

# *Tax fraud or the like*: Überlegungen und Lehren zum Legalitätsprinzip im Staatsvertragsrecht

THOMAS COTTIER\*

Schlagworte: Aussenpolitik, Amtshilfe in Steuersachen, UBS Amtshilfeabkommen, Legalitätsprinzip, gesetzliche Grundlage, völkerrechtliche Verträge, Auslegung völkerrechtlicher Verträge, Vertragsschlusskompetenz, treaty-making power, Bundesrat, Parlament

## A. Einleitung

In einem grundlegenden Urteil vom 21. Januar 2010<sup>1</sup> zwang das Bundesverwaltungsgericht den Bundesrat im praktischen Ergebnis, das im Rahmen der Vergleichsverhandlungen am 19. August 2009 abgeschlossene Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG (UBS-Amtshilfeabkommen)<sup>2</sup> neu auszuhandeln, auf neue Rechtsgrundlagen zu stellen und rückwirkend der Genehmigung des Parlaments zu unterstellen.<sup>3</sup> Die Anpassung erfolgte im Einvernehmen mit den USA umgehend. Der revidierte Vertrag wurde am 31. März 2010 unterzeichnet, vorläufig angewendet und dem Parlament mit Botschaft vom 14. April 2010 zur Genehmigung vorgelegt.<sup>4</sup> Er war in der Folge in den politischen Auseinandersetzungen des Parlaments höchst umstritten. Das Abkommen wurde offensichtlich zum Spielball parteipolitischer Interessen. Die Rechte – stets bedacht auf die Souveränität des Landes und die Wahrung des Bankkundengeheimnisses – lehnte den Vertrag ab und riskierte damit, dass die UBS in den USA zu Verletzungen des Bankkundengeheimnisses und damit der

\* Prof. Dr. iur., LL.M. Ordinarius für Europa- und Wirtschaftsvölkerrecht, Universität Bern. Meinen Kolleginnen und Kollegen am Departement für Wirtschaftsrecht danke ich bestens: Frau Nima Stauffer, M.Law, Doktorandin SNF und Frau Lisa Salcedo, Doktorandin SNF für wertvolle Unterstützung, sowie Frau lic.iur Rachel Liechti, Prof. Jens Drolshammer und Prof. René Matteotti für kritische Durchsicht des Manuskripts.

<sup>1</sup> Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 A-7789/2009.

<sup>2</sup> AS 2009, 5669.

<sup>3</sup> AS 2010, 1459 (Änderungsprotokoll), AS 2010, 2909.

<sup>4</sup> BBl 2010, 2965, SR 0.672.933.612. (Fassung vom 31. 3. 2010).

schweizerischen Souveränität gezwungen werden könnte. Die Linke ihrerseits verband die Zustimmung mit Forderungen einer verstärkten Finanzmarktregulierung. Sie lehnte den Vertrag in der Folge ab, obgleich jener ihrem strategischen Ziel der Lockerung des Bankkundengeheimnisses und der Bekämpfung der Steuerhinterziehung diene. Die Mitteparteien unterstützten die Revision. Der Vertrag wurde nach einer Zitterpartie mit irritierenden aussenpolitischen Signalen am 18. Juni 2010 angenommen,<sup>5</sup> nachdem sich die Rechte der Stimme enthalten hatte.<sup>6</sup> Die Genehmigung erlaubte es dem Bund in der Folge, die staatsvertraglichen Verpflichtungen gegenüber den USA noch rechtzeitig zu erfüllen und die darin vorgesehene Durchführung von rund 4450 Abklärungen vorzunehmen sowie entsprechende Verfügungen zu erlassen. Im November 2010 teilte die US-Steuerbehörde mit, dass sie endgültig auf die ins Auge gefasste und mit dem Vertrag suspendierte Zivilklage gegen die UBS verzichten würde.<sup>7</sup>

In den gleichen Zeitraum fallen die Erosion des schweizerischen Bankkundengeheimnisses und die Aufgabe der fundamentalen Unterscheidung zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung in Drittlandbeziehungen. Unter äusserem Druck der OECD-Staaten – die Schweiz wurde auf eine Graue Liste gesetzt – übernahm der Bundesrat nach Jahren des Widerstandes den entsprechenden OECD Standard und führte ihn in die Generation neu ausgehandelter bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen ein, wenn auch in unterschiedlichem Masse.<sup>8</sup> Dieser Prozess wurde massgeblich durch die Praxis namentlich deutscher Behörden im gleichen Zeitraum unterstützt, entwendete elektronische Bankdaten als Beweismittel in Verfahren gegen die Steuerhinterziehung anzuerkennen. Während die Schweiz sich auf den Standpunkt stellt, dass diese Verwendung illegal ist und in solchen Fällen keine Amtshilfe leisten will,<sup>9</sup> hat das deutsche Bundesverfassungsgericht die Zulässigkeit dieser Praxis mit einer eingehenden Güterabwägung bestätigt.<sup>10</sup>

Die Erosion des schweizerischen Bankkundengeheimnisses auf äusseren Druck erfolgte in eindrücklich raschem Tempo und führte in der Schweiz zur Auflösung einer im Inneren bislang mit verhärteten Fronten geführten Auseinandersetzung. Diese beschränkt sich heute noch auf die Frage, ob die Unterscheidung zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung auch im innerstaatlichen Steuerverhältnis aufzugeben und an die Drittstaatbeziehungen angehängen werden soll. Gegenüber Bürgern aus Drittstaaten ist die Frage entschieden. Im Zuge der Finanzkrise von 2007–2009 erhöhte sich der ausländische Finanzbedarf erheblich. Die Bemühungen, Steuerhinterziehungen ans Licht zu bringen und in Zukunft zu vermeiden, verstärkten sich im Einklang mit der Entwicklung des automatischen Informationsaustausches innerhalb der Europäischen Union. Die Banken ihrerseits waren geschwächt und Bundesrat und Parlament vermochten dem Anpassungsdruck seitens der OECD-Staaten nicht länger standzuhalten.

Dem UBS-Amtshilfeabkommen kommt in diesem Prozess eine katalytische Bedeutung zu. Mit ihm wurden, wenn auch auf bestimmte Fälle beschränkte, neue Massstäbe gesetzt und Kriterien für die Amtshilfe auch bei schwerer Steuerhinterziehung definiert. Die Notwendigkeit, das revidierte UBS-Abkommen nach dem Urteilspruch des Bundesverwaltungsgerichts anzupassen, dem Parlament vorzulegen und als selbständigen Staatsvertrag genehmigen zu lassen, konnte dabei nicht ohne Auswirkungen auf die Aussenpolitik der Schweiz bleiben. Sie schwächte die Autorität und *treaty-making power* des Bundesrates und stellte die Vertrauenswürdigkeit der Schweiz als Vertragspartnerin in Frage. Sie verlich dem Abkommen im Ergebnis den gleichen Status wie ein ordentliches Doppelbesteuerungsabkommen und setzte so eine prominente sichtbare Messlatte auch für künftige Verträge mit weitreichender rechtsetzender Wirkung. Man kann dabei argumentieren, dass die Grundentscheidung für die Aufgabe der Unterscheidung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung unabhängig von der Causa UBS bereits auf Grund der früher erfolgten Androhung der OECD, auf eine schwarze Liste (mit unklaren Rechtsfolgen) gesetzt zu werden, getroffen werden musste; die Debatten im Parlament taten wenig zur Sache und verfolgten anderweitige Zielsetzungen. Gleichwohl wirkt das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts erneut grundlegende Fragen nach der angemessenen Zuordnung von völkerrechtlichen Vertragsschlusskompetenzen auf. Es geht um nichts weniger als um die die Frage der Verantwortung und Führung in der Aussenpolitik, insbesondere um die Stellung und Funktion des Bundesrates im Rahmen der Verfassungsordnung und die Bemessung seiner *treaty-making power* im Rahmen der bestehenden Verfassungsordnung. Die Frage, inwieweit er selbständig im Rahmen bestehender Rechtsgrundlagen Verträge abschliessen kann, ist hierfür von zentraler Bedeutung. Die Causa UBS und ihr konkreter Kontext geben Anlass, darüber nun aus einer gewissen Distanz erneut nachzudenken. Angesichts der aussenpolitischen Kosten, Risiken und Unsicherheiten, welche die Revision des Vertrages und seine Genehmigung durch das Parla-

5 Bundesbeschluss vom 17. Juni 2010, AS 2010, 2907.

6 Ja zum UBS-Staatsvertrag mit Zusatzschlaufe, NZZ online vom 16. Juni 2010, <[http://www.nzz.ch/nachrichten/politik/schweiz/ja\\_zum\\_ubs-staatsvertrag\\_mit\\_zusatzschlaufe\\_1.6110221.htm](http://www.nzz.ch/nachrichten/politik/schweiz/ja_zum_ubs-staatsvertrag_mit_zusatzschlaufe_1.6110221.htm)> (zuletzt besucht am 11. 1. 2011).

7 Euro-Krise lässt SMI unter 6500 Punkte fallen, NZZ online vom 17. November 2010, <[http://www.nzz.ch/finanzen/nachrichten/euro-krise\\_laest\\_smi\\_unter\\_6500\\_punkte\\_fallen\\_1.8404813.html](http://www.nzz.ch/finanzen/nachrichten/euro-krise_laest_smi_unter_6500_punkte_fallen_1.8404813.html)> (zuletzt besucht am 11. 1. 2011).

8 Mit Doppelbesteuerungsabkommen das Bankgeheimnis aufweichen, NZZ online vom 3. August 2010, <[http://www.nzz.ch/finanzen/nachrichten/mit\\_doppelbesteuerungsabkommen\\_das\\_bankgeheimnis\\_aufweichen\\_1.7075517.html](http://www.nzz.ch/finanzen/nachrichten/mit_doppelbesteuerungsabkommen_das_bankgeheimnis_aufweichen_1.7075517.html)> (zuletzt besucht am 11. 1. 2011). Inzwischen wurden DBA ausgehandelt bzw. revidiert mit Korea, Mexiko, Norwegen, Finnland, Katar, Grossbritannien, Österreich und Hongkong (<<http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/aktuell/index.html?lang=de>> (zuletzt besucht am 11. 1. 2011)).

9 Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen vom 1.9.2010, Art. 5, SR 672.204; Erläuternder Bericht vom 20.9.2010, <<http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/hmen/00170/01094/index.html?lang=de>> (zuletzt besucht am 11. 1. 2011).

10 Urteil des Bundesverfassungsgerichts 2 BvR 2101/09 vom 9. November 2010, Rz. 44 ff.

ment nach sich zogen, stellt sich erneut die Frage nach der Funktion des Legalitätsprinzips in den Aussenbeziehungen. Ihm kommt für die vorgenannte Frage der Gewaltenteilung und Zuordnung von Regelungsaufgaben in der Aussenpolitik eine zentrale Schamierrolle zu.

Die Frage ist vorliegend von besonderem Interesse und spannend, weil nicht nur die Interessen der Eidgenossenschaft, der UBS als im Ausland betroffene Bank, sondern ebenso die Interessen der Bankkunden berücksichtigt werden müssen. Sie lässt sich in diesem Dreieck nicht auf einfache Weise durch den Hinweis auf die Staatsräson und die hergebrachte limitierte Funktion des Legalitätsprinzips in den Aussenbeziehungen beantworten, sondern bedarf einer eingehenden Betrachtung. Die Causa UBS eignet sich dazu in besonderem Masse. Sie zeigt, wie sehr die Frage der Kompetenzordnung mit unterschiedlichen Vorstellungen des Legalitätsprinzips und damit dem Erfordernis einer gesetzlichen oder rechtlichen Grundlage verknüpft ist. Im Ergebnis wird sich zeigen, dass die Anwendung des Legalitätsprinzips und seiner flexiblen Topoi zu durchaus sachgerechten Allokationen führen kann. Eine Anpassung der geschriebenen Verfassung ist dazu nicht angezeigt. Hingegen ist es erforderlich, sich vermehrt Klarheit über die Anwendung des Legalitätsprinzips in den Aussenbeziehungen zu verschaffen und mit seiner innerstaatlichen, verwaltungsrechtlichen Anwendung abzustimmen.

## B. Die Genese des UBS-Amtshilfeabkommens von 2009

Das schweizerische Steuerrecht steht auf dem tradierten Standpunkt, dass Amtshilfe gegenüber dem Ausland nur im Rahmen abgeschlossener Staatsverträge geleistet wird. Es bestehen dazu keine allgemeinen Regeln. Die Schweiz hielt bis vor kurzem daran fest, dass Amtshilfe im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen nur bei Steuerbetrug, nicht aber bei Steuerhinterziehung geleistet wird.<sup>11</sup> Sie lehnte es bis zum Jahr 2009 mit Rücksicht auf das Bankkundengeheimnis ab, Amtshilfe selbst in schweren, aber nicht betrügerischen Fällen von Steuerhinterziehung zu leisten. Dahinter stand ein Geschäftsmodell der Schweizer Banken und des Finanzplatzes Schweiz, aktiv auch unversteuerte ausländische Gelder anzuziehen und ihnen in der Schweiz einen vom Zugriff des Fiskus gesicherten Hafen anzubieten. Aus aussenwirtschaftlicher Sicht handelt es sich klarerweise gemeinsam mit dem Bankkundengeheimnis um ein Instrument der Strukturhaltung und des Schutzes schweizerischer Finanzinstitute im internationalen Wettbewerb der Finanzdienstleistungen. Das insofern

11 THOMAS COTTIER/RÉNÉ MATTEOTTI, Die Amtshilfevereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009 (UBS-Abkommen): Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, in: ASA (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht) 78 2009/2010, S. 385.

protektionistische Steuerprivileg ausländischer Hinterziehung, das auf diese Weise dem inländischen Steuerzahler nie zur Verfügung stand, wurde durch eine restriktive Praxis der Amtshilfe unterstützt und umgesetzt und durch eine weitgehend durch die Steuerberatung geprägte Lehre gestützt.

Gestützt auf das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-USA vom 2. Oktober 1996<sup>12</sup> (DBA Schweiz-USA) mitsamt Zusatzprotokoll stellte der Internal Revenue Service (IRS) im Jahr 2008 im Rahmen der Abklärungen zum rechtswidrigen Verhalten der UBS in den USA entsprechende Anträge auf Amtshilfe. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Eidgenössische Finanzdepartement erachteten es vorerst nicht als erforderlich, diese Anfragen zügig zu behandeln und dazu die erforderlichen Mittel einzusetzen. Man glaubte, mit der alten Taktik des Aussitzens und der Dilatation über die Runden zu kommen. Das gelang offensichtlich nicht. Der IRS reichte in der Folge in den USA eine Zivilklage («John Doe Summons») gegen die UBS AG ein mit der Wirkung, dass die Bank möglicherweise gezwungen werden könnte, gegen Art. 47 BankG<sup>13</sup> sowie Art. 271 und 273 StGB<sup>14</sup> in schätzungsweise 50 000 Verfahren der Steuerhinterziehung in den USA zu verstossen.<sup>15</sup> Unter Rekurs auf die Praxis zur Respektierung ausländischen Rechts und der Androhung des Bundesrates, der UBS die Herausgabe von Daten im Rahmen des Gerichtsverfahrens unter Rekurs auf schweizerisches Recht zu verbieten (*blocking order*), setzte der US-Richter in Florida in der Folge das Verfahren aus und bot der Eidgenossenschaft die Möglichkeit, im Rahmen des hängigen Zivilverfahrens, den Zugang zu den Bankdaten einvernehmlich mit den USA zu regeln. Auf dieser Grundlage wurde zwischen den USA und der Schweiz, vertreten durch den IRS und das EJPD als federführendes Departement, die UBS-Amtshilfevereinbarung vom 19. August 2009 ausgehandelt und seitens der Schweiz von einem Vertreter der Botschaft in Washington unterzeichnet und in Kraft gesetzt.<sup>16</sup> Die Vereinbarung kam auf Initiative der Schweiz zustande. Sie sah im Wesentlichen die Prüfung von insgesamt 4550 Amtshilfesuchen innert Jahresfrist auf Grund von im Annex zum Staatsvertrag festgelegten materiellen Kriterien vor. Diese sahen neben Tatbeständen des Steuerbetruges auch Tatbestände der schweren Steuerhinterziehung vor.<sup>17</sup> Als Grundlage der materiellen Kriterien bezog sich die Vereinbarung auf das bestehende DBA Schweiz-USA 1996. Je-

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

13 Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen, SR 952.0.

14 Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937, SR 311.0.

15 Botschaft zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls, BBl 2010 2969, 2969 f.

16 AS 2009, 5669 ff.

17 Annex, Kriterien zur Gewährung der Amtshilfe gemäss Amtshilfesuchen, Ziff. 2 lit A(b) und lit. b(b), AS 2009, 5669 ff.

nes sieht in Artikel 26 Amtshilfe bei Steuerbetrug und dergleichen (*tax fraud or the like*) vor. Das Protokoll zur Vereinbarung belies den schweizerischen Behörden die Möglichkeit einer dem Geschäftsmodell der Schweizer Banken und ihren Kunden und Beratern entgegenkommenden engen und zurückhaltenden Auslegung. Sie verlangten in ständiger Praxis unter Rekurs auf dem Terminus des Abgabebetruges, dass auch bei alternativen Tatbeständen ein betrügerisches Verhalten vorliegen müsse und selbst eine schwere Steuerhinterziehung nicht als gleichwertig beurteilt werden könne. Sodann mussten für die Einreichung eines Amtshilfesuchs hinreichende Verdachtsmomente bestehen, Gesuche ohne nähere Angaben (*fishing expeditions*) wurden abgelehnt.

Vor diesem Hintergrund fanden die Verhandlungen statt. Sie erklären, weshalb die USA – in einer starken Verhandlungsposition nicht nur als Grossmacht sondern vor allem zufolge nachgewiesener krimineller Aktivitäten der UBS in den USA – einen so detaillierten Katalog relevanter Kriterien und Verfahrens-anforderungen vorlegten, mit denen der Begriff *tax fraud or the like* für den Zweck dieses aussergerichtlichen Vergleichs näher definiert wurde. Diese Kriterien wurden vorerst für die Dauer von 90 Tagen unter Verschluss gehalten, mit dem Ziel und der Wirkung, möglichst viele Steuerpflichtige in den USA für ein freiwilliges Selbstanzeige-Programm (*voluntary disclosure program*) zu gewinnen. Das ist auch in erheblichem Umfang gelungen, Schätzungen zufolge sind beim IRS seither mehr als 15 000 Selbstanzeigen eingegangen.<sup>18</sup>

Das UBS-Amtshilfeabkommen nahm ausdrücklich auf das Doppelbesteuerungsabkommen und das Zusatzprotokoll sowie eine Vereinbarung von 2003 Bezug.<sup>19</sup> Es charakterisiert das Instrument als sog. Verständigungsvereinbarung im Sinne von Art. 25 Abs. 3 DBA-USA 96, wie sie im Doppelbesteuerungsrecht von den Steuerbehörden gegenseitig zur Klärung offener Fragen abgeschlossen und umgesetzt werden können. Gestützt auf diese Vereinbarung entwickelte die Steuerverwaltung eine entsprechende und nunmehr effiziente Projektorganisation und erliess Verfügungen vor dem Bundesverwaltungsgericht unterlagen.

### C. Auslegung und Anwendung des Abkommens

In der Causa UBS kommt vorerst dem staatsvertraglichen Begriff *tax fraud or the like* eine Schlüsselstellung zu. Seine Auslegung ist von entscheidender Be-

18 Die USA haben schon gewonnen, NZZ online vom 20. Mai 2010, <[http://www.nzz.ch/finanzen/nachrichten/die\\_usa\\_haben\\_schon\\_gewonnen\\_1.5745910.html](http://www.nzz.ch/finanzen/nachrichten/die_usa_haben_schon_gewonnen_1.5745910.html)> (zuletzt besucht am 11.1.2011).

19 Ingress, para. 4, AS 2009, 5669.

20 Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht, SR 173.32.

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

deutung nicht nur für die Stellung Privater, sondern auch für die Frage der Zuordnung von Vertragsschlusskompetenzen. Und diese Frage wiederum hängt wesentlich davon ab, welches Verständnis des Legalitätsprinzips unterlegt wird. Die Auslegung lässt sich einerseits durch eine steuerrechtliche und andererseits durch eine völkerrechtliche Optik charakterisieren. Vorerst sind die Rechtsgrundlagen kurz zu rekapitulieren.

### I. Tax fraud or the like

Der Begriff *tax fraud or the like* (Steuerbetrug und dergleichen) ist in Artikel 26 DBA Schweiz-USA enthalten, ohne indessen näher definiert worden zu sein.<sup>22</sup> Das beigefügte Protokoll definiert in Ziff. 10 den Begriff des *Abgabebetruges* unter explizitem Verweis auf Art. 26 DBA Schweiz-USA, wobei die englische

22 SR 0.672.933.61 (Hervorhebung durch den Verfasser):

#### Art. 26 Informationsaustausch

- Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden unter sich diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind für die Durchführung der Bestimmungen dieses Abkommens oder für die Verhütung von *Betrugsdelikten und dergleichen*, die eine unter das Abkommen fallende Steuer zum Gegenstand haben. In Fällen von Steuerbetrug ist (a) der Informationsaustausch nicht durch Artikel 1 (Persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt und wird (b) die zuständige Behörde eines Vertragsstaates auf ausdrückliches Ersuchen der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates die Auskünfte nach diesem Artikel durch Übermittlung beglaubigter Kopien von unveränderten Originalunterlagen und -dokumenten erteilen. Alle Informationen, die ein Vertragsstaat erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung, Erhebung oder Verwaltung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Auskünfte, die irgendein Handels- oder Geschäfts-, gewerbliches oder Berufseignis oder ein Geschäftsverfahren offenbaren würden, dürfen nicht ausgetauscht werden.
- Jeder der beiden Vertragsstaaten darf Steuern des anderen Staates wie seine eigenen Steuern insoweit einziehen, als damit verhindert wird, dass die in den Artikeln 10 (Dividenden), 11 (Zinsen), 12 (Lizenzgebühren) und 18 (Ruhegehälter und Renten) dieses Abkommens vorgesehenen Steuerbefreiungen oder Steuersatzermässigungen Personen zugute kommen, die auf diese Vergünstigungen keinen Anspruch haben.
- Die Bestimmungen dieses Artikels dürfen auf keinen Fall dahin ausgelegt werden, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Vorschriften oder der Verwaltungspraxis eines der beiden Vertragsstaaten abweichen, oder die seiner Souveränität, Sicherheit oder dem Ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die weder aufgrund seiner eigenen noch aufgrund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können.
- Die zuständigen Behörden können Auskünfte insoweit einem nach Absatz 6 von Artikel 25 (Verständigungsverfahren) eingesetzten Schiedsgericht zugänglich machen, als dies für die Durchführung des Schiedsgerichtsverfahrens notwendig ist. Die Mitglieder des Schiedsgerichts unterliegen den in diesem Artikel genannten Geheimhaltungsvorschriften.

Fassung weiterhin von *tax fraud* spricht.<sup>23</sup> Eine vereinbarte Umschreibung dessen, was als dergleichen (*or the like*) zu verstehen ist, liegt damit nicht vor; ebenso wenig wird geklärt, *worin* der Unterschied zwischen Steuerbetrug und Abgabebetrug liegt.<sup>24</sup> Die Parteien konnten sich offensichtlich in dieser Frage nicht einigen. Art. 26 Abs. 3 DBA Schweiz-USA verweist in gewissem Sinne auf das nationale Recht, indem keine Vertragspartei verpflichtet wird, Amtshilfe über die bisherige Praxis hinaus und in Abweichung von den landesrechtlichen Grundlagen zu leisten oder wo Gesuche die nationale Souveränität oder den ordre public verletzen würde. Art. 3 Abs. 2 DBA Schweiz-USA legt sodann fest, dass die im Abkommen nicht definierten Begriffe nach Massgabe des Landesrechts auszulegen sind, «ausser wenn der Zusammenhang etwas anderes erfordert oder die zuständigen Behörden sich nach Art. 25 (Verständigungsverfahren) auf eine gemeinsame Auslegung geeinigt haben». Im Jahre 2003 wurde eine in der AS und SR nicht publizierte Verständigungsvereinbarung abgeschlossen, welche die Amtshilfe in bestimmten Konstellationen auf Steuerhinterziehungstatbestände ausdehnte.<sup>25</sup> 2009 folgte dann das UBS-Amtshilfeabkommen, wie gesagt im Kontext einer aussergerichtlichen Streitbeilegung mit den US Behörden.

Es ist unbestritten, dass das vom Parlament genehmigte Doppelbesteuerungsabkommen und das Zusatzprotokoll den grundlegenden Begriff *tax fraud*

23 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 A-7789/2009 E. 6.3.

24 «Zu Artikel 26 (Informationsaustausch)

- a) Die Definition des *Abgabebetrugs* im Sinne von Artikel 26 ist auch anwendbar, wenn ein Vertragsstaat gezwungen ist, auf andere rechtliche Mittel (beispielsweise auf das Bundesgesetz vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen) zurückzugreifen, die im Bereich der gegenseitigen Hilfeleistung unter den Vertragsstaaten für Fälle von Abgabebetrug bestehen, um bestimmte andere Formen der Hilfeleistung, wie die Einvernahme von Zeugen, in Anspruch zu nehmen.
- b) Der in Artikel 26 verwendete Ausdruck «Unterlagen und Dokumente» ist umfassend zu verstehen und schliesst alle Formen von aufgezeichneten Daten ein, die von natürlichen Personen oder von öffentlichen oder privaten juristischen Personen gehalten werden.
- c) Personen oder Behörden, denen in Anwendung von Artikel 26 Informationen zugänglich gemacht wurden, dürfen diese Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen.
- d) Es besteht Einvernehmen darüber, dass das schweizerische Bankgeheimnis der Beschaffung von Urkundenbeweisen bei Banken und deren Weiterleitung nach dem Abkommen an die zuständige Behörde der Vereinigten Staaten von Amerika in Fällen von Abgabebetrug nicht entgegensteht.»

25 Die Vereinbarung vom 23. Januar 2003 zur Anwendung von Artikel 26 DBA Schweiz-USA 96 (Vereinbarung 03) umfasst erstmals Tatbestände, welche keine betrügerischen Handlungen voraussetzen, so u.a. namentlich «(...) die Weigerung, Unterlagen einzureichen sowie die Unterlassung, richtige oder vollständige Unterlagen zu erstellen und aufzubewahren, zu deren Erstellung oder Aufbewahrung eine Person auf Grund der Steuer- oder anderer Gesetze verpflichtet ist, um die Höhe von Bruttoeinkünften, Abzügen und Guthaben oder sonstige Angaben, die diese Person in einer Steuererklärung anzugeben hat, in genügender Weise zu belegen, sofern sie die betreffenden Beträge in einer solchen Steuererklärung nicht ordnungsgemäss deklariert hat (...)» (Zit. im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 A-7789/2009, E. 4.2.2). Die Tatbestände werden erneut als nicht abschliessend festgehalten.

or the like enthalten. Darauf stützten sich die USA und die Schweiz bei der Aushandlung des UBS-Amtshilfeabkommens. Dieses präzisiert klarerweise den Begriff und schliesst – im Unterschied zur bisherigen schweizerischen Praxis und im Anschluss an die Vereinbarung 03 – die qualifizierte Steuerhinterziehung als gleichwertig (*like*) mit ein. Die Unterhändler bezogen sich dabei nicht nur auf das geltende schweizerische Recht gemäss Artikel 190 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer,<sup>26</sup> sondern auch auf ein entsprechendes *obiter dictum* des Bundesverwaltungsgerichts. Dieses hatte in seinem Urteil vom 5. März 2009<sup>27</sup> den vergleichbaren Unrechtsgehalt von Betrug und schwerer Steuerhinterziehung anerkannt. «Nach rein schweizerischem Verständnis», so führte das Gericht damals aus, «können unter Umständen durchaus auch Steuerhinterziehungen den gleichen Unrechtsgehalt wie ein Abgabebetrug haben, nämlich dann, wenn sie insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge betreffen. Dies zeigt sich daran, dass unter diesen Umständen (...) das Bankkundengeheimnis (auch innerstaatlich) nicht greift».<sup>28</sup>

In seinem Urteil vom 21. Januar 2010 stellte das Bundesverwaltungsgericht fest, dass das Abkommen als generelle Verständigungsvereinbarung gemäss Art. 25 Abs. 3 Satz 1 und 2 DBA-USA 96, das bestehende DBA-USA 96 weder ergänzen noch abändern kann.<sup>29</sup> Dieses allein lege die Kriterien der Amtshilfe fest. Nach Auffassung des Gerichts enthält Art. 10 des Protokolls eine umfassende Beschreibung. «Tatsächlich erfährt der Begriff «Betrugsdelikte und dergleichen» in Ziff. 10 des Protokolls zum DBA Schweiz-USA eine umfassende Beschreibung», so dass Art. 3 Abs. 3 [DBA Schweiz-USA] nicht zur Anwendung kommt.<sup>30</sup> Das Gericht geht somit im Ergebnis davon aus, dass das Protokoll den Begriff abschliessend definiert. Entsprechend könne das UBS-Amtshilfeabkommen, sofern es sich im Rahmen des DBA Schweiz-USA bewege, lediglich als Auslegungshilfe für letzteres herangezogen werden.<sup>31</sup> Die materiellen Kriterien im UBS-Amtshilfeabkommen würden jedoch über das DBA Schweiz-USA hinausgehen, weshalb es im Ergebnis als innerstaatliche Grundlage für die Gewährung der Amtshilfe nicht zur Anwendung kommen kann. Das Gericht hob in der Folge eine auf das UBS-Amtshilfeabkommen gestützte

26 SR 642.11. Die Bestimmung lautet: «Art. 190 Voraussetzungen

<sup>1</sup>Besteht der begründete Verdacht, dass schwere Steuerwiderhandlungen begangen wurden oder dass zu solchen Beihilfe geleistet oder angestiftet wurde, so kann der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements die Eidgenössische Steuerverwaltung ermächtigen, in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerverwaltungen eine Untersuchung durchzuführen.

<sup>2</sup>Schwere Steuerwiderhandlungen sind insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge (Art. 175 und 176) und die Steuervergehen (Art. 186 und 187).»

27 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 A-7342/2008.

28 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 A-7342/2008, E. 5.4.

29 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 A-7789/2009, E. 3.7.10.

30 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 A-7789/2009, E. 5.4 unter Hinweis auf OBERSONN, E. 6.3, wobei in der Lehre umstritten sei, was die Wendung «und dergleichen» zu bedeuten habe E. 6.3, unter Hinweis auf HUFSCHEID.

31 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 A-7789/2009, E. 5.5.3.

Verfügung mangels hinreichender rechtlicher Grundlage auf. Das Urteil führte zu bereits genannten Revision des Abkommens und damit verbundenen politischen Schwierigkeiten und Unsicherheiten.

## II. Die Optik des Bundesverwaltungsgerichts

Das Bundesverwaltungsgericht legte seiner Auslegung und Anwendung des UBS-Amtshilfeabkommens nicht die vertraglichen Texte in beiden Sprachversionen zu Grunde, sondern die bislang in der Schweiz einseitig auf Grundlage des DBA Schweiz-USA und der Vereinbarung 03 übliche Praxis.<sup>32</sup> Es stellte fest, dass die Kriterien des Abkommens über das bisherige Verständnis des Begriffs des Abgabebetuges hinausgehen. «Nach herrschender schweizerischer Lehre können die zuständigen Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens das DBA weder ergänzen noch abändern oder neue Rechte oder Pflichten einführen.»<sup>33</sup> Dabei fällt auf, dass hier nur die Steuerrechtslehre berücksichtigt wird, die ihrerseits mehrheitlich von den Interessen der Steuerberatung und Steueroptimierung geprägt ist. Der Auffassung liegt denn auch im Ergebnis ein besonderes und sektorielles Denken und Verständnis des Legalitätsprinzips zu Grunde, auch wenn das Gericht zur Auslegung immer wieder auf völkerrechtliche Regeln der Wiener Vertragsrechtskonvention (VRK)<sup>34</sup> rekurriert. Dies widerspiegelt sich einmal darin, dass die Verständigungsvereinbarung ganz im Sinne einer innerstaatlich geprägten Normhierarchie als Ausführungsbestimmungen zu einem Vertrag verstanden werden und daher keine selbständige Bedeutung haben könne,<sup>35</sup> eine Auffassung, die auch von einem Teil der Steuerrechtslehre in Unterstützung des Urteils ausdrücklich begrüsst wurde.<sup>36</sup> Die Rechtmässigkeit des Vertrages wird so beurteilt wie eine unselbständige Verordnung, die sich nicht nur an den Rahmen des Gesetzes, sondern auch an dessen herrschende Interpretation zu halten hat. Sowenig die Verwaltung die Befugnis hat, gesetzesderogierende Verordnungen zu erlassen, so wenig kann der Exekutive im Ergebnis die Befugnis zustehen, bestehende Staatsverträge durch spätere Verträge zu erweitern. Die besondere Optik des Bundesverwaltungsgerichts zeigt sich vor allem aber darin, dass der Auslegung die bislang bestehende einseitige und autonome Auslegung des DBA-USA 96 und des Zusatz-

32 Dazu die Urteilsbesprechung von THOMAS COTTIER/RÉNÉ MATTEOTTI, Der Grundsatzentscheid des Bundesverwaltungsgerichts zum UBS-Amtshilfeabkommen, Jusletter 8. März 2010.

33 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 A-7342/2008 E. 3.7.7 (unter Hinweis auf OBERSON, RIVIER, HUFSCHMID, HOLENSTEIN, REICH/BOSS).

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

35 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 A-7342/2008 E. 3.7.8

36 MARKUS REICH, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, FSIR (IFF Forum für Steuerrecht) 2010, S. 123 ff.; URS R. BEHNISCH/ANDREA OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ZBJV146 (2010), S. 507.

protokolls mit dem schweizerischen Begriff des Abgabebetuges zum alleinigen Massstab genommen wird, ohne Berücksichtigung des neu im Rahmen eines bestimmten Kontextes und den konkreten Umständen des Falles ausgehandelten völkerrechtlichen Textes. Die besondere Auffassung zeigt sich auch darin, dass das Urteil bewusst von der Entstehungsgeschichte des Abkommens und seines Kontextes abstrahiert und so den wesentlichen Vertragszweck der einvernehmlichen Regelung und Abwendung eines die schweizerische Souveränität kompromittierenden Gerichtsverfahrens gegen die UBS in den USA nicht einbezieht. Eine Diskussion der Tragweite von Art. 3 Abs 2 DBA, wonach die Möglichkeit gemeinsamer Definitionen im Rahmen von Verständigungsvereinbarungen möglich ist oder eine andere Auslegung im Kontext besonderer Umstände sich aufdrängt, findet sich im Urteil nicht.

Schliesslich zeigte sich die besondere und sektorielles Optik auch in der Auffassung, dass der Vertrag das Rückwirkungsverbot der Verfassung verletzen soll. Es wird argumentiert, dass die Neuinterpretation von *tax fraud or the like* mit dem Einbezug von schwerer, fortgesetzter Steuerhinterziehung gegenüber der bisherigen Rechtslage neue Regeln setzte und diese auf bereits bestehende Rechtsverhältnisse anwende. Damit werde das in die Rechtsordnung gesetzte Vertrauen Privater verletzt. Die Frage wurde vor allem im Rahmen des Genehmigungsverfahrens in den parlamentarischen Debatten ins Feld geführt.<sup>37</sup> Gerichtlich wurde die Frage nicht beurteilt. Diese Auffassung bestärkt indessen die besondere und sektorielles Optik, welche in letzter Konsequenz zur Ablehnung des Vertrages hätte führen sollen und damit politisch zum Vorrang eines im innerstaatlichen Recht etablierten Prinzips. Offen bleibt dabei, ob vorliegend auch steuerrechtlich überhaupt von einer echten Rückwirkung gesprochen werden kann. Die neue Rechtslage fand nämlich Anwendung im Rahmen verfahrensrechtlicher Bemessung zur Beurteilung von Amtshilfe gesuchten und präjudiziert nicht die endgültigen vermögensrechtlichen Rechtsverhältnisse. Vielmehr handelt es sich vorliegend um bestehende Dauerverhältnisse – die Anlage von Vermögen in der Schweiz – deren rechtlichen Rahmenbedingungen einer Veränderung unterworfen sind. Schliesslich ist daran zu erinnern, dass das bei Vornahme der Vermögensanlage in der Schweiz geltende Recht staatsvertraglich schon damals von *tax fraud or the like* sprach, und die Abgrenzung von Steuerbetrug und Abgabebetrug in einem unstrittenen Dossier nicht als gefestigt erscheinen konnte. Der informierte Anleger musste somit damit rechnen, dass eine vertragliche Ausdehnung der Amtshilfe auf schwere, fortgesetzte Steuerhinterziehung gerade im Lichte der bereits bestehenden OECD Standards und der bereits be-

37 PAUL RICHLI, Auswege aus der Rechtswidrigkeitsfalle in der Causa UBS, in: NZZ online vom 27. Januar 2010, <http://www.nzz.ch/nachrichten/politik/schweiz/auswege\_aus\_der\_rechtswidrigkeitsfalle\_in\_der\_causa\_ubs\_1.4648942.html> (zuletzt besucht am 11.1.2011); AmtBull SR 2010, 457 ff; AmtBull NR 210, 824 ff.

kannten Rechtsauffassung der USA nicht a priori und gewissermassen wasser-dicht ausgeschlossen werden konnte.

### III. Die völkerrechtliche Optik

Eine völkerrechtliche Interpretation geht umgekehrt vom Text und Wortlaut des Vertrages aus. Sie schliesst eine autonome Interpretation nicht aus, kann aber gerade nicht die bisherige, mit dem Vertrag eigens in Frage gestellte und nach dem Willen der Parteien zu überwindende Praxis zum Auslegungsmassstab nehmen.<sup>38</sup> Aus dieser Optik fragt sich allein, ob sich die materiellen Beurteilungskriterien des UBS-Amtshilfeabkommens im Rahmen des vom Parlament genehmigten grundlegenden Begriffs von *tax fraud or the like* bewegen. Das Protokoll definiert allein den Begriff des Betrugs; Dergleichen (*or the like*) wird offen gelassen, ist aber klarerweise Bestandteil des Vertrages und steckt dessen Geltungsbereich ab. Mit dem UBS-Amtshilfeabkommen (wie bereits der Vereinbarung 2003) wird dieser Bestandteil nunmehr konkretisiert. Es gibt den Begriffen von *tax fraud or the like* in Art. 26 DBA autoritativ eine vereinbarte neue Auslegung im Rahmen des bestehenden Staatsvertragsrechts, so dass Art. 3 Abs. 2 DBA und dessen Rekurs auf das nationale Recht nicht mehr zum Tragen kommen. Fraglich ist allein, ob die mit der Verständigungsvereinbarung vorgenommene Präzisierung Art. 26 Abs. 3 DBA zuwiderläuft. Die Bestimmung verbietet Auslegungen, welche einem Vertragsstaat zu Verwaltungs-massnahmen gegen bestehende Vorschriften oder die bestehende Praxis verstossen oder die dessen Souveränität oder *ordre public* beeinträchtigen. Die Tragweite der Bestimmung ist unklar. Sie bezieht sich indessen allein auf die Auslegung, und kann so die vereinbarte Weiterentwicklung materieller Begriffe des Vertrages, wie sie auch Art. 3 Abs. 2 DBA vorsieht, nicht ausschliessen. Dazu kommt, dass der UBS-Amtshilfevereinbarung geradezu dem Schutz der Souveränität der Schweiz und der Durchsetzung ihres Rechts diene und so nicht als Souveränitätsbeschränkung oder Verletzung des *ordre public* im Sinne dieser Bestimmung beurteilt werden kann. Schliesslich gilt, dass eine Auslegung der Bestimmungen vorgenommen werden muss, welche es der Schweiz erlaubt, den mit den USA eingegangenen Staatsvertrag termingerecht einzuhalten. Auch ein Gericht ist als Teil des Staates bei der Interpretation des Vertrages an den Grundsatz *pacta sunt servanda* gebunden. Im Ergebnis ist aus völkerrechtlicher Sicht festzuhalten, dass die Begriffsbestimmungen im Annex des UBS-Amtshilfeabkommens sich innerhalb von Art. 26 DBA und dem Protokoll bewegen.

Das Völkerrecht kennt als vertragliches Recht an sich kein Legalitätsprinzip, und die Frage der hinreichenden gesetzlichen Grundlage stellt sich nicht. Ob

und inwieweit Staaten handeln können, bemisst sich auf Grund der Souveränität des Staates und den allenfalls bestehenden völkerrechtlichen Einschränkungen derselben. Die Frage des Legalitätsprinzips stellt sich erst im Rahmen der innerstaatlichen Anwendung. Sie ist in monistischen Staaten wie der Schweiz von Bedeutung für die Frage, ob eine völkerrechtliche Norm unmittelbar Anwendung finden kann. Auf den Bestand der vertraglichen, zwischenstaatlichen Verpflichtung hat das Prinzip indessen keinen Einfluss, es sei denn das betreffende Staatsorgan, das den Vertrag abgeschlossen hat, war offensichtlich nicht dafür zuständig. Massgebend ist allein der Vertragstext, der nach Sinn und Zweck und in guten Treuen auszulegen und anzuwenden ist.

Die völkerrechtliche Auslegung des Vertrages nach Wortlaut, Sinn und Zweck und in guten Treuen erlaubt es somit grundsätzlich nicht, den Vertrag im Sinne einer vor der Vertragsschliessung herrschenden mit dem Vertrag selbst aufs Korn genommenen innerstaatlichen Praxis auszulegen und anzuwenden. Damit wird nicht weniger als der Vertragszweck vereitelt. Denn beiden Parteien war die schweizerische enge und verwaltungsrechtliche Auslegung in den Verhandlungen bestens bekannt. In der Problemlösung ging es eben gerade darum, diese Praxis zu überwinden und einer breiteren und offeneren Lesart zuzuführen. Der Rekurs des Bundesverwaltungsgerichts auf die bisherige Praxis der Schweiz im Rahmen des DBA-USA 96 ist aus diesen Gründen völkerrechtlich nicht statthaft.

Die im Rahmen des Genehmigungsverfahrens diskutierte Frage der Rückwirkung sieht aus einer völkerrechtlichen Optik klar und einfach aus. Das Völkerrecht schliesst als Vertragsrecht rückwirkende Vereinbarungen nicht aus. Dieser Grundsatz kommt in Art. 31 Abs. 3 VRK zum Ausdruck und ist Teil des gewohnheitsrechtlichen völkerrechtlichen Vertragsrechts. Die explizite Anwendung der materiellen Beurteilungskriterien auf allenfalls bestehende Steuerhinterziehungen war von den Parteien klar gewollt und bildet den eigentlichen Kern des Abkommens. Ohne diesen hätte es sein Ziel nicht erreichen können. Die verwaltungsrechtliche oben bereits erläuterte Optik hätte diesen Vorrang selbst bei Annahme einer echten Rückwirkung nicht verdrängen können. Das schweizerische Staatsrecht geht vom Vorrang des Völkerrechts auch gegenüber Grundsätzen des Verfassungsrechts aus. Sofern das UBS-Amtshilfeabkommen ohne Verletzung der Zuständigkeitsregeln nach innerstaatlichem Recht ordentlich abgeschlossen wurde, besteht auch kein Anlass die unmittelbare Anwendung der entsprechenden Bestimmungen zu verweigern.

38 Dazu eingehend COTTIER/MATTEOTTI (Fn. 11), S. 373 ff.

## D. Das Legalitätsprinzip

### I. Traditionelle Dichotomie

Die unterschiedliche Interpretation – hier völkerrechtlich und dort sektoriell – führt zu unterschiedlichen Ergebnissen und Wirkungen. Die besondere Leseart des Bundesverwaltungsgerichts und Teilen der Steuerrechtslehre stellen die Erwartungen des Rechtsunterworfenen in den Mittelpunkt. Der Rekurs auf die herrschende Interpretation des Begriffs *tax fraud or the like* bzw. des Abgabebetruges geht davon aus, dass sich der Bankkunde auf eine enge und zurückhaltende Praxis der Amtshilfe verlassen kann, und so die Sicherheit der unversteuerten Gelder auf Schweizer Konten in Treu und Glauben gewährleistet ist. Die völkerrechtliche Auslegung hingegen geht davon aus, dass die Parteien die Bedeutung des Begriffs *tax fraud or the like* im Rahmen der Praxis und von weiteren Vereinbarungen anpassen und allenfalls verschärfen können, solange sich die Vereinbarung im Rahmen des materiellen Geltungsbereiches des Doppelbesteuerungsabkommens bewegt. Hier stehen nicht die Interessen privater Anleger, sondern jene des Vertragspartners sowie dessen legitime Erwartungen im Vordergrund, zu denen er auf Grund des gesamten Kontextes nach Treu und Glauben berechtigt ist. Dem Legalitätsprinzip scheint so auf den ersten Blick eine unterschiedliche Bedeutung zuzukommen.

Diese Unterscheidung findet ihre Entsprechung mit einer traditionellen Dichotomie zwischen Legalitätsprinzip im innerstaatlichen Bereich und seiner nur beschränkten Anwendung in der Aussenpolitik oder in Drittlandbeziehungen. Tatsächlich entwickelte sich das Legalitätsprinzip als Gesetzesvorbehalt und Gesetzesvorrang im Rahmen des Verwaltungsrechts und später des Verfassungsrechts. Die Aussenpolitik und die internationalen Beziehungen wurden davon lange gänzlich ausgenommen.<sup>39</sup> So wie das Legalitätsprinzip allmählich Ausdehnung auf die gesamte Staatsstätigkeit einschliesslich der Leistungsverwaltung fand,<sup>40</sup> so sehr wurde auch der generelle Ausschluss der Aussenbeziehungen von Legalität und von Rechtsschutz in Frage gestellt. Heute ist anerkannt, dass das Legalitätsprinzip grundsätzlich auch in den internationalen Beziehungen des Staates Anwendung findet und dieser auch in jenem Bereich an Recht und Gesetz und damit die rechtlichen Grundlagen seines Handelns gebunden ist.<sup>41</sup> Gleichzeitig besteht indessen die Auffassung, dass sich das Prin-

39 Dazu eingehend THOMAS G. BORER, Das Legalitätsprinzip und die auswärtigen Angelegenheiten, DISS. BASEL 1986, S. 375 ff.; THOMAS COTTIER, The Judge in International Economic Relations, in: Monti/von und zu Lichtenstein/Vestendorff/Westbrook/Wildhaber (Hrsg.), Economic Law and Justice in Times of Globalisation, Festschrift Carl Baudenbacher, Baden-Baden 2007, S. 101.

40 Grundlegend BGE 103 Ia 369 (Wäffler); eingehend THOMAS COTTIER, Die Verfassung und das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage, 2. Aufl., Chur/Zürich 1991, S. 48 ff.

41 YVO HANGARTNER, Art. 5 BV Rz. 47, in: Ehrenzeller/Mastroradi/Schweizer/Vallender (Hrsg.), St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, 2. Aufl. Genf 2008.

zip für die Aussenbeziehungen nicht in gleicher Weise eignet und flexibler gehandhabt werden müsse. Die Anforderungen und Interessen der Aussenpolitik liessen sich mit einem zu engen Verständnis nicht vereinbaren.<sup>42</sup> Tatsächlich weist etwa das schweizerische Aussenwirtschaftsrecht tiefere Anforderungen an das Legalitätsprinzip auf. Die gesetzlichen Grundlagen aussenwirtschaftlichen Handelns sind regelmässig sehr offen formuliert und teilweise gar dem Rechtsschutz entzogen.

Die Causa UBS scheint dieser Tradition auf den ersten Blick Recht zu geben. Hier würde ein innerstaatlich verstandenes Legalitätsprinzip auf eine aussenpolitisch heikle Konstellation angewendet, bei der es in erster Linie um die Wahrung der schweizerischen Souveränität und die Wahrung des eigenen Rechts im Bankenbereich ging. Die im Steuerrecht vorherrschende und vom Bundesverwaltungsgericht übernommene Angewandtheit schützt die Interessen der Bankkunden, Privater und deren Steuerberater, und stellt jene der Aussenpolitik und der Stabilisierung der Bankenkrise im Interesse der gesamten Volkswirtschaft und der Schweiz als Ganzes in den Hintergrund.<sup>43</sup> Die drohenden Verwerfungen des revidierten Vertrages im Parlament und die damit verbundene aussenpolitische Gefährdung der Vertragstreue der Schweiz sowie die mit dem Urteil gebotene aussenpolitische Angriffsfläche standen demgegenüber klarerweise im Hintergrund.

### II. Die einheitliche Geltung

Die Frage stellt sich indessen, ob eine solche Unterscheidung von innerstaatlich-sektoriellem und völkerrechtlichem Verständnis des Legalitätsprinzips richtig ist. Auszugehen ist von der Einheit der Rechtsordnung, zu der im Rahmen des Verfassungsrechts innerstaatliches Recht und völkerrechtliche Normen gleichsam und mit gleicher Geltungskraft gehören. Die Trennung von Innen- und Aussenpolitik ist längst überholt. Der Rechtsschutz kann nicht länger auf Grund dieser Unterscheidung ausgestaltet werden, ohne erhebliche Defizite aufzuweisen, wie dies teilweise in der Schweiz noch immer der Fall ist. Die generelle Ausnahme aussenpolitischer Akte vom Rechtsschutz ist nur deshalb verkräftbar, weil der Rechtsschutz auf Grund von spezialgesetzlichen Bestimmungen, etwa im Bereich des Aussenwirtschaftsrechts, oder durch völkerrechtliche

42 BORER (Fn. 39), S. 468.

43 Deutlich in diesem Sinne URS R. BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, ASA (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht) 77 2008/2009, S. 737 ff.; DANIEL HOLENSTEIN, Keine Ausweitung der Amtshilfe gemäss Art. 26 DBA-USA 96 auf (fortgesetzte) Steuerhinterziehung oder: Verständigungsvereinbarungen dürfen ein Abkommen weder ergänzen noch ändern, Steuer Revue 9/2010, S. 639 ff.; WALTER FRIED/JÖRG ROTH, US-Amtshilfe in Steuersachen-Fortsetzung, Zürcher Steuerpraxis (ZStP) 2/2010, S. 96 ff.; BERNHARD LÖTSCHER/AXEL BUHR, Abkommen Schweiz-USA in Sachen UBS: Sind dem Bundesverwaltungsgericht die Hände gebunden?, Anwaltsrevue 1/2010, S. 9 ff.

Normen, namentlich die Bestimmungen von Art. 6 EMRK<sup>44</sup> gewährleistet wird.<sup>45</sup> Es darf heute für den Bürger keine Rolle spielen, ob sich seine Rechtsstellung durch nationales oder internationales Recht definiert. In beiden Fällen müssen der Rechtsschutz und das Legalitätsprinzip gewahrt werden. In beiden Fällen muss das Legalitätsprinzip einen gerechten Ausgleich zwischen dem Schutz von Individuen und von aussenpolitischen Anforderungen finden.

Das Legalitätsprinzip muss daher auf eine Art und Weise verstanden werden, dass es sowohl innerstaatliche wie internationale Konstellationen sinnvoll bewältigen und regeln kann. Es kann keine Rolle spielen, ob dem Erfordernis der gesetzlichen oder rechtlichen Grundlage im Rahmen eines formellen Gesetzes oder im Rahmen eines völkerrechtlichen Vertrages Genüge getan wird. In beiden Fällen müssen die gleichen Kriterien zur Anwendung kommen. Das zeigt sich in der Schweiz mit ihrem monistischen System sowohl in Bezug auf den heute bestehenden Parallelismus der Formen wie auch in Bezug auf die Anforderungen und Kriterien des Legalitätsprinzips.

Diesen Anforderungen wird das Verständnis des Legalitätsprinzips als ein verfassungsrechtlicher Minimalstandard gerecht.<sup>46</sup> Es verlangt grundsätzlich das Vorliegen einer Rechtsgrundlage für staatliches Handeln. Diese Grundlage kann, muss aber nicht in einem formellen Gesetz begründet sein. Sie kann sich auch auf Normen des Ordnungsrechts sowie auf allgemeine Grundsätze oder Bestimmungen des Völkerrechts beziehen. Weitergehende Anforderungen, wie namentlich das Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage im formellen, demokratisch legitimierten Gesetz oder entsprechend einem dem Referendum unterliegenden Staatsvertrag ergeben sich aus konkreten Verfassungsnormen, insbesondere den Grundrechten. So wird für die schwerwiegende Einschränkung von Grundrechten gemäss Art. 36 BV<sup>47</sup> eine formell gesetzliche Grundlage verlangt. Diese Anforderung ist nicht Teil des allgemeinen Legalitätsprinzips, sondern fliesst unmittelbar aus der Garantie der Freiheitsrechte. In andern Fällen ergeben sich qualifizierte Anforderungen aus der Gewaltenteilung und dem Demokratieprinzip. Hierzu gehört namentlich der Grundsatz, dass sog. wichtige Bestimmungen im demokratischen Verfahren erlassen und daher als formelles Gesetz verfasst dem Referendum zu unterstellen sind. Die von der Staatslehre und im allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelten Kriterien eignen sich nicht nur für innerstaatliche, sondern auch für jene Konstellationen, wo sich die rechtliche Grundlage in einem Staatsvertrag befindet, und die Sache einen aussenpolitischen Bezug aufweist. Sie weisen als Grundsätze eine hinreichende

44 Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, SR 0.101.

45 Art. 83 lit. a BGG (Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht), SR 173.110; Art. 32 Abs. 1 VGG (Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht), SR 173.32.

46 Eingehend dazu COTTIER (Fn. 40), S. 127 ff.

47 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101.

Beweglichkeit auf, die es erlaubt, Besonderheiten der internationalen Beziehungen angemessen zu berücksichtigen. Diese Grundsätze bestimmen die wesentlichen Regeln zu Normstufe, aber auch zu Normdichte und ihren inhärenten Auswirkungen auf die Gewaltenteilung.

Die Kriterien des Legalitätsprinzips eignen sich nicht nur für die Bestimmung der angemessenen Normstufe und Normdichte, sondern auch für die Beurteilung der Frage, ob sich eine völkerrechtliche Norm für die unmittelbare Anwendung eignet.<sup>48</sup> Soweit eine völkerrechtliche Norm zu offen formuliert ist, muss sie grundsätzlich auf den Weg der Umsetzung verwiesen werden. Sie kann ebenso wenig wie eine zu offen formulierte Gesetzes- oder Verordnungsbestimmung als gesetzliche Grundlage namentlich für die Einschränkung von Grundrechten dienen. Auch hier kann mit andern Worten die Parallelität und die Einheit der Rechtsordnung erkannt und sichergestellt werden, wie sie Art. 141 BV<sup>49</sup> im Rahmen des fakultativen Referendumsrechts seit der Revision vom 9. Februar 2003 zum Ausdruck bringt.<sup>50</sup>

### 1. Anforderungen an die Normstufe

Massgebend für die Verankerung der Normstufe ist heute im Grundsatz die Wichtigkeit oder die Wesentlichkeit eines Regelungsgegenstandes. Wesentliche Bereiche und Normen in diesem Sinne müssen grundsätzlich in einem dem Referendum unterstellten Beschluss (formelles Gesetz) enthalten sein. Wichtigkeit und Wesentlichkeit bemessen sich wie gesagt auf Grund ihrer Grundrechtsrelevanz, aber auch auf Grund weiterer Indikatoren. Sie hängen letztlich von der politischen Bewertung ab und enthalten so eine inhärente Flexibilität.<sup>51</sup> Zudem bestehen Topoi, die Delegation auch in diesem Sinne wesentlichen Regelungsbereichen zulassen. Das gilt vor allem in Bereichen, wo hinreichende Flexibilität erforderlich ist oder eine Materie experimenteller Regelung und der Notwendigkeit ausgesetzt ist, rasch im Sinne von *trial and error* Korrekturen anzubringen.<sup>52</sup> Die gleichen Überlegungen können auch bei Staatsverträgen zur Geltung kommen. So können anpassungs- und entwicklungsbedürftige

48 COTTIER (Fn. 40), S. XLV; DANIEL WÜGER, Die direkte Anwendbarkeit staatsvertraglicher Normen, in: Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger (Hrsg.), Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht, Bern 2001, S. 182 ff.; eingehend ders., Anwendbarkeit und Justiziabilität völkerrechtlicher Normen im schweizerischen Recht: Grundlagen, Methoden und Kriterien, Diss. Bern 2005, S. 461 ff.

49 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101.

50 Eingehend zur Entwicklung der These paralleler Regelung VALENTIN ZELLWEGER, Die demokratische Legitimation staatsvertraglichen Rechts, in: Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger (Hrsg.), Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht, Bern 2001, S. 251 ff.

51 PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. A., Bern 2009, § 19 Rz. 17.

52 TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER (Fn. 51), § 19 Rz. 17.

Normbereiche im Rahmen des Vertrages an die Exekutive und deren Vertragschlusskompetenzen delegiert werden.

Soweit die Regelung einer Materie innerstaatlich eine dem Referendum unterstellte Gesetzesform verlangt, muss entsprechend bei völkerrechtlichen Regelungen auch die Form des dem Referendum unterstellten Staatsvertrages gewählt werden. Wo die Materie mittelbar oder unmittelbar auf Verordnungsstufe geregelt werden kann, stehen entsprechend auch dem Referendum entzogene Formen des Staatsvertragsrechts zur Verfügung. Gerade hier werden sich Anforderungen an die Flexibilität und somit Delegation oftmals sachlich mit Blick auf wechselnde aussenpolitische Lagen und Rücksicht auf die legitimen Erwartungen des Vertragspartners zusätzlich begründen lassen.

## 2. Anforderungen an die Normdichte

Zweitens finden sich Topoi und Kriterien für die inhaltliche Ausgestaltung (Normdichte). Es ist hervorzuheben, dass auch hier das innerstaatliche Legalitätsprinzip eine Reihe von Indikatoren kennt, welche flexible Regelungen und damit weitgehende Delegation an die Anwendung und Umsetzung zulassen.<sup>53</sup> Bekannt sind vor allem Flexibilität aus Gründen der Technizität einer Materie, aber auch wenn es sich um Neuland handelt, das gewissermassen experimental in einem Prozess von *trial and error* erschlossen und entwickelt werden muss. Offene Formulierungen bestehen – unabhängig von der Wichtigkeit – auch bei den Grundrechten und allgemeinen Rechtsgrundsätzen, deren Konkretisierung wesentlich in den Aufgabenbereich der Gerichte und damit des Fallrechts gehört. Diese Offenheit kann entsprechend auch in aussenpolitischen Konstellationen beansprucht werden, wo flexibel auf wechselnde Lagen reagiert werden muss. Offene Normen finden sich denn auch wie erwähnt in aussenpolitisch relevanten Bereichen, insbesondere dem Aussenwirtschaftsrecht, zu dem materiell auch die Amtshilfe in internationalen Steuerfragen gehört.

## 3. Auswirkungen auf die direkte Anwendung und Umsetzung

Wo nun die gewählte Form und Dichte nicht mit den grundlegenden Anforderungen des Legalitätsprinzips korrelieren, resultiert nicht die völkerrechtliche Ungültigkeit des Vertrages. Vielmehr wird dem Legalitätsprinzip auf anderweitige Art und Weise Rechnung getragen. Der Vertrag kann und soll in solchen Fällen nicht unmittelbar angewendet werden. Seine Konkretisierung muss entsprechend auf dem Wege der internen Gesetzgebung erfolgen und auf diese Weise die demokratischen Rechte für sog. wichtige Regelungen sicherstellen.<sup>54</sup>

53 TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER (Fn. 51), § 19 Rz. 20.

54 COTTIER (Fn. 40), S. XLVII f.; DERS., Einleitung und Synthesen, in Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger (Hrsg.), Der Staatsvertrag im Schweizerischen Verfassungsrecht, Bern 2001, S. 24 f.

Anders ist es allein, wenn Ziel und Zweck des Vertrages durch Umsetzung nicht zeitgerecht erreicht werden können, wie dies beim UBS-Amtshilfeabkommen der Fall gewesen wäre. Eine gesetzliche Umsetzung hätte die Erfüllung des Vertrages im Rahmen des bestehenden Zeitraumes nicht ermöglicht. Das ist ein Gesichtspunkt, der wiederum bei der Beurteilung von Normstufe und Normdichte und damit indirekt bei der Zuständigkeitsfrage zum Abschluss des Vertrages berücksichtigt werden muss. Soweit ein Vertrag eine rasche Anwendung und Verwirklichung verlangt, müssen offene Normen und weitgehende Delegationen entsprechend in Kauf genommen werden. Wo umgekehrt eine Umsetzung in Landesrecht zeitlich möglich ist, können entsprechend auch hier strengere Anforderungen gestellt werden.

## 4. Anforderungen bei Praxisänderungen

Offene Normen beinhalten notwendigerweise die Möglichkeit unterschiedlicher Auslegung. Sie beinhalten damit auch die Möglichkeit der Anpassung und der Praxisänderung. Inwieweit diese zulässig und möglich ist, hängt wiederum vom vertrauensrechtlichen Schutz legitimer Erwartungen aller Betroffenen ab. Die Anwendung des Legalitätsprinzips schafft auch hier einen Ausgleich zwischen Rechtsschutzinteressen Privater und den Interessen der Parteien des Staatsvertrages. Das Verwaltungsrecht kennt zur Praxisänderung eine Reihe von Kriterien, geht aber grundsätzlich von der Zulässigkeit der Praxisänderung aus.<sup>55</sup> Die im Amtshilferecht offenbar bislang praktizierte Bindung an die bisherige Praxis lässt sich gestützt auf verwaltungsrechtliche Kriterien nicht begründen. Diese begrüssen die Anknüpfung von Änderungen, schliessen aber unmittelbare Änderungen nicht aus.<sup>56</sup> Um so mehr gilt dies, wenn die völkerrechtlichen Gesichtspunkte in der Auslegung mitberücksichtigt werden.

## 5. Echte und unechte Rückwirkung

Die verwaltungsrechtlichen Kriterien der Rückwirkung unterscheiden im Rahmen des Legalitätsprinzips zwischen echter und unechter Rückwirkung. Echte Rückwirkung liegt vor, wenn neues Recht auf abgeschlossene Sachverhalte angewendet wird. Unechte Rückwirkung besteht, wo ein vorher begründetes Rechtsverhältnis anhaltend und weiterhin besteht und nunmehr neuem Recht unterstellt wird. Das Verwaltungsrecht schliesst selbst die echte Rückwirkung unter gewissen Voraussetzungen nicht aus.<sup>57</sup> Namentlich kann sie der Gesetzgeber beschliessen, so wie sie völkerrechtlich auch von den Vertragsparteien be-

55 TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER (Fn. 51), § 23 N 16.

56 TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER (Fn. 51), § 23 N 16.

57 TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER (Fn. 51), § 24 Rz. 26.

geschlossen werden kann. Vorbehalten sind Vertrauensschutz bei entsprechenden Zusicherungen und der Schutz wohlverworbener Rechte. Die gleichen Grundsätze können auch für die Anwendung eines Staatsvertrages zum Tragen kommen. Sie eignen sich gleichermaßen für innerstaatliches wie internationales Recht.

#### 6. Die Probe aufs Exempel

Legt man die Kriterien des Legalitätsprinzips in Bezug auf Normstufe und Normdichte, unmittelbarer Anwendung sowie zur Praxisänderung und zur Rückwirkung zu Grunde, hält das UBS-Amtshilfeabkommen in seiner ursprünglichen Fassung vom 19. August 2009 den Anforderungen des verwaltungsrechtlichen Legalitätsprinzips durchaus stand.

Der Begriff *tax fraud or the like* findet seine Grundlage mit dem DBA Schweiz-USA und dem Zusatzprotokoll in einem dem Referendum unterstellten Vertrag. Das Erfordernis der Normstufe ist damit ohne Weiteres erfüllt. Es handelt sich dabei um eine offene Formulierung, die durch Beispiele, aber nicht abschliessend im Vertrag und seinem Protokoll definiert wurde. Der Rekurs auf den Begriff des Abgabebetuges vermag die im Vertrag nicht definierte und bewusst offengelassene Komponente von vergleichbaren Tatbeständen (*or the like*) nicht zu konsumieren. Mit den offenen Formulierungen und nicht abschliessenden Fallkonstellationen wurde bewusst die weitere Konkretisierung der Praxis übertragen, zu der auch der Abschluss von Verständigungsvereinbarungen im Rahmen des geltenden Vertrages gehört. Die Entwicklung der Amtshilfe nach *trial and error* entspricht dem Topos der Flexibilität und ist selbst bei weitgehenden Delegationen mit dem Legalitätsprinzip vereinbar. Die entscheidende Frage ist allein, ob sich die Konkretisierung des Begriffs im Rahmen dieser offenen Norm bewegt oder – wie das Bundesverwaltungsgericht befand – darüber hinausgeht.

Hier spricht auch das Legalitätsprinzip für ein dem Völkerrecht nahestehendes Verständnis. Es lässt sich nach Wortlaut, Sinn und Zweck argumentieren, dass die Norm von *tax fraud or the like* wesentlich auf den dem Betrug vergleichbaren Unrechtsgehalt eines Verhaltens abstellt und somit auch die schwere Steuerhinterziehung ohne eigentlichen Betrugstatbestand umfassen kann. Auch von der Logik her ist nicht einsehbar, weshalb die alternative Formulierung «*or*» auf betrugs- oder betrugsähnliche Verhalten beschränkt sein soll, wie das die bisherige Praxis und in der Steuerberatung vorherrschende Meinung mit dem Rekurs auf den Abgabebetrag annahm. Die Beschränkung auf den sog. Abgabebetrag vermag nicht zu überzeugen und hält auch einer Prüfung anhand des englischen Vertragstextes nicht stand. Umgekehrt sind Anwendung und Auslegung auch eingeschränkt, indem nur Tatbestände von vergleichbarem Gewicht in Frage kommen, und leichte Vergehen nicht Anlass zur Amtshilfe geben können. Aus grundrechtlicher Sicht ist hervorzuheben, dass

die Amtshilfe das Bankgeheimnis einschränkt, aber als verfahrensrechtliche Figur per se das Eigentum nicht einschränkt. Umso mehr kann auch kein vertrauensrechtlicher Anspruch darauf bestehen, dass sich die Rechtslage und die Anwendung und Auslegung der Grundnorm *tax fraud or the like* im Zuge der Zeit nicht verändern wird. Für eine Besteuerung und eine eigentliche Eigentumsbeschränkung oder allenfalls gar Freiheitsbeschränkung bedarf es einer rechtskräftigen Beurteilung in der Sache, welche dem Unterworfenen in den USA hinreichende Verteidigungsmittel zur Verfügung stellt.

Das UBS-Amtshilfeabkommen erfolgte als aussergerichtlicher Vergleich zur Abwendung einer Kompromittierung der schweizerischen Souveränität. Es diente der Durchsetzung des schweizerischen Amtshilfe-Verfahrensrechts. Um dies sicherzustellen, wurde eine Praxisänderung vorgenommen, konzidiert und völkerrechtlich vereinbart. Die Praxisänderung im Amtshilfeübereinkommen bewegt sich indessen klar im Rahmen der Grundnorm von *tax fraud or the like*. Private, die von dieser Praxisänderung getroffen sind, haben keinen Anspruch auf Bestand einer früheren Praxis. Sie haben keine schützenswerten Erwartungen, da die Grundnorm unverändert blieb und von Anfang an die Möglichkeit unterschiedlicher Interpretation im internationalen Kontext beinhaltet. Sodann kann auf die bereits oben gemachten Ausführungen zur Rückwirkung verwiesen werden. Es liegt allenfalls eine unechte Rückwirkung vor, die sich zudem auf Verfahrensfragen bezieht und nach der bundesgerichtlichen Praxis als zulässig beurteilt wird.

Bei der Beurteilung im Rahmen des Legalitätsprinzips und seinen Kriterien ist auch zu berücksichtigen, dass die Option der innerstaatlichen Umsetzung auf dem Wege der Gesetzgebung zeitgerecht nicht zur Verfügung stand. Die zeitgerechte Abwicklung des Vertrages hätte auch auf diese Weise und ohne die vorläufige Anwendung des Vertrages nicht innerhalb der vereinbarten Frist von 360 Tagen nach Unterzeichnung des UBS-Amtshilfeabkommens erreicht werden können. Die Auslegung muss beachten, dass die Vertragspartei nach Treu und Glauben zur Vertragserfüllung verpflichtet ist, und die gerichtliche Beurteilung den Grundsatz *pacta sunt servanda* nicht vereiteln darf. Auch Gerichte sind als Organe des Staates an diesen Grundsatz gebunden. Die vorgenannte Auslegung und Handhabung des Legalitätsprinzips wird vorliegend diesem Umstand gerecht.

Seinen Überlegungen auf Grund der bisherigen Praxis und Leseart des DBA-USA 96 und des Zusatzprotokolls folgend, kam das Bundesverwaltungsgericht umgekehrt zum Schluss, dass die erlassene und angefochtene Verfügung zur Gewährung der Amtshilfe keine hinreichende Rechtsgrundlage aufweist. Im Ergebnis bedeutet dies, dass dem UBS-Amtshilfeabkommen die unmittelbare Anwendung entzogen wird mit der Begründung, dass die Exekutive grundsätzlich nicht befugt ist, selbständige Staatsverträge mit neuen Rechten und Pflichten abzuschliessen, und hier keine der im Verfassungsrecht bestehenden Ausnahmen besteht. Es widerspricht so der herrschenden Auffassung

des Bundesgerichts,<sup>58</sup> wonach selbst ein nach innerstaatlichem Recht unzuständig abgeschlossener Staatsvertrag seine Gültigkeit wahrt und angewendet werden muss.<sup>59</sup>

Die vom Bundesverwaltungsgericht gezogene Schlussfolgerung ist an sich durchaus folgerichtig. Fehlt es an einer hinreichenden rechtlichen Grundlage, so kann der Vertrag nicht als Grundlage rechtskräftiger Verfügungen gegenüber Privaten gelten. Das Urteil entspricht so im Ergebnis denn auch dem in der Lehre gemachten Vorschlag, in solchen Fällen auf die unmittelbare Anwendung eines Vertrages zu verzichten und die Konkretisierung der Gesetzgebung zu überlassen.<sup>60</sup> Das Problem liegt indessen nicht hier. Es liegt vielmehr darin, dass die Beurteilung der rechtlichen Grundlage sowohl aus der völkerrechtlichen als auch der verwaltungsrechtlichen Sicht unzutreffend war, und daher kein Anlass bestand, auf die unmittelbare Anwendung zu verzichten. Im praktischen Ergebnis hat das Bundesverwaltungsgericht zudem die Wirksamkeit des Vertrages schlechthin in Frage gestellt. Eine Möglichkeit, den Vertrag im ordentlichen Verfahren zeitgerecht umzusetzen, bestand aus zeitlichen Gründen nicht. Vielmehr zwang das Gericht den Bundesrat dazu den Vertrag neu auszuhandeln, ohne Gewissheit zu haben, ob die USA darauf eintreten würden. Es hat damit den Grundsatz verletzt, wonach eine nicht erkennbare Unzuständigkeit und die Einrede des internen Rechts gemäss Art. 27 VRK nicht zur Hinfälligkeit des Vertrages führen. Die USA hätten mit andern Worten auf dem Standpunkt der Vertragsgeltung beharren können. Dass sie sich bereit erklärten, den Vertrag nachzubessern, ändert nichts daran, dass das Bundesverwaltungsgericht aus völkerrechtlicher Sicht den Grundsatz *pacta sunt servanda* missachtet hat und mit seiner verwaltungsrechtlichen Sicht dafür verantwortlich zeichnet, dass die Eidgenossenschaft nicht mehr in der Lage war, den von ihrer Regierung eingegangenen Vertrag einzuhalten; dies obgleich das Gericht einräumte, dass die fehlende Zuständigkeit des Bundesrates für die USA nicht erkennbar war und sich der Vertragspartner daher auf die Gültigkeit des Vertrages verlassen durfte.

Das UBS-Amtshilfeabkommen in seiner ersten Fassung von 2009 erfüllt so im Ergebnis die Anforderungen an das Legalitätsprinzip im Sinne einer einheitlichen Betrachtungsweise. Der Bundesrat verfügte über die Kompetenz, das Abkommen durch seine Vertretung abzuschliessen und im Sinne der vereinbarten Praxisänderung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung anzuwenden und durchzusetzen. Die vom Bundesverwaltungsgericht erzwungene Unterstellung unter die Genehmigung des Parlaments beruhte auf einer zu einseitig innerstaatlich geprägten Leseart des Legalitätsprinzips. Sie blieb ohne hinrei-

chende Berücksichtigung des aussenpolitischen Kontextes. Die Auslegung stellte zu Unrecht einseitig auf die bisherige Praxis ab und trug den legitimen Erwartungen der Vertragsparteien nicht hinreichend Rechnung. Das Urteil ist durch eine ausgesprochen sektorielle Optik geprägt, welche die Interessen der Steuerpflichtigen in den Vordergrund stellt und eine Gesamtabwägung unterlässt. Das Gericht wurde mit seiner Entscheidung auch seinen Verpflichtungen, zur Erfüllung des Vertrages als Organ der Dritten Gewalt beizutragen, nicht gerecht. Ein Rekurs auf die Konturen und Topoi des allgemeinen Legalitätsprinzips und seinem Gestaltungsspielraum hätte dies verhindert.

## E. Zusammenfassung und Lehren

Die Auseinandersetzungen um das UBS-Amtshilfeabkommen waren im Jahr 2010 geprägt durch unterschiedliche Vorverständnisse und methodische Traditionen. Auf der einen Seite stand eine völkerrechtliche Argumentation. Auf der anderen Seite die im Gericht vorherrschende Auffassung steuerrechtlicher Provenienz, die stark durch ein innerstaatlich geprägtes Legalitätsprinzip und die Tradition des Aktenprozesses geprägt ist. Diese Auffassung führte im Ergebnis zu grossen aussenpolitischen Unsicherheiten und hohen politischen Kosten. Sie beeinträchtigte die *treaty-making power* des Bundesrates und damit seine Fähigkeit, auf aussenpolitische Herausforderungen adäquat zu reagieren. Sie setzte das Parlament einer Zerreihsprobe aus und trug zu dessen Ansehensverlust in der Aussenpolitik bei. Im Ergebnis wurde vom Gesetzgeber verlangt, in der Form eines Staatsvertrages in ein in Tat und Wahrheit hängiges Verfahren der Amtshilfe für eine bestimmte Personengruppe zu intervenieren. Das Parlament hat sich hier als ein für solche Entscheidungen ungeeignetes Organ erwiesen. Noch deutlicher würde dies vorliegend für das Volk zutreffen. Die vielfach verlangte Unterstellung des Vertrages unter das Referendum hätte zur Folge gehabt, dass das Volk im Ergebnis über die Rechtsbeständigkeit von bereits im Rahmen der provisorischen Anwendung erlassenen Verfügungen hätte abstimmen müssen. Mehr noch als im Bereich der Einbürgerungen ist offensichtlich, dass das Volk hier staatsrechtlich nicht der richtige Entscheidungsträger sein kann.<sup>61</sup> Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts bestätigt sodann den Befund, dass die Methodenlehre eine stärkere Verbindung und Abstimmung von innerstaatlichen und völkerrechtlichen Angehensweisen entwickeln muss. Aus diesen Erfahrungen können zusammenfassend folgende Lehren für die Zukunft gezogen werden.

1. Die Beurteilung der Regelungszuständigkeit einer Behörde muss nach einheitlichen Gesichtspunkten des Legalitätsprinzips erfolgen. Im Steuerrecht können diesbezüglich keine besonderen Anforderungen aus Ausprägungen

58 Vgl. BGE 120 II 1b 360 (V), bestätigt in BGE 124 II 293, 307 f. (Politische Gemeinde Glattfelden), dazu COTTIER in: Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger (Hrsg.) (Fn. 54), S. 24.

59 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2010 A-7789/2009, E. 5.7.

60 Siehe oben, S. 98 f.

61 Vgl. BGE 129 I 217, 129 I 232, 130 I 140.

- gelten. Die im Staats- und Verwaltungsrecht entwickelten Topoi eignen sich sowohl für innerstaatliche wie zwischenstaatliche Konstellationen. Zwischen innerstaatlichen Normen und der Anwendung von völkerrechtlichen Bestimmungen bestehen keine grundlegenden Unterschiede. Massgebend sind daher die gemeinsamen Anforderungen an Normstufe und an Normdichte.
2. Die im innerstaatlichen Recht bestehenden Grundsätze zu Normstufe und Normdichte, insbesondere zur Flexibilität, kommen auch bei der Anwendung von völkerrechtlichen Verträgen zur Anwendung. Bei Berücksichtigung der ausserpolitischen Interessenlage und der Führungsaufgabe des Bundesrates kommen sie in ausserpolitischen Konstellationen umso mehr zum Tragen. Sie ermöglichen dem Bundesrat als für die Aussenpolitik primär verantwortliches Organ im Rahmen bestehender Gesetze und Verträge zusätzliche Abkommen zu schliessen und die Interessen des Landes auch im Rahmen von Praxisänderungen zu wahren.
  3. Völkerrechtliche Verträge sind in der Schweiz wie Gesetze und Verordnungen unmittelbar gültige Grundlagen für staatliches Handeln. Sie sind Teil einer und derselben Rechtsordnung und daher nach einheitlichen Grundsätzen anzuwenden und zu interpretieren. Die besondere und zusätzliche Schwierigkeit besteht darin, dass die Gültigkeit eines Vertrages auf völkerrechtlicher Ebene von einer Anwendung im innerstaatlichen Bereich unterschieden werden muss. Die Gültigkeit des Vertrages ist dabei selten ein Problem; eine offensichtliche Unzuständigkeit oder ein anderweitiger Ungültigkeitsgrund nach den Bestimmungen der VRK liegt kaum je vor. Häufiger ist das Problem, dass der Vertrag gegen aussen kaum erkennbar und nachträglich festgestellt nicht im zutreffenden Verfahren und vom zuständigen Organ abgeschlossen wurde. Wo dies zutrifft, kann die völkerrechtliche Geltung nicht in Frage gestellt sein; hingegen kann, wie dies vorliegend erfolgte, auf die unmittelbare Anwendung verzichtet werden. Normalerweise wird dies dazu führen, dass der Vertrag nunmehr ordentlich in das innerstaatliche Recht überführt wird, und die Anwendung auf Grund der Umsetzungsbestimmungen erfolgt. Wo dies wie vorliegend aus Zeitgründen nicht möglich ist, bleibt in solchen Konstellationen nur die Nichtbeachtung, Kündigung oder Nachverhandlung. Die Kosten dieser Wirkungen müssen indessen bei der Auslegung der Vertragsbestimmungen nach Treu und Glauben selbst mitberücksichtigt werden. Das gilt vor allem dann, wenn der Vertragszweck aus zeitlichen Gründen nur bei einer unmittelbaren Anwendung überhaupt erfüllt werden kann. Diese Gesichtspunkte müssen entsprechend bei der Bemessung des Legalitätsprinzips zum Tragen kommen und berücksichtigt werden.
  4. Dem Bundesrat muss die Möglichkeit zustehen, im Rahmen bestehender Grundlagens Vereinbarungen abzuschliessen, welche die bisherige Praxis degradingieren. Der Rekurs auf die bisherige Interpretation eines Vertrages hält vor

- der Gültigkeit eines abgeschlossenen Vertrages und damit auch dem Legalitätsprinzip grundsätzlich nicht stand, es sei denn, dies sei in einem Vertrag eigens vorgesehen.
5. Die Rückwirkung muss die gleiche Behandlung und Beurteilung in innerstaatlichen wie staatsvertraglichen Konstellationen erfahren. Die dazu bestehenden Kriterien zur Unterscheidung von echter und unechter Rückwirkung eignen sich gleichermaßen für beide Bereiche.
  6. Die im Nachgang zur Causa UBS erhobene Forderung, wonach alle Staatsverträge der Genehmigung des Parlaments und dem Referendum zu unterstellen sind, verkennt die Funktionsweise und differenzierte Aufgabe und Ausgestaltung des Legalitätsprinzips sowie die Notwendigkeiten der Aussenpolitik. Sie ist auf Grund der gemachten Erfahrungen abzulehnen und kommt der Forderung gleich, die gesamte Rechtssetzung müsse der Zustimmung des Parlaments und allenfalls des Volkes unterliegen. Im Nachhinein lässt sich schliessen, dass der Bundesrat für den Abschluss zahlreicher Verträge das geeignetste Organ ist – eine Lehre, die auch für den weiteren Abschluss von Verständigungsvereinbarungen im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen gezogen werden kann.
  7. In der gerichtlichen Auseinandersetzung zu umstrittenen Staatsverträgen muss sichergestellt werden, dass den ausserpolitischen Gesichtspunkte und dem Kontext eines Vertrages hinreichend Rechnung getragen wird. Es genügt nicht, das Verfahren als innerstaatlich ausgerichteten Aktenprozess zu führen. Das Gericht muss sich durch entsprechende Anhörungen der ausserpolitischen Akteure ein umfassendes Bild vom Hintergrund der Verhandlungen und der getroffenen Regelungen machen. Dabei geht es um die Ermittlung von Sinn und Zweck einer Norm, und nicht um eine subsidiäre Berücksichtigung von Materialien im Rahmen einer historischen Auslegung.
  8. Unabhängig vom Gegenstand eines völkerrechtlichen Vertrages müssen Entscheidungen von Gerichten, welche dem Abkommen die Anwendung auf Grund einer als fehlend beurteilten Zuständigkeit zu Abschluss und Anwendung eines Vertrages entziehen, an das Bundesgericht weitergezogen werden können. Es handelt sich hier immer um Grundsatzfragen von grosser Tragweite für die Gewaltenteilung und die Zuordnung von Kompetenzen. Es gibt keinen Grund, hier unterschiedliche Überprüfungsmöglichkeiten für innerstaatliches Recht und für Völkerrecht zu praktizieren.
- Die Erfahrungen mit der Causa UBS rufen somit nicht nach einem grundlegenden Umbau der Kompetenzordnung im Staatsvertragsrecht. Sie zeigen indessen, dass das im Staats- und Verwaltungsrecht entwickelte Legalitätsprinzip auch auf staatsvertragliche Konstellationen angewendet werden muss. Es ist besonders in Fragen internationaler Beziehungen wichtig, dass nicht spezialrechtliche, wie hier steuerrechtliche Kriterien, einseitig Anwendung

finden. Vielmehr kommt der Handhabung des allgemeinen Legalitätsprinzips als Minimalstandard der Verfassung und seinen Topoi eine zentrale Bedeutung zu.

#### *Zusammenfassung*

Das UBS Amtshilfeabkommen zwischen der Schweiz und den USA vom 19. August 2009 erweiterte in Antwort auf eine angedrohte Klage der USA gegenüber der UBS das bisher in der Schweiz enge Verständnis des «Steuerbetruges und dergleichen», das für die Amtshilfe Tatbestände der Steuerhinterziehung ausschloss. Das Bundesverwaltungsgericht hielt seinem grundlegenden Urteil vom 21. Januar 2010 fest, dass die vereinbarte Regelung über den geltenden Rahmen des Doppelbesteuerungsabkommen hinausgeht und daher nicht als sog. Verständigungsvereinbarung auf Stufe Bundesrat bzw. Verwaltung abgeschlossen werden konnte. Der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts liegt ein besonderes, in der Steuerrechtslehre entwickeltes Verständnis des Legalitätsprinzips und eine Vertragsinterpretation zu Grund, die weder mit dem Völkerrecht noch dem allgemeinen Staats- und Verwaltungsrecht übereinstimmt. Die in Folge des Urteils erforderliche Neuverhandlung und die damit verbundene Rechtsunsicherheit und politischen Kosten hätten vermieden werden können, wenn die Rechtsfragen im Rahmen ordentlicher völkerrechtlicher und staatsrechtlicher Interpretation beurteilt worden wären. Für die Zukunft zeigt sich, dass die bestehenden Verfassungsgrundlagen zur Kompetenzverteilung im Staatsvertragsrecht angemessen sind und keiner Änderung bedürfen. Vielmehr geht es darum, sich von einem Verständnis des Legalitätsprinzips zu lösen, das die Interessen privater Kunden gegenüber dem Fiskus zu einseitig in den Vordergrund stellte.

#### *Résumé*

L'Accord du 19 août 2009 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique relative à la société de droit suisse UBS SA, conclu dans le contexte d'une plainte des Etats-Unis contre l'UBS, élargissait les critères pour établir les «fraudes et délits semblables» par rapport à une interprétation antérieure restrictive appliquée par les autorités suisses. Dans sa décision du 21 janvier 2010, le Tribunal Fédéral Administratif, se fondant sur une interprétation étroite et particulièrement fiscale du principe de légalité, a jugé que cet élargissement dépassait le cadre de l'accord pertinent de double imposition et dépassait donc les compétences du Conseil fédéral ou de l'administration fédérale en matière de traités internationaux. Cette interprétation ne correspond ni au principe de légalité appliqué en droit constitutionnel et administratif, ni aux principes établis pour l'interprétation des traités internationaux. La nécessité de renégocier cet accord et les coûts politiques considérables produits par cette jurisprudence auraient pu être évités par une interprétation du principe de légalité en conformité avec la jurisprudence constitutionnelle et administrative. L'expérience de cette affaire démontre que les fondements et principes existants relatifs à l'allocation des pouvoirs entre le Conseil fédéral et le Parlement en matière de traités internationaux ne nécessitent aucun changement constitutionnel. Il s'agit plutôt d'abandonner, en droit fiscal, la notion du principe de légalité qui privilégie indûment les intérêts privés du contribuable par rapport à la fiscalité.