

Bernhard Lötscher\* und Axel Buhr\*\*

## Abkommen Schweiz–USA in Sachen UBS: Sind dem Bundesverwaltungsgericht die Hände gebunden?

**Stichworte :** Amtshilfe in Sachen UBS, Abkommen Schweiz-USA, Auslegung, Kognition, Beschwerdeverfahren

Im Amtshilfeverfahren in Sachen UBS AG hat die Eidgenössische Steuerverwaltung die ersten Schlussverfügungen erlassen. Diese Verfügungen stellen in materieller Hinsicht hauptsächlich auf die Kriterien im Anhang zum Abkommen Schweiz–USA vom 19. August 2009 ab; bei Vorliegen eines Sachverhaltes, der sich unter diesen Kriterienkatalog subsumieren lässt, vertritt die Eidgenössische Steuerverwaltung die Auffassung, es sei das Amtshilfegesuch der USA gutzuheissen. Dies gilt insbesondere auch für Fälle der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge gemäss Definition im Anhang zum Abkommen. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob das Bundesverwaltungsgericht die Übereinstimmung des Kriterienkatalogs mit dem geltenden Recht, insbesondere mit der Amtshilfeklausel des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz–USA (Art. 26) auf Beschwerde hin überprüfen kann. Der vorliegende Beitrag legt dar, dass dem Bundesverwaltungsgericht – entgegen verbreiteter Ansicht – diesbezüglich volle Kognition zukommt.

### I. Einleitende Bemerkungen

#### A. Allgemeines zum UBS-Abkommen

1. Am 19. Februar 2009 beantragte der U.S.-amerikanische *Internal Revenue Service* (IRS) vor dem *United States District Court of the Southern District of Florida* die Durchführung eines *John Doe Summons*-Verfahrens, das die Offenlegung von bis zu 52 000 Konten der UBS AG zum Ziel hatte. Da das Schweizer Bankgeheimnis nach Art. 47 Abs. 1 BankG<sup>1</sup> der UBS AG und ihre Angestellten bei Strafandrohung die Preisgabe bestehender Kundenbeziehungen im Verhältnis zu ausländischen Behörden untersagt, fand sich die Bank in einem nicht auflösbaren Konflikt zwischen der Schweizer und der amerikanischen Rechtsordnung gefangen.

2. Am 19. August 2009 legten die Schweiz und die Vereinigten Staaten den Konflikt mit dem *«Agreement between the Swiss Confederation and the United States of America on the request*

\* Lic. iur., Rechtsanwalt und Partner bei CMS von Erlach Henrici AG in Zürich.

\*\* Dr. iur., Rechtsanwalt (RAK Karlsruhe) bei CMS von Erlach Henrici AG in Zürich.

Die Autoren vertreten ehemalige UBS-Kunden im Amtshilfeverfahren der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

<sup>1</sup> Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG, SR 952.0).

*for information from the Internal Revenue Services of the United States of America regarding UBS AG, a corporation established under the laws of the Swiss Confederation»*, bei.<sup>2</sup>

3. In Art. 3 des UBS-Abkommens verpflichteten sich die USA, den Antrag zur Durchführung des *«John Doe Summons»*-Verfahrens (*«enforcement action»*) zurückzuziehen und es zu unterlassen, weitere gleichartige, gegen die UBS AG gerichtete Anträge einzureichen.

4. Die Schweiz verpflichtete sich im Gegenzug, *«[to] process, pursuant to the existing Tax Treaty,<sup>[3]</sup> a request by the United States for information regarding US clients of UBS AG, incorporating the criteria set forth in the Annex to this Agreement (the «Treaty Request»)»* (Art. 1 Abs. 1 Satz 1 des UBS-Abkommens).

5. Bei Vertragsschluss schätzten die Vertragsparteien, dass die Anzahl der die Kriterien des Anhangs zum UBS-Abkommen erfüllenden und damit unter das Amtshilfegesuch fallenden, laufenden oder saldierten UBS-Konten ungefähr 4450 betragen würde (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 des UBS-Abkommens). Art. 1 Abs. 2 des UBS-Abkommens gibt als Ziel vor, in den ersten 500 Verfahren binnen 90 Tagen und in allen übrigen innert eines Zeitraums von höchstens 360 Tagen nach Gesuchstellung die Schlussverfügungen zu erlassen, also erstinstanzlich über die Gewährung der Verweigerung der Amtshilfe im Einzelfall auf Verwaltungsebene zu entscheiden (Art. 1 Abs. 2 des UBS-Abkommens).<sup>4</sup>

2 Eine Kopie des Originalvertrags ist online unter <http://www.ejpd.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0007.File.tmp/abkommen-e.pdf> verfügbar. Die deutsche Übersetzung ist in SR 0.672.933.612 publiziert. Im Folgenden wird das Abkommen abgekürzt als «UBS-Abkommen» bezeichnet. Verweise beziehen sich, wenn nicht anders angegeben, auf die allein verbindliche englische Sprachfassung.

3 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61). Das Doppelbesteuerungsabkommen ist seit 19. Dezember 1997 in Kraft. Im Folgenden wird die Abkürzung «DBA CH–USA» verwendet.

4 Um die hierzu notwendige Mitwirkung der UBS AG sicherzustellen, hat sich diese in einem Parallelabkommen vom 19. August 2009 gegenüber dem IRS zur entsprechenden Kooperation verpflichtet. Auf dieses separate Abkommen nimmt Art. 4 des UBS-Abkommens Bezug. Der Text des *Settlement Agreement* ist online unter <http://www.justice.gov/opa/documents/bank-agreement-consent.pdf> verfügbar.

6. Die Parteien vereinbarten zudem in Art. 2 des UBS-Abkommens, die revidierte Fassung des geltenden DBA CH–USA *schnellstmöglich* zu unterzeichnen und zu ratifizieren.<sup>5</sup>

7. Um das laufende freiwillige Offenlegungsprogramm («*voluntary disclosure program*») des IRS zu unterstützen und eine möglichst hohe Zahl der nach US-Recht steuerpflichtigen UBS-Kunden zur Selbstanzeige zu bewegen, kamen die Vertragsparteien schliesslich überein, die Kriterien des Anhangs für die ersten 90 Tage nach Vertragsschluss geheim zu halten.<sup>6</sup> Dementsprechend wurde der Annex des UBS-Abkommens erst am 17. November 2009 veröffentlicht.<sup>7</sup>

8. Mit unanfechtbarer Verfügung vom 1. September 2009 forderte die ESTV die UBS AG auf, «*von sämtlichen Kunden, die in eine der im Anhang zum Staatsvertrag [vom 19. August 2009] genannten Kategorien [...] fallen, die vollständigen Dossiers mit den zur Beurteilung erforderlichen Unterlagen herauszugeben [...]*».<sup>8</sup>

## B. Meinungsstand zur Kognition des Bundesverwaltungsgerichts mit Bezug auf den Annex zum UBS-Abkommen

9. Die individuellen Schlussverfügungen der ESTV werden gestützt auf Art. 20j Abs. 1 der Verordnung zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 erlassen.<sup>9</sup> Gegen Schlussverfügungen nach Art. 20j VO-DBA ist gemäss Art. 20k Abs. 1 VO-DBA i.V.m. Art. 31 VGG<sup>10</sup> und Art. 5 VwVG<sup>11</sup> die Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht gegeben.

10. Nach Art. 49 lit. a VwVG kann der Beschwerdeführer die «*Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung*

oder *Missbrauch des Ermessens*» rügen. Teil des massgeblichen Bundesrechts ist das Staatsvertragsrecht.<sup>12</sup> Den Beschwerdegründen nach Art. 49 VwVG entspricht grundsätzlich, als prozessuales Spiegelbild, eine Überprüfungsbefugnis (Kognition) des Bundesverwaltungsgerichts gleichen Umfangs.<sup>13</sup>

11. Vorfrageweise hat das Bundesverwaltungsgericht auch Verletzungen von höherrangigem Recht durch untergeordnetes Bundesrecht zu prüfen. Grenzen dieser Prüfungsbefugnis ergeben sich jedoch aus der Bundesverfassung.<sup>14</sup> Nach Art. 5 Abs. 4 BV beachten Bund und Kantone das Bundesrecht, nach Art. 190 BV sind «*Bundesgesetze und Völkerrecht [...] für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend*».

12. Bundesgesetze und Völkerrecht hat das Bundesverwaltungsgericht praxisgemäss selbst dann anzuwenden, wenn es diese für verfassungswidrig hält.<sup>15</sup> Völkerrechtliche Verträge sind grundsätzlich nicht überprüfbar, unabhängig davon, ob sie vom Bundesrat selbständig geschlossen worden sind oder der Abschluss von der Bundesversammlung oder durch das Volk genehmigt worden ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt, dass eine Verletzung der innerstaatlichen Kompetenzordnung nicht geeignet ist, einem Staatsvertrag die Anwendung zu versagen.<sup>16</sup> Selbst eine Missachtung des Genehmigungserfordernisses ändert daher nichts an der Bindung des Bundesverwaltungsgerichts an in Kraft stehendes Völkervertragsrecht.

13. Die geschilderten Grenzen der Kognition des Bundesverwaltungsgerichts mit Bezug auf das Völkerrecht finden in der Literatur überwiegend Anerkennung.<sup>17</sup> Auch *Thomas Cottier* und *René Matteotti* kommen in einem Gutachten vom 31. Oktober 2009 zu den Grundlagen und der innerstaatlichen Anwendbarkeit des UBS-Abkommens zu dem Ergebnis, dass die Anwendung des UBS-Abkommens selbst dann nicht versagt werden dürfe, wenn das UBS-Abkommen unter Verstoss gegen die innerstaatliche Kompetenzordnung geschlossen wurde.<sup>18, 19</sup>

5 Die Schweiz hat das Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Staaten von Amerika am 23. September 2009 unterzeichnet. Ein Vorabdruck der Botschaft über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Staaten von Amerika wurde am 27. November 2009 unter <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/01613/index.html?lang=de&download=M3wBUQCu8ulmKDu36WenojQ1NTTjaXZnqWfVpZLhmfhnappmmc7Zi6rZnqCkklN5gn2CbKbXrZ2lhtTN34al3p6YrY7P1oah162apo3X1cjYh2+hoJVn6w> publiziert.

6 Vgl. Art. 6 des UBS-Abkommens.

7 Zu dem Umstand, dass die Geheimhaltung mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar ist, siehe bereits BERNHARD LÖTSCHER, Beschönigte Realitäten im Abkommen Schweiz–USA, Wie der Vertrag in Sachen UBS Schweizer Recht verletzt, NZZ vom 17. September 2009.

8 Siehe Absatz 2 der Editionsverfügung. Die Unanfechtbarkeit wird in der abschliessenden «Rechtsmittelbelehrung» festgestellt. Der Text der Editionsverfügung ist online unter [http://www.estv.admin.ch/00977/index.html?lang=en&download=NHzLpZeg7t,lnp6l0NTU042lZ26ln1ad1lZn4ZzqZpnO2Yuuq2ZGgpJCDdoF2e2ym162epYbg2c\\_JkKbNoKSsn6A](http://www.estv.admin.ch/00977/index.html?lang=en&download=NHzLpZeg7t,lnp6l0NTU042lZ26ln1ad1lZn4ZzqZpnO2Yuuq2ZGgpJCDdoF2e2ym162epYbg2c_JkKbNoKSsn6A) verfügbar.

9 SR 672.933.61. Die Verordnung vom 15. Juni 1998 ist rückwirkend zum 1. Februar 1998 in Kraft getreten. Im Folgenden wird die Abkürzung «VO-DBA» verwendet.

10 Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32).

11 Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR172.021).

12 BGE 131 II 366 E. 2; BGE 130 I 318 E. 1.2; BGE 129 II 188 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen.

13 ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozedieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 2.149.

14 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101).

15 BVGer, Urteil vom 19. September 2007, A-1723/2006 E. 3.4.1 mit weiteren Verweisen auf die eigene Rechtsprechung.

16 BGE 120 Ib 360 E. 2 f.

17 BENJAMIN SCHINDLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), Zürich 2008, Art. 49 N. 23; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, N. 2.175; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl. Zürich 1998, N. 641 ff.; YVO HANGARTNER, in: Bernhard Ehrenzeller/Philipp Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallander (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung – Kommentar, 2. Aufl. St. Gallen 2008, Art. 190 N. 19.

18 THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, 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, verfügbar online unter <http://www.bj.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0022>.

14. Insoweit abweichender Meinung ist offenbar Robert Waldburger:<sup>20</sup> Das Bundesverwaltungsgericht könne «auch die Frage, ob der Staatsvertrag vom 19.8.09 rechtmässig ist, in freier Kognition prüfen».<sup>21</sup> Diesbezüglich sei «kein Grund ersichtlich, weshalb sich das Bundesverwaltungsgericht im vorliegenden Fall Beschränkungen [...] auferlegen sollte».<sup>22</sup>

Art. 190 BV sei gegebenenfalls teleologisch zu reduzieren:

«Ebenso wenig wird in der Literatur die Frage aufgeworfen, ob Art. 190 BV im Lichte von Sinn und Zweck dieser Bestimmung nicht teleologisch reduziert werden kann, das entweder zwingendes Gewohnheitsrecht darstellt, oder das in vom Parlament genehmigten völkerrechtlichen Verträgen, nicht aber auf [sic!] lediglich vom Bundesrat abgeschlossenen Verträgen enthalten ist. Der Sinn von Art. 190 BV liegt nämlich darin, abgeleitet aus dem Demokratieprinzip, die höchste Entscheidungsbefugnis nicht den Gerichten, sondern dem vom Volk gewählten Parlament, bzw. über das Instrument des Referendums dem Volk selber zuzuerkennen.»<sup>23</sup>

15. Sollte das Bundesverwaltungsgericht an seiner bisherigen Praxis zur Verbindlichkeit des Völkerrechts festhalten, bliebe es – so Robert Waldburger – «bei der Feststellung, dass der Staatsvertrag vom 19.8.09 für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich ist, und das Gericht könnte einzig überprüfen, ob die Schlussverfügungen der Eidg. Steuerverwaltung mit den Vorgaben in diesem Staatsvertrag vereinbar sind oder nicht».<sup>24</sup>

16. Thomas Cottier und René Matteotti vertreten, wie erwähnt, die Ansicht: «Eine Prüfung der Konformität des UBS-Abkommens [...] ist nicht erforderlich und würde der VRK<sup>[25]</sup> sowie Art. 190 BV widersprechen».<sup>26</sup>

*File.tmp/gutachten-grundlagen-d.pdf*, Das Gutachten wurde zuhänden des Bundesamtes für Justiz gefertigt. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang unter anderem, dass – ausweislich der Fussnote 1 des Gutachtens – der Auftrag durch das Bundesamt für Justiz erst am 21. August 2009, und damit zwei Tage nach Unterzeichnung des UBS-Abkommens, erteilt wurde. Es erstaunt, dass die Bundesverwaltung über die Grundlagen und Konsequenzen ihres Tuns erst *post festum* Expertenrat gesucht hat.

19 Mit den Ausführungen der Gutachter COTTIER und MATTEOTTI zum Inhalt und – im Ergebnis – zur Kognition des Bundesverwaltungsgerichts hinsichtlich Übereinstimmung des Anhangs zum UBS-Abkommen mit Art. 26 DBA CH–USA gehen die Autoren des vorliegenden Aufsatzes freilich nicht einig (vgl. Rz. 40 ff. hiernach).

20 Robert Waldburger, Arbeitspapier zur Rechtsnatur des Vertrags zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten i. S. Amtshilfe UBS-Kunden vom 19. August 2009 («Staatsvertrag vom 19.8.09»), unter besonderer Berücksichtigung der Frage der Bindungswirkung dieses Vertrags für das Bundesverwaltungsgericht bei dessen Prüfung von Schlussverfügungen der Eidg. Steuerverwaltung, online verfügbar unter <http://www.bj.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0023.File.tmp/arbeitspapier-rechtsnatur-d.pdf>.

21 WALDBURGER, N. 4 des Gutachtens.

22 WALDBURGER, Fn. 3 des Gutachtens.

23 WALDBURGER, N. 16 des Gutachtens.

24 WALDBURGER, N. 16 des Gutachtens.

25 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111).

26 COTTIER/MATTEOTTI, N. 186 des Gutachtens.

Sie setzen dabei voraus, dass den Kriterien gemäss Anhang zum UBS-Abkommen eine doppelte Funktion zukommt.<sup>27</sup>

«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.»

17. Die Gutachter halten den Annex des UBS-Abkommens für die massgebliche Rechtsquelle, nach der sich die Begründetheit der Amtshilfeverfahren richtet und auf die sich die Schlussverfügungen der ESTV materiell stützen:<sup>28</sup>

«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.»

18. Das geltende DBA CH–USA dürfe «als Folge der Qualifikation des UBS-Abkommens als *lex posterior* und *lex specialis* nur dann herangezogen werden, wenn die Bestimmungen des Annexes zum UBS-Abkommens im konkreten Einzelfall nicht einschlägig sind».<sup>29</sup> Thomas Cottier und René Matteotti zufolge ergibt sich daraus zwingend, «dass beim Erlass von Verfügungen nicht geprüft werden darf, ob die Bestimmungen des UBS-Abkommens mit Art. 26 DBA-USA konform sind».<sup>30</sup>

19. Im Ergebnis könne das Bundesverwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren mithin lediglich prüfen, «ob die Bestimmungen des Annexes des UBS-Abkommens durch die ESTV korrekt angewendet wurden oder nicht».<sup>31</sup> Allein dabei komme den Gerichten eine «volle Kognition» zu.

## C. Problemstellung

20. In ihrer gemeinsamen Verlautbarung vom 19. August 2009 führten EJP, EDA und EFD als Pluspunkte der erzielten Verhandlungslösung unter anderem an:

«Sie wahrt die Schweizer Rechtsordnung, indem Kundeninformationen ausschliesslich auf dem staatsrechtlich vereinbarten Weg der Amtshilfe an die USA übermittelt werden dürfen.

Der vom schweizerischen Recht vorgesehene Rechtsschutz der Betroffenen (Beschwerderecht) bleibt erhalten, da das bestehende Verfahrensrecht nicht geändert wird.»<sup>32</sup>

27 COTTIER/MATTEOTTI, N. 129 des Gutachtens.

28 COTTIER/MATTEOTTI, N. 130 des Gutachtens.

29 COTTIER/MATTEOTTI, N. 131 des Gutachtens.

30 COTTIER/MATTEOTTI, N. 132 des Gutachtens.

31 COTTIER/MATTEOTTI, N. 142 des Gutachtens.

32 Medienrohstoff vom 19. August 2009, Abkommen Schweiz-USA in Sachen UBS: Eckwerte und Erläuterungen, online verfügbar unter <http://www.ejpd.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0012.File.tmp/rohstoff-d.pdf>, S. 2.

21. Dies wäre aber höchstens die halbe Wahrheit, folgte man den oben resümierten Meinungen. Durch die detaillierte Definition der Tatbestandselemente von «Steuerbetrug und dergleichen» im UBS-Abkommen wäre das Bundesverwaltungsgericht jedes vernünftigen Beurteilungsspielraumes beraubt. In den Fällen vermuteter schwerer Steuerwiderhandlung, die den Löwenanteil der vom Amtshilfesuch betroffenen Dossiers ausmachen,<sup>33</sup> müsste sich das Gericht gar damit begnügen, mit dem Rechenschieber nachzuvollziehen, ob die im Anhang zum UBS-Abkommen genannten Schwellenwerte erreicht sind oder nicht. Rechtsfragen stellten sich keine mehr. Die Verkürzung der Prüfungsbefugnisse der Beschwerdeinstanz im Amtshilfeverfahren würde darüber hinaus (jedenfalls einstweilen) bloss zum Nachteil von UBS-Kunden gelten.<sup>34</sup>

22. Auffallend ist, dass die Prämisse, das UBS-Abkommen stelle materielle Kriterien für die Beurteilung der Frage auf, welche Verhaltensweisen als amtshilfefähiger Steuerbetrug und dergleichen zu gelten hätten, in den bisher publizierten Gutachten unbelegt bleibt. Sie ist aber von fundamentaler Bedeutung. Der vorliegende Artikel rückt diese Prämisse deshalb ins Zentrum der Untersuchung. Die Frage lautet: Hat die Schweiz mit den Vereinigten Staaten von Amerika im UBS-Abkommen vom 19. August 2009 wirklich materielle Kriterien für die Beurteilung des US-Amtshilfesuchs festgelegt?

23. Diese Frage soll im Folgenden in zwei Schritten untersucht und beantwortet werden. In einem ersten Schritt sind die Rechtsgrundlage und die Natur des UBS-Abkommens sowie – daraus folgend – der mögliche Regelungsgegenstand dieses Abkommens zu bestimmen. Es geht dabei um die Frage, ob ein Vertrag von der Art des UBS-Abkommens überhaupt Bestimmungen zur Definition des Tatbestandes von «Steuerbetrug und dergleichen» ausserhalb des von Art. 26 DBA CH–USA gesetzten Rahmens enthalten kann.

24. In einem zweiten Schritt ist der Inhalt der Verpflichtung, die die Schweiz in Art. 1 des UBS-Abkommens eingegangen ist, durch Auslegung zu ermitteln. Dabei lautet die Frage, ob das UBS-Abkommen tatsächlich eine Verpflichtung der Schweiz dahin begründet, das Amtshilfesuch in all jenen Fällen als materiell begründet gutzuheissen, in welchen die Kriterien gemäss Anhang erfüllt sind.

## II. Zum möglichen Regelungsgegenstand eines Vertrags von der Art des UBS-Abkommens

25. Die Frage, ob die materiellen Anforderungen zur Gewährung von Amtshilfe, wie sie in Art. 26 DBA CH–USA und dem da-

zugehörigen Protokoll festgelegt sind,<sup>35</sup> abgeändert werden konnten, ist aus völkerrechtlicher Sicht und aus innerstaatlicher Perspektive gesondert zu prüfen.

### A. Völkerrechtliche Überlegungen

26. Nach der Präambel des UBS-Abkommens haben die Vertragsparteien die Vereinbarung «*pursuant to Articles 25 and 26 of the Tax Treaty*» geschlossen. Während Art. 26 DBA CH–USA die formellen und materiellen Voraussetzungen des Informationsaustausches zum Gegenstand hat, regelt Art. 25 DBA CH–USA das Verständigungsverfahren, mit dem die Vertragsparteien unter anderem «*Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen [...] beseitigen*» wollen (Art. 25 Abs. 3 DBA CH–USA). Gemäss englischem Text soll das Verständigungsverfahren («*Mutual Agreement Procedure*») dazu dienen, «*to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention*».

27. Thomas Cottier und René Matteotti sind der Auffassung, die Vertragsparteien seien «*im Rahmen von Verständigungsvereinbarungen in Bezug auf die Bewältigung eines konkreten Falles somit nicht nur zur Abkommensauslegung, sondern auch zur Abkommensergänzung befugt*». <sup>36</sup> Sie berufen sich dabei massgeblich auf die von der OECD herausgegebene Kommentierung zu Art. 25 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.<sup>37</sup>

28. Zutreffend ist, dass diese Kommentierung nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts wegleitend für die Interpretation von dem Musterabkommen entsprechenden Vertragsbestimmungen ist; eine «*Lösung für Abkommen, die dem Musterabkommen nachgebildet sind*» müsse möglichst «*mit dem OECD-Kommentar im Einklang stehen*». <sup>38</sup>

29. Wie sich aus der Botschaft zum DBA CH–USA ergibt, folgt dieses Vertragswerk aber lediglich im Aufbau dem Muster des OECD-Abkommens.<sup>39</sup> Inhaltlich weicht es davon in wesentlichen Belangen ab. Der allgemeinen amerikanischen Abkommenspolitik entsprechend richtet es nach einem eigenen *model treaty*.<sup>40</sup>

35 Vgl. Ziffer 10 des Protokolls zum DBA CH–USA vom 2. Oktober 1996.

36 COTTIER/MATTEOTTI, N. 59 des Gutachtens.

37 Der Kommentar mit dem Stand von 2008 ist online unter <http://www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf> in englischer Sprache verfügbar.

38 BGer, Urteil vom 6. Mai 2008, 2C\_276/2007 E. 5.3.

39 Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika vom 10. März 1997, BBl 1997 II 1085 (1086): «Das neue Abkommen folgt in seinem Aufbau dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Entwicklung und Zusammenarbeit (OECD), enthält jedoch aufgrund der Besonderheiten des amerikanischen Steuerrechts zahlreiche materiell bedeutsame Abweichungen und Sondervorschriften, die sich teilweise bereits im geltenden Abkommen finden und die der ständigen neueren Abkommenspraxis der USA entsprechen».

40 KLAUS VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Deventer/Boston 1991, Introduction, N. 21.

33 Gemäss NZZ-Artikel «Die ersten 400 Verfügungen sind zum Versand bereit – Bundesbehörden liefern Details zur Auslieferung von UBS-Kunden» vom 18. November 2009 sind 4200 der 4450 betroffenen Dossiers Fälle vermuteter schwerer Steuerwiderhandlung.

34 Siehe dazu unten Rz. 65 f.

Es ist daher durchaus fraglich, ob die Kommentierung zum OECD-Musterabkommen überhaupt taugliche Hinweise dafür liefern kann, was unter dem DBA CH–USA Inhalt einer Verständigungsvereinbarung sein kann.

30. Letztlich kann dies aber dahingestellt bleiben, denn auch nach der Kommentierung zu Art. 25 des OECD-Musterabkommens soll das Verständigungsverfahren nur dazu dienen, unvollständige oder nicht eindeutige Begriffe, die im Abkommen Verwendung finden, im nachhinein zu ergänzen oder klarzustellen, um so etwaigen Anwendungsproblemen im Einzelfall vorzubeugen.<sup>41</sup> Den Schluss, eine entsprechende Verständigungsvereinbarung könne «nicht nur zur Abkommensauslegung, sondern auch zur Abkommensergänzung und Lückenfüllung» dienen,<sup>42</sup> unterstützt die OECD-Komentierung dagegen ersichtlich nicht.

31. Keinesfalls handelt es sich zudem nur mehr um die blosser Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifeln über die Auslegung und Anwendung des DBA CH–USA, wenn die Definition der amtshilfefähigen Widerhandlungen (also die massgeblichen Tatbestände an sich und mithin der Kerngehalt der Bestimmung) neu gefasst und erweitert wird. Dies muss umso mehr gelten, wenn die Neufassung – wie von den oben zitierten Gutachtern angenommen – alleinige Massgeblichkeit für sich beansprucht, also den bisherigen Tatbestand gleichsam verdrängt.<sup>43</sup>

## B. Innerstaatliche Schranken

32. Seitens der Schweiz wurde das UBS-Abkommen vom *Chargé d'Affaires a.i.* der schweizerischen Botschaft in Washington im Auftrag des Bundesrates unterzeichnet. Eine Einbindung der Bundesversammlung hatte nicht stattgefunden. Fraglich ist, ob die Abänderung der materiellen Abkommensbestimmungen zur Amtshilfe auf diese Weise ohne Verstoss gegen die innerstaatliche schweizerische Kompetenzordnung hätte vereinbart werden können.

33. Nach Art. 166 Abs. 2 BV genehmigt die Bundesversammlung die völkerrechtlichen Verträge. Von der Genehmigungspflicht des Art. 166 Abs. 2 BV ausgenommen sind nach seinem zweiten Halbsatz «Verträge, für deren Abschluss auf Grund von Gesetz oder völkerrechtlichem Vertrag der Bundesrat zuständig ist». Dementsprechend darf der Bundesrat nach Art. 7a Abs. 2 RVOG<sup>44</sup> Staatsverträge mit beschränkter Tragweite selbständig

abschliessen. Art. 7a Abs. 2 lit. a und b RVOG nennen unter anderen Verträge, die «für die Schweiz keine neuen Pflichten begründen oder keinen Verzicht auf bestehende Rechte zur Folge haben» oder «dem Vollzug von Verträgen dienen, die von der Bundesversammlung genehmigt worden sind».

34. Eine Erweiterung oder auch nur die Änderung der materiellen Amtshilfekriterien begründet aber unvermeidlich neue Pflichten zum Informationsaustausch oder hat – im Falle der Eingrenzung der Amtshilfe – den Verzicht auf bestehende Rechte zur Folge. Zudem kann die Ersetzung der betreffenden Abkommensbestimmungen im DBA CH–USA durch neue Regeln offensichtlich nicht als Vollzugshandlung verstanden werden.

35. Am Erfordernis der Genehmigung von materiellen Änderungen des DBA CH–USA durch die Bundesversammlung ändert auch der Umstand nichts, dass das UBS-Abkommen vom Bundesrat (bzw. *Chargé d'Affaires a.i.*) an Stelle des nach Art. 3 Abs. 1 lit. f (ii) DBA CH–USA für Verständigungsabkommen eigentlich zuständigen Direktors der Eidgenössischen Steuerverwaltung unterzeichnet worden ist. Wohl ist unbestritten, dass der Bundesrat als die der ESTV übergeordnete Instanz auf dem Wege der Evokation die Kompetenz zum Abschluss des Abkommens an sich ziehen konnte. Ebenso unbestritten ist allerdings, dass die Evokation nicht zu einer Erweiterung der Zuständigkeit führt.<sup>45</sup> Es besteht auch kein Zweifel, dass die Attraktion von Kompetenzen untergeordneter Behörden durch den Bundesrat nicht dazu führen kann, dass die Kompetenzen anderer Organe – etwa der Bundesversammlung – Einschränkungen erfahren. Mit anderen Worten: Ob nun der Direktor der ESTV oder der Bundesrat eine Verständigungsvereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 DBA CH–USA schliesst, kann keinen Einfluss auf den zulässigen Inhalt einer solchen Verständigungsvereinbarung haben.

36. Bundesrat und Verwaltung waren sich bei der Aushandlung des UBS-Abkommens der beschriebenen inhaltlichen Schranken einer Verständigungsvereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 DBA CH–USA bewusst, wie die offizielle Verlautbarung des EJPD, des EDA und des EFD vom 19. August 2009 belegt:<sup>46</sup>

«Weil das Abkommen einzig den Vollzug des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens Schweiz-USA in Sachen UBS regelt, kann es vom Bundesrat in eigener Kompetenz abgeschlossen werden.»

Es geht vor diesem Hintergrund nicht an, der Landesregierung zu unterstellen, sie hätte anderes gewollt oder getan, als blosser technische Vollzugsfragen ohne materielle Tragweite zu regeln. Gerade darauf aber läuft die These der Gutachter *Thomas Cottier* und *René Matteotti* hinaus, mit dem Annex zum UBS-Abkommen seien Regeln geschaffen worden, die Art. 26 DBA CH–USA gleichsam verdrängen.<sup>47</sup>

41 In der aktuellen Kommentierung von 2008 heisst es dementsprechend in englischer Sprache (zu Art. 25 Abs. 3, N. 52): «Under this provision the competent authorities can, in particular: - where a term has been incompletely or ambiguously defined in the Convention, complete or clarify its definition in order to obviate any difficulty; [...]».

42 COTTIER/MATTEOTTI, N. 59 des Gutachtens.

43 Vgl. diesbezüglich auch das BVGer, Urteil vom 3. März 2009, A-7342/2008 und A-7426/2008 E. 5.5: «Sofern aus aussenpolitischen Überlegungen Anpassungen als erforderlich erachtet werden sollten [...], wären diese durch den Gesetzgeber im dafür vorgesehenen Verfahren vorzunehmen und nicht durch die Justiz oder die Verwaltung».

44 Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21. März 1997 (SR 172.010).

45 WALDBURGER, N. 10 des Gutachtens.

46 Medienrohstoff vom 19. August 2009, Abkommen Schweiz–USA in Sachen UBS: Eckwerte und Erläuterungen, S. 2

47 Vgl. Rz. 16 ff. hiervor.

### C. Kein abweichendes Ergebnis aufgrund des Vertrauensprinzips

37. In Literatur und Praxis wird die Meinung vertreten, dass sich internationale vertragliche «*Bindungen aufgrund geweckter legitimer Erwartungen und damit aufgrund des Vertrauensschutzes ergeben*» können, «*soweit der Wille [der Vertragsparteien zum Abschluss eines Völkervertrags mit einem bestimmten Inhalt] nicht übereinstimmt*».<sup>48</sup>

38. Die Ausübung der Kompetenz der ESTV durch den Bundesrat war jedoch ungeeignet, das berechtigte Vertrauen der USA zu begründen, es handle sich beim UBS-Abkommen um mehr als ein blosses Vollzugsabkommen. Da die Vereinigten Staaten als Vertragspartei des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens die Bestimmungen zur Verständigungsvereinbarung nach Art. 25 des DBA CH–USA selbst ausgehandelt und genehmigt hatten, wussten sie – ebenso wie die Schweiz – um die inhaltlichen Schranken einer solchen Vereinbarung.

### D. Zwischenergebnis

39. Im Ergebnis bestand damit weder gestützt auf Völkerrecht noch nach innerstaatlichem Recht eine Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit, ausserhalb des ordentlichen Revisionsverfahrens die materiellen Kriterien von Art. 26 DBA CH–USA zur Beurteilung von Amtshilfegesuchen zu ändern. Da den USA als Vertragspartei des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens die Grenzen von Art. 25 Abs. 3 DBA CH–USA bekannt sind, können sie sich auch nicht auf begründetes Vertrauen in die Verbindlichkeit der Bestimmungen im Anhang zum UBS-Vertrag für die Schweizer Behörden, einschliesslich Gerichte, berufen.

## III. Auslegung von Art. 1 des UBS-Abkommens

### A. Vorbemerkungen

40. In einem zweiten Schritt ist mittels Auslegung zu untersuchen, ob das UBS-Abkommen – wie von den Gutachtern Robert Waldburger, Thomas Cottier und René Matteotti angenommen – überhaupt materielle Bestimmungen zur Definition dessen aufzustellen trachtet, was amtshilfefähiger «*Tax fraud and the like*» ist.

41. Bei der Interpretation des UBS-Abkommens sind die gewohnheitsrechtlichen Grundsätze über die Auslegung völkerrechtlicher Verträge massgeblich, wie sie im Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 ihren Ausdruck gefunden haben.<sup>49</sup> Nach der allgemeinen Auslegungsregel des 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*».

48 COTTIER/MATTEOTTI, N. 36 des Gutachtens mit Hinweisen.

49 SR O.111. Im Folgenden wird die Abkürzung «VRK» verwendet.

42. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis kommt dem Wortlaut besondere Bedeutung zu.<sup>50</sup> Ziel und Zweck des UBS-Abkommens sind bei der Ermittlung der Bedeutung zu berücksichtigen. Im Rahmen der Anwendung allgemeiner Auslegungsprinzipien ist zudem die Regel zu beachten, dass Bundesgesetze und auch Völkerrecht verfassungskonform auszulegen sind.<sup>51</sup> Zwar stipuliert Art. 190 BV, Bundesgesetze und Völkerrecht seien für die rechtsanwendenden Behörden massgebend. Damit ist jedoch nicht ausgeschlossen, innerhalb der durch Wortlaut und Sinn gesetzten Schranken die zu interpretierenden Bestimmungen dahin auszulegen, dass sie bestmöglich mit dem geltenden Recht harmonieren. Die Verfassung «*statuiert in diesem Sinne ein Anwendungsgebot, jedoch kein Prüfungsverbot*».<sup>52</sup>

### B. Auslegung nach dem Wortlaut

#### 1. «*The Swiss Confederation shall process, . . .*»

43. Zunächst fällt auf, dass sich die Schweiz nicht etwa dazu verpflichtet, anhand der im Anhang zum UBS-Abkommen dargelegten Kriterien Amtshilfe zu leisten. Gemäss Wortlaut («*. . . shall process . . .*»), sagt die Schweiz vielmehr lediglich zu, ein vereinbarungsgemäss formuliertes (also die Kriterien gemäss Anhang einschliessendes) Amtshilfegesuch zu bearbeiten, wobei die Bearbeitung ausdrücklich «*pursuant to the existing Tax Treaty*» erfolgen soll.<sup>53</sup>

44. Dieser Wortwahl kommt besondere Bedeutung zu, wenn man sich den Ablauf des Amtshilfeverfahrens vor Augen führt. Nach Art. 20c Abs. 1 VO-DBA werden «*Ersuchen der zuständigen amerikanischen Behörde um Informationsaustausch zur Verhütung von Betrugsdelikten nach Artikel 26 des Abkommens [ . . . ] von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgeprüft*». Kann dem Ersuchen aus Sicht der ESTV nicht entsprochen werden, wird dies dem Antragsteller nach Art. 20c Abs. 2 VO-DBA mitgeteilt und die Möglichkeit gegeben, das Gesuch entsprechend zu ergänzen. Ist das Gesuch vollständig, regelt Art. 20c Abs. 3 VO-DBA den nächsten Verfahrensschritt: «*Zeigt die Vorprüfung, dass die Voraussetzungen nach Artikel 26 des Abkommens in Verbindung mit Ziffer 10 des Protokolls glaubhaft gemacht sind, so informiert die Eidgenössische Steuerverwaltung diejenige Person, die in der Schweiz über die einschlägigen Informationen verfügt (Informationsinhaber)*». Gleichzeitig ersucht die ESTV den Informationsinhaber, «*ihr die*

50 «Die Auslegung eines Staatsvertrags hat in erster Linie vom Vertragstext auszugehen, wie ihn die Vertragsparteien nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften [ . . . ]. Erscheint die Bedeutung des Textes, wie sie sich aus dem gewöhnlichen Sprachgebrauch sowie dem Gegenstand und Zweck des Vertrags ergibt, nicht offensichtlich sinnwidrig, kommt eine über den Wortlaut hinausreichende – ausdehnende oder einschränkende – Auslegung nur in Frage, wenn aus dem Zusammenhang oder der Entstehungsgeschichte mit Sicherheit auf eine vom Wortlaut abweichende Willenseinigung der Vertragsstaaten zu schliessen ist» (BGE 127 III 461 E. 3b mit weiteren Hinweisen auf die Praxis).

51 MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, N. 2.175.

52 BGE 129 II 249 E. 5.4.

53 Vgl. dazu auch Rz. 50 ff. hiernach.

Informationen zuzustellen und die betroffene Person aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen». Weigern sich der Informationsinhaber oder die betroffene Person, Informationen preiszugeben, erlässt die ESTV eine Editionsverfügung (Art. 20d Abs. 3 VO-DBA). Nach Erhalt der Informationen durch die ESTV «prüft diese die Informationen und erlässt eine Schlussverfügung» (Art. 20d Abs. 1 VO-DBA). In der zu begründenden Schlussverfügung hat sie zu der Frage Stellung zu nehmen, «ob ein Abgabebetrag vorliegt, und entscheidet über die Übermittlung von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen an die zuständige amerikanische Behörde» (Art. 20j Abs. 1 Satz 2 VO-DBA). Wie bereits geschildert, ist gegen die Schlussverfügung die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht statthaft (Art. 20k Abs. 1 VO-DBA). Nach Eintritt der Rechtskraft werden die Informationen der ersuchenden amerikanischen Behörde übermittelt und können auch von der Eidgenössischen Steuerverwaltung verwendet werden (Art. 20j Abs. 4 VO-DBA).

45. Das Verfahren vor der ESTV ist mithin zweistufig ausgestaltet. Auf ein Amtshilfegesuch tritt die Behörde nur und erst dann ein, wenn in einem ersten Schritt die formelle Vorprüfung des Gesuchs ergibt, «dass die Voraussetzungen nach Artikel 26 des Abkommens in Verbindung mit Ziffer 10 des Protokolls glaubhaft gemacht sind» (vgl. Art. 20c Abs. 3 VO-DBA). Nach Erhalt der Informationen prüft die ESTV in einem zweiten Schritt die materielle Frage, ob ein Abgabebetrag vorliegt, und erlässt daraufhin eine entsprechende begründete Schlussverfügung.

46. Art. 1 Abs. 1 des UBS-Abkommens stipuliert, wie gesagt, keine Verpflichtung, Amtshilfe zu leisten. In der genannten Vorschrift sagt die Schweiz lediglich verbindlich zu, ein abkommenskonformes Amtshilfegesuch zu bearbeiten (d.h. an die Hand zu nehmen und gestützt auf Art. 26 DBA CH–USA zu prüfen). Gleiches macht Art. 1 Abs. 3 des UBS-Abkommens deutlich. Die Bestimmung verpflichtet zwar zum – fristgerechten – Erlass der Schlussverfügungen, nimmt dabei das Ergebnis der materiellen Prüfung aber nicht vorweg. Ebenso Fussnote 1 zu Art. 1 Abs. 1 Satz 2 des UBS-Abkommens; es geht um die Konkretisierung der verfahrensbetroffenen Kontobeziehungen, nicht darum, zu präjudizieren, ob im Zusammenhang mit einer so identifizierten Beziehung letztlich auch Amtshilfe geleistet wird oder nicht.<sup>54</sup>

«Article 1 Treaty Request

1. [...] Based on the criteria set forth in the Annex, the Contracting Parties estimate and expect that the number of open or closed accounts falling under the treaty request is approximately 4.550.<sup>1</sup>»

Fussnote 1:

«For these accounts UBS will provide a notice to account holders under the Treaty Request. They will (i) be subject to a final decision of the SFTA under the treaty process, or (ii) be

transmitted to the IRS as a result if the accountholder having provided UBS or the SFTA with a waiver to submit such account information directly, or (iii) fall out of the treaty process after the account holders have provided consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years as described in the Annex under paragraph 2.A.b. and 2.B.b.»

47. An keiner Stelle des Abkommens finden sich Hinweise darauf, dass die Schweiz zum Erlass stattgebender Schlussverfügungen in all denjenigen Fällen verpflichtet sein könnte, die unter die im Anhang zum UBS-Abkommen enthaltenen Kriterien fallen.

2. «... , pursuant to the existing Tax Treaty, ... »

48. Hinsichtlich der Frage, auf welcher Grundlage die Amtshilfefähigkeit eines Verhaltens (materiell) beurteilt werden soll, verweist das UBS-Abkommen auf das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen, namentlich auf dessen Art. 26.

49. In der Präambel findet sich die Formulierung:

«THE SWISS FEDERATION and THE UNITED STATES OF AMERICA hereinafter referred to as «the Contracting Parties», WHEREAS, [...]

Article 26 of the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income of October 2, 1996 (the «Tax Treaty»), the Protocol accompanying and forming an integral part of the Tax Treaty (the «Protocol»), and the Mutual Agreement of January 23, 2003 regarding the administration of Article 26 of the Treaty (the «Mutual Agreement»), provide a mutually agreed-upon mechanism pursuant to which competent authorities of the Contracting Parties are able to exchange information, as is necessary for the prevention of «tax fraud or the like»; [...]

NOW, THEREFORE, pursuant to Articles 25 and 26 of the Tax Treaty, the Contracting Parties have agreed as follows [...].»

50. Art. 1 des UBS-Abkommens besagt sodann ausdrücklich, die Prüfung des US-Amtshilfegesuchs habe nach den Regeln des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens zu erfolgen.<sup>55</sup>

«Article 1 Treaty Request

1. The Swiss Confederation shall process, pursuant to the existing Tax Treaty, a request by the United States for information regarding US clients of UBS AG, incorporating the Criteria set forth in the Annex to this Agreement [...].»

3. «... , a request by the United States incorporating the criteria set forth in the Annex. ... »

51. Nach Art. 1 Abs. 1 Satz 1 des UBS-Abkommens sind die im Anhang formulierten Kriterien integrierender Teil des Amtshilfe-

54 Die Hervorhebungen wurden durch die Autoren hinzugefügt.

55 Die Hervorhebungen wurden durch die Autoren hinzugefügt.

ersuchens:<sup>56</sup> «The Swiss Confederation shall process, pursuant to the existing Tax Treaty, a request by the United States incorporating the criteria set forth in the Annex to this Agreement [ . . . ]».

52. Die Umschreibung des Zwecks des Anhangs im zweiten Absatz verdeutlicht erneut, dass es dabei um die Identifikation der vom Amtshilfegesuch erfassten UBS-Konten geht:

«Thus, [ . . . ] the general requirement to identify the persons subject to the request for information exchange is considered to be satisfied for the following individuals: [ . . . ]»<sup>57</sup>

53. Statt die Namen verdächtigter UBS-Kunden zu nennen (diese sind dem IRS ja gerade nicht bekannt), gestattet das UBS-Abkommen, die Verdachtsfälle durch die Umschreibung des tätertypischen Verhaltens zu «individualisieren». Dabei handelt es sich um eine erhebliche Abweichung von den gängigen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch unter dem geltenden DBA CH–USA, wie auch die Vertragsparteien im ersten Absatz des Annex anerkennen:<sup>58</sup>

«It is understood that a request for exchange of information generally requires the clear identification of the person(s) concerned. However, in light of (i) the identified specific wrongful conduct by certain individual US taxpayers who maintained non-W-9 accounts at UBS AG Switzerland (UBS) in their name or in the name of an offshore non-operating company of which they were a beneficial owner, (ii) the specificity of the concerned group of individuals as described in paragraph 4 of the Statement of Facts to the Deferred Prosecution Agreement between the United States of America and UBS of February 18, 2009 (the «DPA»), and (iii) consistent with the conditions set by the judgment of the Swiss Federal Administrative Court on March 5, 2009, the names of the UBS United States clients do not need to be mentioned in this request for information exchange.»<sup>59</sup>

54. Die «specificity of the concerned group of individuals», d.h. die Umschreibung einer Tätergruppe, die sich durch bestimmte persönliche Eigenschaften und ein typisches Täterverhalten auszeichnet, soll – so vereinbarten die Parteien – den notwendigen konkreten Tatverdacht ersetzen. Die Schweiz konzidierte mit anderen Worten, dass die Rasterfahndung anhand der im Anhang definierten Kriterien an die Stelle des konkreten Tatverdachts treten darf.

55. In das vereinbarte Raster fallen nach Ziff. 1 des Anhangs:

«A. US domiciled clients of UBS who directly held and beneficially owned «undisclosed (non-W-9) custody accounts» and «banking deposit accounts» in excess of CHF 1 million (at any point in time during the period of years 2001 through 2008)

with UBS and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated, or

B. US persons (irrespective of their domicile) who beneficially owned «offshore company accounts» that have been established or maintained during the period of years 2001 through 2008 and for which a reasonable suspicion of «tax fraud or the like» can be demonstrated.»

#### 4. «Tax fraud and the like for this request . . . »

56. Ziff. 2 des Anhangs legt sodann im Einzelnen fest, was unter Steuerbetrug und dergleichen für die Zwecke des Amtshilfegesuchs zu verstehen ist, also in welchen Fallkonstellationen «Tax fraud and the like» im Sinne der eben zitierten Bestimmungen des Anhangs als gegeben angenommen werden.

57. Wie sich aus dem Wortlaut («The agreed-upon criteria for determining «tax fraud or the like» for this request [ . . . ]») und dem systematischen Kontext des Anhangs ergibt, geht es auch hier nicht darum, Kriterien für die materielle Beurteilung der Frage aufzustellen, ob im Einzelfall Amtshilfe zu leisten ist oder nicht, sondern lediglich darum, die Eintretensvoraussetzung der «reasonable suspicion of tax fraud and the like» gemäss Ziff. 1 lit. A und B des Anhangs zu konkretisieren. Mit anderen Worten: Wo die Kriterien gemäss Ziff. 2 i.V.m. Ziff. 1 lit. A und B des Anhangs als erfüllt erscheinen, liegt ein hinreichend glaubhaft gemachter Verdacht auf eine Steuerwiderhandlung vor, sodass auf das Amtshilfegesuch mit Bezug auf das fragliche Konto einzutreten ist. Damit ist aber selbstverständlich noch keine Entscheidung verbunden, ob das Amtshilfegesuch auch gutgeheissen werden kann. Dafür ist der – nunmehr anhand der Kriterien des Anhangs individualisierte – Einzelfall im Lichte von Art. 26 DBA CH–USA einer materiellen Beurteilung zu unterziehen.

58. Ziff. 1 lit. A.a, A.b., B.a und B.b des Anhangs nehmen wohl unmittelbar Bezug auf Ziffer 10 des Protokolls zum DBA CH–USA, wo materielle Voraussetzungen für die Amtshilfe nach Art. 26 DBA CH–USA näher umschrieben werden. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, der Anhang wolle auch materielle Amtshilfenvoraussetzungen regeln. Vielmehr ist es eine Notwendigkeit und Selbstverständlichkeit, dass sich die Umschreibung des tätertypischen Verhaltens als Surrogat für die als Eintretensvoraussetzung normalerweise erforderliche Namensnennung an den materiellen Kriterien für einen Informationsaustausch nach Art. 26 DBA CH–USA anlehnen muss: Denn wenn überhaupt ein abstrakter Kriterienkatalog den notwendigen konkreten, individuellen Tatverdacht zu ersetzen vermag, dann nur, wenn er konkretes Täterverhalten in Anlehnung an den einschlägigen Tatbestand umschreibt. Wäre dies nicht der Fall, so müssten die von der ersuchenden Behörde behaupteten Widerhandlungen sogleich als offenkundig nicht tatbestandsmässig und damit als nicht amtshilfefähig qualifiziert werden; mangels eines glaubhaft gemachten Anfangsverdachts könnte auf das Amtshilfegesuch nicht eingetreten werden.<sup>60</sup>

56 Die Hervorhebungen wurden durch die Autoren hinzugefügt.

57 Vgl. Ziff. 1 Abs. 2 des Annex.

58 Die Hervorhebungen wurden durch die Autoren hinzugefügt.

59 Vgl. Ziff. 1 Abs. 1 des Annex.

60 Siehe hierzu bereits oben bei Rz. 45 sowie Art. 20c Abs. 3 VO-DBA.

### 5. Bestätigung des Auslegungsergebnisses durch den Wortlaut der Erklärung zum Abkommen

59. Ganz im geschilderten Sinne sicherte die Schweiz in einer dem UBS-Abkommen beigefügten Erklärung des Weiteren zu:<sup>61</sup>

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

60. Auch die genannte Erklärung macht die Trennung der Eintretensvoraussetzungen («... if they are based on a pattern of facts and circumstances that are equivalent to those of the UBS AG case...») von den Amtshilfevoraussetzungen, die materiell über die Herausgabe von Informationen bestimmen («... under Article 26 of the existing Tax Treaty...») deutlich.

61. Die Schweiz verpflichtete sich, analoge Amtshilfesuche über die Herausgabe von Kundendaten anderer Banken zu prüfen und zu bearbeiten («... prepared to review and process...»). Bearbeiten wird sie demnach zusätzliche Gesuche, wenn die im Anhang des UBS-Abkommens definierten Eintretensvoraussetzungen gegeben sind. Amtshilfe gewährt wird sie jedoch auch dann nur, wenn die materiellen Voraussetzungen für einen Informationsaustausch vorliegen, wie sie in Art. 26 DBA CH–USA geregelt sind («... under Article 26 of the existing Tax Treaty...»).

### 6. Zwischenergebnis

62. Die Kriterien im Annex sollen Teil des vom IRS zu unterbreitenden Amtshilfesuchs sein (nämlich, wie bereits ausgeführt, als Surrogat für das in der Regel zu beachtende Erfordernis, den Namen der vom Gesuch betroffenen Personen zu nennen), also Eintretensvoraussetzung, nicht materielle Beurteilungsgrundlage.

63. Wenn es die Meinung der Parteien gewesen wäre, dass die Kriterien auch darüber entscheiden, in welchen Fällen das US-Amtshilfesuch als *in der Sache* begründet zu gelten hat, so hätten sie dies angesichts der zentralen Bedeutung einer solchen Vorschrift mit Sicherheit ausdrücklich so formuliert. Art. 1 Abs. 1 des UBS-Abkommens würde folglich nicht bloss eine Verpflichtung der Schweiz zur Bearbeitung des Amtshilfesuchs stipulieren, sondern eine klare Verpflichtung zur Gutheissung des Gesuchs in all jenen Fällen, in denen die Kriterien des Anhangs gegeben sind. Dies ist aber, wie gezeigt, nicht der Fall.

64. «In Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung» führt eine authentische Interpretation des UBS-Abkommens daher zu dem Ergebnis, dass die Vertragsparteien mit den

Kriterien des Anhangs gerade keine materiellen Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe im konkreten Einzelfall vereinbaren, sondern nur (aber immerhin) abschliessend die formellen Zulassungs- bzw. Eintretensfragen für die Zwecke des Amtshilfeverfahrens in Sachen UBS AG regeln. Nicht nur findet sich im Vertragstext kein gegenteiliger Hinweis. Der Vertragstext stellt vielmehr durch mehrfachen Bezug auf das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen klar, dass Grundlage für die materielle Beurteilung Art. 26 DBA CH–USA ist und bleibt.

### C. Verfassungsrechtliches Gleichbehandlungsgebot bzw. Diskriminierungsverbot

65. Das aus dem Wortlaut der auszulegenden Normen gewonnene Ergebnis wird durch Art. 8 BV gestützt. Diese Bestimmung kodifiziert den Grundsatz der Rechtsgleichheit. Gemäss der vom Bundesgericht in Anlehnung an *Aristoteles* geprägten Formel ist Gleiches gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Verschiedenheit ungleich zu behandeln.<sup>62</sup> Ein Erlass gleich welcher Stufe verletzt das Gleichbehandlungsgebot, «wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger und sachlicher Grund in den zu regelnden Verhältnissen nach Regelungszweck nicht ersichtlich ist».<sup>63</sup>

66. Stellte das UBS-Abkommen für eine bestimmte Kategorie von in den USA steuerpflichtigen Personen (nämlich solchen, die über ein Konto bei der UBS AG verfügten) eigene materielle Amtshilfekriterien auf, wie von den Gutachtern *Thomas Cottier* und *René Matteotti* angenommen, so läge ein Fall sachlich nicht zu rechtfertigender Ungleichbehandlung vor. Das Verhalten von US-Kunden anderer Finanzinstitute würde nämlich weiterhin nach der Regelung von Art. 26 DBA CH–USA zu beurteilen sein. Ein solches Ergebnis konnte von Bundesrat und Verwaltung weder beabsichtigt sein, noch findet es Stütze im Wortlaut des UBS-Abkommens oder des Anhangs.

### IV. Zusammenfassung und Ergebnis

67. Am 19. August 2009 haben die Schweizerische Eidgenossenschaft und die Vereinigten Staaten von Amerika ein Abkommen über ein Amtshilfesuch des Internal Revenue Service betreffend UBS AG geschlossen. Das Abkommen enthält in einem Anhang Kriterien, welche den Gegenstand des Amtshilfesuchs in sachlicher und persönlicher Hinsicht definieren. Vom Amtshilfesuch erfasst werden all jene UBS-Kunden, die sich Handlungsmustern bedient haben, welche unter die im Annex erwähnten Kriterien fallen. Die Schweiz hat sich verpflichtet, auf das Amtshilfesuch mit Bezug auf die so identifizierten Kundenbeziehungen einzutreten und es zu bearbeiten, dies in Abweichung vom Grundsatz, wonach auf ein Amtshilfesuch grundsätzlich nur dann eingetreten werden kann, wenn es die

61 [www.ejpd.admin.ch/etcd/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0007.File.tmp/abkommen-e.pdf](http://www.ejpd.admin.ch/etcd/medialib/data/wirtschaft/fallubs.Par.0007.File.tmp/abkommen-e.pdf), S. 11.

62 BGE 125 I 166 E. 2a.

63 RAINER J. SCHWEIZER, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallander (Hrsg.), Art. 8 N. 35 mit Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung.

betroffenen Personen klar identifiziert, also den mutmasslichen Steuerdelinquenten beim Namen nennt.

68. Der Anhang zum Abkommen bezweckt mithin, ein *verfahrensrechtliches Hindernis* zu überwinden, das sich im Zusammenhang mit dem Anliegen der USA gestellt hat, über vermutete Widerhandlungen von in den USA steuerpflichtigen UBS-Kunden Auskunft zu erhalten; die ersuchende Behörde war in der Lage, konkrete Varianten typischen Täterverhaltens zu schildern, nicht aber, die betreffenden Personen zu bezeichnen oder auch nur konkrete Einzelfälle darzutun, die das Gesuch unmittelbar individualisierbar gemacht hätten.

69. Eine weitergehende Bedeutung kommt den Kriterien des Anhangs nicht zu. Insbesondere haben die Vertragsparteien nicht vereinbart, dass diese Kriterien auch bei *der materiellen Prüfung* des Amtshilfesuchs heranzuziehen sind. Dies ergibt sich zunächst aus dem Wortlaut des Vertrags. Der Abkommenstext macht an mehreren Stellen deutlich, dass das Amtshilfesuch des IRS nach Massgabe von Art. 26 des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens zu beurteilen ist. Die These, dass in diesem Zusammenhang die Kriterien des Anhangs massgeblich sein könnten, findet darin dagegen keine Stütze.

70. Die schweizerischen Behörden hätten auch gar nicht im Wege einer Verständigungsvereinbarung eine Ausweitung der amtshilfefähigen Tatbestände nach Art. 26 DBA CH–USA vornehmen können. Grundlage des UBS-Abkommens ist anerkanntermassen Art. 25 DBA CH–USA. Danach aber ist die Regelungskompetenz der beteiligten Verwaltungen beschränkt auf die Klärung von Anwendungs- und Auslegungsfragen im Einzelfall, mithin auf die Bereinigung von Anständen technischer Natur. Da das UBS-Abkommen auf Art. 25 des Doppelbesteuerungsabkom-

mens verweist, kann auch nicht argumentiert werden, die Schweiz sei nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip im Verhältnis zu den USA an etwaige Art. 26 des Doppelbesteuerungsabkommens erweiternde Abreden im UBS-Abkommen gebunden. Für die USA wäre als Vertragspartei die Überschreitung des von Art. 25 gesetzten Kompetenzrahmens ohne weiteres erkennbar gewesen.

71. Das UBS-Abkommen setzt mit den Kriterien im Anhang folglich kein Völkerrecht, an das das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Rechtmässigkeit von Schlussverfügungen der ESTV nach Art. 190 BV gebunden wäre. Die geltenden Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens über die materiellen Anforderungen an die Gewährung von Amtshilfe werden durch die Kriterien des Anhangs nicht verdrängt, weil das UBS-Abkommen insoweit weder spezielleres noch jüngerer Völkerrecht statuiert. Es ist vielmehr weiterhin Art. 26 DBA CH–USA in Verbindung mit den Bestimmungen in Ziffer 10 des dazugehörigen Protokolls allein massgeblich.

72. Wird die Zulässigkeit der amtshilfeweisen Informationsübermittlung an die USA von der ESTV im Rahmen einer Schlussverfügung damit begründet, es seien die Kriterien gemäss Anhang des Abkommens erfüllt, so hat das Bundesverwaltungsgericht mit uneingeschränkter Kognition zu prüfen, ob diese Kriterien durch Art. 26 DBA CH–USA gedeckt sind.

73. Die Kognition des Bundesverwaltungsgerichts ist nur insoweit eingeschränkt, als es akzeptieren muss, dass das UBS-Abkommen und der Anhang eine das bislang geltende Recht ersetzende Regelung hinsichtlich der Eintretensvoraussetzungen trifft. ■