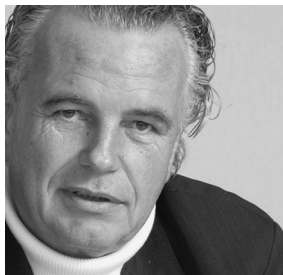


Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA

Formell- und materiell-rechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger



Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger, Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

Inhalt

1	Einleitung	5	Rechtswidrigkeit der Schlussverfügung gegenüber den betroffenen Personen?
2	Überblick über die wesentlichen Amtshilfebestimmungen des DBA-US und der VzDBA-US	5.1	QI-System und Back-up Withholding Tax im Geltungsbereich von Art. 26 DBA-US
3	Gegenstand der Analyse	5.1.1	Back-up Withholding Tax: Keine konfiskatorische Steuer
4	Rechtswidrigkeit der Editionsverfügung gegenüber der Informationsinhaberin?	5.1.2	Unterscheidung der Anwendungsbereiche von DBA-Zuteilungsnormen und Amtshilfebestimmung
4.1	Zur Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens	5.1.2.1	Persönlicher Geltungsbereich der DBA-Zuteilungsnormen
4.2	Zur Gesetzmässigkeit der Editionsverfügung	5.1.2.2	Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung
4.2.1	Allgemeines	5.1.3	Ergebnis: Grundsätzliche Amtshilfefähigkeit von Verstössen gegen das QI-Verfahren
4.2.2	Keine Auseinandersetzung mit dem BB über die Durchführung von DBA und der Rechtsprechung des Bundesgerichts	5.2	Vorliegen von Betrugsdelikten und dergleichen iSv Art. 26 DBA-US
4.2.3	Editionsverfügung auch durch IRSG gedeckt	5.2.1	Keine Berufung auf unterschiedliche Angaben für Beurteilung der Amtshilfefähigkeit
4.3	Zur «unzulässigen Übertragung der Untersuchungsaufgaben»	5.2.2	Tatsächlich in das Amtshilfeverfahren einbezogene Sachverhalte
4.4	Zur Nichtigkeit der Editionsverfügung	5.3	Tatsächlicher Sachverhalt: Abgabebetrug und wohl auch Steuerbetrug
4.5	Zur «Verletzung der verfassungs- und völkerrechtlichen Unschuldsvermutung»	5.3.1	Charakteristika des Qualified Intermediary Agreement und des besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen IRS und Qualified Intermediary
4.6	Zur «Verletzung des verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Persönlichkeitsschutzes»	5.3.2	Abgabebetrug bei Zwischenschaltung einer nicht nutzungsberechtigten Offshore-Gesellschaft
4.6.1	Allgemeines	5.3.3	Im Rahmen des QIA: Wohl auch Steuerbetrug bei Zwischenschaltung einer nicht nutzungsberechtigten Offshore-Gesellschaft
4.6.2	Definition und Rechtsgrundlagen des steuerlichen Bankgeheimnisses	5.3.3.1	Im Allgemeinen
4.6.3	Bedeutungslosigkeit des Bankgeheimnisses im Bereich der Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen	5.3.3.2	Form W-8BEN als Urkunde iSv Art. 186 DBG?
4.7	Fazit	5.3.3.3	Inhaltlich unwahres Form W-8BEN?
		5.3.3.4	Ergebnis

6	Schlussfolgerungen
	Literatur
	Berichte
	Rechtsquellen
	Materialien
	Praxisanweisungen

1 Einleitung

Am 16.7.2008 hat die gemäss dem Abkommen zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-US) zuständige US-Behörde, der Internal Revenue Service (IRS), bei der ESTV gestützt auf Art. 26 DBA-US ein Amtshilfeersuchen gestellt. Das Amtshilfeverfahren wurde zunächst gemäss den einschlägigen Bestimmungen der Verordnung zu diesem Abkommen (VzDBA-US) durchgeführt. Aufgrund von Entwicklungen in den USA wurden jedoch die vom IRS zunächst auf dem Amtshilfeweg verlangten Informationen am 18.2.2009 den US-Behörden auf anderem Weg, nämlich über die Amtshilfe durch die Finanzmarktaufsicht (FINMA), zugänglich gemacht. Mit Urteil vom 5.3.2009 hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass 2 Verwaltungsgerichtsbeschwerden, die vom Gericht auf Antrag der ESTV in ein einziges Verfahren vereinigt worden waren, als gegenstandslos abzuschreiben seien, weil angesichts der bereits erfolgten Aktenübermittlung durch die FINMA kein Rechtsschutzinteresse mehr bestehe und weil das Gericht auch nicht deshalb ein Urteil fällen müsse, weil ausnahmsweise auf das Erfordernis eines Rechtsschutzinteresses verzichtet werden könne.¹ Dennoch hat sich das Bundesverwaltungsgericht zur Rechtmässigkeit des von der ESTV geführten Amtshilfeverfahrens geäußert und diese bejaht. Als Folge des zwischen der UBS AG und den US-Behörden vereinbarten deferred prosecution agreement hat der IRS am 16.3.2009 das Amtshilfeersuchen zurückgezogen.²

Im Schrifttum haben Rainer J. Schweizer und Urs R. Behnisch, die beide als Gutachter für in den USA beschuldigte Personen tätig gewesen waren, im Vorfeld des Entscheids des Bundesverwaltungsgerichts unter verschiedenen Aspekten geltend gemacht, dass das Amts-

hilfeverfahren rechtswidrig gewesen sei.³ Das Bundesverwaltungsgericht hat zwar die von diesen Autoren vertretenen Auffassungen verworfen, sich dabei jedoch mit gewissen Aussagen gar nicht und mit andern nicht vertieft auseinandergesetzt.

Gegenstand des vorliegenden Beitrags ist es, eine vertiefte Analyse vorzunehmen.⁴ Diese Analyse erfolgt auch deshalb, weil – soweit die genannten Autoren nicht Aussagen über die spezifische Frage des Vorliegens bzw. Nicht-Vorliegens des Tatbestands des «Steuerbetrugs und dergleichen» gemäss Art. 26 DBA-US im Zusammenhang mit dem U. S. qualified intermediary-System gemacht haben – diese Aussagen auch für die Amtshilfebestimmungen in anderen Doppelbesteuerungsabkommen bedeutsam sind, da jene Doppelbesteuerungsabkommen das Amtshilfeverfahren sowohl formell als auch materiell in gleicher Weise regeln.⁵

2 Überblick über die wesentlichen Amtshilfebestimmungen des DBA-US und der VzDBA-US

Damit in der Schweiz überhaupt ein Amtshilfeverfahren zur Durchsetzung des US-Rechts⁶ eingeleitet werden kann, müssen die Bedingungen gemäss Art. 26 DBA-US erfüllt sein. Das Abkommen besagt, dass die Amtshilfe für die «Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen» zu gewähren ist. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum alten DBA-US bedeutet die Wendung «Verhütung» nicht, dass bei bereits begangenen Delikten die Amtshilfe ausgeschlossen sei.⁷ Aus der Natur der Amtshilfe ergibt sich sodann, dass nicht in der Schweiz ein Betrugsdelikt oder dergleichen begangen worden sein muss; vielmehr muss geprüft werden, ob die Tat, deren Begehung die im Ausland steuerpflichtige Person verdächtigt wird, wäre sie in der Schweiz begangen worden, die objektiven Tatbestandsmerkmale des im Doppelbesteuerungsabkommen genannten Tatbestands erfüllt.

1 BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, 5.3.2009.

2 Pressemitteilung des EFD vom 19.3.2009, www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=25992.

3 SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin; BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen; DERS., Amtshilfe in Steuerstrafsachen betreffend Vermögensverwaltungsgesellschaften an die USA: Erste Gedanken.

4 Der Autor dieses Beitrags hat sich auch im Rahmen eines Mandats der UBS AG mit den hier behandelten Fragen auseinandergesetzt.

5 Vgl. z. B. Art. 9 - 17 VzDBA-D, Art. 2 - 10 VzDBA-E, Art. 2 - 10 VzDBA-GB, Art. 2 - 10 VzDBA-SF, Art. 2 - 10 VzDBA-N, Art. 2 - 10 VzDBA-ZA und Botschaft Zusatzabkommen DBA-F, 1641.

6 Nicht Gegenstand dieses Beitrags ist die Amtshilfe zur richtigen Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommens.

7 BGE 96 I 737 E 3b = ASA 40 (1971/72), 437.

Sofern die ESTV im Rahmen ihrer Vorprüfung zur Auffassung gelangt, dass der Tatbestand gemäss dem DBA-US erfüllt ist, eröffnet sie das Amtshilfeverfahren, indem sie die Person, die über die vom IRS verlangten Informationen verfügt (InformationsinhaberIn), auffordert, ihr die entsprechenden Informationen herauszugeben. Die InformationsinhaberIn kann von der ESTV eine entsprechende formelle Verfügung (Editionsverfügung) verlangen.⁸ Diese Verfügung ist nicht anfechtbar und sofort vollstreckbar. Der InformationsinhaberIn wird in der Editionsverfügung für den Fall der Nichtbefolgung der Verfügung die Ergreifung von Zwangsmassnahmen (Hausdurchsuchung und Beschlagnahme) angedroht. Gleichzeitig mit der Zustellung der Editionsverfügung ersucht die ESTV die InformationsinhaberIn idR, den in den USA im Verdacht stehenden Kunden («betroffene Person») über den Eingang des Amtshilfeersuchens zu informieren und diesen aufzufordern, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen. Stimmt die betroffene Person der Amtshilfe nicht schriftlich zu, erlässt die ESTV eine Schlussverfügung, welche feststellt, dass und in welchem Umfang die Amtshilfe geleistet wird, wobei in jedem Fall das rechtliche Gehör gewährt wird. Gegen diese Schlussverfügung, die aufschiebende Wirkung hat, kann die Betroffene ein einziges Rechtsmittel ergreifen: die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Im Rahmen dieser Beschwerde kann sie auch die Editionsverfügung anfechten.

3 Gegenstand der Analyse

Aufgrund der im Schrifttum geäusserten Kritik werden nachstehend die folgenden Rechtsfragen untersucht:

1. War die Editionsverfügung der ESTV gegenüber der InformationsinhaberIn (UBS AG) rechtswidrig?
2. War die Schlussverfügung der ESTV gegenüber den betroffenen Personen rechtswidrig?

Nicht Gegenstand dieser Analyse sind die von Behnisch geäusserten Auffassungen, wonach einerseits Art. 26 DBA-US mangels demokratischer Legitimation gar keine Grundlage für ein Amtshilfeverfahren für den IRS zur Übermittlung von Bankinformationen von US-Steuerpflichtigen bilde, und andererseits diese Amtshilfe nur bei Steuerbetrug, nicht aber bei Abgabebetrug geleistet werden könne,⁹ weil diese Auffassungen durch die ständige

Rechtsprechung des Bundesgerichts bereits genügend widerlegt worden sind. Der vorliegende Beitrag enthält auch keine eingehende Analyse des zum Amtshilfeverfahren i.S. US-Kunden der UBS AG ergangenen Urteils des Bundesverwaltungsgerichts,¹⁰ weil eine solche Analyse dessen Rahmen sprengen würde. Auf dieses Urteil wird nur vereinzelt hingewiesen.

4 Rechtswidrigkeit der Editionsverfügung gegenüber der InformationsinhaberIn?

Der Beitrag von Schweizer setzt sich ausdrücklich und ausschliesslich mit der Frage der Rechtmässigkeit der von der ESTV gegenüber der UBS AG gestützt auf Art. 20c, d und f¹¹ VzDBA-US erlassenen Zwischenverfügung auf Herausgabe von Informationen über Kunden, die verdächtigt werden, im Zusammenhang mit der Zwischenschaltung von Offshore-Gesellschaften Betrugsdelikte oder dergleichen (tax fraud or the like) iSv Art. 26 Abs. 1 DBA-US begangen zu haben (Editionsverfügung), auseinander und kommt zum Ergebnis, dass diese Verfügung nichtig gewesen sei. Im Folgenden werden die verschiedenen Begründungsansätze, welche Schweizer zu diesem Schluss geführt haben, analysiert, und es wird gezeigt, dass dessen Auffassung unzutreffend ist, was auch vom Bundesverwaltungsgericht so gesehen wird.¹²

4.1 Zur Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens

Schweizer¹³ vertritt die Auffassung, die Amtshilfe zur Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen gemäss Art. 26 und Art. 20c - k VzDBA-US müsste richtigerweise dem IRSG bzw. dem Rechtshilfevertrag mit den USA unterstellt werden. Er weist auch darauf hin, dass die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 26 VzDBA-US immer wieder Parallelen zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen herstellt. Daraus leitet er ab, dass die Ausführungsvorschriften zu Art. 26 DBA-US durch Prozessgesetze entsprechend dem IRSG bzw. dem DBG und dem VStrR hätten erlassen werden müssen. Dies namentlich, um Zwangsmassnahmen gegenüber Informationsinhabern oder «vom Ersuchen betroffenen Personen»¹⁴ zu

8 Dieses Vorgehen bildet in der Praxis den Regelfall, weil die Informationsinhaber, namentlich die Banken, sich durch diese Verfügung gegenüber ihren Kunden, deren Daten sie herausgeben, absichern wollen.

9 BEHNISCH, Amtshilfe in Steuerstrafsachen betreffend Vermögensverwaltungsgesellschaften an die USA: Erste Gedanken, II.A Ziff. 3.

10 BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, 5.3.2009.

11 SCHWEIZER (Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin) erwähnt nur Art. 20c.

12 BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008 E 1.1, 5.3.2009.

13 Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 3.

14 Der Autor verkennt, dass gegen die betroffenen Personen – im Fall UBS AG die US-Steuerpflichtigen – in der Schweiz gar

rechtfertigen. Sodann führt der Autor aus, dass das geltende Verfahren auch den (gewollten) «Nachteil» habe, dass die übermittelten Auskünfte nicht nur Eingang in Steuerstrafverfahren fänden, sondern auch zur Nachveranlagung von Steuern führen könnten.¹⁵

Zu diesen Ausführungen muss kritisch angemerkt werden, dass sie einerseits teilweise unzutreffend sowie inkonsistent sind und dass sie den Kern der Sache, auf dem Schweizer seine weitere Argumentation aufbaut, nämlich die Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens, gar nicht behandeln. Schweizer geht in seinen Ausführungen, ohne dies zu begründen, fälschlicherweise davon aus, dass das Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US und den dazu erlassenen Verordnungsbestimmungen ein Strafverfahren sei, während es in Tat und Wahrheit ein administratives Hilfsverfahren zur Unterstützung des ausländischen Verfahrens darstellt.

Die Aussage von Schweizer, wonach der Informationsaustausch bei Fällen von Verhütung von Betrugsdelikten u. dgl. richtigerweise nach dem IRSG bzw. nach dem Rechtshilfevertrag USA abzuwickeln wäre, ist unzutreffend. Für diese Aussage besteht keine Rechtsgrundlage – im Gegenteil: Das DBA-US enthält keine Vorschrift darüber, wer und in welcher Weise die Ausführungsvorschriften zu dessen Art. 26 erlässt. Massgeblich ist somit das jeweilige interne Recht. Für die Schweiz ist diese Frage im Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 22.6.1951 (BB über die Durchführung von DBA) geregelt.¹⁶ Dessen Art. 1 erteilt dem Bundesrat eine generelle Kompetenz, zu den vom Bund abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen Ausführungsvorschriften zu erlassen. Art. 2 dieses Bundesbeschlusses zählt beispielhaft («insbesondere») verschiedene Bereiche auf, in denen der Bundesrat solche Aufgaben hat. In lit. d wird der internationale Informationsaustausch angesprochen, wobei hier die Wen-

dung «Meldungen» verwendet wird, was dahingehend interpretiert werden könnte (aber nicht muss), dass damit nur der automatische Informationsaustausch, nicht aber der Informationsaustausch auf Ersuchen ausländischer Behörden erfasst werde. Unabhängig davon, ob in lit. d nur der automatische Informationsaustausch oder auch der im Fall UBS AG zu beurteilende Informationsaustausch auf Ersuchen des IRS angesprochen wird, bestimmt das schweizerische Recht in einem vom Parlament genehmigten Bundesbeschluss – der damit Gesetzeskraft hat –, dass die Kompetenz zum Erlass aller Ausführungsbestimmungen beim Bundesrat liegt.¹⁷ Die von Schweizer kritisierten Verordnungsbestimmungen wurden genau im Rahmen dieser bundesrechtlich vorgegebenen Kompetenzordnung erlassen. Es zeigt sich somit, dass die Aussage von Schweizer, wonach sich das Verfahren zur Gewährung von Amtshilfe «richtigerweise» gemäss IRSG bzw. nach dem Rechtshilfevertrag mit den USA zu richten habe, unzutreffend ist.

Die hier gemachte Feststellung wird auch durch die ständige bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 26 DBA-US bestätigt. Das Bundesgericht bezieht sich in diesen Entscheiden regelmässig auf Art. 20c - k VzDBA-US und anerkennt damit, dass diese Bestimmungen auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage beruhen. Andernfalls hätte das Bundesgericht diese Verordnungsbestimmungen für unanwendbar erklärt und in dem nicht direkt von Art. 26 DBA-US konkretisierten Bereich das IRSG als integral anwendbar erklären müssen. Art. 1 Abs. 1 Ingress IRSG bestimmt nämlich, dass das IRSG auf alle Fälle der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit in Strafsachen anwendbar ist, wenn nicht abweichende staatsvertragliche oder gesetzliche Regelungen bestehen. Indem das Bundesgericht die Verfahrensbestimmungen zu Art. 26 DBA-US (auch) für die Fälle von «Steuerbetrug und dergleichen» anwendet, anerkennt es, dass es sich dabei um gesetzliche Regelungen handelt. Das IRSG wird deshalb vom Bundesgericht nur dann angewendet, wenn die VzDBA-US eine sich stellende Frage nicht regelt.

Schweizer ist innerhalb seiner – an sich bereits unzutreffenden – Aussagen insofern inkonsistent, als er zunächst ausführt, das Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US für die Fälle der Verhütung von Betrugsdelikten und dergleichen würde sich richtigerweise nach dem IRSG bzw. dem Rechtshilfevertrag mit den USA richten, dann jedoch postuliert, die Verfahrensbestimmungen, namentlich im Zusammenhang mit Zwangsmassnahmen gegenüber In-

keine Zwangsmassnahmen ergriffen werden können und dass die einschlägigen Vorschriften deshalb auch keine solchen Zwangsmassnahmen vorsehen. Zwangsmassnahmen können nur, soweit notwendig, gegenüber den schweizerischen Informationsinhabern ergriffen werden.

15 Die Relevanz des Hinweises im letzten Satz dieses Abschnittes über die Anwendung des Datenschutzgesetzes bleibt unklar, und der Autor kommt dann auch auf diesen Aspekt seiner Ausführungen im weiteren Verlauf des Gutachtens nicht mehr zurück.

16 Dieser BB ist insbesondere im Hinblick auf das erste DBA-US erlassen worden. Dies ergibt sich auch aus dem zeitlichen Zusammenhang der beiden Rechtsquellen: Das erste DBA-US wurde am 24.5.1951 unterzeichnet; ca. 1 Monat später hat das Parlament den BB erlassen. Daraus ergibt sich, dass nach der Paraphierung des Abkommens die Arbeiten an diesem BB aufgenommen und ziemlich parallel ausgeführt worden sind.

17 Art. 2 Abs. 2 BB über die Durchführung von DBA enthält auch die Möglichkeit einer Kompetenzdelegation vom Bundesrat an das Eidg. Finanzdepartement. Davon hat der Bundesrat bezüglich Art. 26 DBA-US jedoch keinen Gebrauch gemacht.

formationsinhabern, hätten durch Prozessgesetze entsprechend dem IRSG bzw. dem DBG oder dem VStrR ausgeführt werden müssen. Es ist nicht konsistent, zunächst zu postulieren, richtigerweise müsse das IRSG angewendet werden, und gleich darauf zu fordern, es hätten für das Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US für Fälle von «Steuerbetrug und dergleichen» eigene Prozessgesetze¹⁸ erlassen werden müssen.

Eine eigentliche Auseinandersetzung über die Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens gemäss Art. 26 DBA-US und den einschlägigen Bestimmungen der VzDBA-US nimmt Schweizer, obwohl seine Ausführungen unter dieser Überschrift stehen, nicht vor. Diese Auseinandersetzung wäre jedoch notwendig gewesen und hätte dem Autor aufgezeigt, dass seine Ausführungen im Teil III: Verletzung der verfassungs- und völkerrechtlichen Unschuldsvermutung, im Teil IV: Verletzung des verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Persönlichkeitsschutzes völlig an der Sache vorbeigehen.

Wichtig im Zusammenhang mit der Analyse der Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens ist die Tatsache, dass das Amtshilfeverfahren (in dieser Hinsicht gleich wie das Rechtshilfeverfahren gemäss IRSG und gemäss den völkerrechtlichen Rechtshilfevereinbarungen) kein Strafverfahren darstellt, sondern lediglich ein administratives Hilfsverfahren zur Unterstützung des im Ausland (bei der Amtshilfe: allenfalls¹⁹) durchzuführenden (Steuer-) Strafverfahrens ist. Eine der Konsequenzen aus dieser Rechtsnatur der Amts- und Rechtshilfeverfahren ist, dass die betroffene Person ihre verfassungs- und völkerrechtlich geschützten Rechte und Garantien nicht im Amtshilfeverfahren in der Schweiz, sondern in dem im Ausland gegen sie (allenfalls) geführten Hauptverfahren (dem Steuerstrafverfahren) nach Massgabe des ausländischen Rechts geltend machen kann. Diese Qualifikation des Amts- und des Rechtshilfeverfahrens als Verwaltungsverfahren, die sich auch aus der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen ergibt und die in der Lehre praktisch einhellig gutgeheissen wird

(s. dazu unten, Abschn. 4.5), bleibt von Schweizer unbeachtet.

Wenn das Rechtshilfeverfahren gemäss IRSG ein blosses Verwaltungs- und kein Strafverfahren ist, so muss dies selbstverständlich erst recht für das Amtshilfeverfahren gemäss den Doppelbesteuerungsabkommen gelten.

Ein weiterer Aspekt der – von Schweizer nicht vorgenommenen – Analyse der Rechtsnatur des Verfahrens gemäss Art. 26 DBA-US und der einschlägigen Bestimmungen der VzDBA-US führt zur Frage, ob es sich bei diesem Verfahren – soweit es um Fälle von Betrugsdelikten und dergleichen geht – unabhängig von dessen Bezeichnung als Amtshilfeverfahren in materieller Hinsicht um ein Amts- oder um ein Rechtshilfeverfahren handelt.

Die Abgrenzung zwischen Amtshilfe und Rechtshilfe ist umstritten; für die Zwecke dieses Beitrags kann diese Abgrenzung, etwas verkürzt, entweder nach formellen oder nach materiellen Kriterien geschehen. Üblicherweise geschieht diese Abgrenzung nach *formellen* Kriterien; d. h., es wird darauf abgestellt, welches die international kooperierenden Behörden sind. Demgemäss wird im grenzüberschreitenden Verhältnis die Kooperation zwischen Verwaltungsbehörden als internationale Amtshilfe, die Kooperation zwischen Strafverfolgungsbehörden als internationale Rechtshilfe bezeichnet. Die Abgrenzung nach *materiellen* Kriterien stellt darauf ab, ob sich die ausgetauschten Informationen bereits im Besitz einer Behörde befinden (Amtshilfe) oder ob sich die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörden die Informationen aufgrund des ausländischen Ersuchens spezifisch – allenfalls unter Androhung oder Anwendung von Zwangsmassnahmen – beschaffen müssen (Rechtshilfe). Ein weiteres materielles Abgrenzungskriterium stellt darauf ab, ob die internationale Kooperation im Rahmen oder im Hinblick auf ein Straf- oder auf ein Administrativverfahren stattfindet. Im ersten Fall handelt es sich um Rechtshilfe, im zweiten um Amtshilfe.

Da es beim Ersuchen des IRS um Bankinformationen von Kunden der UBS AG ging, die sich die ESTV unter Androhung von Zwangsmassnahmen beschaffen musste, und weil der IRS diese Informationen im Hinblick auf mögliche Steuerstrafverfahren verlangt hatte, ergibt sich bei Anwendung des materiellen Abgrenzungskriteriums die Qualifikation als Rechtshilfe. Gleiches gilt für alle bisher vom Bundesgericht entschiedenen Fälle zu Art. 26 DBA-US, weil sich die ESTV auch dort die vom IRS verlangten Informationen zunächst bei den Informationsinhabern (idR Banken) – unter Androhung von Zwangsmassnahmen – beschaffen musste und diese im Rahmen oder im Hinblick auf ein Steuerstrafverfahren in den USA verlangt worden waren.

18 Weshalb der Autor hier den Plural verwendet, bleibt unerfindlich.

19 Bei der Amtshilfe gemäss DBA-US kann der IRS von der ESTV Informationen verlangen, sobald er einen genügenden Anfangsverdacht hat; ein Strafverfahren muss noch nicht eingeleitet worden sein. Ob diese Informationen dann dazu führen, dass in den USA ein Steuerstrafverfahren im Sinn eines gemeinrechtlichen Strafverfahrens, ein Verwaltungsstrafverfahren oder überhaupt kein Strafverfahren durchgeführt wird (im letzteren Fall, weil die von der ESTV gelieferten Informationen gezeigt haben, dass der Anfangsverdacht unbegründet war), hängt von den Umständen des konkreten Einzelfalls ab.

Dies ist auch der innere Grund dafür, dass das Bundesgericht Fragen, welche die VzDBA-US offen lässt, gemäss dem IRSG beantwortet. Der formell-gesetzliche Grund für diese Gerichtspraxis liegt in Art. 1 Abs. 1 Ingress IRSG.²⁰

Unabhängig von der – in der Lehre zum Teil umstrittenen – Qualifikation von Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 DBA-US bei Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen als Amts- oder Rechtshilfeverfahren, ist bereits an dieser Stelle festzuhalten, dass dieses Verfahren ein Verwaltungs- und kein Strafverfahren ist²¹ und dass sich deshalb weder die Informationsinhaberin noch die betroffene Person auf die für Strafverfahren geltenden nationalen und völkerrechtlichen Garantien berufen können.

4.2 Zur Gesetzmässigkeit der Editionsverfügung²²

Schweizer führt aus, dass er die Gesetzmässigkeit der Editionsverfügung der ESTV unter 2 Aspekten prüfe: der Frage der formellen gesetzlichen Grundlage einerseits und jener der Bestimmtheit und Voraussehbarkeit der Eingriffe andererseits.²³ In seinen Ausführungen beschränkt er sich jedoch darauf, das Bestehen einer gesetzlichen Grundlage zu verneinen. Diese Auffassung wird nachfolgend überprüft.

4.2.1 Allgemeines

Auch in den Ausführungen zur Gesetzmässigkeit bezieht sich der Autor auf die für Strafverfahren bestehenden nationalen und völkerrechtlichen Verfahrensgarantien; dies auch hier unter Verkenning der Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens als blossen administrativen Hilfsverfahrens für das ausländische Verwaltungs- oder Strafverfahren.²⁴ Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass Art. 26 DBA-US bezüglich des Verfahrens zur Informationsbeschaffung nicht bestimmt und voraussehbar ist und dass namentlich Bestimmungen über Zwangsmassnahmen fehlen. Unzutreffend ist jedoch die Aussage (Rz 6), wonach Art. 20c - k VzDBA-US die ausschliessliche gesetzliche Grundlage der Verfügung der ESTV sei.

(In keinem Zusammenhang zur Frage der Gesetzmässigkeit der Verfügung der ESTV stehen die Ausführungen zur Frage der Unterstellung von Doppelbesteuerungsabkommen unter das fakultative Referendum. Wenn der Autor dort die Auffassung vertritt, das DBA-US würde

heute «ohne Zweifel» dem fakultativen Referendum unterstellt, so ist das zudem eine stark verkürzte und in der Absolutheit der Aussage nicht zutreffende Sichtweise.²⁵)

Schweizer stellt fest, dass sich die Verordnung zum DBA-US (gleich wie alle Verordnungen des Bundesrats zu Doppelbesteuerungsabkommen) auf den BB über die Durchführung von DBA abstützt. Er macht die unbelegte Aussage, dessen Art. 2 bilde keine genügende Rechtsgrundlage für die «strafprozessrechtlichen Regelungen nach Art. 20c - k VzDBA-US» und kritisiert, dass der Bundesrat im Sommer 1998, als das Differenzbereinigungsverfahren zur neuen BV im Gang war, die Ausführungsbestimmungen zum Doppelbesteuerungsabkommen und namentlich jene zur Amtshilfe bei «Steuerbetrug und dergleichen» in einer Verordnung erlassen und nicht den formellen Gesetzgebungsweg eingeschlagen hat. Abgesehen davon, dass der Autor übersieht, dass die von ihm kritisierten Ordnungsbestimmungen in der ursprünglichen Fassung der VzDBA-US aus dem Jahr 1998 gar nicht enthalten waren, sondern mittels Novelle per 1.1.2003 in Kraft gesetzt wurden, sind zu diesen Aussagen hauptsächlich 2 Dinge richtigzustellen: Einerseits legt Schweizer den einschlägigen BB über die Durchführung von DBA nicht aus, sondern mitsamt der dazu ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung beiseite, und andererseits blendet er die Tatsache aus, dass selbst im Falle, dass die von ihm kritisierten Ordnungsbestimmungen tatsächlich nicht gesetzmässig wären, die Editionsverfügung der ESTV auf das IRSG abgestützt wäre.

4.2.2 Keine Auseinandersetzung mit dem BB über die Durchführung von DBA und der Rechtsprechung des Bundesgerichts

Der BB über die Durchführung von DBA ist vom Parlament verabschiedet worden und hat deshalb in der schweizerischen Normenhierarchie die Stellung eines formellen Bundesgesetzes. Die Feststellung von Schweizer, dass diese Rechtsquelle aus den Nachkriegsjahren stamme, ist zwar zutreffend, vermag jedoch – anders als der Autor dies suggeriert – deren Bedeutung nicht herabzumindern.

Diese Rechtsgrundlage wurde und wird weiterhin vom Bundesrat regelmässig herangezogen, wenn Ausführungsbestimmungen, sei dies für ein einzelnes Doppelbesteuerungsabkommen, sei dies für generell zu regeln-

20 Vgl. dazu Abschn. 4.1 (bei Fn 18).

21 Zu Rechtsprechung, Lehre und Materialien s. Abschn. 4.5.

22 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 4 - 10.

23 S. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 6.

24 Vgl. dazu Abschn. 4.1 und 4.5.

25 Zur Problematik der Unterstellung von Doppelbesteuerungsabkommen unter das fakultative Referendum nach Inkrafttreten von Art. 141 Abs. 1 lit. d BV s. WALDBURGER, Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?, 295 ff.

de Fragen, zu erlassen sind. Zum letzteren Bereich gehören z. B. der Missbrauchsbeschluss und die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VpStA).²⁶

Wie oben ausgeführt,²⁷ enthält dieser BB in Art. 2 nicht nur beispielhafte Aufzählungen für die vom Bundesrat zu erlassenden Ausführungsbestimmungen und (in lit. d) eine ausdrückliche Referenz zum Informationsaustausch mit DBA-Partnerstaaten, sondern in Art. 1 eine allgemeine Kompetenzdelegation.

Das Bundesgericht hat nicht nur in allen 8 bisher publizierten Entscheiden zur Amtshilfe gemäss Art. 26 DBA-US die Bestimmungen von Art. 20c - k VzDBA-US regelmässig angewendet und damit nicht nur implizit anerkannt, dass diese Verordnungsbestimmungen gesetzmässig sind. Vielmehr hat es sich in seinem ersten Urteil nach Inkrafttreten von Art. 20c - k VzDBA-US²⁸ ausdrücklich mit der Bedeutung des BB über die Durchführung von DBA auseinandergesetzt und – zwar nicht bezüglich des gesamten Verfahrens der Informationsbeschaffung, sondern bezüglich Art. 20k VzDBA-US, der für die Verfahren bei Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen den Rechtsmittelweg entscheidend verkürzt hat²⁹ – entschieden, dass der BB über die Durchführung von DBA eine genügende gesetzliche Grundlage für Art. 20k bildet. Zu den übrigen Verordnungsbestimmungen hat sich das Bundesgericht nicht ausdrücklich, jedoch, wie ausgeführt, implizit geäussert.³⁰

Es lässt sich mit guten Gründen die Auffassung vertreten, dass die Entscheidung des Bundesgerichts, wonach der BB über die Durchführung von DBA eine genügende gesetzliche Grundlage für den Entzug von 2 Rechtsmitteln bildet (nach der im Zeitpunkt dieses Urteils ergangenen Rechtslage: Einsprache und Rekurs bei der Eidg. Steuerrekurskommission), bedeutet, dass die gleiche Rechtsquelle auch eine genügende gesetzliche Grundlage für die Anwendung von Zwangsmassnahmen in Verfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» bildet. Die Verkürzung des Rechtsmittelwegs stellt ebenfalls einen schweren Eingriff in die Stellung der betroffenen Personen dar. Wenn das Bundesgericht den BB über die Durchführung von DBA als genügende gesetzliche

Grundlage für den Entzug von 2 Rechtsmitteln qualifiziert hat, spricht vieles dafür, dass dies auch für die Rechtmässigkeit der Androhung von Zwangsmassnahmen gelte. Nicht nur im Fall UBS AG, sondern auch in allen früheren vergleichbaren Verfahren wurden den Informationsinhabern für den Fall, dass sie der Editionsverfügung nicht nachkommen, Zwangsmassnahmen angedroht. Dies hat das Bundesgericht nie kritisiert – und schon gar nicht als unzulässig betrachtet.

Weil die Informationsinhaber in den bisherigen Fällen die Informationen herausgegeben haben (sei dies auf blosser Aufforderung der ESTV gemäss Art. 20c Abs. 3 iVm Art. 20d Abs. 1 VzDBA-US, sei dies aufgrund einer formellen Editionsverfügung gemäss Art. 20d VzDBA-US), ohne dass die Informationsinhaber die Rechtmässigkeit des Vorgehens der ESTV vor Gericht in Frage gestellt haben und ohne dass Zwangsmassnahmen angewendet werden mussten, hatte das Bundesgericht noch gar keine Veranlassung, sich auch zur Frage, ob der BB über die Durchführung von DBA eine genügende gesetzliche Grundlage für die Androhung von Zwangsmassnahmen bilde, zu äussern. Auch im Fall UBS AG blieb es bei der Androhung von Zwangsmassnahmen, weil, wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung von Schweizer ergibt, die UBS AG der Editionsverfügung nachgekommen ist und die Informationen der ESTV herausgegeben hat.

Angesichts dieser Rechtslage hätte Schweizer seine Auffassung, wonach eine gesetzliche Grundlage für die Editionsverfügung fehlt, durch Auslegung und nicht einfach durch ein pauschales Beiseitelegen des BB über die Durchführung von DBA begründen müssen. Es bleibt unklar, weshalb er – der an anderer Stelle immer wieder auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 26 DBA-US und zu Art. 20c - k Bezug nimmt – die hier dargelegten Elemente dieser Rechtsprechung völlig ausblendet.

Tatsache ist, dass das Bundesgericht in seiner seit der Einfügung der spezifischen Bestimmungen für Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US in die VzDBA-US am 1.1.2003 ergangenen Rechtsprechung ausnahmslos von der Geltung dieser Verordnungsbestimmungen ausgegangen ist und auch die Androhung von Zwangsmassnahmen durch die ESTV gestützt auf diese Verordnungsbestimmung stets gebilligt hat. Im einzigen Punkt – der von einer betroffenen Person gerügten fehlenden gesetzlichen Grundlage für eine Verordnungsbestimmung (Verkürzung des Rechtsmittelwegs) – ist das Bundesgericht zum Ergebnis gelangt, dass der BB über die Durchführung von DBA eine genügende gesetzliche Grundlage für Art. 20c - k VzDBA-US darstellt.

Schweizer erwähnt auch nicht, dass das eidg. Parlament ein praktisch identisches Verfahren der Informations-

26 Letztmals per 1.1.2009 geändert.

27 S. Abschn. 4.1.

28 BGer 2A.250/2001, 6.2.2002.

29 Art. 20k VzDBA-US bezeichnete gemäss damals geltendem Recht das Bundesgericht als einzige Rechtsmittelinstanz. Vorher standen den betroffenen Personen – gleich wie bei allen andern Verfügungen der ESTV zum DBA-US – der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht vorgelagert 2 weitere Rechtsmittel zur Verfügung: die Einsprache bei der ESTV und der Rekurs bei der Eidg. Steuerrekurskommission.

30 Zum Ganzen: BGer 2A.250/2001 E 4 letzter Abs., 6.2.2002.

beschaffung im Rahmen von Amtshilfeverfahren nach Erlass der von ihm untersuchten Bestimmungen der VzDBA-US formell-gesetzlich erlassen und damit die vom Bundesrat in der VzDBA-US vorgenommenen Wertungen bestätigt hat. Das Zinsbesteuerungsgesetz vom 17.12.2004 (ZBstG) enthält nämlich in den Art. 16 - 24 für die Amtshilfe gemäss Art. 10 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der EG (ZBstA) eine praktisch identische Verfahrensordnung. Einziger materieller Unterschied zur VzDBA-US ist die Bestimmung in Art. 19 Abs. 2 ZBstG, wonach der Direktor der ESTV erst auf richterliche Anordnung hin Zwangsmassnahmen anordnen kann, während er gemäss der VzDBA-US nicht den Richter anrufen muss.

4.2.3 Editionsverfügung auch durch IRSG gedeckt

Schweizer lässt im Weiteren ausser Acht, dass die Folge der von ihm geltend gemachten Rechtswidrigkeit von Art. 20c - k VzDBA-US nicht darin bestünde, dass diese Verfügung ohne Rechtsgrundlage zustande gekommen ist. Diesfalls wäre nämlich das IRSG anwendbar. Art. 1 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt, dass es auf die zwischenstaatliche Zusammenarbeit in Strafsachen Anwendung findet, soweit andere Gesetze oder staatsvertragliche Vereinbarungen nichts anderes bestimmen. Daraus ist abzuleiten, dass unter der von Schweizer aufgestellten (hier jedoch abgelehnten) Hypothese, wonach die einschlägigen Bestimmungen der VzDBA-US nicht verfassungsmässig zustande gekommen seien, das IRSG – im Fall UBS AG gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. d IRSG die Bestimmungen des 3. Teils dieses Gesetzes – Anwendung finden würde.

Zwar ist im Fall UBS AG die summarische Vorprüfung durch das Bundesamt für Justiz³¹ unterblieben, und auch eine ausdrückliche Zuweisung durch dieses Bundesamt an die ESTV ist nicht erfolgt (Art. 79 Abs. 1 und 2 IRSG).³² Dies liegt jedoch in der Natur der Sache, weil die ESTV ja direkte Empfängerin des Ersuchens des IRS war und weil sie an die Bestimmungen der VzDBA-US gebunden war.

Im Übrigen entspricht jedoch das Verfahren, das die ESTV gegenüber der UBS AG geführt hat, den Vorgaben des IRSG. Auch nach diesem Gesetz hätte sich die ESTV die im Ersuchen des IRS verlangten Informationen mit einer sofort vollstreckbaren³³ und nicht anfecht-

baren Zwischenverfügung³⁴ bei der UBS AG beschaffen können.

Auch unter diesem Aspekt erweisen sich die von der ESTV erlassenen Editionsverfügungen, entgegen der Auffassung von Schweizer, als rechtmässig.

4.3 Zur «unzulässigen Übertragung der Untersuchungsaufgaben»³⁵

Auch in diesen Ausführungen verkennt Schweizer die Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens, macht unzutreffende Aussagen zur Bedeutung des Bankgeheimnisses nach Art. 47 BankG und versteigt sich vor diesem Hintergrund zur Aussage, die Verfügung der ESTV sei nicht nur anfechtbar, sondern sogar nichtig, und es sei unverständlich, dass die UBS AG diese Verfügung nicht angefochten habe, was wohl haftungsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen werde.³⁶

Entgegen der Auffassung des Autors³⁷ hat die ESTV keine Delegation wesentlicher Verfahrenskompetenzen und -pflichten an die UBS AG vorgenommen. Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-US ist die ESTV als zuständige Behörde³⁸ zum Informationsaustausch verpflichtet. Art. 26 Abs. 3 DBA-US bestimmt u. a., dass die ESTV im Rahmen von Ersuchen des IRS keine Massnahmen ergreifen muss, die von den Vorschriften oder der Praxis abweichen, die für sie auch im internen Recht, d. h. gegenüber schweizerischen Steuerpflichtigen, Anwendung finden. In einem internrechtlichen Verfahren, d. h. in einem Verfahren gegen in der Schweiz steuerpflichtige Kunden der UBS AG, könnte die ESTV im Rahmen der Steuergesetze, des VwVG und des VStrR³⁹ von der UBS AG die notwendigen Informationen herausverlangen. Dies allerdings nur für die von ihr erhobenen Steuern, nicht aber

34 Art. 80e IRSG. Da weder die Beschlagnahme von Vermögenswerten und Wertgegenständen noch die Anwesenheit von Personen, die am ausländischen Prozess beteiligt sind, Gegenstand der Zwischenverfügung der ESTV war, hätte diese Verfügung auch unter dem IRSG nicht angefochten werden können.

35 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 11 f.

36 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. f.

37 S. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. a.

38 Gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. f (i) ist der Direktor der ESTV oder sein bevollmächtigter Vertreter die zuständige Behörde. Wenn in diesem Beitrag von der ESTV die Rede ist, sind damit diese Personen gemeint.

39 Art. 45 Abs. 2 VStrR bestimmt, dass bei Ordnungswidrigkeiten keine Zwangsmassnahmen angewendet werden können. Daraus ergibt sich umgekehrt, dass Bundessteuerbehörden sowohl beim Verdacht auf Steuerhinterziehung als auch beim Verdacht auf Abgabebetrug Zwangsmassnahmen androhen oder vornehmen können und damit Zugang zu Bankkundeninformationen haben.

31 Art. 78 Abs. 2 IRSG.

32 Art. 78 Abs. 2 IRSG.

33 Art. 80 Abs. 2 IRSG.

für die von den Kantonen erhobenen Einkommen- und Vermögensteuern, es sei denn, die ESTV würde aufgrund von Art. 190 ff. DBG tätig.⁴⁰ Auch in einem internrechtlichen Verfahren wäre die ESTV nicht gezwungen, direkt eigene Ermittlungshandlungen vorzunehmen. Es entspricht auch der Praxis in diesem Bereich, zunächst den Informationsinhaber zur Herausgabe der sich bei ihm befindenden Informationen aufzufordern und erst dann, wenn er dieser Aufforderung nicht nachkommt, eigene Ermittlungen, wenn nötig unter Anwendung von Zwangsmassnahmen, aufzunehmen. Wenn hingegen der Informationsinhaber die verlangten Informationen liefert, erübrigen sich weitere Ermittlungshandlungen der ESTV.

Auch im Fall UBS AG ist die ESTV in Übereinstimmung mit Art. 26 Abs. 3 DBA-US tätig geworden. Sie hat von der UBS AG die im Amtshilfeersuchen des IRS verlangten Informationen auf gleiche Art verlangt, wie sie dies in einem Verfahren gegen eine in der Schweiz steuerpflichtige Person getan hätte, und dabei präzise umschrieben, in welchen Fällen sie davon ausgehe, dass ein Betrugsdelikt oder dergleichen vorliegt. Gemäss publizierten Informationen des Bundesverwaltungsgerichts⁴¹ hat die UBS AG auch mit den US-Behörden kooperiert und wohl in jenem Zusammenhang die von der ESTV verlangten Informationen bereits aufgearbeitet. Sie war aufgrund der Verfügung der ESTV verpflichtet, diese Informationen herauszugeben und ist dieser Verpflichtung auch nachgekommen.⁴²

Entgegen der Auffassung von Schweizer⁴³ wurde die UBS AG somit durch die ESTV in rechtmässiger Weise zu ihrem Handeln verpflichtet.

Auch die Ausführungen des Autors zum Bankgeheimnis nach Art. 47 BankG sind unzutreffend.⁴⁴ Die Aussage, die UBS AG habe für die Aushändigung der Kunden-

informationen keine Rechtfertigungsgründe nach Abs. 5 dieses Artikels gehabt, geht an der Sache vorbei. Art. 47 Abs. 5 BankG besagt klar, dass kein strafbares Handeln vorliegt, wenn eine Bank Kundeninformationen aufgrund von kantonalen oder eidgenössischen Vorschriften offenlegt. Art. 20c ff. VzDBA-US sind eidgenössische Vorschriften, und sie enthalten auch die von der UBS AG befolgten Offenlegungspflichten. Art. 20d Abs. 3 VzDBA-US stellt zudem noch ausdrücklich klar, dass weder das Bankgeheimnis noch ein Berufsgeheimnis der Beschaffung der Informationen entgegenstehen.⁴⁵ Es liegt somit keine Verletzung des Bankgeheimnisses durch die UBS AG vor, und deshalb stellt sich die Frage nach Rechtfertigungsgründen gar nicht.

In Rz 12 lit. d. verkennt Schweizer erneut die Rechtsnatur des Amtshilfeverfahrens. Da dieses Verfahren kein Strafverfahren, sondern lediglich ein verwaltungsrechtliches Hilfsverfahren zum ausländischen Verwaltungs- oder Strafverfahren ist, können die Garantien von Art. 32 Abs. 2 und Art. 6 Abs. 2 BV gar nicht, wie vom Autor moniert, eingeschränkt und verkürzt werden, weil sie für Verwaltungsverfahren gar nicht gelten.

Die im Fall UBS AG betroffenen Personen (US-Steuerpflichtige bzw. von diesen Personen beherrschte Offshore-Gesellschaften) haben in der Phase der Informationsbeschaffung keine Parteirechte. Sie können hingegen im Rahmen der Anfechtung der Schlussverfügung auch geltend machen, dass die Zwischenverfügung rechtswidrig sei. Ihre Parteirechte sind somit durch die Editionsverfügung der ESTV, entgegen der Auffassung von Schweizer, weder eingeschränkt noch verkürzt worden. Im Verfahren, das sich im Vorfeld der Informationsübermittlung an die US-Behörden abspielt und das zwingendermassen erst nach Abschluss der Phase der Informationsbeschaffung durchgeführt werden kann, garantiert die VzDBA-US den betroffenen Personen die ihnen im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens zustehenden Parteirechte des Anspruchs auf rechtliches Gehör, inkl. Akteneinsicht.

Ohne Kenntnis des Dossiers, auf das sich Schweizer bezieht, ist es schwierig, seine Ausführungen in Rz 12 lit. e einzuordnen, wenn er dort von Auflagen des «Department of Justice» spricht⁴⁶ und der ESTV vorwirft, sie hätte allenfalls die Schranken des hoheitlichen Handelns fremder Staaten missachtet. Es ist kaum vorstellbar, dass

40 Bis jetzt wurde noch nie in einem Gerichtsverfahren von einer betroffenen Person geltend gemacht, die Tatsache, dass die ESTV in den Amtshilfeverfahren die Möglichkeit zur Beschaffung von Bankinformationen für Steuern, für die bei Verfahren gegen schweizerische Steuerpflichtige die kantonalen Steuerbehörden zuständig sind, aber selbst bei Steuerbetrug keinen Zugang zu Bankinformationen haben (die Steuerbetrugsverfahren werden durch die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden geführt, und nur diese haben Zugang zu den Bankinformationen), stelle einen Verstoß gegen Art. 26 Abs. 3 DBA-US dar.

41 BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008 E 3, 5.3.2009.

42 Von der Übernahme justizieller Instruktionsaufgaben durch die UBS AG (s. Schweizer, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. a letzter Satz) kann ohnehin nicht die Rede sein, weil solche Aufgaben im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens auch von der ESTV nicht wahrgenommen werden dürfen.

43 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. b.

44 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 12 lit. c.

45 Dieser Norm kommt allerdings keine eigenständige Bedeutung zu, weil sich das gleiche Ergebnis bereits aus Art. 47 Abs. 5 BankG ergibt.

46 Das Department of Justice ist am Amtshilfeverfahren gar nicht beteiligt. Dazu ist gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. f (ii) iVm Art. 26 DBA-US einzig der IRS als Vertreter des Secretary of the Treasury (US-Finanzminister) berechtigt.

die ESTV von der UBS AG etwas Anderes verlangt hat als das, worum der IRS in seinem Amtshilfeersuchen nachgesucht hatte. Wenn die ESTV aufgrund ihrer staatsvertraglichen Verpflichtungen und der ihr vom Bundesrat auferlegten Pflichten in der VzDBA-US gehandelt hat – wovon hier ausgegangen wird –, kann sie in keinem Fall verbotene Handlungen für einen fremden Staat begangen haben.

4.4 Zur Nichtigkeit der Editionsverfügung

Aus den vorangegangenen Ausführungen wird klar, dass die Auffassung von Schweizer, die Verfügung der ESTV sei nichtig gewesen, unter jedem Aspekt unzutreffend ist.

Entgegen der Auffassung des Autors hatte die UBS AG keinen Anlass, an der Rechtmässigkeit der Editionsverfügung der ESTV zu zweifeln oder diese Verfügung wegen Nichtigkeit anzufechten. Sie musste nach der Eröffnung der Editionsverfügung – gleich wie dies in der Vergangenheit die Informationsinhaber in den 8 vom Bundesgericht publizierten Fällen zur Amtshilfe beim Verdacht auf Betrugsdelikte und dergleichen getan haben – vielmehr feststellen, dass die Editionsverfügung der ESTV aufgrund von Art. 20k Abs. 4 VzDBA-US sofort vollstreckbar und nicht anfechtbar war. Eine Anfechtung dieser Verfügung wäre somit völlig sinn- und nutzlos gewesen.⁴⁷ Es ist somit müssig, über haftungsrechtliche Folgen des Unterlassens der Anfechtung der Editionsverfügung durch die UBS AG zu spekulieren, wie dies der Autor getan hat.

4.5 Zur «Verletzung der verfassungs- und völkerrechtlichen Unschuldsvermutung»⁴⁸

Wie bereits ausgeführt⁴⁹ und nachfolgend belegt, ist das Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 DBA-US kein Strafverfahren. Es handelt sich dabei lediglich um ein verwaltungsrechtliches Hilfsverfahren für den IRS bzw. für die US-Steuerstrafverfolgungsbehörden, das entweder der Unterstützung eines in den USA bereits eingeleiteten oder aufgrund der amtshilfeweise übermittelten Informationen allenfalls einzuleitenden Strafverfahrens dient. Die betroffene Person im Sinn der VzDBA-US ist in der Schweiz nicht angeklagt und kann deshalb hier auch

keine strafrechtlichen Verfahrensgarantien geltend machen. Für Personen, die in den USA angeklagt sind oder allenfalls noch angeklagt werden, ist weder die schweizerische Bundesverfassung noch die EMRK von Bedeutung. Diese Personen können sich vielmehr in einem allfälligen Strafverfahren in den USA nach Massgabe des US-Rechts (inkl. der von den USA übernommenen völkerrechtlichen Verpflichtungen) verteidigen. Dort können sie u. a. auch geltend machen, das Ersuchen des IRS bzw. die Informationsübermittlung durch die ESTV sei im Licht dieser strafrechtlichen Verfahrensgarantien rechtswidrig gewesen.

Die in diesem Beitrag gemachte Feststellung, dass die Amts- und Rechtshilfeverfahren – entgegen der Auffassung von Schweizer – keine Straf-, sondern Verwaltungsverfahren sind, wird durch die folgenden Elemente belegt:

1. Bereits die Botschaft zum IRSG hält fest: «Der ersuchte Staat führt bei der Durchführung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit nicht selbst ein Strafverfahren».⁵⁰ (Anschliessend wird auf die Ausnahme der stellvertretenden Strafverfolgung und auf die Vollstreckung ausländischer Strafentscheide hingewiesen.)
2. Stellvertretend für viele Passagen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien folgende beiden Zitate des Bundesgerichts angeführt:
 - BGE 118 Ib 436 E 4a: «En effet, l'art. 6 par. 3 let. d CEDH concerne uniquement la procédure pénale; cette règle n'est pas applicable à la procédure d'entraide, qui relève du droit administratif.»
 - BGE 116 Ib 190 E 5b: «Zu Recht beruft sie (Anm.: die Beschwerdeführerin) sich aber nicht auch auf Art. 6 Ziff. 3 lit. d EMRK, denn diese Bestimmung bezieht sich ausschliesslich auf das Strafverfahren und kann daher in einem Rechtshilfeverfahren, bei dem es sich – wie erwähnt – um ein Verwaltungsverfahren handelt, nicht zur Anwendung gelangen.»
3. Die Europäische Menschenrechtskommission hat entschieden, dass Art. 6 Abs. 1 EMRK auf schweizerische Rechtshilfeverfahren nicht anwendbar ist, weil es sich nicht um ein Strafverfahren handelt.⁵¹
4. In der Literatur zur Amts- und Rechtshilfe konnte nur eine Stelle gefunden werden, die sich zur Praxis der Gerichte, wonach Art. 6 Abs. 1 EMRK auf die Amts- und Rechtshilfeverfahren nicht Anwendung findet, kritisch äussert. Dies allerdings vor dem Hintergrund

47 Da die UBS AG keine eigenen Interessen iSv Art. 20k Abs. 2 VzDBA-US geltend machen konnte, bestand für sie auch keine Möglichkeit, die Schlussverfügung anzufechten und dort geltend zu machen, die Editionsverfügung sei rechtswidrig gewesen.

48 S. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 13 – 16.

49 S. dazu oben, Abschn. 4.1.

50 Botschaft IRSG, 448.

51 S. Entscheid der Europäischen Menschenrechtskommission Nr. 11514/85, 1.12.1986, teilweise abgedruckt in VPB 51.73.

einer Minderheitsmeinung des Europäischen Gerichtshofs in einem Ausweisungsfall (und nicht einem Amts- oder Rechtshilfeverfahren).⁵² Die gesamte übrige Literatur heisst die Gerichtspraxis in diesem Punkt gut.

Es führt somit an der Sache vorbei, der ESTV hier (erneut) vorzuwerfen, sie hätte die für Strafverfahren geltenden Garantien der betroffenen Personen verletzt, weil solche Garantien in Verwaltungsverfahren schlicht nicht bestehen. Rechte, die gegenüber der ESTV nicht bestehen, können von dieser Behörde auch nicht verletzt werden.

4.6 Zur «Verletzung des verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Persönlichkeitsschutzes»

4.6.1 Allgemeines

Einleitend macht Schweizer die Bemerkung, im Zusammenhang mit der Amts- und Rechtshilfe wegen des Verdachts auf Steuer- oder Abgabebetrug werde idR ausgiebig über die Grenzen der Einschränkung des Bankgeheimnisses nach Art. 47 BankG gestritten.⁵³ Diese Aussage ist unzutreffend, weil der Autor verkennt, dass das steuerliche Bankgeheimnis (auch Bankkundengeheimnis genannt) und dessen Schranken nicht in Art. 47 BankG verankert sind.

Um diese, bezüglich der Bedeutung von Art. 47 BankG im Bereich der Amts- und Rechtshilfe unzutreffenden, Aussagen in den richtigen Rahmen zu setzen und damit gleichzeitig zu widerlegen, wird nachfolgend aufgezeigt, wo die Rechtsgrundlagen für das steuerliche Bankgeheimnis tatsächlich liegen und worüber auf der internationalen Bühne die Diskussionen in diesem Zusammenhang geführt werden.

Damit wird auch die Grundlage dafür gelegt, um aufzuzeigen, dass im Bereich der Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich dem Privatsphärenschutz, dessen Verletzung Schweizer im Zusammenhang mit der von der ESTV gegenüber der UBS AG erlassenen Editionsverfügung moniert,⁵⁴ gar keine Bedeutung zukommt.

4.6.2 Definition und Rechtsgrundlagen des steuerlichen Bankgeheimnisses

Das steuerliche Bankgeheimnis hat sowohl eine nationale als auch eine internationale Dimension,⁵⁵ wobei im Bereich der Amtshilfe gemäss den Doppelbesteuerungsabkommen diese beiden Bereiche zusammenhängen, d. h. voneinander abhängen.

Unter steuerlichem Bankgeheimnis wird im nationalen Bereich die Tatsache verstanden, dass Steuerbehörden⁵⁶ keinen Zugang zu den Bankinformationen der Bankkunden bei der Bank haben. Die Frage des Zugangs von Steuerbehörden zu den Kundeninformationen der Banken ist in der Schweiz in den einschlägigen Steuergesetzen (z. B. im DBG, StHG, VStG) bzw. dort, wo die Steuergesetze auf Spezialgesetze verweisen, in den entsprechenden Spezialgesetzen (z. B. im VStrR für die Verfolgung von Straftaten im Bereich der vom Bund erhobenen Steuern) geregelt.

Die internationale Dimension des steuerlichen Bankgeheimnisses ist in den Rechtsgrundlagen zur internationalen Amts- und Rechtshilfe umschrieben. Dort bestehen teilweise Möglichkeiten oder Verpflichtungen (Einschränkung des steuerlichen Bankgeheimnisses) – oder sie bestehen nicht (keine Einschränkung des steuerlichen Bankgeheimnisses) – der inländischen Behörden, die im ausländischen Ersuchen erwähnten Informationen über die Bankkunden bei der Bank beschaffen und diese dann der ersuchenden Behörde übermitteln zu können bzw. zu müssen. Im Verhältnis zu den USA sind die für die Rechtshilfe einschlägigen Rechtsquellen der bilaterale Rechtshilfevertrag USA und das IRSG. Die Amtshilfe basiert einzig auf dem Doppelbesteuerungsabkommen und den zu diesem Abkommen erlassenen, die Amtshilfe betreffenden Ordnungsbestimmungen.

Im Bereich der Amtshilfe gemäss dem DBA-US ist das steuerliche Bankgeheimnis im Bereich der von den Kantonen erhobenen Steuern (namentlich Einkommen- und Gewinnsteuern⁵⁷) für alle Delikte, die den Tatbestand «Betrugsdelikte und dergleichen» nicht erfüllen, doppelt abgesichert: Einerseits bestimmt Art. 26 Abs. 1 DBA-US, dass die Amtshilfe ausserhalb des Tatbestands von Betrugsdelikten und dergleichen auf den Austausch für

52 BREITENMOSER, Neuere Entwicklungen in den Bereichen der internationalen Amts- und Rechtshilfepolitik.

53 SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 17. Der Autor nennt auch den Insiderhandel. Der Bereich der Amtshilfe im Börsenbereich ist jedoch für die Beurteilung der Rechtmässigkeit der von ihm kritisierten Editionsverfügung im Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 DBA-US gegen die UBS AG völlig irrelevant. Deshalb wird im Folgenden nicht weiter darauf eingegangen.

54 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 17.

55 Auf den Bereich der interkantonalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen wird hier mangels Relevanz für die Fragestellungen nicht eingegangen.

56 Unter den Begriff der Steuerbehörden fallen in diesem Zusammenhang alle Behörden, die mit der Veranlagung, Erhebung, Vollstreckung, Strafverfolgung oder dem Entscheid über Rechtsmittel im Steuerbereich befasst sind.

57 Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit a. DBA-US liegen die Vermögen- und Kapitalsteuern nicht im sachlichen Geltungsbereich des Abkommens und damit auch nicht im Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung (vgl. Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-US).

die richtige Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommens beschränkt ist, und andererseits sieht Art. 26 Abs. 3 DBA-US die In- und Ausländergleichbehandlung vor. Dies bedeutet, dass selbst dann, wenn Art. 26 Abs. 1 die Einschränkung auf Betrugsdelikte und dergleichen nicht beinhalten würde, die Schweiz Bankkundeninformationen insoweit nicht beschaffen und austauschen müsste, als die schweizerischen Steuerbehörden⁵⁸ gemäss Gesetz und Praxis keinen Zugang zu diesen Informationen gegenüber den schweizerischen Steuerpflichtigen haben. Unter Vorbehalt des Sonderfalls von Art. 190 ff. DBG (schwere Steuerwiderhandlungen iSv Art. 190 Abs. 2 DBG) haben Steuerbehörden im Bereich der Einkommen- und Vermögensteuern keinen Zugang zu Bankkundeninformationen bei der Bank (nationale Dimension des Bankgeheimnisses). Durch diesen im DBA-US festgelegten Zusammenhang zwischen der nationalen und der internationalen Dimension des steuerlichen Bankgeheimnisses ergibt sich das zweite Element der doppelten staatsvertraglichen Absicherung dieses Geheimnisses.

4.6.3 Bedeutungslosigkeit des Bankgeheimnisses im Bereich der Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen

Das Bankgeheimnis, wie es in Art. 47 Abs. 1 BankG geregelt ist, spielt angesichts der oben in Abschn. 4.6.2 aufgezeigten Definitions- und Rechtslage deshalb keine Rolle, weil sich dessen Regelungsinhalt darauf beschränkt, Organe, Angestellte, Beauftragte, Liquidatoren von Banken und Organe und Angestellte von Prüfungsgesellschaften, die ein Geheimnis offenbaren oder zu einer solchen Offenbarung anstiften, unter Strafe zu stellen. Gemäss Art. 47 Abs. 5 BankG macht sich hingegen nicht strafbar, wer ein solches Geheimnis aufgrund einer Zeugnispflicht oder einer Auskunftspflicht gemäss einer eidgenössischen oder kantonalen Vorschrift offenlegt. Da es sich bei den Rechtsgrundlagen zur Amts- und Rechtshilfe um eidgenössische Gesetzesbestimmungen (hierzu gehören auch die vom Bund abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen) handelt, kann eine Amts- oder Rechtshilfemassnahme, die aufgrund einer solchen Bestimmung durchgeführt wird, in keinem Fall eine Verletzung des Bankgeheimnisses darstellen.

Somit erhellt, dass – anders als von Schweizer ausgeführt⁵⁹ – das Bankgeheimnis und dessen Grenzen im

Steuerbereich nicht durch Art. 47 BankG umschrieben sind und dass deshalb darüber auch kein Streit geführt werden kann. Art. 47 Abs. 5 ist so klar gefasst, dass darüber keine Auseinandersetzung stattfindet.

Auch bei der internationalen Diskussion zum Thema «Bankgeheimnis» wird dieses Institut grundsätzlich als wertvoll anerkannt und geachtet. Umstritten ist einzig, ob und – wenn ja – inwieweit das Bankgeheimnis auch gegenüber Steuerbehörden gelten soll.⁶⁰ Bezogen auf die schweizerische Rechtslage geht es nicht darum, dass Art. 47 BankG als solcher in irgendeiner Weise in Frage gestellt wird. Die Diskussion geht einzig darum, in welchen Fällen eidgenössische und kantonale Vorschriften gemäss Art. 47 Abs. 5 den Steuerbehörden den Zugang zu Bankinformationen ermöglichen sollen. Und hier wird auf der internationalen (teilweise auch auf der nationalen) Bühne namentlich kritisiert, dass die Steuerbehörden bei den Einkommen- und Vermögensteuern der natürlichen Personen nur im Falle von Verdacht auf Steuerbetrug, nicht aber bei einem solchen auf Steuerhinterziehung, bei der Bank Zugang zu Bankinformationen haben und diese Informationen auch ausländischen Steuerbehörden amts- und/oder rechtshilfeweise offenlegen. Diese Kritik und der in diesem Zusammenhang von den G-20-Staaten aufgesetzte Druck haben denn auch dazu geführt, dass der Bundesrat am 13.3.2009 entschieden hat, dass die Schweiz ihre Amtshilfepolitik ändert und den Standard des OECD-Musterabkommens übernehmen wird. Allerdings hat der Bundesrat gleichzeitig angekündigt, dass er für die schweizerischen Steuerpflichtigen bzw. für die schweizerischen Steuerbehörden an der heutigen Rechtslage festhalten wolle. Dies bedeutet, dass künftig die ausländischen Steuerbehörden bezüglich ihrer Untersuchungsmittel bei Verdacht auf Steuerhinterziehung besser gestellt sein werden als die schweizerischen Steuerbehörden.

Mit Bezug auf das von Schweizer behandelte Amtshilfeverfahren mit den USA ist die einschlägige Bestimmung, die dazu führt, dass Art. 47 BankG keine Anwendung findet, Art. 26 DBA-US iVm den massgeblichen Bestimmungen der VzDBA-US und damit ohne Zweifel eine eidgenössische Vorschrift iSv Art. 47 Abs. 5 BankG. Es erweist sich somit als völlig abwegig, im Zusammenhang mit den von der Schweiz staatsvertraglich übernommenen Amtshilfeverpflichtungen von einer Verletzung des verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Persön-

58 Hier ist der Begriff «Steuerbehörden» in einem engeren Sinn zu verstehen als in den übrigen Teilen dieses Beitrags, weil Art. 26 Abs. 3 DBA-US hier einzig von «Verwaltungsmassnahmen» und von «Verwaltungspraxis» spricht.

59 Vgl. SCHWEIZER, Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Rz 17.

60 Vgl. dazu z. B. den Bankgeheimnisbericht des OECD-Fiskal-ausschusses (Improving Access to banking information for tax purposes), wo einleitend die Legitimität des Bankgeheimnisses ausdrücklich anerkannt wird, dann aber aufgezeigt wird, dass es problematisch ist, wenn das Bankgeheimnis auch gegenüber Steuerbehörden gilt, und deshalb in Rz 20 das Idealziel des uneingeschränkten Zugangs von Steuerbehörden zu den Bankkundeninformationen formuliert wird.

lichkeitsschutzes im Lichte von Art. 47 BankG zu sprechen.

Dies ist in qualifizierter Weise der Fall bezüglich der Auffassung des Autors, wonach die UBS AG (und nicht deren Kunden) durch die Editionsverfügung der ESTV in ihren Persönlichkeitsrechten verletzt worden sei. Einerseits kann auch eine Bank in ihren eigenen Steuerangelegenheiten kein irgendwie geartetes Bankgeheimnis geltend machen. Sie unterliegt wie jedes andere steuerpflichtige Unternehmen den umfassenden Informations- und Auskunftsverpflichtungen und muss auch die gesetzlich vorgesehenen Einsichts- und Prüfungsrechte der Steuerbehörden hinnehmen. Andererseits ist das steuerliche Bankgeheimnis in diesem Bereich durch jene Gesetzesbestimmungen gesichert, die es den Steuerbehörden untersagen, Tatsachen, die sie im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der Bank über deren Kunden erfahren haben, an andere Steuerbehörden weiterzugeben (vgl. z. B. Art. 63 Abs. 3 MWSTG).

Im Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 DBA-US war jedoch die UBS AG bloss Informationsinhaberin. Ihre einzige Pflicht war es, gewisse Informationen über ihre Kunden an die ESTV herauszugeben. Zudem wurde sie ersucht, ihre Kunden über das Amtshilfeverfahren zu informieren und diese zu bitten, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten für die ESTV zu bezeichnen. Darüber hinaus hatte sie keine Verpflichtungen, und sie ist im weiteren Amtshilfeverfahren auch nicht Partei, weil sie nicht iSv Art. 20k VzDBA-US eigene Interessen geltend machen kann. Schon aus diesem Grund kann die UBS AG nicht in ihren verfassungs- und völkerrechtlichen Persönlichkeitsrechten beeinträchtigt sein.

4.7 Fazit

Schweizer erkennt, dass es sich beim Verfahren gemäss Art. 26 DBA-US (auch in den Fällen von Betrugsdelikten und dergleichen), unabhängig davon, ob dieses Verfahren als Amts- oder als Rechtshilfeverfahren qualifiziert wird, um ein Verwaltungs- und nicht um ein Strafverfahren handelt. Er lässt die Rechtsprechung des Bundesgerichts, welche dies in ständiger Rechtsprechung festgestellt hat, die Entscheidung der Europäischen Menschenrechtskommission (nunmehr: EMRK-Gerichtshof), die zum gleichen Ergebnis gekommen ist, und auch die einschlägige Literatur ausser Betracht.

Aufgrund der tatsächlichen Rechtsnatur des Verfahrens gemäss Art. 26 DBA-US und der VzDBA-US als Verwaltungsverfahren entbehren sämtliche Vorwürfe des Autors an die ESTV im Zusammenhang mit der Verletzung von strafrechtlichen Verfahrensgarantien gemäss schweizerischem Landes- und Völkerrecht jeglicher Grundlage. Gleiches gilt für den Vorwurf der Verletzung von verfas-

sungsrechtlich und völkerrechtlich geschützten Persönlichkeitsrechten.

Der Autor macht geltend, den Verfahrensbestimmungen in der VzDBA-US, auf welche die ESTV ihre Editionsverfügung gegenüber der UBS AG gestützt hat, seien mangels gesetzlicher Grundlage rechtswidrig. Weil dies ohne Beachtung der gegenteiligen Rechtsprechung des Bundesgerichts – im Bereich der Rechtsmittel ist sie explizit, in den übrigen Bereichen implizit – und ohne Auseinandersetzung mit der gesetzlichen Grundlage, auf die diese Ordnungsbestimmungen abgestützt sind (BB über die Durchführung von DBA), geschieht, muss diese These mangels wissenschaftlicher Unterlegung abgelehnt werden.

Die These, die Editionsverfügung der ESTV sei nichtig gewesen, ist unhaltbar.

Es ist vielmehr festzuhalten, dass die Editionsverfügung der ESTV gegenüber der UBS AG als Informationsinhaberin keine Rechtsmängel aufwies.⁶¹

5 Rechtswidrigkeit der Schlussverfügung gegenüber den betroffenen Personen?

Während bei der Analyse der Rechtmässigkeit bzw. Rechtswidrigkeit der Editionsverfügung die verfahrensrechtlichen Fragen der Kompetenz der ESTV gegenüber der Informationsinhaberin im Vordergrund stehen, geht es bei der Prüfung der Schlussverfügung der ESTV gegenüber den betroffenen Personen primär um die materiell-rechtliche Frage, ob der Tatbestand von Betrugsdelikten und dergleichen gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-US erfüllt war.⁶² Diese Frage ist von Behnisch⁶³ hauptsäch-

61 Dies wurde im Ergebnis auch vom Bundesverwaltungsgericht so gesehen. Das Gericht hat sich allerdings mit der Frage der Rechtmässigkeit der Editionsverfügung nicht im Detail auseinandergesetzt, sondern diese weitgehend implizit unterstellt, indem es sich schwergewichtig mit der Schlussverfügung befasst hat.

62 Diese Trennung in verfahrensrechtliche Aspekte der Editionsverfügung und materiell-rechtliche Aspekte der Schlussverfügung wird im vorliegenden Beitrag nur deshalb vorgenommen, weil damit eine übersichtliche Auseinandersetzung mit der im Schrifttum geäusserten Kritik ermöglicht wird. In der Sache selbst lassen sich diese beiden Aspekte nicht klar trennen, weil einerseits auch die Editionsverfügung voraussetzt, dass der Tatbestand «Betrugsdelikte und dergleichen» erfüllt ist und weil andererseits auch die Schlussverfügung nur dann rechtmässig ist, wenn die vorangehende Editionsverfügung rechtmässig war. Im Rahmen einer Anfechtung der Schlussverfügung beim Bundesverwaltungsgericht kann denn auch die Rechtswidrigkeit der Editionsverfügung gerügt werden (Art. 20k Abs. 4 VzDBA-US).

63 BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen.

lich aus 2 Gründen klar verneint worden: Er macht einerseits geltend, die Amtshilfe sei für Verstösse gegen das System des qualified intermediary (QI) im Allgemeinen und für Delikte im Bereich der U.S. back-up withholding tax im Besonderen gar nicht möglich, und andererseits verneint er das Vorliegen des Tatbestands von Betrugsdelikten und dergleichen gemäss Art. 26 DBA-US. Gegenstand der folgenden Ausführungen ist deshalb v. a. eine kritische Analyse der von diesem Autor aufgestellten Thesen. Dies geschieht unter dieser Überschrift, obwohl Behnisch hier⁶⁴ seine Ausführungen nicht ausdrücklich auf die von der ESTV gestützt auf Art. 20j VzDBA-US gegenüber den betroffenen Personen erlassenen Schlussverfügungen, welche die Gewährung der Amtshilfe gegenüber dem IRS bewilligten, bezieht.

5.1 QI-System und Back-up Withholding Tax im Geltungsbereich von Art. 26 DBA-US

5.1.1 Back-up Withholding Tax: Keine konfiskatorische Steuer

Behnisch würdigt zunächst die back-up withholding tax kritisch, weil diese Steuer zum Satz von derzeit 28 % auf dem Verkaufserlös und nicht auf dem Gewinn erhoben wird und tönt an, dass eine diesbezügliche Amtshilfe wohl gegen den schweizerischen ordre public verstossen würde, weil eine solch hohe Steuer konfiskatorischen Charakter habe. Er zieht jedoch daraus keine abschliessenden Schlussfolgerungen über die Zulässigkeit der Amtshilfe im Fall UBS AG.⁶⁵

Wird jedoch die back-up withholding tax im System der US-Einkommensbesteuerung beurteilt, zeigt sich, dass es sich dabei um eine reine Sicherungssteuer für die Kapitalgewinnbesteuerung – vergleichbar mit der schweizerischen Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer für die Kapitalerträge – handelt, die in keiner Weise konfiskatorischen Charakter hat.

Die USA unterwerfen auch die privaten Kapitalgewinne auf beweglichem Kapitalvermögen der Einkommensteuer. In diesem Rahmen muss der Steuerpflichtige den Erwerbspreis nachweisen, damit auf der Differenz zwischen dem Verkaufserlös und dem Erwerbspreis die Einkommensteuer erhoben werden kann. Der US-Gesetzgeber geht bei Steuerpflichtigen, die keinen Erwerbspreis nachweisen, z. B. weil sie anonym bleiben wollen, von einem Erwerbspreis von null aus. Deshalb wird die back-up withholding tax auf dem Veräusserungserlös, der bei

einem Erwerbspreis von null dem Kapitalgewinn entspricht, erhoben. Der Steuersatz von 28 % geht von einer mittleren US-Bundeseinkommensteuerbelastung aus. Die Steuerpflichtigen haben es in der Hand, durch Offenlegung gegenüber dem IRS einen höheren Erwerbspreis nachzuweisen und dann die Einkommensteuer auf dem tatsächlichen Kapitalgewinn zu entrichten. Sie können jedoch im Rahmen des QI-Systems die Erhebung dieser Sicherungssteuer auch dadurch vermeiden, dass sie den QI mittels Abgabe eines Form W-9 von vornherein zur Offenlegung gegenüber dem IRS ermächtigen. Dieses System wirkt für Steuerhinterzieher prohibitiv, was jedoch dem Zweck einer Sicherungssteuer entspricht. Von einer konfiskatorischen Besteuerung kann jedoch bei diesem effizienten US-System der Sicherungssteuer zur Kapitalgewinnbesteuerung keine Rede sein.

5.1.2 Unterscheidung der Anwendungsbereiche von DBA-Zuteilungsnormen und Amtshilfebestimmung

Behnisch vertritt auch die Auffassung, die back-up withholding tax liege nicht im Geltungsbereich des DBA-US. Das Gleiche gelte auch für das gesamte QI-System, weil dieses erst nach der Ratifizierung des Abkommens eingeführt worden sei. Diese Aussagen sind z. T. unzutreffend und z. T. pauschal und missverständlich.

Richtigerweise kann keine generelle Aussage über den Anwendungsbereich des DBA-US gemacht werden, sondern es ist zu unterscheiden zwischen den Abkommensbestimmungen zum Amtshilfeverfahren einerseits und den Zuteilungsnormen andererseits.

5.1.2.1 Persönlicher Geltungsbereich der DBA-Zuteilungsnormen

Bezüglich der ausserhalb des Amtshilfeverfahrens stehenden Bestimmungen hat das QI-System für die weder in der Schweiz noch in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Personen mit schweizerischer Zwischenstelle das frühere System des zusätzlichen Steuerrückbehalts USA abgelöst, während der zusätzliche Steuerrückbehalt USA für die in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen auch nach Inkrafttreten des QI-Systems am 1.1.2001 weitergeführt wurde und auch heute noch angewendet wird. Für die in Drittstaaten ansässigen Personen ohne US-Steuerpflicht gilt das DBA-US ohnehin nicht, weil diese Personen nicht im persönlichen Geltungsbereich dieses Abkommens sind. Für die in der Schweiz ansässigen Personen findet das QI-Verfahren Anwendung; es wird aber ergänzt durch den zusätzlichen Steuerrückbehalt USA. Für die in den USA ansässigen und für die in Drittstaaten ansässigen in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Personen gilt das DBA-US für die fraglichen

64 Anders als in BEHNISCH, Amtshilfe in Steuerstrafsachen betreffend Vermögensverwaltungsgesellschaften an die USA: Erste Gedanken

65 S. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, Rz 23.

Einkünfte deshalb nicht, weil es sich um Einkünfte aus US-Quellen handelt, die entweder an in Drittstaaten oder in den USA ansässige Personen fließen. Solche Einkünfte werden – mit und ohne QI-System – vom DBA-US in keinem Fall erfasst. In diesem Sinne ist die Aussage von Behnisch, das gesamte QI-System befinde sich nicht im Geltungsbereich des DBA-US, missverständlich.

5.1.2.2 Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung

Bezüglich der Amtshilfebestimmung stellt sich die Rechtslage anders als für die übrigen DBA-Bestimmungen dar: Art. 26 Abs. 1 DBA-US besagt ausdrücklich, dass die Amtshilfebestimmung nicht durch den persönlichen Geltungsbereich des Abkommens (Art. 1) beschränkt ist. Massgeblich für die Frage, ob die back-up withholding tax vom Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung abgedeckt wird, ist somit einzig der sachliche Geltungsbereich des DBA-US. Dessen Art. 26 Abs. 1 bestimmt, dass nur Auskünfte über unter das Abkommen fallende Steuern ausgetauscht werden. Art. 2 Abs. 2 lit. b DBA-US bestimmt, das u. a. alle Bundeseinkommensteuern, die aufgrund des U. S. Internal Revenue Code erhoben werden, in den sachlichen Geltungsbereich des Abkommens fallen.

Sämtliche im Rahmen des QI-Verfahrens bedeutsamen Steuern (inkl. die back-up withholding tax) sind im Internal Revenue Code geregelte Bundeseinkommensteuern und damit im sachlichen Geltungsbereich des DBA-US.⁶⁶ Die Tatsache, dass der IRS mit der UBS AG (gleich wie mit der grossen Mehrzahl der übrigen schweizerischen Banken) erst nach der Ratifikation des DBA-US ein qualified intermediary agreement (QIA) abgeschlossen hat, ist unerheblich, und es kann deshalb nicht gesagt werden, bei Delikten im Bereich der back-up withholding tax sei von vornherein keine Amtshilfemöglichkeit gegeben. Die von Behnisch erwähnte Frage eines treaty override stellt sich somit gar nicht.

5.1.3 Ergebnis: Grundsätzliche Amtshilfefähigkeit von Verstössen gegen das QI-Verfahren

Die Aussage von Behnisch, Verstösse gegen das QI-Verfahren (auch solche durch US-Steuerpflichtige) seien per se nicht amtshilfefähig, erweist sich im Licht der vorangegangenen Ausführungen als unzutreffend. Richtig ist in diesem Zusammenhang einzig, dass ein Betrugsdelikt oder dergleichen iSv Art. 26 DBA-US gegeben sein muss. Genau dies macht jedoch der IRS in seinem

Amtshilfeersuchen geltend, und es kann deshalb nicht gesagt werden (wie dies Behnisch tut), dieses Ersuchen sei teilweise rechtsfehlerhaft begründet.

5.2 Vorliegen von Betrugsdelikten und dergleichen iSv Art. 26 DBA-US

5.2.1 Keine Berufung auf unterschiedliche Angaben für Beurteilung der Amtshilfefähigkeit

Behnisch verneint das Vorliegen eines amtshilfefähigen Tatbestands gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-US, weil er unterstellt, die ESTV habe die Amtshilfe allein aufgrund der Tatsache geleistet, dass natürliche Personen mit unbeschränkter Steuerpflicht in den USA Offshore-Gesellschaften zwischengeschaltet haben, die an den Vermögenswerten und den daraus fliessenden Erträgen nach schweizerischen und US-steuerlichen Kriterien nutzungsberechtigt gewesen sind und deshalb der UBS AG als QI ein Form W-8BEN eingereicht haben, während für die Zwecke der Anwendung der VSB (Form. A gemäss Art. 4 Abs. 3 lit. b VSB) nicht die Offshore-Gesellschaften selbst, sondern die hinter diesen Gesellschaften stehenden natürlichen Personen als Nutzungsberechtigte angesehen worden sind. M. a. W. geht der Autor davon aus, dass bereits das Auseinanderfallen der Angabe der nutzungsberechtigten Person auf dem Form W-8BEN einerseits und dem Form. A andererseits dazu geführt habe, dass die Amtshilfefähigkeit des Ersuchens des IRS bejaht worden sei. Vor dem Hintergrund dieser unterstellten Qualifikation der ESTV kommt Behnisch zum Ergebnis, dass die betroffenen Personen lediglich eine allen Beteiligten – und damit auch dem IRS bekannte – Regelungslücke ausgenützt hätten und dass somit kein arglistiges Vorgehen seitens der Beteiligten gegeben sei. Aus diesem Grund hätten diese Personen bloss Steuerhinterziehungen begangen – aber keinen Abgabebetrug –, und somit könne dem Ersuchen des IRS bereits aus diesem Grund nicht entsprochen werden.⁶⁷

Wäre der Sachverhalt so verwirklicht worden, wie Behnisch ihn beschreibt, könnte seiner Schlussfolgerung zugestimmt werden. Wie jedoch nachfolgend aufgezeigt wird, liegen die Sachverhalte in den Fällen, in denen die ESTV die Amtshilfefähigkeit bejaht hat, völlig anders; sie sind deshalb im Hinblick auf die Beurteilung der Amtshilfefähigkeit auch anders zu würdigen.

66 So auch das Bundesverwaltungsgericht in BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008 E 5.5.2.2, 5.3.2009.

67 Vgl. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, Rz 50.

5.2.2 Tatsächlich in das Amtshilfeverfahren einbezogene Sachverhalte

Anders als von Behnisch dargestellt, betrifft das Amtshilfeverfahren nur Sachverhalte, bei denen die in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Personen (US-Personen) im Hinblick auf das Inkrafttreten des QIA zwischen dem IRS und der UBS AG per 1.1.2001 oder zu einem späteren Zeitpunkt Vermögensverwaltungs-Gesellschaften (mit Sitz ausserhalb der USA, sog. Offshore-Gesellschaften) errichtet haben, um in US-Wertschriften zu investieren (sei es mittels Neuerwerb oder dadurch, dass die US-Personen bis dahin direkt oder indirekt gehaltene US-Wertschriften in solche Offshore-Gesellschaften eingebracht haben).⁶⁸

In den vom Amtshilfeverfahren betroffenen Fällen bestehen zudem Hinweise und Indizien dafür, dass in Tat und Wahrheit das Einschalten dieser Offshore-Gesellschaften im Wesentlichen dazu diente, die effektiv nach US-Steuerrecht nutzungsberechtigten US-Personen von der Offenlegung gegenüber dem IRS, die bei einer direkten Investition in US-Wertschriften gesetzlich erforderlich wäre, abzuschirmen. Die betroffenen US-Personen haben in der Folge teilweise direkt, teilweise über weisungsgebundene externe Vermögensverwalter und Organe der Offshore-Gesellschaften über die z. T. weiterhin, z. T. erstmals bei der UBS AG liegenden Vermögenswerte in einer Art und Weise Verfügungen getroffen, wie wenn es ihre eigenen Wertschriften wären; sei dies:

1. dass sie als direkte oder indirekte Anteilsinhaber oder über nahestehende Personen (mit oder ohne entsprechende Vollmachten oder Befugnisse der formellen Organe der Offshore-Gesellschaft) im Wesentlichen die Investitionsentscheide der Gesellschaft in unmittelbarer Weise selbst, d. h. ohne die erforderlichen formellen Beschlüsse der zuständigen Gesellschaftsorgane, getroffen haben;
2. dass sie als wirtschaftliche Berechtigte ohne entsprechenden Beschluss der Gesellschaftsorgane über das Vermögen der Gesellschaft verfügt haben

(z. B. durch den Bezug von «Darlehen», die Transferrierung von Vermögenswerten auf andere von ihnen oder verbundenen Personen beherrschte Kontobeziehungen, Investitionsentscheide über die Vermögenswerte der Offshore-Gesellschaft, Verwendung von Kredit- und Debitkarten, welche formell auf den Namen der Offshore-Gesellschaft ausgestellt wurden usw.);

3. dass sie zwar Organ der Gesellschaft waren, dies jedoch aufgrund der Handelsregisterrechtsordnung der betroffenen Jurisdiktion nach aussen nicht erkennbar war und darüber hinaus die konkreten Umstände darauf schliessen lassen,⁶⁹ dass sie die Offshore-Gesellschaft de facto wie ein alter ego führten, indem sie bei ihren Vermögensdispositionen gegenüber der UBS AG in erster Linie als Privatpersonen und nicht als Vertreter der Gesellschaft auftraten und damit die Offshore-Gesellschaft für private Zwecke und nicht als echte Vermögensverwaltungs-Gesellschaft benutzten; oder
4. dass sie die Vermögensdispositionen über die ihnen gegenüber im Einzelfall weisungsgebundenen Organe der Offshore-Gesellschaften oder externen Vermögensverwalter vorgenommen haben (z. B. mittels eines formalen oder faktischen Mandatsvertrags).

Mit anderen Worten: Aus der Gesamtheit der vorliegenden Erkenntnisse liess sich in den von der Amtshilfe betroffenen Fällen in glaubhafter Weise ableiten, dass der Offshore-Gesellschaft nach steuerrechtlichen Kriterien keine eigenständige Rechtspersönlichkeit zugemessen werden kann, weil sie derart funktions- und substanzlos war, dass sie gerade ihrer eigentlichen Funktion, der einer eigenständigen Vermögensverwaltungs-Gesellschaft, nicht nachkommen konnte oder ihre Funktion lediglich der einer Treuhänderin glich, welcher das steuerliche Nutzungsrecht an den verwalteten Vermögenswerten und deren Erträgen nach schweizerischer wie auch US-Rechtsauffassung abzusprechen ist.⁷⁰

Trotz dieses fehlenden Nutzungsrechts wurden diese Offshore-Gesellschaften⁷¹ dazu veranlasst, gegenüber

68 Über die in den Amtshilfeverfahren beurteilten Fälle hinaus sind auch Fälle denkbar, in denen im Zusammenhang mit der vor dem IRS verheimlichten Zwischenschaltung von Offshore-Gesellschaften auch dann Abgabebetrug oder dergleichen gemäss Art. 26 DBA-US vorliegt, wenn diese Gesellschaften nicht in US-Wertschriften investiert haben. Sei dies, dass die Offshore-Gesellschaften dazu missbraucht worden sind, z. B. direkt fiktive Darlehen gegenüber den wirtschaftlich Berechtigten zu gewähren, sei dies, dass deren Vermögenswerte für back-to-back-Darlehen eingesetzt worden sind oder dass auf diesem Weg erreicht worden ist, dass die schweizerische Bank gezielt und systematisch davon abgehalten wurde, unter Anwendung der deemed sales- (sec. 6045 IRC) und paid-in- (sec. 6049 IRC) Regeln, die gemäss den Verlautbarungen des IRS auch nach dem Inkrafttreten des QIA gelten, die back-up withholding tax einzubehalten.

69 Dies gilt insbesondere für Offshore-Gesellschaften, welche auf den Kaimaninseln oder den Britischen Jungferninseln domiziliert sind.

70 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil weniger das fehlende steuerliche Nutzungsrecht der Offshore-Gesellschaften betont, sondern das Unrecht v. a. darin gesehen, dass die Beteiligten «das Spiel der juristischen Person nicht gespielt» haben (s. BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008 E 5.5.2.5, 5.3.2009).

71 Aus US-steuerrechtlicher Optik sind hierzu auch complex trusts mit U.S. beneficiaries zu zählen (z. B. Trust-Strukturen, die nach dem Ableben eines foreign [non-resident alien] grantor den steuerlichen Status einer flow-through-Einheit verlieren und – ähnlich einer Offshore-Gesellschaft – grundsätzlich als nutzungsberechtigte Person gelten können).

der UBS AG in ihrer Funktion als QI in einem Dokument (Form W-8BEN⁷²) Erklärungen abzugeben, wonach diese ausländischen Vermögensverwaltungs-Gesellschaften an den Wertschriften und deren Erträgen im Sinne des US-Steuerrechts nutzungsberechtigt seien.

Gegenüber der UBS AG als QI (und damit letztlich auch gegenüber der externen QI-Prüfungsgesellschaft) haben sie – wider besseren Wissens – fälschlicherweise auf dem Form W-8BEN angegeben, die Offshore-Gesellschaft sei steuerlich die nutzungsberechtigte Person. Daraus folgt, dass diese von den Offshore-Gesellschaften eingereichten Dokumente inhaltlich unwahr sind.

Entgegen den Ausführungen von Behnisch handelt es sich bei den hier beschriebenen Sachverhalten nicht um solche, bei denen das QI-System lückenhaft ist. Im Gegenteil: Wie der Autor zunächst selbst anführt, aber dann bei seinen weiteren Ausführungen wieder ausblendet,⁷³ untersagen die QI-Vorschriften die Abgabe eines Form W-8BEN, wenn eine Gesellschaft nur nominee oder fiduciary ist. In diesem Fall muss sich die Gesellschaft als intermediary zu erkennen geben, mit der Rechtsfolge, dass sie selbst nicht von den Erleichterungen des QI-Systems profitieren kann, sondern offenlegen muss, für wen sie die treuhänderische Funktion ausübt. Diese Tatsache ist für die Würdigung der Amtshilfefähigkeit von grosser Tragweite.

5.3 Tatsächlicher Sachverhalt: Abgabebericht und wohl auch Steuerbetrug

5.3.1 Charakteristika des Qualified Intermediary Agreement und des besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen IRS und Qualified Intermediary

Das QI-System zeichnet sich im hier bedeutsamen Bereich dadurch aus, dass die US-Steuerbehörde faktisch einen wesentlichen Teil ihrer Aufgaben bezüglich der Kontrolle der Deklaration der Erträge aus US-Wertschriften von in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Personen (US-Personen) auf die QI im Rahmen eines verwaltungsrechtlichen Vertrags (QIA) ausgelagert hat.⁷⁴

Die Kontrolle über die richtige Anwendung des QIA wird einer unabhängigen Revisionsstelle übertragen, welche periodisch und stichprobenartig im Auftrag des IRS entsprechende Prüfungen durchführt und dem IRS über das Prüfungsergebnis Bericht erstattet. In diesem formalisierten Quellensteuer-System kann der QI grundsätzlich auf die Angaben seiner Kunden abstellen, ob die von ihm verwalteten Wertschriften und deren Erträge steuerlich US-Personen oder Personen, die in Drittstaaten steuerpflichtig sind, zuzurechnen sind. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen dort, wo der QI tatsächlich weiss, dass die steuerliche Nutzungsberechtigung einer anderen als der im Form W-8BEN bezeichneten Person zusteht.

Veräusserungsgeschäfte, die durch Personen, welche in den USA nicht steuerpflichtig sind (inkl. echter, nutzungsberechtigter Vermögensverwaltungs-Gesellschaften), getätigt werden, können unter Vorbehalt bestimmter Ausnahmen⁷⁵ steuerfrei abgewickelt werden, und die Erträge aus US-Wertschriften solcher Drittpersonen werden dem IRS in anonymisierter Form und auf aggregierter Basis zur Verfügung gestellt. Das heisst, der IRS hat keine Kenntnis über die Identität der nicht in den USA steuerpflichtigen Personen, welche US-Wertpapiere halten, selbst wenn diese Personen die Doppelbesteuerungsabkommen der USA in Anspruch nehmen.

In den USA unbeschränkt steuerpflichtige natürliche und juristische Personen, welche über eine direkte Kontobeziehung mit dem QI verfügen, sind demgegenüber grundsätzlich gehalten, sich dem IRS gegenüber zu offenbaren. Mit dem rechtsgültig ausgefüllten und unterzeichneten Form W-9 ermächtigt und beauftragt eine US-Person den QI, unter Offenlegung ihrer Identität spezifische Steuermeldungen gegenüber dem IRS oder der massgeblichen US-Depotstelle abzugeben (Form 1099 tax reporting). Im Gegenzug ist die betreffende US-Person berechtigt, Dividenden und Zinszahlungen auf US-Wertschriften ohne Abzug einer Quellensteuer zu beziehen, und auf den Veräusserungserlösen wird keine back-up withholding tax erhoben.

Das QIA nimmt jedoch insofern auf die Besonderheiten des Schweizer Bankgeheimnisses Rücksicht, als es unter bestimmten Voraussetzungen von der Offenlegung der Identität von US-Personen absieht.⁷⁶ Dabei kommen unterschiedliche Regeln zur Anwendung, je nach dem, ob

72 Eine Offshore-Gesellschaft, die in ihrem Depot US-Wertschriften hält, muss ein Form W-8BEN unterzeichnen und bezeugt damit – unter Androhung von Straffolgen – ihren Status als nicht in den USA steuerpflichtige Person (non-resident alien) und – im Sinne des US-Steuerrechts – steuerlich nutzungsberechtigte Person.

73 Vgl. BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, Rz 38.

74 Der IRS hat noch eine weitere Funktion auf die QI ausgelagert: Die QI wenden für die aus den USA stammenden Kapitalerträge für Personen, die in Drittstaaten, mit denen die USA ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben, steuerpflichtig sind, die Doppelbesteuerungsabkommen zwi-

schen ihrem Wohnsitzstaat und den USA direkt an. Da diese zweite Funktion für das vorliegende Arbeitspapier nicht bedeutsam ist, wird darauf im Folgenden nicht eingegangen.

75 US-Steuerpflicht in Bezug auf Erträge aus Liegenschaften oder geschäftlicher Aktivität (income effectively connected with a trade or business).

76 Sec. 6.04 QIA.

eine Kontobeziehung vor dem 1.1.2001 oder nach diesem Datum eröffnet wurde.

Bei vor Inkrafttreten des QIA eröffneten Kundenbeziehungen durften und dürfen bis heute allfällige US-Wertschriften auch für die Zeit nach dem Inkrafttreten des QIA beibehalten werden, sofern es dem QI aus rechtlichen Gründen nicht möglich ist, die Wertschriften gegen den Willen des Investors zu veräussern. Der QI hat in diesen Fällen allerdings ab dem 1.1.2001 bezüglich sämtlicher US-Wertschriften auf sämtlichen Ertragsgutschriften und auf den anfallenden Veräusserungserlösen (inkl. Rückzahlungen) die back-up withholding tax abzuführen. Das QIA sieht grundsätzlich aber keine Offenlegung der Identität der US-Personen gegen den Willen des Kunden vor. Entsprechend ist bei einer allenfalls von einem QI auf einem Form 1099 zu deklarierenden back-up withholding tax im Zusammenhang mit US-Kunden, deren Namen der QI aus Bankgeheimnisgründen nicht offenlegen kann, als Empfänger der gekürzten Leistung «unknown» anzugeben.⁷⁷

Bei der Eröffnung von neuen Kundenbeziehungen mit US-Personen nach dem 1.1.2001 ist der QI verpflichtet, von diesen eine Erklärung zu verlangen, wonach sie entweder bereit sind, ein Form W-9 abzugeben, oder damit einverstanden sind, dass für sie keine US-Wertschriften gehalten werden.

Diese Sachlage führte bei den vom Amtshilfeverfahren im Fall UBS AG betroffenen Personen zur Versuchung, mittels Errichtung von Offshore-Gesellschaften, welche dem QI das Form W-8BEN zustellten, weiterhin in US-Wertschriften ohne Quellensteuerfolgen (insbesondere auf Zinserträgen und Verkaufserlösen) zu investieren, sich aber gleichzeitig der nach der ratio legis zwingenden Offenlegung gegenüber dem IRS zu entziehen. Der IRS hat aufgrund des steuerlichen Bankgeheimnisses in der Schweiz grundsätzlich keine Möglichkeiten, auf die für die Anwendung seines internen Rechts massgeblichen Informationen zuzugreifen. Er muss sich auf die gewissenhafte Arbeit einerseits der QI und andererseits der QI auditors verlassen. Das QIA und damit auch die in diesem Verfahren abgegebenen schriftlichen Erklärungen auf den einschlägigen Formularen beruhen deshalb auf einem besonderen Vertrauensverhältnis zwischen dem IRS, den QI, den QI auditors und den Steuerpflichtigen.

5.3.2 Abgabebetrug bei Zwischenschaltung einer nicht nutzungsberechtigten Offshore-Gesellschaft

Durch die oben⁷⁸ beschriebenen Vorgehensweisen haben die betroffenen US-Personen einerseits vermieden, dass die UBS AG dem IRS (über die US-Depotstelle) die Tatsache des Haltens der US-Wertschriften durch diese Personen und die daraus fliessenden Erträge gemeldet hat. Andererseits konnten sie die Steuerfolgen einer korrekten Klassifikation unter dem QIA (withholding tax auf Zinsen und back-up withholding tax auf Verkaufserlösen) vermeiden. Es ist somit zu beurteilen, ob – und wenn ja, in welchen Fällen – die Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft im spezifischen Kontext des QIA zwischen der UBS AG und dem IRS den Tatbestand des Abgabebetrugs und dergleichen iSv Art. 26 DBA-US und den dazugehörigen Vereinbarungen und der Bundesgerichtspraxis zu diesen Bestimmungen erfüllt.

Zunächst ist zu wiederholen,⁷⁹ dass auch im spezifischen QI-Kontext die blosser Tatsache, dass die Angaben auf dem der Identifikation der wirtschaftlich berechtigten Personen unter dem Aspekt der Bekämpfung der Geldwäscherei dienenden Form. A einerseits und die Angaben im spezifisch auf die Feststellung der steuerrechtlichen Nutzungsberechtigung ausgerichteten Form W-8BEN andererseits voneinander abweichen, das Vorliegen eines Abgabebetrugs (oder dergleichen) noch nicht zu bewirken vermag. Es ist durchaus möglich (und vom IRS auch grundsätzlich anerkannt), dass eine echte Offshore-Gesellschaft für steuerliche Zwecke als an ihren Vermögenswerten nutzungsberechtigte Person gilt, obwohl für Geldwäschereibekämpfungszwecke eine andere Person (idR der oder die Anteilinhaber/in) als wirtschaftlich endberechtigt angesehen wird. Aus steuerrechtlicher Sicht ist nicht massgeblich, dass es sich bei der Eigentümerin der Wertpapiere lediglich um eine Sitzgesellschaft iSd Terminologie der Geldwäschereigesetzgebung und -praxis handelt, sondern es ist massgeblich, ob die Offshore-Gesellschaft durch ihre Organe eigenständig und eigenverantwortlich gehandelt und die US-Person einzig von den ihr als Anteilinhaberin zustehenden Informations- und Entscheidungsrechten Gebrauch gemacht hat oder ob die Offshore-Gesellschaft bzw. deren Organe lediglich im Auftrag und auf Rechnung der hinter ihr stehenden Person als Scheingesellschaft gehandelt haben.

Bei den Gegenstand der Amtshilfeverfahren bildenden Sachverhalten fehlt der Offshore-Gesellschaft nicht nur das Nutzungsrecht für Geldwäschereizwecke, sondern auch das steuerliche Nutzungsrecht, weil die oben darge-

77 Vgl. Zirk. Qualified Intermediaries.

78 Vgl. Abschn. 5.2.2.

79 Vgl. Abschn. 5.2.1.

legten Sachverhaltselemente⁸⁰ alternativ oder kumulativ erfüllt sind.

Die Vorgehensweisen der betroffenen US-Personen sind deshalb, seien sie einzeln oder in Kombination verwirklicht worden, aus folgenden Gründen als arglistig iSv Art. 14 Abs. 2 VStrR⁸¹ und damit als betrügerisch iSv Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-US zu qualifizieren:

1. Die betroffenen US-Personen bzw. deren Berater haben die oben beschriebenen Besonderheiten des QI-Verfahrens gezielt ausgenützt. Sie wussten, dass sowohl die UBS AG als QI als auch letztlich die mit dem QI audit betraute Wirtschaftsprüfungsfirma auf die Angaben in den einschlägigen Formularen abstellen durften, wenn sie nicht tatsächliche Kenntnis (die US-Vorschriften gebrauchen die Wendung «actual knowledge») darüber hatten, dass die Angaben in diesen Formularen inhaltlich unwahr und damit falsch waren. Die gesamte Konstruktion war somit darauf ausgerichtet, das durch das QI-System und seine Umsetzung in die Praxis begründete Vertrauensverhältnis zu missbrauchen und sich durch diese Machenschaften erhebliche US-Steuervorteile zu verschaffen. Im Licht der gesamten Umstände liegen hier besondere Machenschaften vor, die nicht nur darauf ausgerichtet waren, die normale US-Einkommensteuer der handelnden Personen zu hinterziehen, sondern den vom IRS zur Absicherung dieser Einkommensteuerpflicht eingerichteten Kontrollmechanismus bzw. das alternativ eingerichtete withholding- und back-up withholding-System gezielt auszuhebeln. Unter diesem Aspekt ist der objektive Tatbestand des Abgabebetrugs erfüllt. Diese Würdigung gilt selbst in jenen Fällen, wo Kundenberater der UBS AG mitgewirkt oder zumindest von den Machenschaften gewusst haben. Im Falle von Teilnahmehandlungen eines oder mehrerer Kundenberater der UBS AG wurden zwar nicht diese Kundenberater getäuscht; für das Institut UBS AG in seiner Funktion als QI (und damit gewissermassen als verlängerter Arm des IRS) trifft dies jedoch zu, und es wurde damit einer Verletzung des QIA ausgesetzt.
2. Wie sich aus dem Amtshilfeersuchen ergibt, sind die US-Behörden (Justice Department und Criminal Investigation Division des IRS) von einem Informanten auf den Sachverhalt aufmerksam gemacht worden. Dieser Situation haben IRS und Treasury bei den Verhandlungen über die Vereinbarung zum Informationsaustausch/DBA-US (vom 23.1.2003)

grosse Beachtung geschenkt, wie aus den Fallbeispielen 3, 4 und 5 im Anhang zur Vereinbarung hervorgeht. Zudem weist der vorliegende Fall gewisse Parallelen zum Fallbeispiel 12 auf: Auch dort verschleiern US-Steuerpflichtige durch Zwischenschaltung von Offshore-Gesellschaften ihre Einkommensverhältnisse und finanzieren über diese Gesellschaften – unter Verwendung von auf diese Gesellschaften lautenden Kreditkarten – ihren Lebensaufwand. Wohl nicht gegeben ist jedoch, dass aktive Tathandlungen iSv Ziff. 4 lit. c der Vereinbarung begangen wurden, um die Höhe des tatsächlichen Einkommens so zu verschleiern, dass keine Steuererklärungen eingereicht werden mussten. Hingegen kommen in den vorliegenden Fällen die weiteren, oben erwähnten, erschwerenden Sachverhaltselemente im Zusammenhang mit dem systematischen Ausnützen des QI-Systems hinzu. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die zuständigen Behörden, hätten sie den hier zu beurteilenden Sachverhalt in jenem Zeitpunkt bereits gekannt, ihn ebenfalls in die Vereinbarung selbst oder in den Anhang aufgenommen hätten.

3. Der vorliegende Sachverhalt ist auch im Lichte der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 26 DBA-US als amtshilfefähig zu beurteilen. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Entscheid vom 10.8.2006⁸². Auch in diesem Fall wurde eine Offshore-Gesellschaft zwischengeschaltet, um die US-Steuerbehörden zu täuschen. Zwar ging es um Aufwendungen (Hypothekenzinsen), die nur formell an die zwischengeschaltete Gesellschaft bezahlt wurden, wirtschaftlich jedoch den dahinterstehenden Personen zugerechnet werden mussten, und es kamen qualifizierende Täuschungselemente hinzu (namentlich die Weigerung, schriftlich zu bestätigen, dass keine andere Beziehung als das Darlehensverhältnis zur Gesellschaft bestand). Es macht jedoch keinen Unterschied, ob durch die Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft, verbunden mit zusätzlichen Täuschungselementen, zu hohe Aufwendungen geltend gemacht oder Einkommensanteile verheimlicht worden sind. Aus diesem Urteil kann der allgemeine, präjudizielle Grundsatz abgeleitet werden, dass im Verhältnis zu den USA Amtshilfe gewährt werden muss, wenn US-Steuerpflichtige zum Zweck der Steuerhinterziehung eine Offshore-Gesellschaft zwischenschalten und noch zusätzliche Täuschungselemente hinzutreten. Dieser präjudizielle Grundsatz ergibt sich auch aus einem vom 12.4.2002 stammenden Urteil des Bundesge-

80 S. Abschn. 5.2.1.

81 Damit ist der Tatbestand des Abgabebetrugs gegeben, wenn die arglistig vermiedenen Steuern einen erheblichen Betrag erreicht haben. Letzteres wird in diesem Beitrag als gegeben vorausgesetzt.

82 BGer 2A.608/2005, 10.8.2006.

richts zu Art. 26 DBA-US.⁸³ Auch dort hat das Bundesgericht entschieden,⁸⁴ dass die Einschaltung von Offshore-Gesellschaften (im konkreten Fall: Gesellschaften mit Sitz in Hong Kong), die lediglich der Täuschung des US-Fiskus dienen und keinen wirtschaftlichen Sinn machen, im Zusammenhang mit weiteren Täuschungshandlungen (im konkreten Fall: falsche Frachtrechnungen) einen amtshilfefähigen Abgabebetrag darstellt. Dass im Fall der Kunden der UBS AG solche zusätzliche, mit den in diesem Urteil bezüglich des Unrechtsgehalts vergleichbare – jedoch im Vergleich zum Sachverhalt des Bundesgerichtsurteils vom 10.8.2006 noch qualifizierte – Täuschungselemente hinzugetreten sind, wurde vorstehend bereits dargelegt (gezielte Ausnutzung des QI-Systems unter Verwendung inhaltlich unwahrer Formulare zum Zwecke der Täuschung des QI und der QI-Revisionsstelle).

5.3.3 Im Rahmen des QIA: Wohl auch Steuerbetrug bei Zwischenschaltung einer nicht nutzungsberechtigten Offshore-Gesellschaft

5.3.3.1 Im Allgemeinen

Im Form W-8BEN erklärt der Unterzeichnende, er bzw. die von ihm repräsentierte Rechtsperson sei an den in seinem zivilrechtlichen Eigentum stehenden Vermögenswerten und an den daraus fliessenden Erträgen nach US-Steuerrecht nutzungsberechtigt. Im Fall von Offshore-Gesellschaften wird dieses Formular somit nicht vom US-Anteilsinhaber, sondern von den Organen dieser Gesellschaft ausgefüllt. Es wird dem withholding agent, im vorliegenden Fall der UBS AG, eingereicht. Die UBS AG konnte sich, wenn sie nicht tatsächliches Wissen darüber hatte, dass die Angaben auf dem Form W-8BEN falsch waren, auf die Richtigkeit dieser Angaben verlassen und somit davon ausgehen, dass die US-Vermögenswerte und deren Erträge der Gesellschaft, die das Form W-8BEN eingereicht hat, und nicht dem dahinterstehenden US-Anteilsinhaber steuerlich zuzurechnen waren.

Im Hinblick auf die steuerstrafrechtliche Würdigung der oben beschriebenen Fallkonstellationen⁸⁵ stellt sich damit zunächst die Frage, ob es sich beim Form W-8BEN um eine Urkunde iSv von Art. 186 DBG und Art. 59 StHG handelt.⁸⁶ Wird die Urkundenqualität des Form W-8BEN bejaht, ist die weitere Frage zu beurteilen, ob das von der Offshore-Gesellschaft abgegebene Form W-8BEN im

Sinne dieser Gesetzesbestimmung inhaltlich unwahr war.⁸⁷ Schliesslich ist noch zu prüfen, ob die Bescheinigung «bei einer Steuerhinterziehung zur Täuschung gebraucht» worden ist. Sind diese 3 Elemente erfüllt, liegt der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs vor.

Es wird ferner davon ausgegangen, dass die UBS AG als Institut (d. h. unabhängig von allfälligen Teilnahmehandlungen gewisser Kundenberater) bzw. der IRS in der sachgerechten Durchsetzung und Kontrolle der US-Steuer Vorschriften getäuscht worden sind, wenn ein inhaltlich unwahres Form W-8BEN vorlag.

5.3.3.2 Form W-8BEN als Urkunde iSv Art. 186 DBG?

Gemäss Art. 186 DBG sind Urkunden im steuerstrafrechtlichen Sinne u. a. Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter. Damit ist zu beurteilen, ob es sich beim Form W-8BEN um eine solche «andere Bescheinigung Dritter» handelt.

Die Frage, wann eine Bescheinigung iSv Art. 186 DBG vorliegt, muss im Licht von deren Stellung im Steuerveranlagungsverfahren, in welchem Steuerdelikte typischerweise begangen werden, beurteilt werden. Dabei geht es darum zu beurteilen, ob ein Schriftstück geeignet ist, eine im Veranlagungsverfahren erhebliche Tatsache zu beweisen. Bezogen auf die hier beurteilten Sachverhalte bedeutet dies unter Berücksichtigung der Besonderheiten des QI-Verfahrens, dass das Form W-8BEN dann eine Bescheinigung iSv Art. 186 DBG ist, wenn es dazu führt, dass die UBS AG deshalb aus Transaktionen keine Steuerfolgen und Reporting-Pflichten abgeleitet hat, weil sie die Offshore-Gesellschaft und nicht den dahinterstehenden Anteilsinhaber als nutzungsberechtigt betrachtet hat. Im gegebenen Zusammenhang wird davon ausgegangen, dass dies der Fall war. Mit anderen Worten: Durch die affirmative Erklärung der steuerlichen Nutzungsberechtigung mittels Form W-8BEN wurde die Bank in ihrer Annahme bestärkt, dass es sich um eine echte Vermögensverwaltungsgesellschaft mit steuerlicher Nutzungsberechtigung handelte. Entsprechend konnte die Bank als Institut davon ausgehen, dass die – gemäss internen Weisungen der UBS AG – bestehenden steuerlichen und regulatorischen Beschränkungen für «unmittelbare» Vermögensdispositionen der Anteilsinhaber mittels «U.S. jurisdictional means» nicht Anwendung fanden. Daraus ist abzuleiten, dass es sich beim Form W-8BEN um eine Bescheinigung iSv Art. 186 DBG handelt.

83 BGer 2A.551/2001, 12.4.2002.

84 Insbes. in E 5b.

85 S. Abschn. 5.2.2.

86 Da die Bestimmungen von Art. 186 DBG und Art. 59 StHG identisch sind, wird nachfolgend nur Art. 186 DBG erwähnt.

87 Es wird hier davon ausgegangen, dass die andern beiden gesetzlichen Tatbestandsmerkmale – «gefälscht» bzw. «verfälscht» – nicht gegeben waren.

Somit bleibt zu beurteilen, ob das Form W-8BEN von Dritten ausgestellt wurde oder ob es sich dabei – wenn es inhaltlich unwahr ist – um eine «blosse» schriftliche Lüge des Anteilsinhabers handelt. Das Form W-8BEN ist nicht vom Anteilsinhaber, sondern von den Organen der Offshore-Gesellschaft und damit bei formeller Betrachtungsweise von Drittpersonen ausgestellt und der UBS AG eingereicht worden. Es könnte jedoch argumentiert werden, dass diese Organe nur formell Dritte waren, während aufgrund des Auftrags- bzw. Treuhandverhältnisses, das zwischen diesen Organen und dem Anteilsinhaber bestand, die Handlungen dieser Organe steuerrechtlich dem Anteilsinhaber zuzurechnen seien und deshalb das Form W-8BEN materiell keine Bescheinigung Dritter, sondern eine eigene Erklärung des Anteilsinhabers und damit keine Urkunde sei.

Gegen diese Betrachtungsweise kann jedoch angeführt werden, dass die Frage, welches Vertragsverhältnis zwischen dem Aussteller der falschen Urkunde und dem Steuerpflichtigen besteht, für die Anwendung von Art. 186 DBG insbesondere dann, wenn dieses Vertragsverhältnis für den Fiskus nicht erkennbar ist, unerheblich sei. Massgeblich sei einzig die Tatsache, dass der Aussteller der Bescheinigung ein Dritter sei, was zur Folge hat, dass dem einschlägigen Schriftstück eine ein besonderes Vertrauensverhältnis begründende Funktion zukomme. Massgeblich für den Übergang von der verwaltungsrechtlich zu ahndenden Übertretung (Steuerhinterziehung) zum gemeinrechtlich strafrechtlichen Vergehen (Steuerbetrug) sei der Missbrauch dieses durch eine Drittperson ausgestellten Schriftstücks. Diese Sichtweise wird z. B. im Falle des Ausstellens von Rechnungen für fiktive Leistungen, sei dies im Konzern, sei dies unter Dritten, bestätigt. Auch dort handelt der Aussteller der Rechnung im Auftrag des Steuerpflichtigen – allerdings nur bezogen auf diesen Akt –, und dennoch wird davon ausgegangen, dass es sich um eine Bescheinigung eines Dritten handelt, weil den Steuerbehörden das Auftragsverhältnis nicht bekannt ist und deshalb die Bescheinigung das besondere Vertrauensverhältnis, dessen Missbrauch die gemeinrechtliche Bestrafung rechtfertigt, begründet.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen neigt der Verfasser dieses Beitrags dazu, davon auszugehen, dass es sich beim Form W-8BEN um eine Bescheinigung Dritter iSv Art. 186 DBG handelt, auch wenn zwischen den Organen der Offshore-Gesellschaft und dem Anteilsinhaber ein Auftrags- bzw. Treuhandverhältnis besteht.

5.3.3.3 Inhaltlich unwahres Form W-8BEN?

Das Form W-8BEN ist dann inhaltlich unwahr iSv Art. 186 DBG, wenn im konkreten Fall, entgegen der

Angabe im Formular, nicht die Offshore-Gesellschaft, sondern der Anteilsinhaber an deren Vermögenswerten und an den daraus fliessenden Erträgen steuerlich nutzungsrechtlich ist. Wann eine Gesellschaft das Nutzungsrecht an den in ihrem zivilrechtlichen Eigentum stehenden Vermögenswerten hat bzw. wann es ihr abzuschreiben ist, kann nicht in allgemein-gültiger Weise umschrieben werden. Weder in der Schweiz noch international besteht eine für alle Steuergebiete abstrakt gefasste Definition des Begriffs des Nutzungsrechts. Anerkannt ist hingegen sowohl für das schweizerische Steuerrecht als auch international, dass bei Treuhand- oder treuhandähnlichen Verhältnissen nie der Treuhänder, sondern stets der Treugeber im steuerrechtlichen Sinne nutzungsrechtlich ist. Das steuerliche Nutzungsrecht wird in ebenso klarer Weise einer Gesellschaft abgesprochen, die steuerlich gar nicht anerkannt werden kann, weil sie missbräuchlich, nur zum Zwecke der Steuervermeidung, eingeschaltet worden ist (sham company). Im Übrigen ist jedoch die Frage der Nutzungsberechtigung stets im Lichte der spezifischen anzuwendenden Rechtsnorm und häufig im konkreten Einzelfall zu beurteilen.⁸⁸

Wie oben⁸⁹ angeführt, ist den hier zu beurteilenden Sachverhalten gemeinsam, dass die Anteilsinhaber zwar ihre Vermögenswerte auf Offshore-Gesellschaften übertragen haben, dass diese Gesellschaften jedoch aus steuerlicher Sicht nicht nutzungsrechtlich, sondern lediglich treuhänderisch für die US-Anteilsinhaber tätig oder als steuerlich überhaupt nicht zu anerkennende Gesellschaften (sham structures) zu qualifizieren waren.

5.3.3.4 Ergebnis

Damit kann festgehalten werden, dass grundsätzlich bei allen oben beschriebenen typisierten Sachverhaltskonstellationen⁹⁰ der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt ist. Eine andere Beurteilung ergäbe sich nur dann, wenn davon ausgegangen würde, das Form W-8BEN stelle keine

88 Teilweise wird die Frage des Nutzungsrechts sogar innerhalb der gleichen Steuerart und bei der gleichen Fragestellung unterschiedlich beurteilt. So spricht z. B. die ESTV bei der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen einer ausländischen Gesellschaft bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer das Nutzungsrecht u. U. allein deshalb ab, weil diese über eine ungewöhnlich hohe Fremdfinanzierung verfügt und weil sich daraus ergeben kann, dass ein wesentlicher Teil der DBA-begünstigten Einkünfte in Form von Zinszahlungen aus der – im Übrigen zivilrechtlich und wirtschaftlich daran zweifelsfrei berechtigten Person – abfliessen. Auf der andern Seite hat das Bundesgericht im Fall Goldmann einer Person, die im Zeitpunkt des Ertragszuflusses gar nicht mehr zivilrechtliche Eigentümerin der Aktien war, die Abkommensberechtigung und damit auch das Nutzungsrecht für einen Teil der daraus fliessenden Dividende zuerkannt (s. ASA 54 (1985/86), 386).

89 S. Abschn. 5.2.2.

90 S. Abschn. 5.2.2.

Urkunde dar, weil es aufgrund des zwischen den Organen der Offshore-Gesellschaften und deren Anteilsinhabern bestehenden Auftrags- bzw. Treuhandverhältnisses ausgefüllt worden sei und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Bescheinigung Dritter, sondern eine schriftliche Lüge der Anteilsinhaber darstelle. Nach Auffassung des Verfassers dieses Beitrags gibt es jedoch gute Gründe gegen diese Beurteilung.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellt das Begehen eines Steuerbetrugs auch stets ein arglistiges Vorgehen dar. Eines Rückgriffs auf das Tatbestandselement «und dergleichen» («or the like») bedarf es nicht. Die Amtshilfefähigkeit iSv Art. 26 DBA-US ist deshalb in jenen Fällen, in denen sich aus den gesamten Umständen ergibt, dass den Offshore-Gesellschaften aus steuerlicher Sicht das Nutzungsrecht abzusprechen ist, diese sich aber dennoch auf den einschlägigen Formularen als nutzungsberechtigt bezeichnet haben und zu Unrecht von den Steuervorteilen dieser Erklärungen Gebrauch gemacht haben, gegeben.

6 Schlussfolgerungen

1. Die von der ESTV gegenüber der UBS AG als Informationsinhaberin erlassene Editionsverfügung war rechtmässig.
2. Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA-US findet auf alle im Zusammenhang mit dem QI-System relevanten US-Steuern (Einkommensteuer, withholding tax, back-up withholding tax) Anwendung, weil die Amtshilfebestimmung für alle gemäss dem U.S. Internal Revenue Code erhobenen Bundeseinkommensteuern gilt und weil alle diese Steuern solche Steuern sind.
3. Der Beitrag von Behnisch⁹¹ weist einen erheblichen Mangel auf, indem er das Problem des fehlenden Nutzungsrechts der Offshore-Gesellschaften einzig bei der Beschreibung des QI-Systems kurz erwähnt und dann nicht mehr darauf eingeht. Der Autor geht deshalb im Kern seiner Ausführungen von einem unzutreffenden Sachverhalt aus, indem er unterstellt (und dann kritisiert), dass die ESTV die Amtshilfefähigkeit der Zwischenschaltung von Offshore-Gesellschaften, verbunden mit der Nichtdeklaration von Ausschüttungen durch die US-Personen, die an diesen Gesellschaften wirtschaftlich berechtigt sind, alleine deshalb bejaht habe, weil die Angaben auf dem schweizerischen Form. A (gemäss VSB) von den Angaben abwichen, welche die Offshore-Gesellschaften in den Form W-8BEN gemacht haben. Dies war jedoch nicht der Fall.
4. Grundsätzlich stellt die schlichte Zwischenschaltung einer Vermögensverwaltungs-Gesellschaft in einem «Steuerparadies» (Offshore-Gesellschaft) und eine nicht vollständige Deklaration der daraus erzielten Einkünfte nach schweizerischem Verständnis eine Steuerhinterziehung dar, sofern keine weiteren, aus steuerstrafrechtlicher Sicht erschwerenden Elemente hinzukommen, welche auf das Vorliegen eines Steuer- oder Abgabebetrugs schliessen lassen. Im spezifischen Kontext des QIA hingegen muss eine andere Beurteilung vorgenommen werden: Der IRS lagerte im Rahmen des QIA mit der UBS AG wesentliche Quellensteuer- und steuerliche Reporting-Funktionen auf die UBS AG aus. Die Einhaltung dieser vertraglichen Verpflichtungen wird durch die externe Prüfungsgesellschaft (QI auditor) überprüft.⁹² Aufgrund des steuerlichen Bankgeheimnisses konnte der IRS bei der UBS AG nicht direkt Informationen einholen, sondern war auf die zuverlässige und vertragsgemässe Arbeit der UBS AG bzw. den QI-Revisionsbericht der Prüfungsgesellschaft angewiesen. Diesen Mechanismus kannten auch die betroffenen US-Steuerpflichtigen bzw. deren Berater in- und ausserhalb der UBS AG. Diese haben durch die Kombination von (i) Errichtung einer oder mehreren Offshore-Gesellschaften, (ii) Abgabe von inhaltlich unwahren Form W-8BEN und (iii) Dispositionen über die US-Wertschriften und deren Erträge gezielt das Vertrauensverhältnis, das dem gesamten QI-System zugrunde liegt, missbraucht und die vorgesehenen Kontrollmechanismen ausgehebelt. Dies stellt ein arglistiges Handeln dar, welches den Tatbestand des Abgabebetrugs erfüllt.
5. Es bestehen auch gute Gründe dafür, den von den Beteiligten verwirklichten Sachverhalt als Steuerbetrug iSv Art. 186 DBG zu qualifizieren.
6. Der objektive Tatbestand des Steuer- oder Abgabebetrugs war in den von der Amtshilfe betroffenen Fällen erfüllt. Eines Rückgriffs auf das Tatbestandselement «und dergleichen» in Art. 26 Abs. 1 DBA-US bedarf es nicht.

⁹² Im Rahmen des QI audit werden in erster Linie formelle Aspekte geprüft, wobei gemäss Vorgaben des IRS (agreed upon procedures) nach einem Stichprobensystem mit Zufallsgenerator vorzugehen ist. Prüfungsinhalt sind u. a. der aus der Kundendokumentation hervorgehende Steuerstatus als U.S. person oder non-resident alien, die Konformität der Dokumentation, die korrekte Anwendung der verschiedenen Quellensteuersätze und das an den IRS zu erfolgende Reporting. Die Prüfungsgesellschaft hat den massgeblichen Sachverhalt festzustellen und ihn dem IRS im Rahmen eines Sachverhaltsberichts zuzustellen.

⁹¹ BEHNISCH, Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen.

7. Die Amtshilfefähigkeit war deshalb in jenen Fällen, in denen sich aus den gesamten Umständen ergibt, dass den Offshore-Gesellschaften aus steuerlicher Sicht das Nutzungsrecht abzusprechen ist, diese sich aber dennoch auf den einschlägigen Formularen als nutzungsberechtigt bezeichnet haben und zu Unrecht von den Steuervorteilen dieser Erklärungen Gebrauch gemacht haben, gegeben.

Literatur

- BEHNISCH URS R., Amtshilfe in Steuersachen an die USA: Zur Bedeutung der QI-Normen, Jusletter vom 26.1.2009
- Amtshilfe in Steuerstrafsachen betreffend Vermögensverwaltungsgesellschaften an die USA: Erste Gedanken, ASA online, 27.1.2009
- BREITENMOSER STEPHAN, Neuere Entwicklungen in den Bereichen der internationalen Amts- und Rechtshilfepolitik, in: Bernhard Ehrenzeller (Hrsg.), Aktuelle Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe, Referate der Tagung vom 24.11.2004 in Olten, St.Gallen 2005, 9 ff.
- SCHWEIZER RAINER J., Steuerbehörden benutzen UBS AG als Untersuchungsgehilfin, Jusletter vom 9.2.2009
- WALDBURGER ROBERT, Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?, FStR 2003, 295 ff.

Berichte

- Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD, Paris März 2000

Rechtsquellen

- BankG, BG über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz) (vom 8.11.1934), SR 952.0
- BB über die Durchführung von DBA, BB über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vom 22.6.1951), SR. 672.2
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- CEDH, Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (du 4.11.1950), RS 0.101

DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Protokoll und Verständigungsvereinbarung) (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

EMRK, Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 4.11.1950), SR 0.101

IRC, U. S. Internal Revenue Code, 26 U. S. C.

IRSG, BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz) (vom 20.3.1981), SR 351.1

Missbrauchsbeschluss, BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (vom 14.12.1962), SR 672.202

MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 2.9.1999), SR 641.20

Rechtshilfevertrag USA, Staatsvertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen (mit Briefwechseln) (vom 25.5.1973), SR 0.351.933.6

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Vereinbarung zum Informationsaustausch/DBA-US, Vereinbarung betreffend die Anwendung von Artikel 26 (Informationsaustausch) des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 2.10.1996 (vom 23.1.2003), www.estv.admin.ch/d/dba/themen/dok/us-vereinb_d.pdf

VpStA, Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (vom 22.8.1967), SR 672.201

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21

VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0

VzDBA-D, V zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen vom 11.8.1971 (vom 30.4.2003), SR 672.913.610

VzDBA-E, V zum schweizerisch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 26.4.1966 (vom 6.9.2006), SR 672.933.21

VzDBA-GB, V zum schweizerisch-britischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 8.12.1977 (vom 15.10.2008), SR 672.936.71

VzDBA-N, V zum schweizerisch-norwegischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 7.9.1987 (vom 19.10.2005), 672.959.81

VzDBA-SF, V zum schweizerisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 16.12.1991 (vom 23.8.2006), SR 672.934.51

VzDBA-US, V zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2.10.1996 (vom 15.6.1998), SR 672.933.61

VzDBA-ZA, V zum schweizerisch-südafrikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 8.5.2007 (vom 14.11.2007), SR 672.911.81

ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (mit Anhängen und Memorandum) (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81

ZBstG, Zinsbesteuerungsgesetz, BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91

VSB, Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken (VSB 03) zwischen der Schweizerischen Bankiervereinigung («Bankiervereinigung») einerseits und den unterzeichneten Banken («Banken») andererseits (vom 2.12.2002), www.swissbanking.org/vsb-03-140103-mit-formularen.pdf, bzw. Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken (VSB 08) zwischen der Schweizerischen Bankiervereinigung («SBVg») einerseits und den unterzeichnenden Banken («Banken») andererseits (vom 7.4.2008), www.swissbanking.org/20080410-vsbcwe.pdf

Zirk. Qualified Intermediaries, Zirk. Nr. 6991 der Schweizerischen Bankiervereinigung an die Direktionen der Mitgliedbanken – Amerikanische Quellensteuern/Qualified Intermediaries (vom 3.7.2000), Rechtsbuch I B h 53 USA

Materialien

Botschaft IRSG, Botschaft zu einem BG über internationale Rechtshilfe in Strafsachen und einem BB über Vorbehalte zum Europäischen Auslieferungsbereinkommen (vom 8.3.1976), BBl 1976 II, 444 ff.

Botschaft Zusatzabkommen DBA-F, Botschaft über die Genehmigung eines Zusatzabkommens zum DBA mit Frankreich (vom 6.3.2009), BBl 2009, 1631 ff.

Praxisanweisungen

QIA, Qualified Intermediary (Withholding) Agreement (Vorlage; s. sec. 4 Rev. Proc. 2000-12, 2000-1 C. B. 387 (QI Agreement), www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-00-12.pdf)

Rev. Proc. 2000-12 – Application Procedures for Qualified Intermediary Status Under Section 1441; Final Qualified Intermediary Withholding Agreement, 2000-1 C. B. 387 (QI Agreement), www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-00-12.pdf