annex aufgeführten Kriterien dienen hingegen dazu, die offene Formulierung „Steuerbetrug und dergleichen“ für die Bewältigung des konkreten UBS-Falles *hic et nunc* vertraglich klarzustellen. Die im UBS-Abkommen getroffenen Regelungen sind daher mit Art. 25 DBA-USA konform, selbst wenn sie das Amtshilfeverfahren für die Bewältigung des UBS-Falles nach Art. 26 DBA-USA punktuell ergänzen und das ursprüngliche Verständnis der Vertragsstaaten zum interpretationsbedürftigen Zusatz „und dergleichen“ ändern sollten. Mit Blick auf die im OECD-Kommentar wiedergegebene Auffassung ist das UBS-Abkommen völkerrechtlich solange bindend, als die zuständigen Behörden die Vereinbarung nicht ändern oder aufheben.³⁴

³¹ Vgl. Koch, S. 42; Reich, S. 104.

³² Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 154. – Siehe hierzu auch Studer, S. 190, 198, 200, wo unter anderem darauf hingewiesen wird, dass Verständigungsvereinbarungen in der Praxis auch zur Schliessung „unechter Lücken“ verwendet werden.

³³ Reich, S. 104.

³⁴ OECD-Kommentar, Rz. 36 zu Art. 25.

3. DAS VERHÄLTNISS DES UBS-ABKOMMENS ZUM DBA-USA UND PROTOKOLL

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

64. Die beiden Abkommen stehen völkerrechtlich auf der gleichen Stufe. Es gibt unter den völkerrechtlichen Verträgen (mit Ausnahme der UN Charta) keine Hierarchie.³⁵ Art. 30 VRK regelt das gegenseitige Verhältnis wie folgt:

65. Nach Art. 30 Abs. 3 VRK kommt die Regel *lex posterior derogat legi priori* zur Anwendung, wenn die Parteien eines früheren Vertrags (*in casu* das DBA-USA) einen neuen Vertrag abschliessen, ohne dass der frühere Vertrag suspendiert oder beendet worden wäre. Der frühere Vertrag findet in diesem Falle nur insofern Anwendung als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist.³⁶ Bestimmt ein Vertrag umgekehrt, dass er einem früher oder später geschlossenen Vertrag untergeordnet ist oder nicht als mit diesem unvereinbar anzusehen ist, so hat nach Art. 30 Abs. 2 VRK der andere Vertrag Vorrang.

66. Da das UBS-Abkommen gegenüber dem DBA-USA nicht nur eine *lex posterior*, sondern ebenfalls eine *lex specialis*, die dem *legi generali* vorgeht, darstellt, braucht an dieser Stelle nicht entschieden zu werden, ob einem dieser Grundsätze Vorrang zukommt.³⁷

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

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

69. In Bezug auf die abkommensändernden Funktionen handelt es sich um einen eigenständigen völkerrechtlichen Vertrag, der neben dem bestehenden DBA-USA Bestand hat und der Regelung eines konkreten Verfahrens dient. Entsprechend kommt hier die *lex posterior*-Regel nach Art. 30 Abs. 3 VRK zur Anwendung. Daher genießt das UBS-Abkommen im konkreten UBS-Amtshilfverfahren gegenüber dem DBA-USA grundsätzlich Vorrang. Das UBS-Abkommen ist entsprechend völkerrechtlich massgeblich und bildet in Verbindung mit dem DBA-USA die Grundlage für das Amtshilfverfahren

³⁵ Seidl-Hohevelde, S. 7.

³⁶ Vgl. Villiger, Art. 30 Rz. 13.

³⁷ Zur diesbezüglichen Diskussion in der Lehre siehe: Vranes, S. 392.

im Fall UBS, soweit das DBA-USA mit den UBS-Abkommen kompatibel ist. Das DBA-USA sowie das Protokoll dazu oder andere Verständigungsvereinbarungen müssen *in casu* im Lichte des UBS-Abkommens interpretiert und angewendet werden und kommen im UBS-Amtshilfeverfahren nur zur Anwendung, soweit das UBS-Abkommen keine anders lautenden Bestimmungen enthält.

70. Eine Unterordnung des UBS-Abkommens kann auch nicht mit dem Argument hergeleitet werden, dass ausserhalb des ursprünglich von den Vertragsparteien vereinbarten Anwendungsbereichs von Art 26 DBA-USA ein Informationsaustausch *per se* nicht möglich sei. So stellt sich die Literatur aufgrund des Wortlauts und des Zwecks der Amtshilfeklauseln mit guten Gründen auf den Standpunkt, dass auch ein Informationsaustausch ausserhalb von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA zulässig sein sollte, wenn eine hinreichende gesetzliche Grundlage hierfür besteht.³⁸ Entsprechend können ausländische Steuerbehörden in der Schweiz Informationen sowohl auf dem Weg der Amtshilfe als auch demjenigen der Rechtshilfe beschaffen, soweit die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.³⁹ Das Gleiche muss auch gelten, wenn zusätzliche staatsvertragliche Grundlagen bestehen. Mit dem gestützt auf Art. 25 und 26 DBA-USA abgeschlossenen UBS-Abkommen wird nun den Vereinigten Staaten und der Schweiz ein weiteres völkerrechtliches Instrument in die Hände gegeben, um bezogen auf die Bewältigung des UBS-Falles Informationen austauschen zu können.

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

72. Soweit das UBS-Abkommen die in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA enthaltene offene Formulierung „Steuerbetrug und dergleichen“ für die Zwecke des UBS-Amtshilfeverfahrens anhand verschiedener Kriterien konkretisiert, weist es den Charakter einer „späteren Übereinkunft über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ auf und stellt damit eine authentische Interpretation der Vertragsparteien in Bezug auf den konkreten UBS-Fall dar. Eine spätere Übereinkunft zur Auslegung oder Anwendung ist nach OECD-Kommentar⁴⁰ zulässig und kann von den Vertragsstaaten insbesondere dann angestrebt werden, wenn die Parteien eine bestimmte Vertragsklausel ursprünglich bewusst offen formuliert haben – wie dies bei der Formulierung „Steuerbetrug und dergleichen“ der Fall ist –, um ein Scheitern der Vertragsverhandlungen zu verhindern, und zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund neuer Umstände ein Bedürfnis nach einer bestimmten beidseitig getragenen Auslegung der ursprünglich unklaren oder offenen Klausel erwächst.

³⁸ Engelschalk, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 26 Rz. 26.

³⁹ Siehe hierzu Honegger/Kolb, S. 793.

⁴⁰ OECD-Kommentar, Rz. 34 zu Art. 25 Abs. 3.

73. Basierend auf dem Gedanken, dass die Vertragsparteien alleine Herr über einen abgeschlossenen Vertrag sind, muss sich eine spätere Übereinkunft über eine authentische Interpretation nicht nur innerhalb der gewöhnlichen Bedeutung nach Art. 31 Abs. 1 VRK bewegen, sondern kann einer im Abkommen verwendeten Formulierung eine vom bisherigen Verständnis abweichende, besondere Bedeutung im Sinne von Art. 31 Abs. 4 VRK beimessen. Diese ist vom Rechtsanwender zum Durchbruch zu verhelfen ist, da sie den Erwartungen der Vertragsparteien entspricht.⁴¹

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

4. RÜCKWIRKUNG DES UBS-ABKOMMENS

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

76. Gemäss Art. 28 VRK binden völkerrechtliche Vertragsbestimmungen eine Vertragspartei nicht in Bezug auf Handlungen oder Tatsachen, die vor Inkrafttreten des Vertrages eingetreten sind. Dieses Prinzip, das als allgemeiner Rechtsgrundsatz und damit auch im Völkergewohnheitsrecht anerkannt ist,⁴² wird durchbrochen, wenn eine abweichende Absicht aus dem Vertrag hervorgeht oder sich aus den Umständen ergeben muss. Das ist namentlich dann der Fall, wenn sich der Vertragsgegenstand eigens auf vorbestehende Sachverhalte und Tatbestände bezieht.⁴³

77. Aufgrund des Wortlautes von Art. 28 VRK lässt sich nicht mit Sicherheit feststellen, ob im Falle des UBS-Abkommens überhaupt eine völkerrechtlich relevante Rückwirkung vorliegt. Es kann einerseits die Ansicht vertreten werden, dass das UBS-Abkommen eine Rückwirkung enthält, da es für ein aktuelles Amtshilfeverfahren eine neue Rechtsgrundlage schafft, obwohl Amtshilfe nur für Sachverhalte geleistet wird, die sich im Zeitraum zwischen 2001 und 2008 ereignet haben. Andererseits lässt sich argumentieren, dass keine echte Rückwirkung vorliegt, da das Abkommen nicht auf bereits hängige Amtshilfeverfahren Anwendung findet und Bürger und Bürgerinnen jederzeit mit Änderungen der Rechtslage rechnen müssen, die auch vorbestehende Sachverhalte betreffen können.

⁴¹ Van Damme, S. 347; Villiger, Art. 31 Rz. 16; Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Einleitung Rz. 135.

⁴² Villiger, Art. 28 Rz. 13.

⁴³ Australian High Court, Case *Victrawl Pty Ltd v Telstra Corporation Ltd et. al.*(1995), para. 30 sowie *Ambatielos* Case, ICJ Reports (1952) 40.

78. Im Zusammenhang mit dem zeitlichen Anwendungsbereich von Art. 26 OECD-MA stellt sich der OECD-Kommentar auf den Standpunkt, dass das Doppelbesteuerungsrecht selbst ohne explizite Rückwirkungsklausel nicht daran hindert, eine Amtshilfeklausel auf den Austausch von Informationen anzuwenden, die vor Inkrafttreten des Abkommens vorhanden waren, sofern die Amtshilfe bezüglich dieser Informationen im Rahmen des Abkommens geleistet wird und die Bestimmungen des Artikels anwendbar geworden sind.⁴⁴ Die Rückanknüpfung der Amtshilfe auf vergangene Steuerperioden stellt nach dem OECD-Kommentar somit keine unzulässige Rückwirkung dar. Dieser Standpunkt wurde auch vom Bundesgericht in mehreren Fällen vertreten, die das DBA-USA betrafen.⁴⁵ Ob die weitgehende Auffassung der OECD und des Bundesgerichts sich mit Art. 28 VRK in Einklang bringen lässt, kann im Folgenden offen bleiben, da eine Rückwirkung des UBS-Abkommens dem Willen der Vertragsparteien entspricht.

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

80. Eine Besonderheit des Abkommens besteht darin, dass die Publikation des Annexes gemäss Art. 6 des UBS-Abkommens erst nachträglich, am 17. November 2009, erfolgt. Damit soll im Ergebnis ein Anreiz für das Voluntary Compliance Programm des IRS geschaffen werden. Die Frage stellt sich, ob damit letztlich eine unzulässige Rückwirkung verbunden ist. Es liesse sich argumentieren, dass die Kriterien des Annexes während 90 Tagen allein den Behörden, nicht aber den Betroffenen bekannt sind und damit deren Verteidigungsrechte einschränken. Die Behörden sind in der Lage, Verfügungen entsprechend vorzubereiten, ohne dass Private in dieser Zeit entsprechende Abklärungen mit gleich langen Spiessen anstellen können. Wesentlich ist indessen, dass diese Wirkung vertraglich vereinbart ist und so nicht als Rückwirkung gegen Art. 28 VRK verstossen würde. Sodann sind die Kriterien im Zeitpunkt der Eröffnung der Verfügungen publik und können während der Laufzeit der Beschwerdefrist von 30 Tagen vollumfänglich genutzt werden. Gestützt auf Art. 6 des UBS-Abkommens informiert die ESTV die Betroffenen ausserdem bereits vor Ablauf der 90 Tage über den Inhalt des Annexes, sodass diese bereits vor der Veröffentlichung im Amtsblatt mit der Akteneinsicht beginnen können. Das UBS-Abkommen wendet in diesem Sinne die Kriterien des Annexes nicht rückwirkend auf bereits entschiedene Sachverhalte an und führt so aus völkerrechtlicher Sicht nicht zu einer nachträglichen und im Rechtsmittelverfahren nicht heilbaren Rechtslage.

⁴⁴ OECD-Kommentar, Rz. 10.3 zu Art. 26.

⁴⁵ BGer vom 6. Februar 2002, 2A.250/2001 E. 3 = Pra 2002 Nr. 52 S. 283 = StR 57/2002 S. 410; BGer vom 12. März 2002, 2A.416/2001, E.2.2; BGer vom 12. April 2002, RDAF 2002 II, 303, E. 2.a; BGer vom 22. Dezember 2003, 2A.233/2003, E. 1.

B. Innerstaatliche Anwendbarkeit des UBS-Abkommens

1. VORBEMERKUNG

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

2. VORRANG UND MASSGEBLICHKEIT DES VÖLKERRECHTS

82. Die Schweiz folgt in gefestigter Verfassungspraxis dem Grundsatz des Vorranges des Völkerrechts gegenüber dem Landesrecht, einschliesslich des Bundesverfassungsrechts.⁴⁶ Sie folgt der monistischen Tradition. Völkerrechtliche Verträge werden damit ohne Transformation zu Landesrecht. Sie sind für Behörden und Gerichte verbindlich und stehen der unmittelbaren Anwendbarkeit offen. Art. 5 Abs. 4 und Art. 190 BV⁴⁷ sind auch im vorliegenden Fall massgebend. Danach beachten Bund und Kantone das Völkerrecht. Bundesgesetze und Völkerrecht sind für das Bundesgericht und die rechtsanwendenden Behörden massgebend.

83. Im vorliegenden Zusammenhang stellt sich die Frage, wie der in Art. 190 BV verwendete Begriff „Völkerrecht“ zu verstehen ist. Nach herrschender Lehre und Judikatur fallen darunter sämtliche völkerrechtlichen Verträge, welche die Schweiz abgeschlossen hat – und zwar unabhängig ihrer Normstufe, d.h. unabhängig davon, ob diese Verträge von der Bundesversammlung oder gegebenenfalls durch das Volk genehmigt wurden.⁴⁸

84. Unter diese Definition von Völkerrecht fallen zudem auch Verträge, die völkerrechtlich gültig, jedoch in Verletzung der innerstaatlichen verfassungsrechtlichen und gesetzlichen Kompetenzregeln durch den Bundesrat abgeschlossen wurden.⁴⁹ Das Bundesgericht bestätigt dies ausdrücklich in seinem Leitentscheid vom 27. Oktober 1994.⁵⁰ Umstritten war im besagten Entscheid die Frage, ob das Abkommen über die Niederlassung von schweizerischen und österreichischen Staatsangehörigen, das der Bundesrat und die österreichische Bundesregierung abgeschlossen haben und das nach der damals gültigen Fassung österreichischen Staatsbürgern nach einem ununterbrochenen, ordnungsgemässen Aufenthalt von zehn Jahren in der Schweiz Anspruch auf Erteilung einer Niederlassungsbewilligung einräumt, völkerrechtlich gültig und vom Richter anzuwenden ist. Das Bundesgericht stellte fest, dass für den Abschluss des Abkommens weder im Staatsvertrag, auf den sich dieses Recht stützte, noch im Landesrecht eine Bestimmung bestehe, die dem Bundesrat die Kompetenz gebe, Ansprüche auf Erteilung einer Niederlassungsbewilligung einzuräumen. Gleichwohl erachtete es den Vertrag als verbindlich und als für den Richter massgebend. Es stützte sich dabei auf Art. 46 VRK,

⁴⁶ Eingehend Cottier/Hertig, S. 13 ff. und Cottier/Ackermann/Wüger/Zellweger, S. 33 ff.

⁴⁷ SR 101.

⁴⁸ Eingehend Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger, S. 33 ff.; Thürer, S. 187 f.

⁴⁹ Hangartner, in: Ehrenzeller u.a., Kommentar BV, Art. 190 Rz. 25.

⁵⁰ BGE 120 Ib 360 E. 2-3.

wonach sich ein Staat nicht darauf berufen kann, dass eine Zustimmung, durch einen Vertrag gebunden zu sein, unter Verletzung einer Bestimmung seines innerstaatlichen Rechts über die Zuständigkeit zum Abschluss von Verträgen ausgedrückt wurde und daher ungültig sei, sofern nicht die Verletzung offenkundig war und eine innerstaatliche Rechtsvorschrift von grundlegender Bedeutung betraf. Sei die Schweiz aber aufgrund von Art. 46 VRK an einen kompetenzwidrig abgeschlossenen Vertrag gebunden, bedeute dies gleichzeitig, dass die völkerrechtliche Regel, solange sie für die Schweiz in Kraft ist, von allen Staatsorganen einzuhalten und anzuwenden sei. Auch der Richter könne daher einem Staatsvertrag, der völkerrechtlich verbindlich ist, die Anwendung nicht versagen unter Berufung darauf, dass die innerstaatliche Kompetenzordnung beim Vertragsabschluss nicht eingehalten worden sei.

85. Damit fällt das gesamte Völkerrecht, welches für die Schweiz nach dem Grundsatz von Treu und Glauben Verbindlichkeit entfaltet, unter das Massgeblichkeitsgebot von Art. 190 BV.⁵¹ Das gilt auch für das UBS-Abkommen, selbst wenn dieses nach einer hier nicht vertretenen Auffassung nicht allein gestützt auf Art. 25 DBA-USA hätte abgeschlossen werden können und vom Parlament gemäss Art. 7 Abs. 2 lit. a RVOG hätte genehmigt werden müssen. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Bundesversammlung die in Ausführung von Art. 1 UBS-Abkommen notwendige Erhöhung der Richterstellen am Bundesverwaltungsgericht zur Bewältigung des erwarteten Mehraufwandes genehmigt hat. Die entsprechende Parlamentsverordnung tritt am 1. November 2009 in Kraft.⁵² Daraus lässt sich schliessen, dass auch die Bundesversammlung von der Verbindlichkeit des Abkommens ausgeht. In guten Treuen kann somit *ex post* die Vertragsschlusskompetenz der Exekutive nicht erneut in Frage gestellt werden.

86. Das UBS Abkommen stellt aufgrund dieser Überlegungen – selbst wenn es kompetenzwidrig abgeschlossen worden wäre – Völkerrecht im Sinne von Art. 190 BV dar.

3. DIREKTE ANWENDBARKEIT DES UBS-ABKOMMENS

87. Die Frage, inwieweit die Bestimmungen des UBS-Abkommens unmittelbar anwendbar sind, ist losgelöst von der Frage der völkerrechtlichen Gültigkeit und der innerstaatlichen Massgeblichkeit zu prüfen. Völkerrechtliche Normen können im Rahmen ihrer Verbindlichkeit unmittelbar anwendbar sein oder aber als programmatische Normen die Durchführung und Umsetzung im Landesrecht erfordern. Die Frage kann völkerrechtlich entschieden werden, ist aber in aller Regel eine Frage des Verfassungsrechts und muss in autonomer Auslegung durch Behörden und Richter entschieden werden.

88. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine völkerrechtliche Bestimmung dann unmittelbar anwendbar, wenn sie inhaltlich hinreichend bestimmt und klar ist, um im Einzelfall Grundlage eines Entscheides bilden zu können. Diese erforderliche Bestimmtheit fehlt Normen, die eine Materie nur in Umrissen regeln, dem Vertragsstaat einen beträchtlichen Ermessens- oder Entscheidungsspielraum belassen oder

⁵¹ Hangartner, in: Ehrenzeller u.a., Kommentar BV, Art. 190 BV Rz. 19.

⁵² SR 173.322; AS 2009 5023.

blasse Leitgedanken enthalten, die sich an den Gesetzgeber und nicht an die rechtsanwendenden Behörden richten.⁵³

89. Dementsprechend müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Bestimmung in einem völkerrechtlichen Vertrag als direkt anwendbar gilt: (i) die Bestimmung muss Rechte und Pflichten Privater begründen, (ii) die Bestimmung muss sodann inhaltlich bestimmt und klar sein. Sie muss mit anderen Worten einen klar definierten Sachverhalt betreffen und dessen Rechtsfolgen umschreiben. (iii) Schliesslich, muss sich die Bestimmung an die rechtsanwendenden Behörden richten.⁵⁴ In einigen Entscheidungen hat das Bundesgericht ferner auch den Gesamtcharakter und die Zielsetzung des ganzen völkerrechtlichen Vertrags berücksichtigt.⁵⁵

90. Die neuere Lehre stellt dabei den Gedanken der Justiziabilität in den Vordergrund. Unabhängig von der Formulierung, Dichte und Klarheit einer Norm stellt sie darauf ab, ob die Norm in den Aufgabenbereich einer rechtsanwendenden Behörde oder eines Gerichts passt, ob sie mit anderen Worten im Lichte der Gewaltenteilung zu deren Kompetenzbereich gehört, und die Behörde für die Anwendung der Norm geeignet ist.⁵⁶ So sind auch offen und unbestimmt formulierte Grundrechtsbestimmungen in diesem Sinne in hohem Masse justiziabel. Ihre Konkretisierung gehört gerade zu den Kernaufgaben der Gerichte; sie sind daher als Rechte unmittelbar anwendbar.

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

92. Die Bestimmungen des Abkommens richten sich primär an die jeweiligen Behörden der Schweiz und der USA. Das Abkommen legt Fristen fest für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens respektive den sukzessiven Rückzug des „John-Doe-Summons Verfahrens“; es auferlegt der FINMA und dem Bundesamt für Justiz Pflichten zur Aufsicht der UBS AG und regelt das Verfahren der Vertragsparteien beim Auftreten von Differenzen bei der Umsetzung des Abkommens. Die darin enthaltenen Verpflichtungen wirken sich indessen auch auf die Rechtspositionen Privater aus. Sie betreffen die UBS AG unmittelbar und deren Kunden mittelbar. Werden die Normen des Vertrages von den Behörden nicht eingehalten, drohen erhebliche Rechtsnachteile. So wenig wie heute nicht mehr zwischen Rechts- und Verwaltungsverordnungen mit reinen Innenwirkungen unterschieden wird,⁵⁷ so wenig kann zwischen rein internen Bestimmungen auf Grund ihrer indirekten Reflexwirkungen unterschieden werden. Die Bestimmungen des Abkommens sind daher einer unmittelbaren Anwendung nicht grundsätzlich verschlossen; ob eine unmittelbare Anwendung Platz finden kann, wird im Einzelfall auf Grund der Betroffenheit in den Rechtspositionen der Rechtsunterworfenen im Streitfall entschieden werden müssen. Anders ist dies allein für allfällige Ansprüche Dritter. Art. 7 des UBS-Abkommens legt fest, dass es keine anderen Ansprüche Dritter enthält als jene in Bezug

⁵³ Vgl. BGE 126 I 240, E.2.b mit Hinweisen.

⁵⁴ Wüger, S. 233 ff.; vgl. auch Kälin/Epiney, S. 108.

⁵⁵ Vgl. BGE 105 II 49, E.3.a.

⁵⁶ Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger, S. 24, Wüger; S. 248.

⁵⁷ Tschannen/Zimmerli/Müller, S. 372.

auf die UBS AG. Dritte können daher auch keine unmittelbare Wirkung des Abkommens beanspruchen.

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

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

95. Die Kriterien im Annex sind eng umschrieben und lassen der rechtsanwendenden Behörde kaum einen Ermessensspielraum. Die beschriebenen Tatbestände setzen einen qualifizierten Verdacht voraus, der sich durch bestimmte, im Annex detailliert beschriebene Verhaltensweisen ergibt. Diese Verhaltensweisen umfassen unter anderem das bewusste Zurückhalten von Informationen unter Verwendung von so genannten „Lügengebäuden“ oder die Eingabe von unkorrekten oder gefälschten Dokumenten während längerer Zeit. Ferner müssen gewisse Schwellenwerte erreicht werden. Der Detaillierungsgrad der Normen ist hoch. Diese sind klar formuliert und können damit die Grundlage für die individuell-konkrete Anwendung im Einzelfall bilden.

96. Fraglich ist die unmittelbare Anwendbarkeit von Abkommen und Annex allein, wenn davon ausgegangen würde, dass das Abkommen entgegen den innerstaatlichen Kompetenzregelungen abgeschlossen worden wäre. Die neuere Lehre vertritt entgegen der bundesgerichtlichen Praxis die Auffassung, dass in solchen Fällen die unmittelbare Anwendbarkeit ausgesetzt werden sollte und die Umsetzung durch den zuständigen Gesetzgeber Platz greifen müsste. Das muss vor allem da gelten, wo wesentliche Grundrechtspositionen, wie Eingriffe in das Eigentum und die persönliche Freiheit und Privatsphäre anstehen.⁵⁸

97. Diese Voraussetzungen einer erforderlichen Umsetzung sind indessen vorliegend nicht gegeben. Das Abkommen wurde wie oben dargelegt gestützt auf die einschlägigen Bestimmungen des DBA-USA abgeschlossen, die der Exekutive entsprechende Vertragsschlusskompetenzen einräumen. Das Abkommen wurde sodann vom Parlament konkludent durch entsprechende flankierende Massnahmen indirekt gutgeheissen. Eine Verletzung innerstaatlicher Kompetenzbestimmungen liegt unseres Erachtens nicht vor und kann in guten Treuen nicht behauptet werden. Da das Abkommen vom 17. November 2009 in der Amtlichen Sammlung gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. b PublG⁵⁹ publiziert werden wird, wird es auch für die von ihm erfassten Steuerpflichtigen Rechtswirkungen entfalten.

⁵⁸ Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger, S. 25.

⁵⁹ Bundesgesetz vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt, SR 170.512.

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

4. VERFAHRENSRECHTLICHE GRUNDLAGEN

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

100. Während in Art. 26 DBA-USA die allgemeinen Voraussetzungen zur Durchführung eines Informationsaustausches im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens enthalten sind, konkretisiert die Verordnung das Verfahren beim Informationsaustausch. Im einschlägigen Abschnitt 4a der Verordnung wird einerseits das Verfahren zwischen den involvierten Behörden detaillierter geregelt, andererseits die Rechte der betroffenen Personen aufgeführt und die Durchführung von allfällig notwendigen Zwangsmassnahmen geregelt. Dieser Abschnitt befasst sich ferner mit dem Rechtsschutz. Betroffene Personen, gegen die eine Schlussverfügung der ESTV i.S.v. Art. 20j VO-DBA-USA ergeht, welche die Weitergabe der Informationen an die amerikanischen Behörden ermöglicht, können dagegen Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht führen. Der Rechtsschutz ist entsprechend gewährleistet.

101. Die Verordnung zum DBA-USA ist gestützt auf den Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22. Juni 1951⁶⁰ und in Ausführung von Art. 25 Abs. 5 DBA-USA am 15. Juni 1998 von Bundesrat erlassen worden.

102. Der Bundesbeschluss von 1951 wurde gestützt auf Art. 8 aBV sowie Art. 85 Ziffern 2 und 5 aBV erlassen und von der Bundesversammlung genehmigt. Ferner unterlag der Bundesbeschluss dem fakultativen Referendum.⁶¹ Das Referendum blieb ungenutzt.

103. Einzelne Autoren in der Literatur äusserten die Auffassung, dass die Verfahrensbestimmungen nach der VO-DBA-USA die Grundrechte beeinträchtigen könnten und der erwähnte Bundesbeschluss in Verbindung mit der Verordnung als gesetzliche Grundlage nicht ausreichend sei.⁶² Das Bundesverwaltungsgericht lehnte diese Argumentation ab. Es konnte keine Beeinträchtigung von Grundrechten feststellen, zumal die Bestimmungen der Verordnung die Verfahrensgarantien beachten und den Rechtsschutz für die Betroffenen ermöglichen. Dementsprechend erachtet es den Bundesbeschluss von

⁶⁰ SR 672.2.

⁶¹ Vgl. Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Durchführung zwischenstaatlicher Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, BBl 1951 II 296, 304.

⁶² Schweizer, Rz. 5 ff.

1951 in Verbindung mit der VO-DBA-USA als genügende gesetzliche Grundlage für die Durchführung des Verfahrens im Rahmen des Informationsaustausches.⁶³

104. Im Entscheid 2A.250/2001 anerkennt auch das Bundesgericht die Bestimmung von Art. 20k VO-DBA-USA, die das Rechtsmittelverfahren beim Informationsaustausch regelt, aufgrund der Delegationsnorm in Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesbeschlusses von 1951 ausdrücklich als genügende gesetzliche Grundlage.⁶⁴ In diversen weiteren Urteilen nimmt das Bundesgericht nicht mehr explizit Stellung zu dieser Frage, sondern geht stillschweigend von einer genügenden gesetzlichen Grundlage aus.⁶⁵

105. Auch nach dem Bundesverwaltungsgericht ist die in der Lehre geäusserte Kritik, wonach die umfassende Kompetenzdelegation im Bundesbeschluss unzulässig sei und die Verfahrensbestimmungen folglich auf einer ungenügenden Normstufe erlassen worden seien, nicht gerechtfertigt. Vielmehr habe der Gesetzgeber bewusst eine Kompetenzdelegation an den Bundesrat vorgenommen, um den Bundesbeschluss nicht mit Einzelvorschriften technischer und verfahrensrechtlicher Natur zu belasten, zumal beim Erlass der Vorschriften die praktischen Bedürfnisse zu berücksichtigen seien und bei unvorhersehbaren Wandlungen der Verhältnisse wie bei Änderungen der Steuergesetzgebungen diese Normen stets rasch revidiert werden müssten.⁶⁶

106. Diese Erwägung des Bundesverwaltungsgerichts stimmt mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechungspraxis überein, wonach an das Legalitätsprinzip dann nicht allzu hohe Anforderungen zu stellen sind, wenn sich die Materie durch eine hochgradige Technizität auszeichnet oder die zu regelnden Verhältnisse stetiger Veränderungen unterliegen, was gegebenenfalls eine häufige Anpassung der Rechtslage nach sich ziehen würde.⁶⁷ Wie detailliert der Inhalt der Delegationsnorm umschrieben werden muss, ist nach dem höchsten Gericht von diversen Faktoren abhängig und eine Wertungsfrage, die vorderhand dem Parlament und dem Volk als gesetzgebendes Organ obliegt.⁶⁸

107. Zusammenfassend sei angemerkt, dass die Gerichte bis anhin die Rechtsgrundlage des Amtshilfeverfahrens stets als genügend beurteilt haben. Der in der Lehre vertretenen Auffassung, dass die Verordnung keine genügende gesetzliche Grundlage für die Durchführung von Zwangsmassnahmen ist, kann nicht beigepflichtet werden. Im Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesbeschlusses von 1951 wird der Bundesrat als zuständig erklärt, das bei einem vertraglich ausbedungenen Austausch von Meldungen zu befolgende Verfahren zu regeln. Zum „Verfahren“ gehört insbesondere die Vollstreckung mittels Zwangsmitteln. Dies umso mehr als ohne Vollstreckungsmassnahmen die Wirksamkeit eines Verfahrens

⁶³ BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009) S. 840 ff. E. 1.1.

⁶⁴ BGer vom 6. Februar 2002, 2A.250/2001 E. 3 = StE 2002, A. 31.4 Nr. 6 = StR 57/2002 S. 410 ff.

⁶⁵ Vgl. BVGE vom 26. Januar 2009 A-5529/2008 E.1.1; BGer vom 27. Januar 2004, 2A.185/2003; BGer vom 22. Dezember 2003, 2A.233/2003 E. 1 und 2.; BGer vom 12. März 2002, 2A.416/2001 E.1.1 und 5.3.

⁶⁶ BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009) S. 840 ff. E. 1.1

⁶⁷ S. auch Cottier 1991, S. 173 ff.

⁶⁸ BGE 103 Ia 369, 384 E. 6.g.

gar nicht gewährleistet werden könnte. In dem Sinne sieht auch das VwVG,⁶⁹ welches die Verwaltungsverfahren regelt, Vollstreckungsmittel vor. Sowohl nach der grammatikalischen als auch nach der systematischen Auslegung fällt die Anordnung von Zwangsmassnahmen damit in den Bereich, welcher durch Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesbeschlusses von 1951 an den Bundesrat delegiert worden ist. An diesem Ergebnis ändert sich auch nichts, wenn der Bundesbeschluss von 1951 gemäss Materialien in erster Linie den Austausch bereits vorhandener Informationen im Rahmen der kleinen Amtshilfe anvisierte. Da dem historischen Auslegungselement nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes bloss eine untergeordnete Bedeutung zukommt,⁷⁰ vermag es die grammatikalische und die systematische Auslegung nicht in Frage zu stellen. Dies gilt umso mehr, als diese zu einem Ergebnis führen, das mit den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz zum Informationsaustausch am besten in Einklang gebracht werden kann. Trotz der geäusserten Kritik in der Lehre ist daher keine Änderung der bisherigen Rechtsprechungspraxis zu erwarten.

108. Schliesslich ist festzuhalten, dass die vorliegenden Verfahrensbestimmungen gemäss Abschnitt 4a der VO-DBA-USA und die damit verbundene Rechtsprechung in das UBS-Abkommen durch Verweisung⁷¹ integriert und damit völkerrechtlich abgestützt worden sind. Sie müssen daher eingehalten werden. Selbst wenn Zweifel an der gesetzlichen Grundlage für die Durchführung des Amtshilfeverfahrens bestehen sollten, werden diese für den hier konkreten Streitfall ausgeräumt.

C. Die Auslegung des UBS-Abkommens

1. VÖLKERRECHTLICHE AUSLEGUNGSREGELN

109. Die Auslegung eines Staatsvertrages setzt stets eine konkrete Problemlage voraus, die es zu beurteilen gilt. Vorliegend kann nur auf die allgemeinen Regeln und die

⁶⁹ Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, SR 172.021.

⁷⁰ BGE 100 II 57. – Ebenso BGer vom 14. März 2001, 1A.12/2001 E. 4.e.bb („Auch nach den allgemeinen methodologischen Auslegungsregeln [muss] der politische Wille des Gesetzgebers (...) im Wortlaut (bzw. „Wortsinn“) des Gesetzes hinreichend Ausdruck finden.“); BGer vom 20. Dezember 2000, 2A.165/2000 („Les travaux préparatoires seront toutefois pris en considération seulement lorsqu'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils ont trouvé expression dans le texte même de la loi.“); BGE 124 II 201 E. 5.c. („Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts können bei der Auslegung die Materialien beigezogen und darf der Wille des historischen Verfassungs- oder Gesetzgebers beachtet werden, soweit dieser im Text der Norm seinen Ausdruck gefunden hat.“); BGE 122 III 325 („Une interprétation historique n'est en elle-même pas déterminante. Les travaux préparatoires ne doivent être pris en considération que lorsqu'ils donnent une réponse claire à une disposition légale qui ne l'est pas et lorsqu'ils ont trouvé expression dans le texte même de la loi.“); BGE 114 Ia 191, 196 f. („Die Materialien fallen nach der Rechtsprechung nur dann ins Gewicht, wenn sie angesichts einer unklaren gesetzlichen Bestimmung eine klare Antwort geben; sie sind umso weniger zu beachten, je weiter sie zeitlich zurückliegen (...). Zudem kann ihnen grundsätzlich nur dort entscheidendes Gewicht zukommen, wo sie im Gesetzeswortlaut einen Niederschlag gefunden haben.“).

⁷¹ Art. 1 Abs. 4 UBS-Abkommen.

vorherrschenden Auslegungsgrundsätze hingewiesen werden, welche bei der Auslegung des UBS-Abkommens allein massgebend sind. Wesentlich ist, dass diese Grundsätze nicht mit der im innerstaatlichen Recht üblichen Betonung des Zwecks (Teleologische Auslegung) und der damit verbundenen geringen Bindung an Text und Wortlaut übereinstimmen. Das Völkerrecht basiert in erster Linie auf der gewöhnlichen Bedeutung des Wortlauts eines Abkommens, räumt aber auch dem Kontext und dem Vertrauensschutz in der Auslegung grosse Bedeutung ein.⁷²

110. Die Staaten sind in der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen im Rahmen der in der VRK enthaltenen gewohnheitsrechtlichen Grundsätze und Auslegungsregeln grundsätzlich autonom. Es ist daher durchaus möglich, dass Vertragsparteien zu unterschiedlichen Interpretationen derselben Bestimmungen kommen.⁷³ Dabei sind sie indessen an die nachstehenden Grundlagen teils gewohnheitsrechtlich, teils vertraglich gebunden.

111. Im Völkerrecht sind die Auslegungsprinzipien in Art. 31 bis 33 VRK kodifiziert. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um Prinzipien und Methoden, jedoch nicht um starre Regeln handelt. Sie lassen den Staaten im Rahmen des Grundsatzes *pacta sunt servanda* (Art. 26 VRK) bei der Auslegung einen gewissen Spielraum in der Methodenwahl. Die Grundsätze werden in der Staatenpraxis in der Regel befolgt und entsprechen herrschender Praxis.⁷⁴

112. Es ist heute anerkannt, dass es sich bei Art. 31 VRK – der zentralen Auslegungsregel der Konvention – um eine deklaratorische Norm handelt, die Grundprinzipien des Völkergewohnheitsrechts wiedergibt.⁷⁵ Insbesondere hat der Internationale Gerichtshof in diversen Urteilen immer wieder Formulierungen wie „customary international law, reflected in Article 31“ oder dergleichen verwendet.⁷⁶

113. Die Spruchpraxis der Streitbeilegungsorgane der WTO bestätigt diese Konstellation. In Art. 3.2. DSU⁷⁷ wird auf die „üblichen“ Auslegungsregeln des Völkerrechts verwiesen, die bei der Klärung der Bestimmungen der Übereinkünfte zur Anwendung kommen. Seit 1995 haben die Panels sowie der Appellate Body Art. 31 VRK bei der Auslegung der Vertragsbestimmungen angewandt. In *US – Gasoline* hielt der Appellate Body fest: „[T]hat general rule of interpretation has attained the status of customary or general international law.“⁷⁸ In der Folge wurde diese Rechtsprechung immer wieder bestätigt.⁷⁹

⁷² Matteotti 2007, S. 791; Matteotti 2009, S. 227; Müller, S. 121 ff.

⁷³ So etwa auch bei der Beurteilung des Freihandelsabkommens Schweiz-EG, sowie die bilateralen Verträge I und II, wo Anwendung und Auslegung durch das Bundesgericht und den Europäischen Gerichtshof auseinander gehen können; dazu Cottier/Diebold, S. 237.

⁷⁴ Van Damme, S. 34 mit Hinweisen.

⁷⁵ Villiger, Art. 31 Rz. 37.

⁷⁶ Z.B. *LaGrand Case (USA/Germany)*, ICJ Reports 2001 501, para. 99 oder *Kasiliki/Sedudu Island Case (Botswana/Namibia)*, ICJ Reports 1999 1059, para. 18.

⁷⁷ Anhang 2 des Abkommens zur Errichtung der Welthandelsorganisation, Vereinbarung über Regeln und Verfahren für die Streitbeilegung, DSU, SR 0.632.20.

⁷⁸ Appellate Body Report on *US – Gasoline*, WT/DS2/AB/R, III.B.

Sie findet bei der Anwendung und Auslegung aller WTO Abkommen entsprechend Anwendung.

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

115. Vergleicht man den Wortlaut der amerikanischen Bestimmung mit jenem der VRK fallen die materiellen Gemeinsamkeiten auf. Im Ergebnis wenden die USA Interpretationsregeln an, die der VRK und dem Gewohnheitsrecht durchaus nahe stehen. Amerikanische Gerichte tendieren zwar dazu, weitere Instrumente bei der Auslegung heranzuziehen,⁸⁰ kommen in der Regel jedoch regelmässig zu den gleichen Schlüssen wie internationale Gerichte, welche die Auslegungsregeln der VRK anwenden.⁸¹

116. Soweit die Schweiz in Anwendung und Auslegung des UBS-Abkommens gemäss bundesgerichtlicher Praxis die Regeln der VRK zur Anwendung bringt, wird sie auch den legitimen Erwartungen der USA ohne weiteres gerecht werden können.⁸²

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

118. Nach Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein völkerrechtlicher Vertrag von den Vertragsparteien nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen im Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zwecks auszulegen.⁸³ Nach Abs. 2 gehören zum Zusammenhang nebst Vertragswortlaut inklusive

⁷⁹ Appellate Body Report on *Japan – Alcoholic Beverages II*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, D., Appellate Body Report on *US – Shrimp*, WT/DS/58/AB/R, para. 114, Appellate Body Report on *India – Patents (US)*, WT/DS50/AB/R, para.46.

⁸⁰ Vgl. hierzu die Praxis der amerikanischen Gerichte bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in Matteotti 2005, S. 329.

⁸¹ ALI Restatement, S. 198.

⁸² Z.B. BGE 132 II 423, 440.

⁸³ Brownlie, S. 630 ff.; Jennings/Watts, S. 1266-1275; Müller/Wildhaber S. 127 ff., Villiger Art. 31 Rz. 6 ff.

Präambel und Anlagen jede Übereinkunft zwischen den Parteien, die sich auf den Vertrag bezieht und anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde sowie jede Urkunde einer oder mehrerer Parteien, die anlässlich des Vertragsschlusses abgefasst wurde und von den anderen Parteien als eine Urkunde mit Bezug auf den Vertrag angenommen wurde. Nach Abs. 3 sind sodann auch spätere Übereinkünfte über die Auslegung oder Anwendung der Bestimmungen eines Vertrags in gleicher Weise zu berücksichtigen. Gleiches gilt für jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Parteien über die Auslegung des Vertrages hervorgeht. Schliesslich sind auch alle anderen, in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien geltenden und einschlägigen Völkerrechtsätze zu berücksichtigen. Einem Ausdruck ist besondere Bedeutung zuzumessen, wenn die Parteien dies so beabsichtigt haben. Im einzelnen sind folgende Gesichtspunkte hervorzuheben:

119. Ausgangspunkt für die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen ist damit der Wortlaut der betreffenden Vertragsbestimmung, da er die Grundlage der Vereinbarung und damit des übereinstimmenden Parteiwillens bildet. Dieser ist im Einklang mit der gewöhnlichen Bedeutung seiner Bestimmungen zu interpretieren. Die Praxis von internationalen Gerichten orientiert sich im Unterschied zum innerstaatlichen Recht, aber auch des Europäischen Gerichtshofes, stark an der textuellen Interpretation.⁸⁴ Immer wieder werden hierfür namentlich im englischen Sprachraum *Dictionnaires* beigezogen.⁸⁵ Bestandteil des Vertragswortlauts i.S.v. Art. 31 Abs. 1 VRK sind alle Bestandteile eines Vertrages, einschliesslich der Präambel sowie Anhänge.

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

121. Bei der Auslegung des Vertragswortlauts zu berücksichtigen ist das Prinzip von Treu und Glauben (*bona fides*), auf das in Art. 31 Abs. 1 VRK prominent hingewiesen wird. Treu und Glauben ist auch im Völkerrecht das grundlegende Prinzip, das bei der Entstehung und Ausübung von rechtlichen Verpflichtungen von den Vertragsparteien stets zu beachten ist.⁸⁶

122. Aus Treu und Glauben ergeben sich bedeutsame Wirkungen. Im Vordergrund steht bei der Vertragsauslegung der Schutz legitimer Erwartungen einer Partei an die andere auf Grund eingennommener Haltungen, Aussagen und Versprechen.⁸⁷ Den Bestimmungen des Vertrages sollen entsprechend die Bedeutung zukommen, die man legitimerweise erwarten darf. Weiter verpflichtet der Grundsatz die Parteien dazu, aufrichtig, fair und vernünftig zu

⁸⁴ Vgl. bspw. Appellate Body on *US – Shrimp*, para. 114.

⁸⁵ Die Panels sowie der Appellate Body im WTO Streitbeilegungsverfahren bedienen sich regelmässig dieser Methode. Vgl. Wolfrum, Art. 3 DSU Rz. 20.

⁸⁶ *Nuclear Tests Cases*, ICJ Reports 1974 268, para. 46.

⁸⁷ Grundlegend Müller S. 134-153, 143; Müller/Wildhaber S. 40-69; eingehend zur Praxis Kolb, S.260-278. Kolb betont die Bedeutung von Treu und Glauben namentlich in der autonomen Auslegung, id.S. 264, und für die Lückenfüllung, id. S. 274, ohne indessen die Lehre des Schutzes legitimer Erwartungen explizit zu thematisieren.

handeln und davon Abstand zu nehmen, sich einen ungerechtfertigten Vorteil zu erwirken. Schliesslich fliesst aus dem Prinzip auch ein Verbot des Rechtsmissbrauchs, das eine Partei davon abhalten soll, ihre Verpflichtungen zu umgehen respektive bestehende Rechte zum Schaden der anderen Partei zu nutzen.⁸⁸

123. Auch der Telos eines Vertrags bildet einen Aspekt, den es bei der Auslegung zu berücksichtigen gilt. Dabei wird das Begriffspaar „Ziele“ und „Zwecke“ als Einheit verstanden. Mit diesem teleologischen oder funktionalen Element eröffnet sich der auslegenden Person auch, die Intentionen der Parteien über den engen Wortlaut hinaus mit einzubeziehen.⁸⁹

124. Betrachtet man die Erkenntnisse bezüglich der Ziele und des Zwecks eines Vertrags im Zusammenhang mit dem Prinzip von Treu und Glauben, erreicht man eine effektive Auslegung der Bestimmungen eines Vertrags (*effet utile*). Damit soll allen Bestimmungen des Vertrages eine optimale Wirkung zugewiesen werden.⁹⁰ Gleichzeitig ist stets zu beachten, dass der Vertragstext selbst die Grenze bildet. Die effektive Auslegung darf grundsätzlich nicht darüber hinausgehen.⁹¹

2. ELEMENTE DER AUSLEGUNG DES UBS-ABKOMMENS IM ALLGEMEINEN

125. Beim UBS-Abkommen handelt es sich um einen Vergleichsvertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika. Wie beschrieben, stützt sich das Abkommen zwar auf das DBA-USA, ist diesem jedoch nicht untergeordnet, sondern ergänzt dessen Bestimmungen oder ändert sie für den konkreten Streitfall ab. Einerseits ist es *lex posterior*, andererseits aber auch *lex specialis* zum DBA-USA. Bei seiner Auslegung sind folgende Gesichtspunkte von besonderer Bedeutung:

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

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

128. Zur Beilegung dieses Interessenkonflikts verpflichten sich die USA, im Fall UBS auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche im „John-Doe-Summons-Verfahren“ mittels

⁸⁸ Villiger, Art. 31 Rz. 7.

⁸⁹ Villiger, Art. 31 Rz. 11.

⁹⁰ Wolfrum, Art. 3 DSU Rz. 36.

⁹¹ Z.B: Appellate Body Report on *US – Gasoline*, S. 23 mit Hinweisen zur Judikatur des IGH

Vollstreckungsklage zu verzichten und anstelle den staatvertraglich vereinbarten Weg über das Amtshilfeverfahren nach Art. 26 DBA-USA zu wählen. Damit ist die Gefahr einer Souveränitätsverletzung gebannt.

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

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

131. Die bestehenden Bestimmungen zum Informationsaustausch in Art. 26 DBA-USA sowie im Protokoll dazu dürfen als Folge der Qualifikation des UBS-Abkommens als *lex posterior und lex specialis* nur dann herangezogen werden, wenn die Bestimmungen des Annexes zum UBS-Abkommen im konkreten Einzelfall nicht einschlägig sind. Dabei ist stets zu beachten, dass diese Bestimmungen mit dem UBS-Abkommen vereinbar sind (Ausfluss aus Art. 30 Abs. 3 VRK).

132. Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass beim Erlass von Verfügungen und im Rechtsmittelverfahren vor Bundesverwaltungsgericht nicht geprüft werden darf, ob die Bestimmungen des UBS-Abkommens mit Art. 26 des DBA-USA konform sind. Die Beurteilung hat allein auf Grund des UBS-Abkommens zu erfolgen. Es entspricht dem Willen der Vertragsparteien, dass im Rahmen des konkreten Amtshilfeverfahrens nach dem UBS-Abkommen namentlich der offene Begriff „Steuerbetrug und dergleichen“ auf eine bestimmte Art und Weise ausgelegt wird, die nicht zwingend mit der bisherigen Praxis übereinstimmen muss⁹².

133. Die Kompetenz dies zu tun, steht den Vertragsparteien zu. Bereits im OECD-Kommentar ist festgehalten, dass im Rahmen von Verständigungsvereinbarungen Ausdrücke, die in einem Abkommen unvollständig oder nicht eindeutig definiert sind – wie dies beim Ausdruck „Steuerbetrug und dergleichen“ der Fall ist, auch ergänzt werden können. Dieses Ergebnis scheint die Möglichkeit, eine punktuelle Vertragsänderung auf dem Weg der Verständigungsvereinbarung vorzunehmen, zu bejahen. Entsprechend wird in der Literatur die Auslegungsvereinbarung auch als einen völkerrechtlichen Vertrag zur Ergänzung eines Doppelbesteuerungsabkommens betrachtet, die auf eine authentische Interpretation des DBA und gegebenenfalls auch auf dessen Änderung gerichtet ist.⁹³

134. Solche Abkommen stellen spätere Übereinkünfte zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung eines Vertrages oder Anwendung seiner Bestimmungen dar, die gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK im Rahmen der Auslegung eines Vertrages zu berücksichtigen sind. In Übereinstimmung zur völkerrechtlichen Regel stellt auch der OECD-Kommentar klar, dass Vereinbarungen zur Lösung allgemeiner Auslegungs- oder

⁹² Siehe hierzu Rz. 59 ff.

⁹³ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 154.

Anwendungsschwierigkeiten für die Verwaltungsbehörden solange bindend sind, als die zuständigen Behörden die Vereinbarung nicht ändern oder aufheben.

135. In diesem Kontext ist auch das UBS-Abkommen zu verstehen, wobei dieses insofern einzigartig ist, als es sich ausschliesslich mit der Umsetzung eines konkreten Amtshilfesuchs befasst und nach dessen Abschluss beendet wird (vgl. Art. 10 UBS-Abkommen). Das bedeutet, dass die Bestimmungen des UBS-Abkommens nicht generell für künftige Amtshilfeersuchen gelten. In den Fällen, die ausserhalb des Anwendungsbereichs des Abkommens liegen, kommen allein die Bestimmungen von Art. 26 DBA-USA zur Anwendung. Das UBS-Abkommen und die darauf basierende Praxis entfalten keine Reflexwirkungen auf die übrigen Amtshilfeverfahren.

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

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

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

3. FRAGEN DER KOGNITION IM RECHTSMITTELVERFAHREN

139. Das UBS-Abkommen ist seitens der Schweiz ein Instrument zur Wahrung ihrer rechtlichen Souveränität im Verhältnis zu den USA. Es war Antwort auf eine Krise und ist daher in hohem Masse Teil der Aussenpolitik. Damit stellt sich die Frage nach dem Verhältnis von Exekutive und Judikative, und ob letztere sich bei der Beurteilung relevanter Fragen Zurückhaltung gegenüber den Entscheidungen der Exekutive und Verwaltung zu üben hat. Die traditionelle Auffassung geht dahin, dass Akte der Aussenpolitik gerichtlich nicht überprüft werden können. Noch heute sehen das BGG und das VGG vor, dass solche Entscheidungen nicht rechtsmittelfähig sind, es sei denn, dass das Völkerrecht einen entsprechenden Anspruch einräumt.⁹⁴ Selbst wo Entscheidungen aufgrund spezialgesetzlicher Regelungen oder aufgrund von Staatsverträgen anfechtbar sind, zeichnet sich die bundesgerichtliche Praxis allgemein durch eine gewisse

⁹⁴ Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG), SR 173.110, sowie Bundesgesetz über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 (VGG), SR 173.32.

Zurückhaltung und Rücksicht auf die Auffassungen der Exekutive aus. Sie widerspiegelt eine frühere Tradition, wonach Aussenpolitik dem Grundsatz der Rechtmässigkeit der Verwaltung nicht wirklich unterworfen war und vielmehr als Spielball der Machtpolitik verstanden wurde. Diese Zurückhaltung zeigte sich namentlich bei der Anwendung von ausenwirtschaftlichen Verträgen, indem die unmittelbare Anwendung verneint oder anderweitig Zurückhaltung durch eine Beschränkung im Ergebnis auf das Willkürverbot im Vordergrund stand. Diese Auffassung ist heute nicht mehr zeitgemäss.⁹⁵

140. Eine Trennung zwischen Innen- und Aussenpolitik ist sachlich wie auch rechtlich im Lichte der Globalisierung nicht mehr angebracht. In beiden Bereichen verdienen Betroffene den vollen Rechtsschutz. Entsprechend müssen die Gerichte die Rechtmässigkeit von ausenpolitisch relevanten Handlungen mit voller Kognition überprüfen können. Sie sind dabei wie alle andern Staatsorgane an die Verbindlichkeit des Völkerrechts und dem Grundsatz *pacta sunt servanda* gebunden. Sie sind, mit andern Worten, ebenso wie andere Staatsorgane für die Einhaltung der Vertragstreue verantwortlich. Selbst wenn es sich um ein ausenpolitisch heikles Geschäft handelt, kommt in der Schweiz keine Doktrin zur Anwendung, die mit der US amerikanischen *Political Question Doctrine* vergleichbar wäre. Die bundesgerichtliche Praxis lässt ausnahmsweise eine Abweichung vom Völkerrecht nur dann zu, wenn ein bewusste und nachfolgende Abweichung seitens des Gesetzgebers vorliegt und die Völkerrechtswidrigkeit somit politisch in Kauf genommen wird (sog. Schubert Praxis).⁹⁶ Eine Zurückhaltung ergibt sich sodann dort, wo Fragen im vorgenannten Sinne nicht wirklich justiziabel sind und eine Umsetzung durch Politik und Gesetzgebung erfordern. Das sind Bereiche, wo der Exekutive und Gesetzgebung Vorrang auf Grund der Gewaltenteilung und des Legalitätsprinzips und somit der Lehre von *Checks and Balances* einzuräumen ist und entsprechend auf eine unmittelbare Anwendung verzichtet wird.

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

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

⁹⁵ Dazu Cottier 2007, S. 99; Cottier 2009, S. 307.

⁹⁶ BGE 99 Ib 39; dazu Müller/Wildhaber, S. 171 f. m.w.H.; Cottier/Hertig, S. 13 ff.; Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger, S. 43-65.

4. DIE ANWENDUNG DER „JOHN DOE SUMMONS“-KRITERIEN GEMÄSS UBS-ABKOMMEN IM BESONDEREN

143. Der Anhang zum UBS-Abkommen umschreibt detailliert die formellen und die materiellen Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit die Schweiz Amtshilfe gewähren muss. Die Rechtsmittelinstanzen sind gegebenenfalls gehalten, die Einhaltung der „John Doe Summons“-Kriterien des Annexes zu überprüfen. Da konkrete Streitfragen den Gutachtern nicht vorliegen, konzentrieren sich die folgenden Ausführungen auf Grundsatzfragen im Zusammenhang mit der Anwendung der „John Doe Summons“-Kriterien im Amtshilfeverfahren gestützt auf das UBS-Abkommen. Streitfragen, die sich unabhängig vom UBS-Abkommen stellen, sind nicht Gegenstand der folgenden Analyse und werden daher auf das für die Rechtsfindung im UBS-Amtshilfeverfahren Notwendige beschränkt.

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

145. Bei der Umschreibung der formellen Anforderungen des UBS-Amtshilfeverfahrens haben sich die Vertragsparteien explizit am Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 zum Amtshilfegesuch der Vereinigten Staaten vom 16. Juli 2008 orientiert.⁹⁷ Dieser führt in Bezug auf die formellen Voraussetzungen aus, dass es im Rahmen der Amtshilfe nicht darauf ankomme, ob die untersuchende Steuerbehörde die Namen von Steuerpflichtigen, die allenfalls Steuerdelikte begangen haben, bereits nennen könne. Vielmehr genüge es, dass Grund bestehe, aus den Akten ersichtliche Dritte (d.h. andere Steuerpflichtige als der in der Strafuntersuchung Beschuldigte) einer Steuerwiderhandlung zu verdächtigen.⁹⁸ Bestehen hinreichende Anhaltspunkte für einen solchen Anfangsverdacht – der im vorliegenden Fall von den Vertragsstaaten aufgrund des Deferred Prosecution Agreement bejaht worden ist –, kann und muss die ESTV nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob hinreichende Verdachtsmomente für Abgabebetrug und dergleichen begründet scheinen. Die Auskunft ist nach den richterlichen Erwägungen zu erteilen, wenn die im Zeitpunkt des Entscheids über das Gesuch feststehenden Tatsachen den Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen erhärten. Es genügt dabei, wenn die Sachverhaltsschilderung der ersuchenden Behörde nicht offensichtlich fehler- oder lückenhaft oder widersprüchlich erscheint und sich daraus hinreichende Anhaltspunkte dafür ergeben, dass ein Abgabebetrugsdelikt oder dergleichen begangen worden sein könnte.

146. Die Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts zu den formellen Anforderungen an das Amtshilfeverfahren wurden von verschiedener Seite als problematisch eingestuft.⁹⁹

⁹⁷ BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009) S. 837 ff.

⁹⁸ BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009) S. 851.E. 4.3.4.

⁹⁹ Siehe etwa Behnisch, S. 760 f.; Honegger/Kolb, S. 800 f.

Das Amtshilfegesuch der Vereinigten Staaten vom 16. Juli 2008 wurde als typischer Fall der Sachverhaltsausforschung bezeichnet, für die es keine gesetzliche Grundlage gäbe.¹⁰⁰

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

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

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

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

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

¹⁰⁰ Behnisch, S. 759.

ist.¹⁰¹ Im seinem Abschreibungsbeschluss vom 5. März 2009 hat das Bundesverwaltungsgericht ausserdem präzisiert, dass Arglist auch gegeben ist, wenn der Täter den Getäuschten von der Überprüfung der falschen Abgaben abhält oder wenn er voraussieht, dass der andere die Überprüfung unterlassen wird, sofern sich diese Voraussicht aus einem besonderen Vertrauensverhältnis ergibt, auf klaren Regelungen oder Zusicherungen beruht und nicht nur eine auf gewisse Beobachtungen beruhende Erwartung darstellt. Eine bloss falsche Angabe, welche die Gegenpartei - im vorliegenden Kontext die Steuerbehörde - ohne besondere Mühe auf ihre Richtigkeit hin überprüfen kann, gelte dagegen nicht als arglistig.¹⁰²

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

- wenn der Steuerpflichtige durch ein dem amerikanischen Fiskus nicht offengelegtes Kreisgeschäft über verschiedene Gesellschaften erreicht, dass er zugleich zum wohlthätigen Spender und Darlehensnehmer wird und damit die Schuldzinsen und Spendenbeiträge in der Steuererklärung absetzen kann.¹⁰³
- wenn der Steuerpflichtige die Zwischengesellschaften anweist, überhöhte Rechnungen zu stellen und diese die überhöhten Beträge wiederum auf ein privates Schweizer Bankkonto überweisen.¹⁰⁴
- wenn die Steuerpflichtigen Werbematerial im Namen einer nicht existierenden Person versenden und eine Domizilgesellschaft errichten, um die Vorauszahlungen für Adresslisten, die sie nicht liefern werden, einzunehmen und dieses Geld dann auf ein Schweizer Bankkonto fliesst.¹⁰⁵
- wenn die Steuerpflichtigen jahrelang in beträchtlicher Höhe Hypothekarzinsen in ihren Steuererklärungen zum Abzug bringen, die nicht – wie behauptet – in ein unabhängiges amerikanisches Finanzinstitut fliessen, sondern in eine Gesellschaft in Vaduz, die den Steuerpflichtigen nahe steht, und sie sich weigern schriftlich zu erklären, dass – abgesehen der Darlehensbeziehungen – keine weiteren Verbindungen zu der ausländischen Gesellschaft bestehen.¹⁰⁶
- wenn der Steuerpflichtige mit Hilfe von Bankkonten Einkünfte der Gesellschaft umleitet und gleichzeitig in seiner Buchhaltung nur bestimmte Konten aufführt.¹⁰⁷

¹⁰¹ BGE vom 27. Januar 2004, 2A.185/2003 E. 4; BGE 125 II 250 E. 3b mit Hinweisen; ferner BGE 96 I 737 E, 3 d; BGer vom 6. Februar 2002, 2A.250/2001, E. 6 = StE 2002, A. 31.4 Nr. 6.

¹⁰² BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009), S. 857 f. E. 5.2.

¹⁰³ BGer vom 6. Januar 2006, 2A.352/2005 E. 2.3.2.

¹⁰⁴ BGer vom 6. Februar 2002, 2A.551/2001 = StE 2002, A. 31.4 Nr. 6. E. 5b.

¹⁰⁵ BGer vom 12. März 2002, 2A.416/2001 E.6.3.

¹⁰⁶ BGer vom 10. August 2006, 2A.608/2005 E.4.

¹⁰⁷ BGer vom 22. Dezember 2003, StR 59/2004, S. 475 E. 5.

- wenn der Steuerpflichtige namhafte Provisionen nicht deklariert und zur Verheimlichung dieser Kommissionszahlungen unwahre Angaben macht bzw. teilweise falsche oder irreführende Bescheinigungen einsetzt.¹⁰⁸
- bei einer Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft zum Zwecke der Steuerhinterziehung, wenn das tatsächliche Nutzungsrecht über die von der Gesellschaft gehaltenen Vermögenswerte und die daraus erzielten Erträge beim Anteilshaber verbleiben und das amerikanische QI-System dadurch ausgehebelt wird, dass auf dem «W-8BEN»-Formular oder auf einem analogen Ersatzformular falsche Angaben über den wirklichen wirtschaftlich Berechtigten gemacht werden.¹⁰⁹

153. Soweit ersichtlich sind keine Fälle publiziert, in denen Bundes- oder Bundesverwaltungsgericht die Amtshilfe im Zusammenhang mit dem DBA-USA verweigert haben. Hingegen verneinen die schweizerischen Gerichte im Zusammenhang mit der Rechtshilfe gemäss IRSG in konstanter Rechtsprechung ein betrügerisches Verhalten bei einer blossen Errichtung einer steuerprivilegierten Gesellschaft. Die Errichtung einer Domizilgesellschaft sei ein legales Instrument des Gesellschafts- und Fiskalrechts um Steuern einzusparen bzw. sogar zu vermeiden. Erst wenn die Steuerumgehungsmethode bei Würdigung der Gesamtlage für die Steuerbehörde nur schwer durchschaubar ist, da der Steuerpflichtige zusätzliche Täuschungsmittel verwendet, wird nach der Rechtsprechung ein rechtshilfefähiges betrügerisches Verhalten bejaht.¹¹⁰

154. Ob die im Anhang des UBS-Abkommens unter den Ziff. 2/a i.V.m. Fussnote 1 und Ziff. 2/b i.V.m. Fussnote 3 erläuterten Verhaltensmuster eigentliche Lügengebäude im Sinne der bisherigen schweizerischen Judikatur darstellen, mag im Einzelfall umstritten sein. Gerade aus dem Grund, dass die Würdigung eines Sachverhalts als Lügengebäude dem Rechtsanwender einen Wertungsspielraum einräumt, haben sich die Vertragsparteien für die Bewältigung des UBS-Falles darauf geeinigt, die in Ziff. 2/a i.V.m. Fussnote 1 und Ziff. 2/b i.V.m. Fussnote 3 beschriebenen Verhaltensmuster als „Lügengebäude“ im Sinne des DBA-USA zu qualifizieren. Es handelt sich um eine einvernehmliche authentische Interpretation des abkommensrechtlichen Begriffs des Lügengebäudes, welche gestützt auf Art. 30 Abs. 3 und Art. 31 Abs. 3 lit. a VRK von den rechtsanwendenden Verwaltungs- und Justizbehörden zu beachten ist. Aufgrund der völkerrechtlichen und innerstaatlichen Verbindlichkeit der im UBS-Abkommen vereinbarten Lügengebäudekriterien hat das Bundesverwaltungsgericht diese im Rahmen des Amtshilfeverfahrens gemäss UBS-Abkommen nicht auf ihre Vereinbarkeit auf die bisherige schweizerische Rechtsprechung zu überprüfen. Sollte die ESTV jedoch aufgrund des UBS-Abkommens weitere, nicht explizit im Abkommen aufgeführte Tätigkeiten als Lügengebäude qualifizieren, hätte die Justiz die rechtliche Würdigung der Steuerverwaltung auf ihre Konformität mit dem DBA-USA und dem dazu ergangenen Protokoll im Lichte der bisherigen Rechtsprechung zu messen. Wo die Grenze zwischen Lügengebäude und einfache Lüge in den vom UBS-Abkommen nicht ausdrücklich genannten Fällen liegen wird, kann nur im Einzelfall selbst beurteilt werden, da stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen sind. Aufgrund der Rechtsprechung dürfen die Verwaltungs- und Justizbehörden aber nicht so weit gehen,

¹⁰⁸ BGer vom 27. Januar 2004, 2A.185/2003 E. 6.

¹⁰⁹ BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009), 837 ff.

¹¹⁰ Siehe zuletzt Entscheid des Bundesstrafgerichts vom 28. Oktober 2008, RR.2008.165 E. 5.8.; BGer vom 1. März 2006, 1A.316/2005 E. 2.3. m.w.H.

dass sie die Zwischenschaltung einer steuerlich privilegierten Gesellschaft bereits als betrügerisches Verhalten qualifizieren. In einer solchen Fallkonstellation haben sie zu prüfen, ob eine gemäss UBS-Abkommen amtshilfefähige Steuerhinterziehung vorliegt.

155. Der Annex zum UBS-Abkommen bezeichnet für die Bewältigung des UBS-Falls auch *fortgesetzte, schwere Steuerdelikte*, bei welchen die Schweizerische Eidgenossenschaft gemäss schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis Auskünfte beschaffen kann, als amtshilfefähig. Die Vertragsparteien knüpfen dabei explizit an Ziff. 10 Absatz 2 Satz 3 des Protokolls an, wo festgehalten wird, dass der Ausdruck „Abgabebetrag“ im Sinne des DBA-USA auch Handlungen einschliessen kann, die im Zeitpunkt, in dem ein Gesuch gestellt wird, als betrügerisches Verhalten gelten, für das der ersuchte Vertragsstaat nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis Auskünfte beschaffen kann.

156. Mit der expliziten Aufnahme der fortgesetzten, schweren Steuerdelikte knüpft das UBS-Abkommen an Art. 190 DBG an, nach dem bei begründetem Verdacht auf schwere Steuerwiderhandlungen, worunter auch die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge fällt, besondere Untersuchungsmassnahmen angeordnet werden können. Diese umfassen gemäss Verwaltungs- und Gerichtspraxis auch die zwangsweise Beschaffung von Bankinformationen.¹¹¹

157. Fortgesetzte und schwere Steuerdelikte, bei denen u.a. auch Bankauskünfte beschafft werden können, schliessen gestützt auf die rechtliche Auslegung der Vertragsparteien Fälle ein, in denen die US-Personen

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

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

159. Für den Zweck der Ermittlung der Durchschnittseinkünfte während der oben umschriebenen Dreijahresperiode haben die Vertragsparteien die Einkünfte definiert als Bruttoeinkommen (Zinsen und Dividenden) und Kapitalgewinne (welche zur Beurteilung der Hauptsache des Amtshilfeersuchens als 50% der während des relevanten Zeitraums auf den Konten erzielten Bruttoverkaufserlöse zu berechnen sind).

160. Gemäss bisheriger Judikatur wurde im Zusammenhang mit dem DBA-USA bei „blosser“ Vorliegen einer fortgesetzten, schweren Steuerhinterziehung zwar noch nie Amtshilfe gewährt, wenn nicht zusätzlich ein betrügerisches Verhalten im oben beschriebenen Sinne vorlag. Indes hatten die schweizerischen Gerichte – soweit ersichtlich – bisher keinen das DBA-USA betreffenden Sachverhalt zu beurteilen, der nicht bereits

¹¹¹ BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009), S. 847 E. 4.3.2.; BGer vom 14. Oktober 1999, 8G.57/1999, VPB 67.85 E. 4c; Urteil des Bundesstrafgerichts vom 21. Mai 2008, BV.2008.1-3 E. 3.

unter den Tatbestand des Abgabebetrugs subsumiert werden konnte. In diesem Sinne setzt das UBS-Abkommen einen Standard, der über denjenigen der bisherigen Rechtsprechung hinausgeht. Immerhin subsumiert das Bundesverwaltungsgericht, das sich als erste richterliche Instanz mit dem in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA verankerten Zusatz „und dergleichen“ auseinandergesetzt hat, unter den Begriff „und dergleichen“ alle Delikte mit demselben Unrechtsgehalt wie ein Abgabebetrag.¹¹² Dabei können nach richterlicher Auffassung durchaus auch Steuerhinterziehungen den gleichen Unrechtsgehalt wie ein Abgabebetrag haben, nämlich dann, wenn sie „insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge“ betreffen. Dies zeige sich daran, dass unter diesen Umständen auch bei der Hinterziehung direkter Steuern ausnahmsweise die strafprozessualen Zwangsmassnahmen des VStrR zur Anwendung gelangten und damit u.a. auch das Bankkundengeheimnis (auch innerstaatlich) nicht greife.¹¹³

161. Schwierig zu beurteilen ist, ob bei fortgesetzter Hinterziehung grosser Steuerbeträge bereits nach dem DBA-USA Amtshilfe geleistet werden könnte. Die weite Formulierung „Steuerbetrug und dergleichen“ lässt in Anlehnung an die Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts durchaus Raum für eine Ausdehnung des Informationsaustauschs in Fällen fortgesetzter Hinterziehung grosser Steuerbeträge gemäss Art. 190 DBG. Gegen eine Erweiterung der Amtshilfe könnten allenfalls historische Überlegungen ins Felde geführt werden, da zum Zeitpunkt des Abschlusses des Protokolls Art. 190 DBG bereits in Kraft war und nach Treu und Glauben hätte erwartet werden können, dass die Vertragsstaaten die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge explizit in das Abkommen aufgenommen hätten, wenn ein Konsens unter den Vertragsparteien bestanden hätte, hierfür die erweiterte Amtshilfe zu gewähren. Diesbezüglich ist aber zu beachten, dass das historische Auslegungselement bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge nur eine untergeordnete Bedeutung spielt.¹¹⁴

162. Ob bereits gestützt auf das DBA-USA die fortgesetzten schweren Steuerdelikte im Sinne fortgesetzter Steuerhinterziehung grosser Beträge amtshilfefähig sind, braucht im vorliegenden Fall jedoch nicht beurteilt zu werden, da zumindest für das Amtshilfverfahren gemäss UBS-Abkommen nunmehr eine explizite völkerrechtliche Grundlage besteht, die dem DBA-USA vorgeht und dieses exklusiv für das UBS-Amtshilfverfahren authentisch interpretiert. Da das UBS-Abkommen für die Verwaltungs- und Justizbehörden den Begriff „Steuerbetrug und dergleichen“ verbindlich fixiert, hat das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Amtshilfe gemäss UBS-Abkommen nicht noch zu prüfen, ob die erweiterte Amtshilfe bei fortgesetzten schweren Steuerdelikten mit dem DBA-USA konform ist. In Amtshilfverfahren ausserhalb des Anwendungsbereichs des UBS-Abkommens hat es diese Rechtsfrage jedoch mit voller Kognition zu prüfen. Das UBS-Abkommen und die darauf ergehenden Urteile entfalten diesbezüglich keine präjudizielle Wirkung.

163. Indes ist bei der Anwendung von Ziff. 2/A/b und Ziff. 2/B/b des Anhangs zu beachten, dass die Amtshilfe nur bei fortgesetzten, schweren Steuerdelikten zur Anwendung kommen soll, *bei welchen gemäss schweizerischem Recht und Verwaltungspraxis Auskünfte beschafft werden können*. Das UBS-Abkommen verweist

¹¹² BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009) S. 860 E. 5.4 .

¹¹³ BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009) S. 860 E. 5.4.

¹¹⁴ Art. 32 VRK.

somit auf schweizerisches Recht, weswegen die rechtsanwendenden Behörden prüfen müssen, ob die im UBS-Abkommen genannten Sachverhalte einen hinreichenden Verdacht begründen, dass *schwere, fortgesetzte Steuerwiderhandlungen* begangen worden sind. Neben dem Steuerbetrug gemäss Art. 186 DBG wird in Art. 190 Abs. 2 DBG vor allem die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge als schwere Steuerwiderhandlung bezeichnet. Das UBS-Abkommen will vor allem auch letztere in das Amtshilfeverfahren einbeziehen.

164. Hinsichtlich des *Tatverdachts* kann auf die Ausführungen unter Rz. 147 ff. verwiesen werden. Das Bundesverwaltungsgericht hat den auf das internationale Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 DBA-USA anwendbaren Standard hinsichtlich des Anfangsverdachts aus dem internen Recht abgeleitet und festgehalten, dass innerstaatlich der Verdacht einer Straftat als Anfangsverdacht genügt und nicht ein Verdacht gegenüber einer bestimmten Person als Täter erforderlich ist.

165. Hinsichtlich des Tatbestandes der schweren Steuerwiderhandlung im Sinne der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge ist zu konstatieren, dass das Qualifikationsmerkmal der „*grossen Steuerbeträge*“ bundesgerichtlich noch nicht geklärt worden ist. DONATSCH schlägt eine Schwelle von CHF 5'000 vor.¹¹⁵ In der Judikatur wurde das Merkmal des grossen Steuerbetrags bei nicht verbuchten Geschäften in Millionenhöhe¹¹⁶ und bei einer heimlichen Privatentnahme von CHF 40'000'000 (geschuldete Steuer rund 4'600'000)¹¹⁷ bejaht. Nach der Praxis steht aber nicht die Deliktsumme, sondern die Komplexität der aufzuklärenden Verhältnisse für die Durchführung eines besonderen Untersuchungsverfahrens nach Art. 190 DBG im Vordergrund.¹¹⁸

166. Nach der Lehre ist der *Fortsetzungszusammenhang* i.S. von Art. 190 Abs. 2 DBG als gegeben anzunehmen, wenn ein Täter wiederholt in gleichartiger Weise oder gar systematisch Steuern hinterzogen hat, wobei das andauernd pflichtwidrige, insoweit gegen das nämliche Rechtsgut gerichtete Verhalten nicht notwendigerweise mehrere Steuerperioden betreffen muss.¹¹⁹ Somit reicht es nach der Lehre aus, wenn wiederholt Delikte in gleicher Weise oder gar systematisch verübt werden. In zeitlicher Hinsicht muss sich die Verhaltensweise wie erwähnt nicht zwingend auf mehrere Steuerperioden fortsetzen.¹²⁰

167. Der Blick in Rechtsprechung und Literatur zeigt auf, dass die Praxis dem Begriff der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge bisher kaum Konturen verliehen hat. Im Zentrum steht die Komplexität des zu beurteilenden Einzelfalles, welche die Anordnung einer besonderen Untersuchung als gerechtfertigt erscheinen lässt. Aufgrund der offenen

¹¹⁵ Donatsch, in: Zweifel/Athanas, Kommentar DBG, Art. 190 Rz. 16, 10.

¹¹⁶ VPB 66.100, und 66.101.

¹¹⁷ StE 1994, B 101.8 Nr. 14.

¹¹⁸ Richner u.a., Handkommentar DBG, Art. 190 Rz. 3 m.w.H.

¹¹⁹ Richner u.a., Handkommentar DBG, Art. 190 Rz. 4.

¹²⁰ Donatsch, in: Zweifel/Athanas, Kommentar DBG, Art. 190 Rz. 14 f.

Formulierung des Gesetzes überlässt der Gesetzgeber den Steuerbehörden einen erheblichen Wertungsspielraum in Bezug auf die Frage, wann eine besondere Untersuchung nach Art. 190 ff. DBG i.V. m. Art. 19 ff. VStrR angeordnet werden darf.

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

169. Gegen dieses Ergebnis spricht auch nicht der Umstand, dass der Anfangsverdacht auf fortgesetzte und schwere Steuerdelikte u.a. auf einer schematischen Berechnung der Kapitalgewinne und dem Unterlassen der im UBS-Abkommen statuierten Informationsobliegenheiten der US-Personen gegenüber der ESTV beruhen. Die Rechtsprechung verlangt im Amtshilfeverfahren von der ersuchenden Behörde bloss, dass sie hinreichende Verdachtsmomente für das Vorliegen eines amtshilfefähigen Steuerdelikts dartut. Nach höchstrichterlicher Auffassung ist es nicht Aufgabe der ersuchten Instanz, bei der Prüfung ihrer Auskunftspflicht gleichsam als Strafrichter zu untersuchen, ob sämtliche Tatbestandsmerkmale des amtshilfefähigen Steuerdelikts im konkreten Falle tatsächlich erfüllt sind.¹²¹ Die Auskunft solle es ja im Gegenteil den Behörden des ersuchenden Staates erst die endgültige Beurteilung ermöglichen. Immerhin kann (und muss) die ESTV eigene Abklärungen vornehmen zur Frage, ob der Verdacht auf das amtshilfefähige Steuerdelikt begründet scheint, und sie hat vor Übermittlung der Dokumente an den ersuchenden Staat zu prüfen, ob diese zum Beweis des im Amtshilfegesuch geäusserten Verdachts geeignet sind.¹²² Die weiteren, eigentlichen Abklärungen obliegen dann der Amtshilfe ersuchenden Steuerbehörde. Gelingt es den ins Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen nicht, den Anfangsverdacht auf eine fortgesetzte und schwere Steuerwiderhandlung zu entkräften, so ist nach Rechtsprechung Amtshilfe zu gewähren.¹²³

170. Haben die Untersuchungen in den USA gegen die UBS tatsächlich ergeben, dass die von der UBS geleisteten Finanzdienstleistungen von US-Steuerpflichtigen fortgesetzt zur Hinterziehung amerikanischer Steuern missbraucht worden sind, stellt der UBS-Fall aufgrund seines Umfangs und seiner grenzüberschreitenden Tragweite geradezu ein Schulbeispiel für einen komplexen Fall vermuteter systematischer Steuerwiderhandlungen dar. Hätten sich diese mit der UBS konnotierten vermuteten Steuerverkürzungen in der Schweiz abgespielt, wären sie selbst dann einem Verfahren nach Art. 190 DBG zugänglich, wenn von einzelnen Steuerpflichtigen nur geringere Steuerbeträge hinterzogen worden wären. Mit Blick darauf dürfte die aus Praktikabilitätsgründen schematisch festgesetzte Berechnung der Kapitalgewinne grundsätzlich kein Hindernisgrund für die Gewährung der Amtshilfe darstellen. Stellt die ESTV bei ihren Abklärungen jedoch fest, dass bei einer exakten Ermittlung der Kapitalgewinne die erzielten Durchschnittseinkünfte

¹²¹ BGE 96 I 737 = ASA 40, S. 437 E. 3.e; BGer vom 6. Februar 2002, A 31.4 Nr. 6 E. 6. BGer vom 22. Dezember 2003, StR 59/2004 S. 475, E. 5

¹²² BGer vom 10. August 2006, 2A.608/2005 E. 2.

¹²³ BVGE vom 5. März 2009, ASA 77 (2009) S. 860, E. 4.4.2. m.w.H

deutlich unter CHF 100'000 liegen bzw. gar keine Einkünfte erzielt worden sind, ist der Verdacht auf schwere, fortgesetzte Steuerwiderhandlung entkräftet worden. Das Verhältnismässigkeitsprinzip – auf welches auch Art. 26 Abs. 1 DBA-USA verweist, wenn es den Informationsaustausch auf für die Bekämpfung von Steuerbetrug und dergleichen *notwendige* Auskünfte beschränkt – gebietet in einem solchen Fall, dass die anfänglich verdächtige Person nicht in das Amtshilfeverfahren einbezogen wird. Wann ein deutliches Unterschreiten der CHF 100'000-Marke als wesentlich zu betrachten ist, stellt ein Wertungsentscheid dar, den das Bundesverwaltungsgericht mit voller Kognition überprüfen kann.

171. Dass Personen, deren Konten die CHF 100'000-Limite überschreiten, in das Amtshilfeverfahren einbezogen werden, weil sie der ESTV gegenüber nicht den Nachweis erbringen, dass sie ihre Meldepflichten erfüllt haben, mag aus einer strafprozessualen Optik erstaunen. Allein, das Amtshilfeverfahren stellt kein Straf-, sondern ein Verwaltungsverfahren dar. Entsprechend ist auch das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 10. August 2006 zum Schluss gelangt, dass die vom ersuchenden Staat umschriebenen Verdachtsmomente als begründet zu betrachten sind, wenn die in das Amtshilfeverfahren einbezogene Person es unterlässt, konkrete Fragen der ersuchten Steuerbehörde zu beantworten, welche geeignet wären, den Verdacht zu entkräften.¹²⁴ Liegen die in einem Amtshilfeverfahren gemäss UBS-Abkommen die Voraussetzungen vor, die einen Anfangsverdacht gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen begründen, und verzichtet dieser darauf trotz Aufforderung seitens der ESTV zu belegen, dass er in Bezug auf das involvierte Konto die steuerlichen Meldepflichten nach amerikanischem Steuerrecht erfüllt hat, so erhärtet sich der Verdacht auf ein fortgesetztes, schweres Steuerdelikt. Der ESTV bleibt in einem solchen Fall – auch mit Blick auf die Judikatur – nichts anderes übrig, als die gewünschten Informationen abkommensgemäss an den ausländischen Fiskus zu weiteren Abklärungen zu liefern. Der Entscheid darüber, ob die ins Amtshilfeverfahren einbezogenen Personen tatsächlich Steuerdelikte nach amerikanischem Recht begangen haben, obliegt dann den amerikanischen Strafverfolgungsbehörden.

172. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Bundesverwaltungsgericht im Amtshilfeverfahren gemäss UBS-Abkommen nicht überprüfen muss, ob fortgesetzte, schwere Steuerdelikte nach Art. 25 DBA-USA amtshilfefähig sind, da das UBS-Abkommen dem DBA-USA vorgeht bzw. letzteres gestützt auf Art. 31 Abs. 3 Bst. a VRK im Sinne des UBS-Abkommens interpretiert werden muss. Indes sind die im Abkommen ausgeführten Kriterien auf Übereinstimmung mit der schweizerischen Praxis zu überprüfen. Da die Auslegung des Begriffes der fortgesetzten, schweren Steuerwiderhandlung gemäss UBS-Abkommen sich innerhalb des Rahmens bewegt, den Praxis und Literatur den Steuerbehörden bei der Anwendung von Art. 190 DBG einräumen, ist sie vom Bundesverwaltungsgericht zu schützen.

D. Bedeutung des 18 USC § 3506 für das Amtshilfeverfahren gemäss UBS-Abkommen

173. Bestandteil des Auftrags für dieses Gutachten ist auch die Stellungnahme zum Verhältnis des 18 U.S.C § 3506, der im Vergleichsvertrag zwischen der IRS und der UBS AG angesprochen wird, und dem UBS-Abkommen.

¹²⁴ BGer vom 10. August 2006, 2A.608/2005 E. 4.

174. § 3506 ist Bestandteil des Comprehensive Crime Control Act von 1984 und verpflichtet US-Bürger, das amerikanische Justizdepartement darüber zu informieren, wenn sie eine Entscheidung eines ausländischen Staates zu einer amerikanischen Anfrage um Informationsaustausch im anderen Staat anfechten. Diese Bestimmung soll es den amerikanischen Staatsanwälten ermöglichen, angemessen auf das ausländische Verfahren zu reagieren und gleichzeitig gegebenenfalls notwendige Schritte in amerikanischen Verfahren einzuleiten. Die Nichteinhaltung von § 3506 wird nicht sanktioniert, jedoch kann ein US-Gericht anordnen, dass eine betroffene Person § 3506 einhalten solle. Wird diese Anordnung missachtet, werden keine unmittelbaren Zwangsmassnahmen verhängt. Die Missachtung kann aber in der Folge zu Nachteilen im US amerikanischen Verfahren führen. Das Verfahren ist auf strafrechtliche Tatbestände beschränkt und findet bei zivilrechtlichen Forderungen keine Anwendung. Umstritten ist dabei, wie weit das Verfahren das Verbot der Selbstinkriminierung (5th Amendment) verletzt. In Bezug auf die Amtshilfe mit der Schweiz kam das Verfahren zur Anwendung und man muss davon ausgehen, dass die entsprechenden Präjudizien auch Zukunft zur Anwendung kommen.¹²⁵

175. Im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nach UBS-Abkommen muss die UBS AG jene Kunden und Kundinnen, die vom Amtshilfesuch erfasst werden über deren Verpflichtungen nach Sec. 18 USC §3506 informieren. Nach Artikel 3 des Vergleichsvertrags zwischen den USA, dem IRS einerseits und der UBS AG andererseits verpflichtet sich die UBS dazu, in diesem Schreiben¹²⁶ ihre US-amerikanischen Kunden darauf hinzuweisen, dass sie – sollten sie in Betracht ziehen, die Verfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht anzufechten – den Pflichten nach § 3506 unterliegen könnten („they may have an obligation under 18 U.S.C. § 3506 [...]“). Dabei verpflichtet sich die UBS dazu, dass die entsprechende Information so formuliert wird, dass die betroffenen Personen sich an eine kompetente Person wenden können, um ihre Verpflichtungen nach amerikanischem Recht zu überprüfen. Wenn die betroffenen Kunden der UBS die Bank schriftlich dazu ermächtigen, der IRS die relevanten Daten auszuhändigen, ist die UBS AG verpflichtet, dies zu tun.

176. Eine voraussetzungslose Mitteilung des Namens des Kunden an den IRS während des Rechtsmittelverfahrens ist damit nicht verbunden und kann es ohne Unterlaufen des Verfahrens auch nicht sein. Eine Verpflichtung des Kunden, den IRS zu informieren würde das Rechtsmittelverfahren gegenstandslos machen und kann daher aus schweizerischer Sicht erst nach dessen Abschluss in Betracht kommen. Es ist eine Frage der Interessenabwägung der US amerikanischen Kunden, ob sie den IRS schon vorher auf das Rechtsmittelverfahren aufmerksam machen wollen und damit auch ihren Namen bekannt geben wollen.

177. Wenn ein betroffener Kunde der UBS AG aufgrund der Information durch die Bank sich freiwillig dazu entschliesst, die UBS AG anzuweisen, die relevanten Informationen an den IRS auszuhändigen, verwirken die Rechtsmittel und damit der Rechtsschutz in der Schweiz, die ihm aufgrund der VO-DBA-USA zustehen würden.

178. Angesichts der Tatsache, dass es die alleinige Entscheidung des Kunden der UBS AG ist, ob er die ihm zustehenden Rechtsmittel in der Schweiz nutzen will oder seine

¹²⁵ Memorandum zu „18 USC § 3506“ von Pillsbury zuhanden des Bundesamtes für Justiz vom 6. September 2009 unter Hinweis auf Marcos v. United States, 1989 U.S. Dist. LEXIS 12853 (S.D.N.Y. 1989).

¹²⁶ Der Vergleichsvertrag enthält als Exhibit B einen verbindlichen Textentwurf für dieses Schreiben.

Informationen direkt dem IRS ausliefern will, entsteht keine Unvereinbarkeit mit dem UBS-Abkommen oder den generellen Regeln für das Amtshilfeverfahren zwecks Informationsaustausch nach Art. 26 DBA-USA.

V. Schlussfolgerungen

179. Aufgrund der oben stehenden Untersuchung lassen sich folgende Schlussfolgerungen ziehen:

180. Das UBS-Abkommen ist ein gültiger völkerrechtlicher Vertrag. Er ist mit Unterzeichnung am 19. August 2009 in Kraft getreten. Der Grundsatz *pacta sunt servanda* findet Anwendung;

181. Im Verhältnis zwischen dem bestehenden DBA-USA und dem UBS-Abkommen kommt die Kollisionsnorm Art. 30 Abs. 3 VRK zur Anwendung. Somit gelten die Grundsätze *lex posterior* und *lex specialis*. Im Konfliktfall zwischen DBA-USA und UBS-Abkommen geht im Anwendungsbereich des UBS-Abkommens letzteres vor. Das DBA-USA ist nur insoweit relevant als es mit dem UBS-Abkommen vereinbar ist;

182. Eine Rückwirkung im völkerrechtlichen Sinne liegt nicht vor, da die Anwendung des Abkommens auf vorbestehende Tatbestände eigentlicher Regelungsgegenstand des Vertrages ist und von den Parteien gewollt und vereinbart ist. Das gleiche gilt auch für die verzögerte Publikation des Annexes;

183. Das UBS-Abkommen ist für das Bundesgericht und die rechtsanwendenden Behörden nach Art. 190 BV massgebend, unabhängig davon, ob beim Vertragsschluss die innerstaatlichen Kompetenzregelungen verletzt wurden oder nicht.

184. Das UBS-Abkommen und sein Annex eignen sich für die unmittelbare Anwendung und bedürfen keiner weiteren Umsetzung durch innerstaatliches Recht. Da das UBS Abkommen Private unmittelbar und mittelbar betrifft, sind einzelne seiner Bestimmungen allenfalls im Streitfall direkt anwendbar. Unmittelbar anwendbar sind die Kriterien des Annexes. Sie bilden die eigentliche und unmittelbare Entscheidungsgrundlage entsprechender Verfügungen.

185. Das Amtshilfeverfahren im Rahmen des UBS-Abkommen stützt sich auf die verfahrensrechtlichen Grundlagen für den Informationsaustausch in Art. 26 DBA-USA sowie Art. 20c ff. VO-DBA-USA ab. Die Verordnung verfügt ferner über eine genügende rechtliche Grundlage;

186. Für die Auslegung des UBS-Abkommens sind die Bestimmungen von Art. 31 ff. VRK massgebend, womit Text, Kontext und legitime Erwartungen der Parteien eine besondere Bedeutung zukommt. Die Auslegung ergibt, dass für das Amtshilfeverfahren (Verfügungen ESTV sowie ggf. Beschwerdeverfahren am Bundesverwaltungsgericht) die Bestimmungen des UBS-Abkommens, insb. des Annexes die Rechtsgrundlage bilden müssen. Eine Prüfung der Konformität des UBS-Abkommens mit Art. 26 DBA-USA ist nicht erforderlich und würde der VRK sowie Art. 190 BV widersprechen;

187. Der Hinweis auf 18 USC § 3506, auf den die UBS betroffene Kunden gemäss Vergleichsvertrag aufmerksam machen muss, ist mit dem UBS-Abkommen vereinbar. Das Treffen der Entscheidung, ob die betroffene Person den Verpflichtungen von 18 USC § 3506 nachkommen will, anstatt die Rechtsmittel im schweizerischen Verfahren auszuschöpfen, obliegt gänzlich bei der betroffenen Person. Entsprechend unterminiert die vertragliche Verpflichtung der UBS AG zum Hinweis das Amtshilfeverfahren nach UBS-

Abkommen nicht. Eine Verpflichtung zur Namensnennung an den IRS während des Verfahrens ist damit nicht verbunden.

VI. Quellen

A. Literatur¹²⁷

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

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

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

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

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

Cottier T./Diebold N., Warenverkehr und Freizügigkeit in der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den Bilateralen Abkommen, in: *Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2008/2009*, Bern 2009, S. 237 ff. (zit. Cottier/Diebold).

Cottier, T., *Die Verfassung und das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage*, 2. Auflage, Chur/Zürich 1991 (zit. Cottier 1991).

Cottier, T., Hertig, M., Das Völkerrecht in der neuen Bundesverfassung, in: Ulrich Zimmerli (Hrsg.), *Die neue Bundesverfassung: Konsequenzen für Praxis und Wissenschaft*, Bern 2000, S. 1 ff. (zit. Cottier/Hertig).

Cottier, T., International Trade Law: The Impact of Justiciability and Separation of Powers in EC Law, *European Constitutional Law Review* vol. 5 (2009) S. 307 ff. (zit. Cottier 2009).

Cottier, T., The Judge in International Economic Relations, in: Monti, M. et al. (Hrsg.), *Economic Law and Justice in Times of Globalisation – Festschrift for Carl Baudenbacher*, Baden-Baden/Bern/Wien 2007, S. 99 ff. (zit. Cottier 2007).

Cottier, T./Achermand A./Wüger, D./Zellweger, V. (Hrsg.), *Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht*, Bern 2001 (zit. Cottier/Achermand/Wüger/Zellweger).

Dixon, M., *Textbook on International Law*, 6. Auflage, Oxford 2007.

Ehrenzeller, B./Mastronardi, Ph./Schweizer, R.J./Vallender, K. A. (Hrsg.), *Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Art. 94-197*, Zürich/Basel/Genf 2008 (zit. Autor, in: Ehrenzeller u.a., Kommentar BV).

Gyr, P., *Die Besko, Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 DBG*,

¹²⁷ Weitere Hinweise im Text.

Bern/Stuttgart/Wien 1996.

Holzer, P. E., *Die Ermittlung der innerstaatlichen Anwendbarkeit völkerrechtlicher Vertragsbestimmungen*, Zürich 1998.

Honegger, P./Kolb, A., *Amts- und Rechtshilfe: 10 aktuelle Fragen*, ASA 77 (2009), S. 789 ff.

Jennings, R./Watts, A. (Hrsg.), *Oppenheim's International Law*, Vol. 1 part 2-4, 9. Aufl., London/New York 1992.

Kälin, W./Epiney A., *Völkerrecht – eine Einführung*, Bern 2003.

Kerath, A., *Massstäbe zur Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des Verständigungsverfahrens*, Diss. Hamburg 1995.

Koch, K., *Das Verständigungsverfahren*, Generalbericht, in: *Cahiers de Droit Fiscal International* 56a, Rotterdam 1981, S. 13 ff.

Kolb, R., *La bonne foi en droit international public*, Paris 2000.

Linderfalk, U., *On the Interpretation of Treaties: The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Dordrecht 2007.

Locher, P., *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, Bern 2005.

Ludwig, M.B., *Das Verständigungsverfahren im internationalen Doppelbesteuerungsrecht der Schweiz*, ASA 35 (1966), S. 59 ff.

Lüthi, D., *Das Verständigungsverfahren*, Landesbericht der Schweiz, in: *Cahiers de droit Fiscal International* 56a, Rotterdam 1981, S. 389 ff. (zit. Lüthi).

Lüthi, D., *Das Verständigungsverfahren*, in: Höhn, E. (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 425 ff. (zit. Lüthi 1993).

Matteotti, R., *Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht*, Diss. Bern 2003 (zit. Matteotti 2003).

Matteotti, R., *Die Verweigerung der Entlastung von der Verrechnungssteuer wegen Treaty Shoppings*, ASA 75 (2007), S. 791 ff. (zit. Matteotti 2007).

Matteotti, R., *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, in: *Intertax* 8/9 (2009), S. 329 ff. (zit. Matteotti 2005).

Matteotti, R., *Treaty Shopping und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung*, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht*, Wien 2009, S. 227 ff. (zit. Matteotti 2009).

Müller, J.P., *Vertrauensschutz im Völkerrecht*, Köln/Berlin 1971 (zit. Müller).

- Müller, J.P./Wildhaber, L., *Praxis des Völkerrechts*, 3. Auflage, Bern 2001 (zit. Müller/Wildhaber).
- Reich, M., *Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz*, Diss. Zürich 1976.
- Richner, F./Frei, W./Kaufmann, S./Meuter H.U., *Handkommentar zum DBG*, 2. Auflage, Zürich 2009 (zit. Richner u.a., Handkommentar DBG).
- Schweizer, R.J., Steuerbehörden benutzen UBS als Untersuchungsgehilfen, in: Jusletter vom 9. Februar 2009.
- Seidl-Hohenveldern, I., Hierarchie of Treaties, in: Klabbers, J./Lefeber, R. (Hrsg.), *Essays on the law of treaties*, The Hague 1998, S. 7. ff.
- Simonek, M., Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004), S. 97 ff.
- Studer, W., Über das Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen, STR 26 (1971), S. 182 ff.
- Thürer, D., Verfassungsrecht und Völkerrecht, in: Thürer, D./Aubert, J-F./Müller, J. P. (Hrsg.), *Verfassungsrecht der Schweiz*, Zürich 2001, S. 179 ff.
- Tschannen, P./Zimmerli, U./Müller, M., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 3. vollständig überarbeitete Auflage, Bern 2009.
- Van Damme, I., *Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body*, Oxford 2009.
- Villiger, M.E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden/Boston 2009.
- Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 5. Auflage, München 2008 (zit. Autor, in: Vogel/Lehner, DBA).
- Vranes, E., Lex Superior, Lex Specialis, Lex Posterior – Zur Rechtsnatur der „Konfliktlösungsregeln“, ZaöRV 65 (2005) 391 ff. (zit. Vranes).
- Wolfrum, R./Stoll, P-T./Kaiser, L. (Hrsg.), *WTO – Institutions and Dispute Settlement*, Leiden/Boston 2006.
- Wüger, D., *Anwendbarkeit und Justiziabilität völkerrechtlicher Normen im schweizerischen Recht: Grundlagen, Methoden und Kriterien*, Bern 2005.
- Zweifel, M./Athanas, P. (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83-222*, Basel/Genf/München 2008 (zit. Autor, in: Zweifel/Athanas, Kommentar DBG).

B. Materialien

1. VERWENDETE URTEILE DES INTERNATIONALEN GERICHTSHOFES (ICJ)

Frontier Dispute (Burkina Faso/ Mali) Case, Judgement of 22 December 1986, ICJ Reports 1986 554

LaGrand (USA/Germany) Case, Judgement of 27 June 2001, ICJ Report 2001 501

Kasiliki/Sedudu Island (Botswana/Namibia) Case, Judgement of 13 December 1999, ICJ Reports 1999 1059

Nuclear Tests (New Zealand/France) Case, Judgement of 20 December 1974, ICJ Reports 1974 268

2. VERWENDETE BERICHTE DER WTO STREITBEILEGUNGSORGANE

India – Patents (US) Appellate Body Report, *India – Patent Protection for Pharmaceutical and Agricultural Chemical Products*, WT/DS50/AB/R, adopted 16 January 1998, DSR 1998:I, 9

Japan – Alcoholic Beverages II Appellate Body Report, *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopted 1 November 1996, DSR 1996:I, 97

US – Gasoline Appellate Body Report, *United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline*, WT/DS2/AB/R, adopted 20 May 1996, DSR 1996:I, 3

US – Shrimp Appellate Body Report, *United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products*, WT/DS58/AB/R, adopted 6 November 1998, DSR 1998:VII, 2755

3. WEITERE MATERIALIEN

Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Durchführung zwischenstaatlicher Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, BBl 1951 II 296

Victrawl Pty Ltd v Telstra Corporation Ltd et.al., Judgement of the Australian High Court (1995)