

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

Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit

31. Oktober 2009

Rechtsgutachten erstattet dem Bundesamt für Justiz

von

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

und

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

unter Mitarbeit von

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

Departement für Wirtschaftsrecht der Universität Bern

Executive Summary

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

Inhaltsverzeichnis

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

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

I. Auftrag

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

Insbesondere geht es um Klärung der nachstehenden Fragen:¹

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

II. Materialien

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

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

¹ E-Mail Frau Dr. Kuster vom 21.9.2009.

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

III. Sachverhalt

A. Entstehungsgeschichte des UBS-Abkommens

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

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

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

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

B. Kernbestimmungen des UBS-Abkommens

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

² Art. 8 UBS-Abkommen.

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

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

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

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

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

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

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

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

⁵ Details in Fussnote 2 des UBS-Abkommens.

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

C. Annex UBS-Agreement

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

D. Weitere Bestimmungen des UBS-Abkommens

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. Rechtliche Beurteilung

A. Die völkerrechtliche Verbindlichkeit des UBS-Abkommens

1. RECHTSNATUR DES UBS-ABKOMMENS

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

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

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

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

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

¹⁰ Dixon, S. 54.

¹¹ Seidl-Hoheveldern, S. 8.

¹² Dazu unten Ziff. 109 ff.

¹³ SR 0.111.

¹⁴ SR 0.120.

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁷ Vgl. Villiger, Art. 12 Rz. 6.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁸ Dixon, S. 62.

¹⁹ Tschannen/Zimmerli/Müller, S. 46.

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

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

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

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

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

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

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

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

²¹ Dixon, S. 63.

²² Art. 25 Abs. 3 lit. f DBA-USA.

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

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

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

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

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

²⁴ Ebenso Kerath, S. 258.

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

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

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

²⁸ So zutreffend Reich, S. 40.

²⁹ So explizit Reich, S. 40 m.w.H.

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

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

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

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

³¹ Vgl. Koch, S. 42; Reich, S. 104.

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

³³ Reich, S. 104.

³⁴ OECD-Kommentar, Rz. 36 zu Art. 25.

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

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

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

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

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

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

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

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

³⁵ Seidl-Hohevelde, S. 7.

³⁶ Vgl. Villiger, Art. 30 Rz. 13.

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

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

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

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

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

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

³⁹ Siehe hierzu Honegger/Kolb, S. 793.

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

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

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

4. RÜCKWIRKUNG DES UBS-ABKOMMENS

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

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

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

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

⁴² Villiger, Art. 28 Rz. 13.

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

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

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

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

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

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

B. Innerstaatliche Anwendbarkeit des UBS-Abkommens

1. VORBEMERKUNG

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

2. VORRANG UND MASSGEBLICHKEIT DES VÖLKERRECHTS

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

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

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

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

⁴⁷ SR 101.

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

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

⁵⁰ BGE 120 Ib 360 E. 2-3.

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

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

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

3. DIREKTE ANWENDBARKEIT DES UBS-ABKOMMENS

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

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

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

⁵² SR 173.322; AS 2009 5023.

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

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

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

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

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

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

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

⁵⁵ Vgl. BGE 105 II 49, E.3.a.

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

⁵⁷ Tschannen/Zimmerli/Müller, S. 372.

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

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

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

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

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

97. Diese Voraussetzungen einer erforderlichen Umsetzung sind indessen vorliegend nicht gegeben. Das Abkommen wurde wie oben dargelegt gestützt auf die einschlägigen Bestimmungen des DBA-USA abgeschlossen, die der Exekutive entsprechende Vertragsschlusskompetenzen einräumen. Das Abkommen wurde sodann vom Parlament konkludent durch entsprechende flankierende Massnahmen indirekt gutgeheissen. Eine Verletzung innerstaatlicher Kompetenzbestimmungen liegt unseres Erachtens nicht vor und kann in guten Treuen nicht behauptet werden. Da das Abkommen vom 17. November 2009 in der Amtlichen Sammlung gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. b PubLG⁵⁹ publiziert werden wird, wird es auch für die von ihm erfassten Steuerpflichtigen Rechtswirkungen entfalten.

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

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

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

4. VERFAHRENSRECHTLICHE GRUNDLAGEN

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

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

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

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

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

⁶⁰ SR 672.2.

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

⁶² Schweizer, Rz. 5 ff.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁶⁷ S. auch Cottier 1991, S. 173 ff.

⁶⁸ BGE 103 Ia 369, 384 E. 6.g.

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

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

C. Die Auslegung des UBS-Abkommens

1. VÖLKERRECHTLICHE AUSLEGUNGSREGELN

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

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

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

⁷¹ Art. 1 Abs. 4 UBS-Abkommen.

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

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

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

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

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

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

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

⁷⁴ Van Damme, S. 34 mit Hinweisen.

⁷⁵ Villiger, Art. 31 Rz. 37.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁸¹ ALI Restatement, S. 198.

⁸² Z.B. BGE 132 II 423, 440.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. ELEMENTE DER AUSLEGUNG DES UBS-ABKOMMENS IM ALLGEMEINEN

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

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

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

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

⁸⁸ Villiger, Art. 31 Rz. 7.

⁸⁹ Villiger, Art. 31 Rz. 11.

⁹⁰ Wolfrum, Art. 3 DSU Rz. 36.

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

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

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

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

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

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

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

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

⁹² Siehe hierzu Rz. 59 ff.

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

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

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

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

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

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

3. FRAGEN DER KOGNITION IM RECHTSMITTELVERFAHREN

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁰⁰

Behnisch, S. 759.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹¹⁴ Art. 32 VRK.

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

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

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

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

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

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

¹¹⁶ VPB 66.100, und 66.101.

¹¹⁷ StE 1994, B 101.8 Nr. 14.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹²⁴

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V. Schlussfolgerungen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VI. Quellen

A. Literatur¹²⁷

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹²⁷

Weitere Hinweise im Text.

Bern/Stuttgart/Wien 1996.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Müller, J.P./Wildhaber, L., *Praxis des Völkerrechts*, 3. Auflage, Bern 2001 (zit. Müller/Wildhaber).

Reich, M., *Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz*, Diss. Zürich 1976.

Richner, F./Frei, W./Kaufmann, S./Meuter H.U., *Handkommentar zum DBG*, 2. Auflage, Zürich 2009 (zit. Richner u.a., Handkommentar DBG).

Schweizer, R.J., Steuerbehörden benutzen UBS als Untersuchungsgehilfen, in: Jusletter vom 9. Februar 2009.

Seidl-Hohenveldern, I., Hierarchie of Treaties, in: Klabbers, J./Lefeber, R. (Hrsg.), *Essays on the law of treaties*, The Hague 1998, S. 7. ff.

Simonek, M., Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004), S. 97 ff.

Studer, W., Über das Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen, STR 26 (1971), S. 182 ff.

Thürer, D., Verfassungsrecht und Völkerrecht, in: Thürer, D./Aubert, J-F./Müller, J. P. (Hrsg.), *Verfassungsrecht der Schweiz*, Zürich 2001, S. 179 ff.

Tschannen, P./Zimmerli, U./Müller, M., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 3. vollständig überarbeitete Auflage, Bern 2009.

Van Damme, I., *Treaty Interpretation by the WTO Appellate Body*, Oxford 2009.

Villiger, M.E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden/Boston 2009.

Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 5. Auflage, München 2008 (zit. Autor, in: Vogel/Lehner, DBA).

Vranes, E., Lex Superior, Lex Specialis, Lex Posterior – Zur Rechtsnatur der „Konfliktlösungsregeln“, ZaöRV 65 (2005) 391 ff. (zit. Vranes).

Wolfrum, R./Stoll, P-T./Kaiser, L. (Hrsg.), *WTO – Institutions and Dispute Settlement*, Leiden/Boston 2006.

Wüger, D., *Anwendbarkeit und Justiziabilität völkerrechtlicher Normen im schweizerischen Recht: Grundlagen, Methoden und Kriterien*, Bern 2005.

Zweifel, M./Athanas, P. (Hrsg.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83-222*, Basel/Genf/München 2008 (zit. Autor, in: Zweifel/Athanas, Kommentar DBG).

B. Materialien

1. VERWENDETE URTEILE DES INTERNATIONALEN GERICHTSHOFES (ICJ)

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

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

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

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

2. VERWENDETE BERICHTE DER WTO STREITBEILEGUNGSORGANE

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

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

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

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

3. WEITERE MATERIALIEN

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

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

**The Treaty Request Agreement between the Swiss Confederation and the United States of
America of August 19, 2009 (UBS Agreement):**

Principles and Domestic Applicability

October 31, 2009

Legal Opinion for the Federal Office of Justice

by

Prof. Dr. iur. Thomas Cottier, LL.M., Advocate, Ordinary Professor of European and
International Business Law

and

Prof. Dr. iur. René Matteotti, M.A., LL.M. Tax, Attorney-at-Law, Ordinary Professor of Swiss,
European and International Tax Law

with contributions from

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

Department of Economic Law of the University of Bern

Executive Summary

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

Table of Contents

Executive Summary	2
I. Remit	4
II. Background Materials	4
III. Facts	5
A. History of the UBS Agreement	5
B. Core provisions of the UBS Agreement	5
C. Annex to the UBS Agreement	6
D. Further provisions in the UBS Agreement	8
IV. Legal Evaluation	10
A. Binding nature of UBS Agreement under international law	10
1. Legal nature of the UBS Agreement	10
2. The UBS Agreement as a mutual agreement under Art. 25 USA-TT	12
3. Relationship between the UBS Agreement and the USA-TT and its Protocol	15
4. Retroactive effect of the UBS Agreement	16
B. Domestic applicability of the UBS Agreement	18
1. Introductory remark	18
2. Precedent and authoritative nature of international law	18
3. Direct applicability of the UBS Agreement	19
4. Procedural foundations	22
C. Interpretation of the UBS Agreement	24
1. Principles of interpretation under international law	24
2. Elements in the interpretation of the UBS Agreement in general	26
3. Questions of cognizance in appeal proceedings	29
4. The application of the John Doe Summons criteria in the UBS Agreement in particular	30
D. Significance of Sec. 18 USC § 3506 to the Treaty Request Process under the UBS Agreement	37
V. Conclusions	39
VI. References	40
A. Literature	40
B. Background materials	43
1. International Court of Justice (ICJ) judgments used	43
2. Reports from WTO dispute settlement bodies used	43
3. Other background materials	43

I. Remit

1. The undersigned were instructed by the Federal Office of Justice to deliver an expert opinion on the August 19, 2009, agreement with the USA on the request for information from the Internal Revenue Service from the international and tax law perspectives. Specifically, this Opinion seeks to answer the following questions¹:

- Legal foundations (relevant treaties and classification under international law)
- Direct application (materially and procedurally; relationship with domestic legal foundations)
- The problem of retroactive effect from the international and domestic law perspectives
- Principles of interpretation in the context of the Agreement (VCLT, WTO practice, ICJ)
- Relationship between the executive and the judiciary on foreign policy matters (cognizance)
- Interpretation of Art. 26 of the Tax Treaty (TT) (tax fraud or the like) and the subsequent Agreement, in particular the provisions of the Annex
- Implications for the IRS-UBS Agreement

II. Background Materials

2. The principal made the following materials available in the drafting of this Opinion:

- Agreement between the Swiss Confederation and the United States of America on the Request for Information from the Internal Revenue Service of the United States of America Regarding UBS AG, a Corporation Established under the Laws of the Swiss Confederation, including Annex criteria for granting assistance pursuant to the treaty request, August 19, 2009.
- Declarations by the Swiss Confederation and the United States of America, August 19, 2009.
- Draft translation of the Agreement of August 19, 2009 between the Swiss Confederation and the United States of America on the Request for Information from the Internal Revenue Service of the United States of America regarding UBS AG, a Corporation Established under the Laws of the Swiss Confederation.
- Information on § 3506 USC, e-mail dated September 8, 2009.
- Settlement Agreement between the United States of America, the U.S. Internal Revenue Service and UBS AG, undated, including Exhibit A, United States District Court for the Southern District of Florida Miami Division, Stipulation of Dismissal, undated, Exhibit B, Proposed Draft Notice to UBS Account-Holders, Consent to publicly disclose settlement agreement and related information, August 19, 2009.
- Expert opinion by Prof. Dr. Xavier Oberson, draft working paper, July 27, 2009.
- Expert opinion by Prof. Dr. Robert Waldburger, working paper on the issue of which cases are eligible for official assistance under the terms of Art. 26 of the Swiss-USA TT for US taxpayers who have held accounts and custody accounts not containing any US securities with a bank in Switzerland, without declaring the revenue from these accounts on their US tax return, July 28, 2009.
- Summary expert opinion by Prof. Dr. Klaus A. Vallender, summary opinion of August 8, 2009 on the issue of eligibility for official assistance under Art. 26 USA-TT (confidential), August 8, 2009.
- Memorandum concerning 18 USC § 3506, Pillsbury Winthrop Shaw Pittman LLP, September 6, 2009.

¹ E-mail from Dr. Kuster on September 21, 2009

III. Facts

A. History of the UBS Agreement

3. On August 19, 2009, the Swiss Confederation and the United States of America signed the Agreement on the Request for Information from the Internal Revenue Service (IRS) of the United States of America regarding UBS AG. The Agreement (referred to below as the "UBS Agreement"), entered into force up on signature².

4. The UBS Agreement is part of the out-of-court settlement of the dispute concerning the IRS's "John Doe Summons" proceedings against UBS AG. On February 19, 2009, the IRS filed a civil suit with the United States District Court for the Southern District of Florida that was intended to have the IRS's application – specifically, for information on the accounts of US clients – enforced by the courts.

5. The Swiss Confederation thus feared a conflict between the Swiss and US legal systems if the IRS were to succeed with its John Doe summons. The Swiss Confederation set out the situation under Swiss law, and its own perspective, to the Court in the form of an *amicus curiae* brief.

6. The parties subsequently agreed to suspend proceedings temporarily in order to seek an out-of-court solution. The UBS Agreement forms part of this settlement, which resulted in the US judge deferring the proceedings.

B. Core Provisions of the UBS Agreement

7. The Agreement is based on the contracting parties' desire to settle disputes by mutual consent and in compliance with their individual systems of law. Fundamental to the Agreement is Art. 26 USA-TT, which offers a mutually agreed mechanism for the regulated exchange of relevant information. Art. 26 USA-TT³ enables the contracting parties' competent authorities to exchange information necessary to prevent "tax fraud or the like". Art. 25 USA-TT states that the competent authorities must endeavor to resolve by mutual consent any difficulties or doubts in the interpretation or application of the treaty (the mutual agreement procedure). The UBS Agreement concluded as part of the out-of-court settlement thus draws on Art. 25 USA-TT.

8. The core of the UBS Agreement is the accord between the states parties to halt enforcement proceedings in the John Doe Summons case in favor of a treaty request process in accordance with Art. 26 USA-TT. In doing so, the Swiss Confederation undertakes to process a request by the United States for information about US clients of UBS AG in accordance with the applicable Tax Treaty. In return, the United States undertakes not to seek further enforcement of the John Doe Summons and to withdraw the suit in full once the Agreement has been implemented successfully.

9. To handle the additional work anticipated owing to the implementation of the treaty request, Switzerland also undertook to establish a special task force within the Swiss Federal Tax Administration (SFTA). Applying the criteria in the Annex to the UBS Agreement, the SFTA must render its first 500 final decisions in the sense of Art. 20j USA-TT-O⁴ within the first 90 days after the treaty request is received. Pursuant to Art. 1 para. 2 of the UBS Agreement, the remaining decisions must be issued within 360 days of receipt of the request.

10. In return for conducting the treaty request process in accordance with the UBS Agreement, the

² Art. 8 UBS Agreement

³ Treaty Between the Swiss Confederation and the United States of America to Avoid the Double Application of Taxes on Income, October 2, 1996, SR0.672.933.61

⁴ Ordinance on the Swiss-American Tax Treaty of October 2, 1996, dated June 15, 1998, SR 672.933.61

United States undertakes in Art. 3 of the Agreement that, immediately the Agreement is signed, it and UBS AG will make a submission to the US court requesting that the enforcement action be dismissed. Formally, the action remains pending, but the USA will not seek any further court enforcement in the John Doe Summons proceedings while the UBS Agreement is in effect.

11. The USA further undertakes on December 31, 2009 to withdraw the action against those accountholders not covered by the treaty request, provided UBS AG has complied with its obligations as set out in Art. 4 of the UBS Agreement. Furthermore, on or after 1 January 2010 the United States will irrevocably withdraw the John Doe Summons with respect to the accounts covered by the treaty request, once the IRS has received information on 10,000 open or closed undisclosed UBS AG accounts. The results of both the treaty request process and the voluntary reporting program will be taken into consideration in this regard⁵.

12. Finally, the USA will withdraw the John Doe Summons irrevocably with respect to the accounts covered by the treaty request no later than 370 days from the signing of the UBS Agreement. Such withdrawal is conditional upon compliance by UBS AG with Art. 4 of the UBS Agreement, as well as with the provisions of Art. 5 of the UBS Agreement on monitoring and consultations, as the Agreement is being executed.

C. Annex to the UBS Agreement

13. The criteria listed in the Annex are of key importance in conducting the treaty request process in accordance with the UBS Agreement. By way of introduction, in the first paragraph of the Annex the parties state that a request for the exchange of information generally requires the clear identification of the person(s) concerned. However, the parties agree that the names of UBS clients do not need to be mentioned in the context of the treaty request process under that UBS Agreement.

14. The contracting parties give the following reasons for waiving the requirement to name names: (i) the identified specific wrongful conduct by certain individual US taxpayers who maintained an undisclosed account (non-W9-account) at UBS AG Switzerland in their name or in the name of a non-operating offshore company of which they were a beneficial owner; (ii) the specificity of the group of natural persons described in section 4 of the statement of facts in the Deferred Prosecution Agreement of February 18, 2009 (DPA), and (iii) consistency with the conditions set by the ruling of the Swiss Federal Administrative court on March 5, 2009⁶.

15. Under the terms of the Agreement, the general requirement to identify the persons subject to the request for information, as laid down in section 4 of the statement of facts in the DPA, is considered to be satisfied for the following persons:

16. *US-domiciled clients of UBS* who directly held and beneficially owned "undisclosed (non-W-9) custody accounts" and "banking deposit accounts" in excess of CHF 1 million (at any point in time from 2001 to 2008) with UBS and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated (section 1.A of the Annex to the UBS Agreement).

17. *US-persons (irrespective of their domicile)*, who beneficially owned "offshore company accounts" that were established or maintained in the period 2001 through 2008, and for which a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" can be demonstrated (section 1.B of the Annex to the UBS Agreement).

18. The criteria for determining "tax fraud or the like" are defined as follows in section 2 of the Annex to the UBS Agreement:

⁵ Details in footnote 2 to the UBS Agreement.

⁶ Federal Administrative Court ruling, March 5, 2009, ASA 77 (2009), p. 837 ff.

19. For "undisclosed (non-W-9) custody accounts and "banking deposit accounts" (as described in section 1.A of the Annex), where there is a reasonable suspicion that the US-domiciled taxpayers engaged in the following:

20. Activities presumed to be fraudulent (as described in para.10, subpara.2, first sentence of the Protocol), including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income based on a "scheme of lies" or submission of incorrect and false documents. Where such conduct has been established, persons with accounts of less than CHF 1 million in assets (except those accounts holding assets of less than CHF 250,000) during the relevant period would also be included in the group of US persons subject to this request for information; or

21. Acts of continued and serious tax offense for which the Swiss Confederation may obtain information under its own laws and practices (as described in paragraph 10, subparagraph 2, third sentence of the Protocol) which, based on the legal interpretation of the contracting parties, includes cases where (i) the US-domiciled taxpayer has failed to provide a Form W-9 for a period of at least three years (including at least one year covered by the request) and (ii) the UBS account generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any three-year period that includes at least one year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period).

22. For "offshore company accounts" (as described in section 1.B of the Annex), where there is a reasonable suspicion that the US beneficial owners engaged in the following:

23. Activities presumed to be fraudulent (as described in paragraph 10, subparagraph 2, first sentence of the Protocol), including such activities that led to a concealment of assets and underreporting of income, based on a "scheme of lies" or submission of incorrect and false documents, other than US beneficial owners of offshore company accounts holding assets of less than CHF 250,000 during the relevant period; or

24. Acts of continued and serious tax offense for which the Swiss Confederation may obtain information under its own laws and practices (as described in paragraph 10, subparagraph 2, third sentence of the Protocol) which, based on the legal interpretation of the contracting parties, includes cases where the US person failed to prove that, despite being asked to do so by the SFTA, they had fulfilled their statutory tax reporting obligations in respect of their interests in such offshore company accounts (i.e. by providing consent to the SFTA to request copies of the taxpayer's FBAR returns from the IRS for the relevant years). In the absence of such confirmation, the Swiss Federal Tax Administration will exchange information where (i) the offshore company account has been in existence for an extended period (i.e. at least three years including one year covered by the request), and (ii) generated revenues of more than CHF 100,000 on average per annum for any three-year period that includes at least one year covered by the request. For the purpose of this analysis, revenues are defined as gross income (interest and dividends) and capital gains (which for the purpose of assessing the merits of this administrative information request are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period).

25. Footnotes 1 to 3 of the Annex to the UBS Agreement describe the term "scheme of lies" in greater detail.

26. According to footnote 1, for individuals who fulfill the criteria of section 1.A of the Annex to the UBS Agreement a "scheme of lies" may exist based on the bank's records, where these beneficial owners (i) used false documents; (ii) engaged in a fact pattern that has been set out in the "hypothetical case studies" in the appendix to the mutual agreement concerning Art. 26 of the Tax Treaty for example, by using related entities or persons as conduits or nominees to repatriate or otherwise transfer funds in the offshore accounts); or (iii) used calling cards to disguise the source of trading. These examples are not exhaustive. Depending on the applicable facts and circumstances, the SFTA may consider certain further activities to be "schemes of lies".

27. According to footnote 3, for individuals who fulfill the criteria of section 1.B of the Annex to the UBS Agreement a "scheme of lies" may exist if the bank's records show that the beneficial owners continued to direct and control, in full or in part, the management and disposition of the assets held in the offshore company account or otherwise disregarded the formalities or substance of the purported corporate ownership (i.e. the offshore company functioned as a nominee, sham entity or alter ego of the US beneficial owner) by: (i) making investment decisions contrary to the representations made in the account documentation or in respect of the tax forms submitted to the IRS and the bank; (ii) using calling cards / special mobile telephones to disguise the source of trading; (iii) using debit or credit cards to enable them deceptively to repatriate or otherwise transfer funds for the payment of personal expenses or for making routine payments of credit card invoices for personal expenses using assets in the offshore company account; (iv) conducting wire transfer activity or other payments from the offshore company's account to accounts in the United States or elsewhere that were held or controlled by the US beneficial owner or a related party, with a view to disguising the true source of the person originating such wire transfers; (v) using related entities or persons as conduits or nominees to repatriate or otherwise transfer funds to the offshore company's account; or (vi) obtaining "loans" to the US beneficial owner or a related party directly from, secured by, or paid by assets in the offshore company's account. These examples are not exhaustive. Depending on the applicable facts and circumstances, the SFTA may consider certain further activities to be "schemes of lies".

D. Further Provisions in the UBS Agreement

28. In Art. 2 of the UBS Agreement, the contracting parties undertake to sign the newly negotiated Protocol amending Art. 26 USA-TT, of June 18, 2009, by no later than September 30, 2009, and to use their best efforts, consistent with their respective constitutional processes, to ratify the new protocol without delay⁷.

29. Art. 4 of the UBS Agreement obliges UBS AG to support the Swiss authorities in conducting the treaty request process. In doing so, it must comply with the deadlines and conditions laid down in the Agreement. The Federal Office of Justice and the Swiss Financial Market Supervisory Authority (FINMA) are responsible for overseeing UBS AG's compliance with its obligations.

30. Art. 5 of the UBS Agreement governs proceedings between the contracting parties. For example, para. 1 states that the competent authorities from both states must meet on a quarterly basis to assess the progress of the treaty request process and the voluntary disclosure program. In para. 2, it is agreed that either party may request further consultations to resolve problems with the implementation, interpretation or execution of the Agreement.

31. In the event that one of the parties fails to satisfy the provisions of the UBS Agreement, Art. 5 also provides that the other contracting party may request immediate consultations in order to ensure that the agreement is fulfilled. If, after 370 from the signature of the UBS Agreement, the actual and anticipated results differ significantly from what might reasonably be expected from the

⁷ The Protocol was signed by both contracting parties on September 23, 2009 and must now pass through the respective domestic ratification processes.

implementation of the Agreement at that time, and if the matter cannot be resolved mutually either by consultations or by amendments to the Agreement, then either contracting party may take appropriate measures to restore the intended balance of rights and duties in the UBS Agreement. However, such measures may not extend beyond those necessary to preserve the legal position of the party in questions, neither may they impose any new financial or non-financial obligations on UBS AG.

32. The confidentiality clause in Art. 6 of the UBS Agreement is particularly important. Here, the states parties undertake not to publish or publicly discuss the Annex to the UBS Agreement for 90 days after the latter's signature, i.e. until November 17, 2009. Notwithstanding this clause, in its decisions under Art. 20j USA-TT-O, the SFTV may inform the accountholders concerned about the specific facts that form the final basis for its decision, in other words, the criteria laid down in the Annex to the UBS Agreement. Those concerned face criminal proceedings if they disclose such facts to any third party before the Annex is published. Once the 90-day period has expired, the contracting parties are free to publish the Annex in the usual way⁸.

33. The purpose of this provision is to motivate as many US clients of UBS AG as possible to work with the IRS within the Voluntary Compliance Program and thus to make the desired information available to the authorities.

34. Pursuant to Art. 10 of the UBS Agreement, it is terminated with the written confirmation from both contracting parties that they have fulfilled their obligations under the Agreement.

⁸ The UBS Agreement and the Annex will be published in the Official Compilation of Swiss law (ASA), on November 17, 2009.

IV. Legal Evaluation

A. Binding Nature of UBS Agreement under International Law

1. LEGAL NATURE OF THE UBS AGREEMENT

35. The UBS Agreement was signed on behalf of Switzerland by the interim Chargé d'Affaires at the Swiss Embassy in Washington, and on behalf of the USA by the Deputy Commissioner (International) IPRs, and put into effect upon signature. This raises the question as to whether this was sufficient to ensure the validity of the Agreement under both international and domestic law.

36. A treaty is a legally binding agreement between two or more subjects of international law⁹. Under customary law, the parties concerned must hold the corresponding power of attorney for the agreement to be validly established. However, the form that the agreement takes is unimportant¹⁰. The legally binding effect of agreements under international law rests first and foremost on the will of the parties concerned to make certain undertakings¹¹. Where the parties differ in this regard, commitments may arise owing to legitimate expectations, and thus owing to good faith¹². This applies in the same way to all contracts. The same rules are applied irrespective of whether the document in question is a treaty approved by parliament or an agreement that is put into effect by the government directly.

37. The provisions of the Vienna Convention on the Law of Treaties (referred to below as the VCLT) are stricter than the general rules of customary law. Switzerland acceded to this convention on May 7, 1990¹³. Under Art. 2 para. 1 (a) VCLT, a "treaty" exists where there is an international agreement between two states that is in written form and governed by international law. Consequently, the scope of the VCLT is restricted to written treaties between states (Art. 1 VCLT). Neither the designation chosen by the contracting parties, nor the fact that such a treaty may consist of several instruments, is relevant to the legally binding establishment or the validity of a treaty (cf. Art. 2 para. 1 (a) VCLT). Registration under Art. 102 para. 1 of the UN Charter¹⁴ is not a requirement for validity either.

38. The definition of "treaty" under Art. 2 VCLT expresses customary international law¹⁵. It applies in the present case in that the United States has signed the VCLT, but not ratified it. Provided they are recognized under customary law, the provisions of the VCLT are also applicable in the USA, and thus form the basis of an evaluation of the present contractual relationship. This is true specifically of the VCLT rules on concluding treaties (Art. 7 ff.), retroactive effect (Art. 28) and interpretation (Art. 31 ff.).

39. According to current practice, a treaty between two states exist where the states intend to enter into legally binding relations between themselves, and to comply and, where possible, to enforce the terms of these relations¹⁶. The case at hand concerns a binding treaty as part of settlement negotiations. Whether or not legal proceedings are held in the USA depends upon compliance with this contract.

40. The object of the treaty must therefore be to govern an international legal relationship. In other

⁹ Further discussion of what follows, taking Swiss practice into account: Müller/Wildhaber, p. 107-152.

¹⁰ Dixon, p. 54.

¹¹ Seidl-Hohevelde, p. 8.

¹² cf. also point 109 ff.

¹³ SR 0.111.

¹⁴ SR 0.120.

¹⁵ Aust, p. 14; Villiger, Art. 2 margin note 23; generally cf. also Müller Wildhaber, p. 123 ff.

¹⁶ *Frontier Dispute Case (Burkina Faso / Mali)*, ICJ Reports 1986 573 f, with further references

words, it is subject to the rules of international law and not the domestic regulations of one of the contracting parties. This condition is evidently met in the present case. The provision of information is subject to neither US nor Swiss law. Instead, the treaty request process will be conducted in accordance with the criteria agreed in the treaty.

41. Pursuant to Art. 11 VCLT, a state's consent to being bound by a treaty may be expressed in the form of a signature, an exchange of instruments that constitute a treaty, ratification, acceptance, approval, accession or by other agreed means. Consequently, the signature of a treaty by representatives of the contracting parties constitutes the consent of those states to be bound by the treaty, where the treaty itself provides that signature shall have that effect (cf. Art. 12 para. 1a VCLT). In the present case, signature is deemed to express consent to being directly bound by the treaty¹⁷.

42. Pursuant to its Art. 8, the UBS Agreement and any amendments thereto (Art. 9 UBS Agreement) enter into force upon signature. Furthermore, when the Agreement was signed on August 19, 2009 the parties made and signed declarations which, according to their wording, form an integral part of the UBS Agreement. In these declarations, both the Swiss Confederation and the United States of America emphasize once again their will to be bound by the provisions of the UBS Agreement.

43. For an treaty to be concluded validly, the representative of the state giving its consent to be bound by it must hold appropriate full powers, or if it appears from the practice of the states concerned or from any other circumstances that their intention was to consider that person as representing the state for such purposes and to dispense with full powers (cf. Art. 7 para. 1 VCLT). Certain individuals within a state, such as heads of state, heads of government and ministers for foreign affairs, or even heads of diplomatic missions, are regarded ex officio as representatives of the state in questions, and are not required to produce full powers (cf. Art. 7 para. 2 VCLT).

44. Under the terms of Art. 2 para. 1 c VCLT, "full powers" in the sense of the VCLT means a document emanating from the competent authority of a state that designates one or more persons to represent the state in negotiating or authenticating the text of a treaty, in expressing the consent of the state to be bound by a treaty, or accomplishing any other act with respect to a treaty.

45. It must be noted in the present case that the UBS Agreement is based on Art. 25 para. 3 USA-TT. This provision explicitly grants the competent authorities powers to conclude mutual agreements. Under international law, it therefore creates competence to enter into the treaty at executive and administrative levels.

46. Pursuant to Art. 7 para. 1 in conjunction with Art. 2 para. 1c VCLT, it must be assessed according to domestic law whether the officials who concluded the UBS Agreement held sufficient authorization to represent the Director of the Swiss Federal Tax Administration and the Secretary of the Treasury respectively¹⁸.

47. Pursuant to Art. 7a para. 1 of the Federal Government and Administration Act (FGAA, *Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz*) the Federal Council's powers include authority independently to enter into agreements under international law if corresponding provision is made in a treaty approved by the Federal Assembly.

48. The USA-TT is a treaty approved by Parliament. Art. 25 para. 3 USA-TT, on which the UBS Agreement is based, grants the competent authorities the authorization to conclude mutual agreements. The competent authority in Switzerland is the SFTA.

¹⁷ cf. Villiger, Art. 12 margin note 6

¹⁸ Dixon, p. 62.

49. The "pull" principle is rooted in general administrative law and derives from the hierarchical structure of the federal administration¹⁹. The pull principle, also known as independent intervention, was implemented in law in the form of the FGAA, which states that the higher levels of the administration and the Federal Council may at any time step in and take over decisions for which an subordinate unit is responsible (Art. 41 para. 4 and Art. 38 FGAA).

50. Considering the statements made above, the Federal Council thus has the authority to take a mutual agreement process that essentially falls within the competence of an lower level of government, specifically the SFTA, upon itself, and to handle the matter itself.

51. Conversely, the Federal Council also has the competence under Art. 48a FGAA, to grant the authority to conclude treaties to lower levels of government. The Federal Council exercised this authority in the context of the UBS Agreement, in that it delegated the competence to sign the Agreement to a representative of the Swiss Embassy in Washington and applied its existing authority under the USA-TT.

52. Even if any doubts were to exist with regard to this delegation of authority, they would not impair the legality of the signature. Pursuant to Art. 46 para. 1 VCLT, a state may not invoke the fact that its consent to be bound by a treaty violated an internal law on competence and is therefore invalid. Such an invocation may be made only if the violation was manifest to the contracting partner in good faith, and concerned a rule of internal law that is of fundamental importance.

53. The Federal Supreme Court also frequently requires the "manifest violation" condition to be met for a treaty to be declared invalid²⁰. The same is true of international law practice, under which treaties are only very rarely declared invalid owing to an absence of authority to conclude that treaty²¹.

54. The Agreement was signed on behalf of the Swiss Confederation by a representative of the Embassy (Switzerland's interim Chargé d'Affaires). Furthermore, the concluding provisions of the Agreement contain the following passage: "IN WITNESS THEREOF, the undersigned, duly authorized thereto by their respective governments, have signed this Agreement" (emphasis added by the authors). As such, the parties gave mutual contractual assurances of full powers on the part of their representatives.

55. The Swiss Confederation therefore expressed its consent to be bound by the treaty by signing the latter. The counterparty may thus assume without reservation and in good faith that the Swiss Confederation is committed to that treaty.

2. THE UBS AGREEMENT AS A MUTUAL AGREEMENT UNDER ART. 25 USA-TT

56. The UBS Agreement is based on Art. 25 USA-TT. This provision states that the competent authorities in the states parties must make every effort to eliminate by mutual consent any and all doubts or difficulties in the interpretation or application of the double taxation treaty. In particular, the competent authorities in the states parties may consult each other, in order to achieve agreement about their common interpretation of an expression²². Art. 3 para. 1 f USA-TT determines the "competent authority" as (i) in Switzerland, the Director of the Swiss Federal Tax Administration and (ii) in the United States of America, the Secretary of the Treasury or his representative.

57. Some of the academic literature in Switzerland puts forward the opinion that mutual

¹⁹ Tschannen/Zimmerli/Müller, p. 46

²⁰ Federal Supreme Court Ruling 120 Ib 360 E. 2c: "Thereafter, a state cannot plead that its consent to be bound by a treaty was given in violation of one of the provisions of its domestic laws on the delegation of powers and is thus invalid, unless the violation was evident and concerned a domestic legal regulation of fundamental importance".

²¹ Dixon, p. 63.

²² Art. 25 para. 3 f USA-TT.

agreements should not lead to amendments to or completions of existing material provisions in a way that would result in new rights or obligations for the states parties²³. It must be noted, however, that some of these academic opinions mix issues of binding nature under international law with those of domestic applicability. These two levels must be treated separately. Once the binding nature under international law of mutual agreements which amend or complete other agreements has been established, we must ask the next question: is the amendment also binding on domestic courts²⁴? The remarks that follow therefore begin by looking more closely at the nature of the mutual agreement procedure from the international law perspective.

58. Mutual agreements are an extremely flexible instrument for dealing in an agreeable and straightforward way with difficulties that may arise within the scope of a double taxation treaty, without states having to renegotiate an agreement and go through the ratification process again, with the attendant delays²⁵.

59. According to the commentary to the standard OECD Convention, which is of central importance to the interpretation of the double taxation treaty according to the precedent of the Federal Supreme Court²⁶, as part of the mutual agreement procedure the competent authorities may *subsequently complete or clarify expressions that are defined incompletely or ambiguously in the Agreement, in order to prevent any difficulties*²⁷. The OECD Commentary states that, in the context of mutual agreements to resolve a specific case, the contracting parties are authorized not only to interpret the agreement, but also to add to it and to close any loopholes.

60. The literature therefore classifies the mutual agreement procedure as a political dispute resolution instrument that, rather than presenting a solution under strict legal criteria, seeks instead to consider all of the circumstances involved and facilitate an equitable, unforced agreement between subjects of international law²⁸. The states parties endeavor to loosen up the legal rigidity of treaties by introducing a more flexible element, which is often better able to meet casuistic needs as they change over time²⁹. In our view, this ultimately also expresses the idea of equity, which should allow case-by-case solutions even under international law for other groups of cases³⁰. From this perspective, then, the mutual agreement clause in Art. 25 USA-TT contains authorization to institute new rules and to amend old ones under international law³¹. Academic literature thus also regards the interpretation agreement as a treaty which completes the double taxation treaty. It centers on an authentic interpretation of the TT and, where necessary, on its amendment³². If a mutual agreement serves the execution and interpretation of an existing treaty, it is deemed to be a non-self-standing agreement. However, if it results in a change to existing agreements or to the establishment of new regulations under international law, it constitutes a self-standing mutual agreement³³ that completes the existing tax treaty. As such, it is clear that, when entering into mutual agreements, Art. 25 USA-TT does not impose any content restrictions on the two states

²³ For example, see Boss, 602; Ludwig, p. 75; Lüthi, p. 398 f; Lüthi 1993 p. 435

²⁴ Just as Kerath, p. 258

²⁵ cf. also Lüthi, p. 389; Studer, p. 192.

²⁶ Federal Supreme Court of 6 May 2008, 2C.276/2007, E 3.4; Locher, p. 130 f; Matteotti 2003, p. 261

²⁷ OECD Commentary, section 34 on Art. 25 para. 3

²⁸ Pertinent: Reich, p. 40

²⁹ Explicitly: Reich, p. 40 with further references

³⁰ On the current position of equity in international law, please refer to Christopher R. Ross, *Equity and International Law, A Legal Realist Approach to International Decision-making*, New York 1993; Kolb, p.105 ff; V.D. Degan, *L'équité et le droit international*, The Hague 1970; Charles de Visscher, *De l'équité dan le règlement arbitral ou judiciaire des litiges en droit international public*, Paris 1972; Judge Weeramantry, *Separate Opinion, Case Concerning Maritime Delimitation in the Area between Greenland and Jan Mayen (Denmark v. Norway)*, ICJ Rep. 1993 p. 211-279; Müller/Wildhaber, p. 60-69

³¹ cf. Koch, p. 42; Reich, p.104.

³² Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 margin note 154 – in this regard please refer also to Studer, p. 190, 198,200, where reference is made among other things that mutual agreements are also used in practice to close "false gaps".

³³ Reich, p. 104

parties, provided the object of the regulation falls within the specific scope of the tax treaty, and it concerns the application or interpretation of *incompletely or ambiguously defined provisions in the treaty*.

61. The UBS Agreement constitutes a mixed accord that contains provisions that both complete and interpret the treaty. Switzerland undertakes to conduct the process (i.e. handle the cases falling within the treaty request) within certain periods. Here, the criteria given in the Annex for the identification of those US-domiciled UBS clients affected by the information exchange, as well as the Annex provisions that determine what constitutes "tax fraud or the like" in the context of this specific request for information, form the legal foundations for the SFTA's rulings under Art. 20j USA-TT-O.

62. The clause concerning the number of decisions that the SFTA must render within specific periods, the contractual waiver of naming the individuals concerned, and the contracting parties' agreement that Deferred Prosecution Agreement fulfills the "reasonable suspicion" condition for a treaty request process and presents the grounds sufficiently, constitute additions to the existing Tax Treaty and to the agreements on the evaluation of facts – and thus to the application of the agreement – in the treatment of the UBS case. Meanwhile, the criteria listed in the Annex serve contractually to clarify the precise meaning of "tax fraud or the like" in the handling of this specific UBS case in the here and now. The rules laid down in the UBS Agreement therefore comply with Art. 25 USA-TT, even if under Art. 26 USA-TT they are regarded as completing certain aspects of the treaty request process for handling the UBS affair, and also seek to amend the states parties' original understanding of the rather vague "and the like". In consideration of the opinion given in the OECD Commentary, the UBS Agreement remains binding under international law for as long as the competent authorities do not amend or terminate it³⁴.

³⁴ OECD Commentary, margin note 36 on Art. 25.

3. RELATIONSHIP BETWEEN THE UBS AGREEMENT AND THE USA-TT AND ITS PROTOCOL

63. In the opinion put forward here, the UBS Agreement therefore constitutes a treaty under international law that contains elements that not only create contractual obligations, but also interpret other contractual provisions. We must thus address the question of the relationship between the UBS Agreement and the USA-TT and its Protocol, as well as the extent to which clashes between the two instruments are to be resolved.

64. Under international law, the two agreements are at the same level. With the exception of the UN Charter, there is no hierarchy among treaties under international law³⁵. Art. 30 VCLT governs the mutual relationship as follows:

65. Pursuant to Art. 30 para. 3 VCLT, the *lex posterior derogat legi priori* rule applies if the parties to an earlier treaty (the USA-TT in the present case) conclude a new treaty without suspending or terminating the earlier treaty. In this case, the earlier treaty applies only to the extent that its provisions are compatible with the later treaty³⁶. Conversely, if a treaty specifies that it is subordinate to, or that it is not to be considered as incompatible with, an earlier or later treaty, then under Art. 30 para.2 VCLT, the provisions of that other treaty prevail.

66. As the UBS Agreement, in comparison with the USA-TT, represents not only a *lex posterior*, but also a *lex specialis*, which takes precedence over *legi generali*, it need not be decided here whether one or the other of these principles takes precedence³⁷.

67. Whether the UBS Agreement is subject to the USA-TT and its protocol in the sense of Art. 30 para. 2 VCLT (meaning that the TT and its protocol take precedence), or whether the different agreements are of equal status (which would mean that the principles of *lex posterior* and *lex specialis* apply), must be established by an interpretation of the relevant provisions.

68. The UBS Agreement contains no explicit provision concerning its relationship with the USA-TT. The declaration made by the states parties in the preamble, that they have a mutual respect for each other's rule of law and that the UBS Agreement is based on Arts. 25 and 26 USA-TT cannot, in isolation, be construed to mean that the UBS Agreement is subordinate, because it is recognized from the international legal perspective that a mutual agreement may include provisions that complete or amend a treaty in order to resolve an existing conflict between states.

69. With regard to the treaty amendment function, the Agreement constitutes a self-standing treaty, which exists alongside the existing USA-TT and serves to regulate a specific case. As a result, the *lex posterior* rule under Art. 30 para. 3 VCLT applies. Consequently, the UBS Agreement essentially takes precedence over the USA-TT in the specific case of the UBS treaty request process. The UBS Agreement is therefore authoritative under international law and, in conjunction with the USA-TT, forms the basis of the treaty request process in the UBS affair to the extent that the two instruments are compatible. In the present case, the USA-TT and its Protocol, or other mutual agreements, must be interpreted and applied in the light of the UBS Agreement, and may be applied in the UBS treaty request process only if the UBS Agreement does not contain any provisions to the contrary.

70. The argument that information exchange *per se* is not possible beyond the scope of the Art. 26 USA-TT that the contracting parties originally agreed cannot be used either to support the subordinate nature of the UBS Agreement. The academic literature has, based on the wording and the purpose of the treaty request clause, good reason to take the position that information exchange should be possible

³⁵ Seidl-Hohevelde, p. 7.

³⁶ cf. Villiger, Art. 30 margin note 13

³⁷ On the academic debate in this regard, please refer to Vranes, p. 392

beyond Art. 26 para. 1 of the OECD's model agreement if a sufficient legal foundation exists³⁸. As a result, foreign tax authorities may obtain information via either the official assistance or judicial assistance channels, providing the corresponding conditions are met³⁹. The same must also apply where treaties contain additional foundations. The conclusion of the UBS Agreement under Art. 25 and 26 USA-TT gives the United States and Switzerland a further instrument under international law, on the basis of which information may be exchanged in handling the UBS case.

71. This finding is consistent with the principles of interpretation laid down in the VCLT. Pursuant to Art. 31 para. 1 VCLT, a treaty must be interpreted in good faith in compliance with the meaning ordinarily attached to its provisions in the given context and in the light of its object and purpose. Art. 31 para. 3 a VCTL states that, beyond this context, any subsequent accord between the contracting parties concerning the interpretation of the treaty or the application of its provisions must be considered in the same way. Consequently, according to Art. 31 para. 4 VCLT a special meaning must be attached to a specific expression if the parties so intended.

72. To the extent that the UBS Agreement applies a number of criteria to give a more precise definition of the vague expression "tax fraud or the like" in Art. 26 para. 1 USA-TT for the purposes of the UBS treaty request process, it takes on the nature of a "subsequent agreement on the interpretation of the treaty or the application of its provisions", and thus represents an authentic interpretation by the contracting parties in connection with this specific UBS case. According to the OECD Commentary⁴⁰, a subsequent agreement on interpretation or application is permitted and may be sought by the states parties, especially if the parties originally took a conscious decision to formulate a clause in the treaty in open terms. This was the case with the phrase "tax fraud or the like", in order to prevent the failure of treaty negotiations. Owing to changing circumstances, this creates a need at a later date for a certain mutual interpretation of the originally unclear or open clause.

73. Based on the precept that the contracting parties alone hold power over a treaty that has been duly concluded, a subsequent agreement on an authentic interpretation must not only fall within the ordinary meaning as per Art. 31 para. 1 VCLT, but may also attach a different, special meaning in the sense of Art. 31 para. 4 VCLT to an expression in the agreement, this meaning differing from the earlier understanding. This helps the person or authority applying the law, because it corresponds to the expectations of the contracting parties⁴¹.

74. In summary, it should be stated that, from the perspectives of international law, *lex posterior* and *lex specialis*, the UBS Agreement is to be given precedence over the USA-TT and the related Protocol. The Tax Treaty and the Protocol are applicable to the UBS treaty request process only to the extent that they are compatible with the UBS Agreement. Insofar as the UBS Agreement contains an authentic interpretation of a vague TT provision it must be observed, irrespective of whether it merely confirms an earlier interpretation, or changes it.

4. RETROACTIVE EFFECT OF THE UBS AGREEMENT

75. The UBS Agreement has the potential to worsen retroactively the legal position of the UBS clients who are domiciled in the USA or are US citizens, whether by lowering the requirements for the treaty request process under procedural law, or by expanding the material scope of the Tax Treaty. We must examine whether the UBS Agreement being linked retroactively to past tax periods complies with provisions under international law.

76. Pursuant to Art. 28 VCLT, treaty provisions under international law are not binding on a contracting party in respect of any act or fact that occurred before the treaty entered into force. This principle, which is recognized as a general principal of law and thus also under customary international

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

³⁹ See also Honegger/Kolb, p. 793.

⁴⁰ OECD Commentary, margin note 34 to Art. 25 para. 3

⁴¹ Van DAMme, p. 347; Villiger, Art. 31 margin note 16; Vogel in Vogel/Lehner, DBA, introduction margin note 135.

law⁴², is negated if it is clear from the treaty or from the circumstances that the intention is otherwise. Specifically, this is the case if the object of the treaty relates solely to pre-existing facts and acts⁴³.

77. It is not entirely certain from the wording of Art. 28 VCLT whether the UBS Agreement has any kind of retroactive effect that is relevant under international law. It might be argued that the UBS Agreement has a retroactive effect because it creates a new legal basis for a current treaty request process, even though official assistance is to be granted only in cases that occurred in the period between 2001 and 2008. Conversely, however, it may also be argued that there is no real retroactive effect, because the Agreement does not apply to treaty request processes that are already pending, and that the general public must expect changes to legal foundations at any time, with these changes also relating to facts in the past.

78. With regard to the temporal scope set out in Art. 26 OECD-MA, the OECD Commentary takes the position that, even without any specific retroactive effect clause, double taxation law does not stand in the way of an official assistance clause being applied to the exchange of information that existed before the Agreement came into effect, provided the official assistance is provided in respect of this information in accordance with the Agreement, and the provisions of the article have become applicable⁴⁴. According to the OECD Commentary, the retroactive linking of official assistance to past tax periods therefore does not constitute an unlawful retroactive effect. This point of view has also been taken by the Federal Supreme Court on a number of occasions that concerned the USA-TT⁴⁵. Whether the broad perspective of the OECD and the Federal Supreme Court is reconcilable with Art. 28 VCLT need not be determined here, since it is the will of the contracting parties that the UBS Agreement should have a retroactive effect.

79. It is clear from the Agreement that the parties are not referring to facts in the future, but rather wish to conduct a treaty request process on the basis of the UBS Agreement in respect of facts that occurred in the past. Indeed, the Agreement was created specifically to govern those facts. Even if a retroactive effect is assumed, this is the clear intention of the parties and ensues from the purpose of the Agreement. The criterion laid down in Art. 28 VCLT, which states that the intention of the parties to circumvent the ban on retroactive effect must be evident from the Agreement or by other means. No unlawful retroactive effect thus exists under international law.

80. One of the particular features of the UBS Agreement is that, under its Art. 6, publication of the Annex was deferred, to November 17, 2009. The objective was to create an incentive for US-domiciled UBS clients to participate in the IRS Voluntary Compliance Program. This raises the issue as to whether this is ultimately associated with an unlawful retroactive effect. It might be argued that the criteria in the Annex were known to the authorities alone, but not the individuals concerned, for 90 days, thereby limiting the latter's rights of defense. The authorities would thus have been able to prepare decisions, without private individuals having the same resources to conduct their own enquiries during this period. However, a key point here is that this effect had been contractually agreed, and would therefore not be a retroactive effect in breach of Art. 28 VCLT. Consequently, the criteria were in the public domain when the decisions were published, and could be used in full during the 30-day appeal period. Furthermore, pursuant to Art. 6 of the UBS Agreement, the SFTA will inform those concerned about the content of the Annex even before the 90-day period expires, so that these individuals may begin examining the relevant documentation before the Annex is published in the Official Gazette. In this sense, the UBS Agreement does not apply the Annex criteria with retroactive effect to matters that have already been decided. From the international law perspective, this does not constitute an after-the-fact legal situation that cannot be remedied in appeal proceedings.

⁴² Villiger, Art. 28 margin note 13.

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

⁴⁴ OECD Commentary, margin note 10.3 on Art. 26

⁴⁵ Federal Supreme Court on February 6, 2002, 2A.250/2001 E.3 = Pra 2002, no. 52 p. 283 = StR 57/2002, p. 410; Federal Supreme Court on March 12, 2002, 2A. 416/2001, E.2.2.; Federal Supreme Court on April 12, 2002, RDAF 2002 II, 303, E.2a; Federal Supreme Court on December 22, 2003, 2A.233/2003, E.1.

B. Domestic Applicability of the UBS Agreement

1. INTRODUCTORY REMARK

81. This section investigates the conditions that must be met for the UBS Agreement to be applied domestically. It looks into the authoritative nature of international law and then goes on to analyze the extent to which the provisions contained in the UBS Agreement are directly applicable. Finally, the applicable foundations for legal action, and their relationship to the Agreement, are established.

2. PRECEDENT AND AUTHORITATIVE NATURE OF INTERNATIONAL LAW

82. In regular constitutional practice, Switzerland observes the principle that international law takes precedence over national law, including the federal constitutional law⁴⁶. It follows the monistic tradition. Treaties are thus not transformed into national law. They are binding on authorities and the courts and are suitable for direct application. Art. 5 para. 4 and Art. 190 of the Federal Constitution⁴⁷ are authoritative also in the present case. These provisions state that the federal government and the cantons must observe international law. Federal statutes and international law are binding on the Federal Supreme Court and the authorities that apply the law.

83. The present context raises the question as to how the phrase "international law", as used in Art. 190 of the Federal Constitution, should be understood. According to prevailing opinion and legal practice, international law encompasses all forms of agreement under international law that Switzerland has concluded, irrespective of their place in the legal hierarchy, i.e. regardless of whether these contracts were approved by the Federal Assembly or, in some cases, by the Swiss people⁴⁸.

84. This definition of international law also encompasses treaties that are valid under international law but which were concluded by the Federal Council in breach of constitutional and statutory provisions on the delegation of authority⁴⁹. The Federal Supreme Court confirmed this explicitly in its benchmark ruling of October 27, 1994⁵⁰. The dispute in this ruling was the validity under international law and applicability by the courts of convention on the settlement of Swiss and Austrian citizens concluded by the Federal Council and the Austrian government. The version that was valid at that time stated that, after an uninterrupted stay of ten years in Switzerland without incident, Austrian citizens were entitled to a permanent residence permit. The Federal Supreme Court established that neither the treaty on which this right was based, nor national legislation, contained a provision that gave the Federal Council, in concluding the convention, the competence to grant a permanent residence permit. It nonetheless regarded the treaty as binding and applicable by the courts. In support of its decision, it cited Art. 46 VCLT, which states that a state may not invoke the fact that its consent to be bound by a treaty was expressed in violation of a provision of its internal law regarding competence to conclude treaties as invalidating its consent unless that violation was manifest and concerned a rule of its internal law of fundamental importance. However, were Switzerland to be bound to a treaty outside its competence on the basis of Art. 46 VCLT, then all state agencies would have to comply with and apply the international law regulation to the extent it were in force for Switzerland. Consequently, not even a judge could invoke the fact that domestic competence arrangements were not observed when the treaty was concluded in order to prevent the application of a treaty that is binding under international law.

⁴⁶ In detail: Cottier/Hertig, p. 13 ff and Cottier/Ackermann/Wüger/Zellweger, p. 33 ff.

⁴⁷ SR 101

⁴⁸ In detail: Cottier/Ackermann/Wüger/Zellweger, p. 33 ff.; Thürer, p. 187 f.

⁴⁹ Hangartner, in Ehrenzeller et al, *Kommentar BV*, Art. 190 Federal Constitution margin note 25.

⁵⁰ Federal Supreme Court ruling 120 Ib 360 E. 2-3.

85. As a result, the entire body of international law that becomes binding on Switzerland on the principle of good faith falls within the proportionality precept of Art. 190 of the Federal Constitution⁵¹. This also applies to the UBS Agreement, even if the latter, according to an opinion not shared here, should not have been concluded on the basis of Art. 25 USA-TT alone, and should have been approved by Parliament under Art. 7 para. 2 a FGAA. Furthermore, attention should be drawn to the fact that the Federal Assembly, in executing Art. 1 of the UBS Agreement, approved an increase in the number of judges at the Federal Administrative Court in order to handle the anticipated additional work. The corresponding parliamentary ordinance entered into force on November 1, 2009⁵². From this, it can be concluded that the Federal Assembly also assumes that the Agreement is binding. In good faith the executive's competence to conclude treaties therefore cannot be questioned again *ex post*.

86. In the light of these considerations, even if it was concluded in violation of competency regulations, the UBS Agreement constitutes international law in the sense of Art. 190 of the Federal Constitution.

3. DIRECT APPLICABILITY OF THE UBS AGREEMENT

87. The question as to how far the provisions of the UBS Agreement are applicable directly is a separate issue from the Agreement's validity under international law and its authoritative nature in domestic law. Within the scope of their binding nature, provisions in international law may be applicable directly or may require enactment and implementation in national law as programmatic statutes. The issue can be decided under international law, but is generally a matter for constitutional law and must be decided by an autonomous interpretation by the authorities and the courts.

88. According to the consistent legal precedent of the Federal Supreme Court, a provision under international law is applicable directly if its content is sufficiently specific and clear to form the basis of a decision in a given case. Regulations which merely outline a matter, which permit the state party considerable scope to exercise its own discretion or to make its own determinations, or which simply contain guidelines intended for legislators rather for the authorities applying the law, are not deemed sufficiently specific⁵³.

89. Consequently, three conditions must be fulfilled for a provision in a treaty to be suitable for direct application: (i) The provision must give rise to rights and duties on the part of private individuals. (ii) The content of the provision must be specific and clear; in other words, it must concern a clearly defined fact and it must describe its legal consequences. (iii) Finally, the provision must be intended for the executing authorities⁵⁴. Furthermore, in some of its rulings the Federal Supreme Court has also considered the overall nature and objective of the entire treaty⁵⁵.

90. More recent teachings emphasize the justiciability maxim. Regardless of a regulation's wording, density and clarity, this approach looks at whether it fits with the remit of an execution authority or a court – in other words whether it falls within their jurisdiction given the division of powers, and whether the authority is suitable to apply that regulation⁵⁶. From this perspective, even vague and unspecific provisions on basic rights would be justiciable to a large degree. In fact, adding flesh to legal bones is one of the core tasks of the courts. Such provisions are thus directly applicable.

⁵¹ Hangartner, in Ehrenzeller et al, *Kommentar BV*, Art. 190 Federal Constitution, margin note 25

⁵² SR 173.322; AS 2009 5023.

⁵³ cf. Federal Supreme Court Ruling 126 I 240, E.2.b, with references

⁵⁴ Wüger, p. 233 ff.; cf. also Kälín/Epiney, p. 108

⁵⁵ cf. Federal Supreme Court Ruling 105 II 49, E.3.a

⁵⁶ Cottier/Ackermann/Wüger/Zellweger, p. 24; Wüger p. 248.

91. This raises the question as to whether the present Agreement is directly applicable not only under Federal Supreme Court precedent, but also according to more recent teaching. The Agreement and the Annex must be examined separately in this regard.

92. The provisions of the Agreement are aimed primarily at the relevant authorities in Switzerland and the USA. The Agreement sets deadlines for the treaty request process and the gradual withdrawal of the John Doe Summons enforcement proceedings. It imposes obligations on FINMA and the Federal Office for Justice in respect of the supervision of UBS AG, and lays down the procedure that the contracting parties must follow should differences arise in the implementation of the Agreement. However, the obligations it contains also affect the legal position of private individuals. They are of direct concern to UBS AG and to its clients. Considerable legal disadvantages would be the result if the authorities did not comply with the regulations set out in the treaty. Just as very little distinction is made today between statutory and administrative ordinances with a purely domestic effect⁵⁷, it is almost impossible to distinguish between purely internal provisions on the basis of their indirect reflective effect. Essentially, then, the provisions of the Agreement are not excluded from direct application. Whether or not such direct application is possible in practice will have to be decided on a case-by-case basis according to the degree to which the legal positions of legal subjects are affected in a given dispute. The situation is different only where there are cases involving third parties. Art. 7 of the UBS Agreement determines that it does not confer any rights or benefits on any third party other than as provided with respect to UBS AG. Therefore, third parties cannot claim to be directly affected by the Agreement.

93. The will of the parties (cf. Art. 1 para. 1 of the UBS Agreement) is that the criteria given in the Annex form the legal foundation for the treaty request process under Art. 26 USA-TT. The final decisions of the SFTA in accordance with Art. 20j USA-TT-O rest on these criteria. They concern the legal positions of natural and legal persons. If the latter fall within these criteria, and the "identified specific wrongful conduct" condition has been met, then they are included in the treaty request process and must expect information on them to be handed over to the US tax authorities.

94. The provisions in the Annex to the UBS Agreement contain criteria that may be used to determine whether or not the identification condition has been fulfilled (cf. section 1 of the Annex to the UBS Agreement), yet they also lay down conditions that must be fulfilled to give a reasonable suspicion of "tax fraud or the like" (cf. section 2 of the Annex to the UBS Agreement).

95. The criteria in the Annex are tightly defined and leave the executing authorities with little or no room to exercise their discretion. The precondition for the actions that are described is a reasonable suspicion, arising from certain behaviors that are laid down in detail in the Annex. These behaviors include the deliberate withholding of information using "schemes of lies", or the submission of incorrect or false documents over a longer period. Certain thresholds also apply. The regulations contain a high level of detail. They are clearly formulated and are therefore suitable as a basis for specific and separate application in individual cases.

96. The direct applicability of the Agreement and its Annex would be called into question only if it were assumed that the Agreement had been concluded in breach of domestic competence regulations. Contrary to Federal Supreme Court practice, recent teaching takes the view that direct applicability should be ruled out in such cases in favor of implementation by the competent legislator. This would have to be the case in particular where fundamental aspects of basic rights, such as intervention in the property, personal freedom and privacy of the individual are concerned⁵⁸.

⁵⁷ Tschannen/Zimmerli/Müller, p. 372.

⁵⁸ Cottier/Ackermann/Wüger/Zellweger, p. 25.

97. These conditions for official implementation are not met here, however. As discussed above, the Agreement was concluded on the basis of the relevant provisions of the USA-TT, which grant the executive the corresponding authority to conclude treaties. The Agreement was also indirectly and tacitly approved by Parliament, which instituted the corresponding support measures. In our view, no domestic competence regulations have been violated, neither can any such violation be claimed in good faith. Since the Agreement of November 17, 2009 is to be published in the Official Compilation of legislation, in accordance with Art. 3 para. 1 b of the Official Publications Act⁵⁹, it will also have a legal effect on the taxpayers it covers.

⁵⁹ *Bundesgesetz von 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt* (Federal Act of 18 June 2005 on the compilations of federal law and the Federal Gazette); SR 170.512

98. In summary, the provisions of the Annex, as well as (under certain circumstances) those of the UBS Agreement are directly applicable. They are suitable as a basis for specific decisions according to both the criteria of Federal Supreme Court practice and those of justiciability under the modern school. The Agreement can be applied without the need for the competent authorities and courts to enact further legal regulations. Such authorities and courts are much better suited than the legislators to administering the Agreement.

4. PROCEDURAL FOUNDATIONS

99. The procedure that applies to the treaty request process under the UBS Agreement rests on the one hand on Art. 26 USA-TT and on the other on section 4a of the USA-TT-O. These provisions thus become a part of the Agreement. In the present process, they must be observed by Switzerland and recognized by the USA.

100. While Art. 26 USA-TT contains the general conditions for an exchange of information as part of a treaty request process, the related Ordinance sets out the information exchange procedure in greater detail. The relevant section 4a of the Ordinance not only governs in greater depth the procedure between the authorities involved, but also sets out the rights of the individuals concerned and the implementation of any coercive measures that prove necessary. Further, this section addresses the issue of legal protection. Persons against whom the SFTA has issued a final decision in the sense of Art. 20j USA-TT-O permitting the handover of information to the US authorities, may lodge an appeal against that decision with the Federal Administrative Court. Legal protection is thus guaranteed.

101. The Ordinance on the USA-TT was enacted by the Federal Council on June 15, 1998 on the basis of the Federal Decree of June 22, 1951⁶⁰ concerning treaties entered into by the federal government to avoid double taxation, and in execution of Art. 25 para. 5 USA-TT.

102. The Federal Decree of 1951 was issued on the basis of Art. 8 a and Art. 85 points 2 and 5 of the old Federal Constitution, and approved by the Federal Assembly. It was also subject to a voluntary referendum⁶¹ – an option that remained unused.

103. Individual commentators have expressed the opinion that the procedural provisions of the USA-TT-O might encroach upon basic rights and that the Ordinance together with the Federal Decree do not constitute a sufficient foundation in law⁶². The Federal Administrative Court rejected this argument. It identified no encroachment on basic rights, especially since the provisions of the Ordinance observe guarantees of due procedure and permit legal protection for those concerned. It therefore deems the Federal Decree of 1951, in conjunction with the USA-TT-O, as a sufficient legal basis on which to conduct the information exchange procedure⁶³.

104. In its ruling 2A.250/2001, based on the delegation clause in Art. 2 para. 1 d of the Federal Decree of 1951, the Federal Supreme Court also expressly recognizes the provision of Art. 20k USA-TT-O that governs channels of appeal in the exchange of information as constituting a sufficient legal foundation⁶⁴. In a variety of other judgments, the Federal Supreme Court does not make any further explicit statements in this regard, but instead tacitly assumes that a sufficient legal foundation exists⁶⁵.

105. The Federal Administrative Court also deemed there to be no justification for the criticism

⁶⁰ SR 672.2

⁶¹ See Federal Council Message to the Federal Assembly on the administration of international agreements concluded by the Federal Government to avoid double taxation, Federal Gazette 1951 II 296, 304.

⁶² Schweizer, margin note 5 ff.

⁶³ Federal Administrative Court ruling of March 5 2009, ASA 77 (2009) p. 840 ff, E. 1.1.

⁶⁴ Federal Supreme Court of February 6, 2002, 2A.250/2001 E. 3 = StE 2002, A. 31.4 no. 6 = StR 57/2002 p. 410 ff.

⁶⁵ cf. Federal Administrative Court ruling of January 26, 2009 A-5529/2008 E.1.1; Federal Supreme Court on January 27, 2004, 2A.185/2003; Federal Supreme Court on December 22, 2003, 2A.233/2003 E. 1 and 2; Federal Supreme Court on March 12, 2002, 2A.416/2001, E.1.1 and 5.3

leveled by some commentators that the comprehensive delegation of authority in the Federal Decree was unlawful, and that the procedural provisions had therefore been enacted at too low a level of law. The Court found that, instead, the legislator had consciously delegated powers to the Federal Council in order not to encumber the Federal Decree with individual regulations of a technical and procedural nature, especially since the regulations should factor in practical needs, and the regulation would repeatedly have to be revised quickly if there were any unforeseen change in circumstances, such as amendments to tax legislation⁶⁶.

106. This consideration on the part of the Federal Administrative Court is consistent with Federal Supreme Court precedent, according to which the requirements that must be met to satisfy the legality principle may not be set too high if the material is highly technical or if the circumstances that are to be governed are subject to constant change, which might in turn result in frequent changes to the legal situation⁶⁷. According to the highest court in Switzerland, the detail that must be given in the delegation provision depends on several factors, and is a matter for evaluation primarily by Parliament and the people, as legislators⁶⁸.

107. In summary, it should be noted that the courts have, to date, always deemed the legal basis for the treaty request process to be sufficient. They have steadfastly rejected the opinion expressed in the literature, that the Ordinance does not constitute a sufficient legal foundation for coercive measures. Art. 2 para. 1 d of the Federal Decree of 1951 declares the Federal Council competent to lay down the procedure that must be followed in the exchange of information required under treaty. In particular, this "procedure" includes enforcement using coercive means. This is particularly important, since the effectiveness of a procedure cannot be guaranteed at all if there is no action to enforce it. In this sense, the Federal Administrative Procedure Act⁶⁹, which governs administrative procedure, also provides for means of enforcement. Consequently, the ordering of coercive measures lies within the scope of action delegated to the Federal Council by Art. 2 para. 1 d of the Federal Decree of 1951 when the relevant provisions are interpreted from both the grammatical and systematical perspectives. That the subject of the Federal Decree of 1951 primarily concerned the exchange of existing information as part of minor official assistance proceedings does nothing to change this. Since, according to Federal Supreme Court precedent, less importance is attached to the historical aspect of the interpretation⁷⁰, it does not challenge the grammatical and systematic approaches. This is especially true since the findings of analysis from these perspectives best reflect Switzerland's obligations under international law to exchange information. Despite the criticism that has been voiced by academics, we thus do not anticipate any change in legal practice to date.

108. Finally, it must be stated that the procedural provisions of section 4a USA-TT-O and the

⁶⁶ Federal Administrative Court Ruling of March 3, 2009, ASA 77 (2009), p. 840 ff. E.1.1

⁶⁷ cf. also Cottier 1991, p. 173 ff

⁶⁸ Federal Supreme Court ruling Ia 369, 384 E. 6.g.

⁶⁹ *Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren* of December 20, 1968, SR 172.021

⁷⁰ Federal Supreme Court ruling 100 II 57 – equally Federal Supreme Court ruling of March 14, 2001, 1A.12/2001 E.4.e.bb ("Even according to the general methodological rules of interpretation, the political will of the legislator (...) [must] be expressed adequately in the wording (or "word sense" of the law"); Federal Supreme Court ruling of December 20, 2000, 2A.165/2000 ("However, preparatory work will be taken into consideration only where it clearly resolves an ambiguous legal formulation and is expressed in the wording of the law itself."; Federal Supreme Court ruling 124 II 201 E. 5.c. ("According to Federal Supreme Court precedent, in an interpretation the background materials may be consulted and the will of the historical drafters of the constitution or of legislation may be considered, provided the same are expressed in the text of the statute."); Federal Supreme Court ruling 122 III 325 ("A historical interpretation is not, in itself, authoritative. Preparatory work may not be taken into consideration unless it clearly resolves an ambiguous legal formulation and is expressed in the wording of the law itself."; Federal Supreme Court ruling 114 Ia 191, 196 f ("According to legal practice, background material carries weight only if it can give a clear answer to an unclear legal provision; its importance declines over time (...). Furthermore, they can be accorded decisive importance only where they are reflected in the text of the law.").

associated law established in the UBS Agreement are integrated by reference⁷¹ and thus have a foundation in international law. They must therefore be observed. Even if doubts were to exist about the legal foundation for conducting the treaty request process, they would be eliminated in the specific dispute at hand here.

C. Interpretation of the UBS Agreement

1. PRINCIPLES OF INTERPRETATION UNDER INTERNATIONAL LAW

109. The interpretation of a treaty always assumes a specific problems that must be assessed. In the present case we can refer only to the general rules and the predominant principles of interpretation which alone are authoritative in the interpretation of the UBS Agreement. An important point is that these principles do not correspond to what is usual in domestic law: an emphasis on object (teleological interpretation), with less attention paid to the actual text and wording. International law is based first and foremost on the ordinary meaning of the wording, but context and good faith are also very important elements⁷².

110. Within the bounds of the customary law principles and rules on interpretation laid down in the VCLT, states are essentially autonomous in interpreting treaties. It is therefore entirely possible that contracting parties reach differing interpretations of the same provision⁷³. They are, however bound – partly by customary law, partly by contract – to the following basic points.

111. In international law, the principles of interpretation are codified in Arts. 31 to 33 VCLT. Commentaries point out that they are principles and methods, but not hard and fast rules. Under the precept of *pacta sunt servanda* (Art. 26 VCLT), they allow states a degree of scope in choosing which method to apply. The principles are generally followed in state practices, and correspond to the relevant prevailing practice⁷⁴.

112. It is now recognized that Art. 31 VCLT – the key interpretation rule in the convention – is a declaratory regulation that restates the basic principles of customary international law⁷⁵. In particular, in a variety of judgments, the International Court of Justice has repeatedly used "customary international law", "reflected in Article 31", and other, similar phrases⁷⁶.

113. Rulings issued by the WTO's dispute settlement bodies confirm this approach. Art. 3.2. DSU⁷⁷ refers to the "customary" rules of interpretation of public international law which must be applied to clarify the provisions of agreements. In interpreting contractual provisions, the Panels and the Appellate Body have applied Art. 31 VCLT since 1995. In *US – Gasoline*, the Appellate Body held: "[T]hat general rule of interpretation has attained the status of customary or general international law."

⁷⁸ This legal precedent has since been confirmed many times over⁷⁹.

It thus applies to the application and interpretation of all WTO agreements.

⁷¹ Art. 1. para. 4 UBS Agreement

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

⁷³ For example, in the assessment of the free trade agreement between Switzerland and the EU, as well as bilateral agreements I and II, where the application and interpretation of the Federal Supreme Court and the European Court of Justice may differ; cf. Cottier/Diebold, p. 237

⁷⁴ Van Damme, p. 34 with references.

⁷⁵ Villiger, Art. 31 margin note 37

⁷⁶ e.g. the *LaGrande Case* (USA/Germany), ICJ Reports 2001 501, para. 99, or the *Kasiliki/Sedudu Island case* (Botswana/ Namibia), ICJ Reports 1999 1059, para. 18

⁷⁷ Annex 2 to the Agreement Establishing the World Trade Organization, Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes (Dispute Settlement Understanding, DSU), SR 0.632.20

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

⁷⁹ Appellate Body Report on *Japan – Alcoholic Beverages II*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, D., Appellate Body Report on *US – Shrimp*, WT/DS58/AB/R, para. 114, Appellate Body Report on *India – Patents (US)*, WR/DS50/AB/R, para.46

114. The practice of the international courts, and specifically also the WTO Appellate Body, is also recognized by the USA, even though the VCLT is not yet in force there. It is interesting here to take a look at the relevant regulation under US law on the interpretation of treaties. It is contained in § 325 of the Restatement of the Foreign Relations Law of the United States. It states that treaties must be interpreted "in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to its terms in their context and the light of its object and purpose". In addition, as in Art. 31 para. 3 VCLT it states that each subsequent agreement between the parties on the interpretation of a treaty, as well as the parties' subsequent practice in applying the agreement, must be taken into consideration in the interpretation.

115. If we compare the wording of the US provision and that of the VCLT, their material commonalities become clear. Ultimately, the USA applies interpretation rules that are very close to those in the VCLT and in customary law. Although US courts tend to refer to other instruments in their interpretations⁸⁰, they regularly reach the same conclusions as the international courts which apply the VCLT interpretation rules⁸¹.

116. Insofar as Switzerland applies the rules of the VCLT to the application and interpretation of the UBS Agreement – as is the practice of the Federal Supreme Court – then it will comfortably be able to satisfy the legitimate expectations of the USA⁸².

117. The VCLT's principles of interpretation are laid down in Arts. 31 to 33. Art. 31 VCLT contains the general interpretation rule which regularly forms the starting point and basis for the interpretation of provisions under international law. The supplementary interpretation approach of Art. 32 VCLT is used only if interpretation under Art. 31 VCLT does not produce an unambiguous or rational result. The historical method therefore takes something of a back seat. Finally, Art. 33 VCLT is concerned with the interpretation of treaties authenticated in two or more languages.

118. According to Art. 31 para. 1 VCLT, a treaty must be interpreted by the contracting parties in good faith in accordance with the ordinary meaning attached to the terms of the treaty in their context, and in the light of its object and purpose⁸³. Para. 2 states that, in addition to the text, including preamble and annexes, "context" comprises any accord relating to the treaty which was created between all the parties in connection with the conclusion of the treaty, as well as any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty. Furthermore, para. 3 stipulates that any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions must be taken into account in the same way. The same applies to any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation. Ultimately, any and all other applicable and relevant legal provisions under international law that are relevant to the relationships between the contracting parties must be taken into account. Particular importance must be attached to one expression if this was the intention of the parties. The following individual perspectives are worth highlighting:

119. The starting point for the interpretation of treaties is thus the text of the contractual provisions concerned, since this text forms the basis of the agreement and thus the shared will of the parties. The text must be interpreted in accordance with the ordinary meaning of the provisions it contains. In contrast to domestic law, as well as the European Court of Justice, the practice of the international courts revolves heavily around the textual interpretation⁸⁴. Here, repeated use is made of legal

⁸⁰ cf. here the practice of the US courts in their interpretation of the double taxation treaty in Matteotti 2005, p. 329

⁸¹ ALI Restatement, p. 198

⁸² e.g. Federal Supreme Court ruling 132 II 423, 440.

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

⁸⁴ cf., for example, Appellate Body on *US – Shrimp*, para. 114

dictionaries, especially in English-speaking countries⁸⁵. In the sense of Art. 31 para. 1 VCLT, the text of the treaty includes all of that treaty's components, including the preamble and the annexes.

120. The context of an agreement is a key element in its interpretation. "Context" in this sense refers not only to the textual context, but also to the broader context of the agreement and the circumstances in which it was concluded. The broader situation and background of a contractual instrument may thus be taken into account in its interpretation. This is of particular importance in the present case, especially.

121. In interpreting the text of a treaty, consideration must be given to the principle of good faith (*bona fides*), to which prominent reference is made in Art. 31 para. 1 VCLT. Good faith is also the core principle of international law, and must always be taken into consideration in the creation and fulfillment of the contracting parties' legal obligations⁸⁶.

122. Wide-ranging consequences are attached to the principle of good faith. In interpreting a treaty, the primary focus is on protecting the legitimate expectations that one party has of the other on the basis of perceived attitudes, statements and promises⁸⁷. Consequently, the provisions of the treaty must be accorded the meaning that one might legitimately expect. Furthermore, the principle obliges to parties to act in an honest, fair and reasonable manner, and to refrain from creating an unjustified advantage for themselves. Finally, the principle also prohibits parties from abusing the law. It is intended as a disincentive to parties to evade their obligations or to exploit existing law to cause damage or loss to the other party⁸⁸.

123. The ultimate goal of a treaty is another aspect which must be taken into account in the latter's interpretation. Here, the two terms "object" and "purpose" are understood as a unit. With this teleological or functional element, the person interpreting the treaty is also able to consider the parties' intentions beyond the restricted wording of the text itself⁸⁹.

124. If we view findings concerning the object and purpose of a treaty in concert with the principle of good faith, then we achieve an effective interpretation of that treaty's provisions (*effet utile*). In practical terms, this means that optimum effect is attached to all of the terms of the treaty⁹⁰. It must be remembered at all times that the text of the treaty itself sets the legal boundaries. An effective interpretation may not extend beyond these boundaries⁹¹.

2. ELEMENTS IN THE INTERPRETATION OF THE UBS AGREEMENT IN GENERAL

125. The UBS Agreement constitutes a settlement agreement between the Swiss Confederation and the United States of America. As described above, although the Agreement is based on the USA-TT, it is not subordinate to it. Rather, it complements its provisions or amends them in respect of this specific dispute. It is not only *lex posterior*, but also *lex specialis* with regard to the USA-TT. The following perspectives are of particular importance in its interpretation:

⁸⁵ The Panels and the Appellate Body in the WTO dispute settlement process regularly use this method. cf. Wolfrum, Art. 3 DSU, margin note 20.

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

⁸⁷ Fundamentally Müller p. 134-153, 143; Müller/Wildhaber p. 40-69; for details on the practice Kolb, p. 260-278. Kolb emphasizes the importance of good faith, specifically in autonomous interpretation, p. 264 and in closing gaps, p. 274, without actually addressing the doctrine of the protection of legitimate expectations explicitly.

⁸⁸ Villiger, Art. 31 margin note 7

⁸⁹ Villiger, Art 31, margin note 11

⁹⁰ Wolfrum Art. 3 DSU margin note 36

⁹¹ e.g. Appellate Body Report on *US – Gasoline*, p. 23 with references to the practices of the International Court of Justice

126. The Agreement is limited in scope to a very specific request for information under Art. 26 USA-TT. It is applicable in a defined context (the UBS case) and only temporarily, specifically until the treaty request process has been completed. This point is particularly important. The Agreement must be understood as part of a settlement of a particular dispute, and applied and interpreted accordingly.

127. From the Swiss perspective, the object and purpose of the Agreement is to avert a potential violation of sovereignty by an executory ruling from a US court, and to ensure that Swiss law is enforced in the context of the treaty request process. On the other hand, the Americans wish to identify as many potential UBS clients as possible who may have violated US tax laws. The Parties negotiated the UBS Agreement to achieve these ends (cf. Preamble to UBS Agreement). Both of these perspectives must be taken into consideration in interpreting the UBS Agreement.

128. To eliminate this conflict of interest, the USA undertakes to withdraw its enforcement action for its claims in the John Doe summons proceedings and instead, as agreed by treaty, to pursue the request for information process laid down in Art. 26 USA-TT. This eradicates the risk of a violation of sovereignty.

129. In return, Switzerland undertakes to conduct the treaty request process within the periods laid down in the UBS Agreement and, in doing so, to observe the criteria stipulated in the Annex to the UBS Agreement. The Annex criteria determine (i) when it is necessary to identify an individual in a request for information, and (ii) the conditions that must be met for there to be a reasonable suspicion of "tax fraud or the like". Both the process and the material criteria are decisive elements in the application of the Agreement. They must therefore be interpreted in a way that best considers the differing objectives of the treaty.

130. In other words, the Annex forms the legal foundation for the treaty request process. The decisions of the SFTA under Art. 20j USA-TT-O must be rendered on the basis of these authoritative criteria.

131. Since the UBS Agreement is classified as both *lex posterior and lex specialis*, the existing provisions on information exchange in Art. 26 USA-TT and its Protocol may be invoked only when the provisions laid down in the Annex to the UBS Agreement are not relevant to a specific individual case. It must always be remembered, however, that these provisions are compatible with those of the UBS Agreement (conclusion from Art. 30 para. 3 VCLT).

132. It ensues from the foregoing statements that, in rendering decisions and in appeal proceedings before the Federal Administrative Court, there may be no review of whether or not the provisions of the UBS Agreement conform to Art. 26 USA-TT. The evaluation must be made on the basis of the UBS Agreement alone. It is the will of the contracting parties that, in the context of the specific treaty request process under the UBS Agreement, the vague phrase "tax fraud or the like" be interpreted in a specific way that need not necessarily conform to the practice to date⁹².

133. The contracting parties are competent to determine such an interpretation. The OECD Commentary states, in fact, that settlement agreements may provide additional detail on expressions that are defined incompletely or ambiguously in a treaty – as is the case here with "tax fraud or the like". This finding would seem to support the possibility of amending certain parts of a treaty by means of settlement agreements. Consequently, doctrine also regards the agreement on interpretation as an agreement under international law that completes the Tax Treaty, the agreement being based on an authentic interpretation of the Tax Treaty, and possibly aimed at amending it⁹³.

⁹² See also point 59 ff

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

134. Such agreements constitute subsequent agreements between the contracting parties on the interpretation of a treaty or the application of its provisions. Pursuant to Art. 31 para. 3 VCLT, such agreements must be taken into consideration in interpreting the treaty in question. In conformity with the rules of international law, the OECD Commentary also states clearly that agreements to resolve general difficulties of interpretation or application are binding on government authorities for as long as the competent authorities do not amend or cancel that agreement.

135. The UBS Agreement should also be understood in this context, although it is unique in that it exclusively concerns the implementation of a specific treaty request, and will end when the treaty request process has been concluded (cf. Art. 10 UBS Agreement). This means that the provisions of the UBS Agreement cannot be applied generally to future requests for information. The provisions of Art. 26 USA-TT apply exclusively to cases which fall outside the scope of the Agreement. The UBS Agreement and the practice based upon it do not reflect upon other treaty request processes.

136. The safeguard clauses in Art. 5 UBS Agreement indicate that the parties themselves regard the Agreement as extra-ordinary. Should there be problems with the administration of the Agreement, then it is these clauses in the Agreement, and not those of Art. 25 USA-TT, which are relevant.

137. Furthermore, in interpreting the UBS Agreement importance must be attached to the legitimate expectations of the contracting parties. Based on the fundamental principle of *pacta sunt servanda* laid down in Art. 26 VCLT, both contracting parties may legitimately expect the Agreement to be implemented. Just as Switzerland may expect that the USA will not enforce its claims by means of an enforcement action before a US court, thereby violating Swiss sovereignty, the United States may assume that Switzerland will conduct the treaty request process in the case of UBS in compliance with the agreed provisions and within the agreed framework.

138. Given the clarity of the situation, there need be no review of alternative interpretation methods under Art. 32 VCLT, neither is Art. 33 VCLT relevant here. Although the UBS Agreement was published in German in Switzerland, the wording of the Agreement gives no indication that it has been authenticated in two languages, German and English. The English text is therefore equally binding.

3. QUESTIONS OF COGNIZANCE IN APPEAL PROCEEDINGS

139. For Switzerland's part, the UBS Agreement is a means of maintaining its legal sovereignty in relations with the USA. It was an answer to a crisis and therefore, to a large degree, an element of foreign policy. This raises the question as to the relationship between executive and judiciary and whether, in evaluating relevant issues, the latter must exercise restraint with regard to the decisions of the executive and of government. The traditional view is that acts of foreign policy may not be examined by the courts. Even today, the Federal Supreme Court Act and the Federal Administrative Court Act stipulate that no appeal may be lodged against such decisions, unless international law grants such a right⁹⁴. Even where decisions may be challenged on the basis of treaties or special laws, the general practice of the Federal Supreme Court is characterized by a certain restraint and respect for the views of the executive. It reflects an earlier tradition, according to which foreign policy was not really subject to the principle of legitimacy, but understood rather as an instrument of power politics. A specific example of this restraint is the application of foreign trade treaties, where their direct application was frequently denied, or restraint shown clearly otherwise by restricting the ban on arbitrariness. This view is no longer appropriate to modern circumstances⁹⁵.

140. In the light of globalization, it is no longer materially or legally appropriate to separate domestic and foreign policy. Affected parties deserve full legal protection in both areas. The courts must therefore be able to examine with full cognizance the legitimacy of foreign policy-related action. In doing so, they are bound like all other state bodies by international law and the principle of *pacta sunt servanda*. In other words, they are just as responsible as other state bodies for ensuring compliance with treaties and agreements. Even in delicate foreign policy matters, Switzerland does not apply any doctrine that would be comparable with the US *political question doctrine*. The practice of the Federal Supreme Court permits a deviation from international law in exceptional cases only where provision for that deviation was made deliberately and subsequently by the legislator, and non-compliance with international law is therefore a calculated political move (the Schubert Practice)⁹⁶. Restraint is therefore exercised where issues in the above sense are not really justiciable and require implementation by political and legislative means. These are areas in which the executive and legislation take precedence owing to the division of power and the legality principles. A system of *checks and balances* must therefore be instituted. International law is thus not applied directly.

141. None of these circumstances apply in the present case. The decisions on treaty assistance are primarily based directly on a treaty, and there is no conflict with domestic law. Their eligibility for appeal is based on criteria, rights and obligations laid down in a treaty. As such, appeals may be admitted as legitimate, even if the decisions themselves might be described as an act of foreign policy. It is worth noting in this context that the courts have always allowed appeals in matters of official and legal assistance, and have never dragged their feet in examining the corresponding decisions. They have ruled on these decisions with full and free cognizance, with a view to the legal protection of the interests of those concerned.

142. This practice must also be applied in the present case. The contractual John Doe Summons criteria in the Annex contain rights and obligations for individuals, compliance with which must be ensured to the fullest extent by the courts. In the case of appeal proceedings, the Federal Administrative Court must examine whether or not the SFTA has applied the provisions of the Annex to the UBS Agreement correctly. The courts enjoy full cognizance in this respect.

⁹⁴ *Bundesgesetz über das Bundesgericht* of 17 June 2005, SR 173.110, and *Bundesgesetz über das Bundesverwaltungsgericht* of 17 June 2005, SR 173.32

⁹⁵ Here, please refer to Cottier 2007, p. 99; Cottier 2009, p. 307

⁹⁶ Federal Supreme Court ruling 99 Ib 39; here, please refer to Müller/Wildhaber, p. 171 f with further references; Cottier/Hertig, p. 13 ff; Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger, p. 43-65.

4. THE APPLICATION OF THE JOHN DOE SUMMONS CRITERIA IN THE UBS AGREEMENT IN PARTICULAR

143. The Annex to the UBS Agreement describes in detail the formal and material conditions that must be fulfilled for Switzerland to provide treaty assistance. Appeal bodies must, if necessary, examine compliance with the John Doe Summons criteria set out in the Annex. Since those producing this Opinion have no specific points of dispute to address, the following statements concentrate on fundamental issues in connection with the application of the John Doe Summons criteria in the treaty request process under the UBS Agreement. Points of dispute that arise independently of the UBS Agreement fall outside the scope of the following analysis and will therefore be restricted to what is necessary for a legal finding in the UBS treaty request process.

144. *Formally*, the contracting parties determine that the absence of names of US-domiciled UBS AG clients in the request for information is not an obstacle to the granting of treaty assistance. On the basis of the presentation of facts in section 4 of the Deferred Prosecution Agreement between the United States and UBS dated February 18, 2009, the contracting parties determine the group of individuals that is to be included under treaty assistance enquiries should further investigations give additional reason to suspect "tax fraud or the like".

145. In describing the formal requirements for the UBS treaty request process, the contracting parties explicitly center their position on the decision of the Federal Administrative Court on March 5, 2009 with respect to the United States' request for information of July 16, 2008⁹⁷. This states with regard to formal requirements that it is irrelevant in the context of treaty assistance whether or not the investigating tax authorities can already name those taxpayers who may have committed tax offenses. Rather, the decision states, it is sufficient that there are grounds to suspect that tax offenses have been committed by third parties which appear in the case dossiers (i.e. taxpayers other than the suspects who are subject to a criminal investigation)⁹⁸. If there are sufficient grounds for such initial suspicions – which the states parties have agreed is the case here in their Deferred Prosecution Agreement – then in the view of the Federal Administrative Court, the SFTA can and must undertake its own enquiries into whether sufficient suspicion of tax fraud or the like exists. According to the Court's deliberations, information must be provided if the facts at the time the decision on the request is made support suspicions of tax fraud or the like. It is enough here that the requesting authority's presentation of facts does not contain any obvious errors or gaps and is not self-contradictory, and that it gives sufficient grounds to suspect that a tax offense or the like might have been committed.

⁹⁷ Federal Administrative Court ruling of March 5, 2009, ASA 77 (2009) p. 837 ff.

⁹⁸ Federal Administrative Court ruling of March 5, 2009, ASA 77 (2009) p. 851.E 4.3.4

146. Many commentators view the Federal Administrative Court's statements on the formal requirements for the treaty request process as problematic⁹⁹. The United States' request for information dated July 16, 2008 was described as a typical case of a "fishing expedition", for which there is no legal foundation¹⁰⁰.

147. It must be remembered, however, that where the treaty assistance process according to the UBS Agreement is concerned, the Federal Administrative Court is not required to respond to criticisms made in academic literature. From the international law perspective it must uphold the formal requirements described in its decision of March 5, 2009. These requirements rest by reference on a valid international treaty, which is legally binding under international law in completing the existing Art. 26 USA-TT in respect of the UBS case, and is binding on all Swiss state authorities under the terms of domestic law. In those cases in which the UBS Agreement is not applicable, the Federal Administrative Court does not see any reason in international law to rethink the practice founded on its decision of March 5, 2009 and respond to the criticism leveled at it from academic quarters.

148. Completing Art. 26 USA-TT and section 10 of its Protocol, in the UBS Agreement the contracting parties agree the criteria determining "*tax fraud or the like*". The Agreement describes fraudulent conduct with the aim of paying less US income tax, as well as acts of continued and serious tax offense on which the Swiss Confederation may obtain information under its own law and administrative practice, as eligible for treaty assistance.

149. *Fraudulent conduct* in the sense of the UBS Agreement Activities comprises the conduct described in paragraph 10, subparagraph 2, first sentence of the Protocol, including such activities that would lead to the concealment of assets and underreporting of income based on a "scheme of lies" or the submission of incorrect and false documents. They are covered by the UBS Agreement in connection with both undisclosed (non-W-9) custody accounts and bank deposit accounts held by US-domiciled taxpayers, as well as in connection with offshore company accounts beneficially owned by US persons.

150. In footnotes 2 and 3 to the Annex, the contracting parties agreed on certain fact patterns which, in the context of the treaty request process according to the UBS Agreement, indicate the existence of "schemes of lies". They grant the SFTA authority to classify other activities as schemes of lies according to the pertinent facts.

151. The description of *fraudulent conduct* contained in the UBS Agreement centers on past precedent from the Federal Supreme and Federal Administrative Courts, which have ruled that fraudulent conduct that is eligible for treaty assistance does not necessarily have to involve the use of incorrect and false documents. According to the legal precedent, fraudulent conduct in the sense of the USA-TT may also be assumed if a taxpayer employs complex, opaque devices to conceal assets from the tax authorities and thereby unlawfully make considerable tax savings. However, the legal precedent always requires the presence of certain wheelings and dealings, tricks or actual schemes of lies before malicious fraud can be assumed¹⁰¹. In its concluding ruling of March 5, 2009, the Federal Administrative Court stated that maliciousness also exists if the perpetrator prevents the defrauded party checking false information, or if they believe that the other party will forego such checks, where such a belief is founded on a particular relationship of trust, or on clear rules or assurances, and is not simply an expectation based on certain observations. Incorrect information which the counterparty – the tax authority in this context – can check without any great effort is not deemed to be malicious, however¹⁰².

⁹⁹ cf. e.g. Behnisch, p. 760 f; Honegger/Kolb, p. 800 f

¹⁰⁰ Behnisch, p. 759

¹⁰¹ Federal Supreme Court ruling of January 27, 2004, 2A.185/2003 E.4; Federal Supreme Court ruling 125 II 250 . 3b with references; also Federal Supreme Court ruling 96 I 737 E, 3 d; Federal Supreme Court on February 6, 2002, 2A.250/2001, E. 6 = StE 2002, A. 31.4 no.6

¹⁰² Federal Administrative Court ruling of March 5, 2009, ASA 77 (2009), p. 857 f. E.5.2

152. Legal practice upholds that fraud-like conduct under the USA-TT is deemed committed under the following circumstances:

- if the taxpayer is simultaneously a charitable donor and a borrower owing to a circular transaction involving several companies that is not disclosed to the US tax authorities, thereby enabling them to deduct both their charitable donations and their debit interest in their tax return¹⁰³;
- if the taxpayer instructs intermediary companies to issue excessively high invoices and these companies in turn transfer the excessive sums to a private Swiss bank account¹⁰⁴;
- if taxpayers send out promotional materials in the name of a person who does not exist and set up a domiciliary company to receive advance payments for address lists that they will not deliver, and this money is then directed to a Swiss bank account¹⁰⁵;
- if taxpayers claim very high mortgage interest deductions over a period of years, where the amount of such deductions is not, as declared, transferred to an independent US financial institution, but to a company in Vaduz, Liechtenstein, with which the taxpayers are associated – and the latter refuse to make a written declaration that no further links exist with the foreign company apart from the mortgage arrangement¹⁰⁶;
- if the taxpayer uses bank accounts to divert corporate income while listing only certain accounts in their books¹⁰⁷;
- if the taxpayer fails to declare significant commission payments and makes untrue statements or presents false or misleading attestations to conceal these payments¹⁰⁸;
- where an offshore company is used for the purposes of tax evasion, if the actual rights of disposal over the assets held by the companies and the returns generated by them remain with the shareholder, and the US QI (Qualified Intermediary) system is circumvented owing to false information on the actual beneficial owner being given on the "W-8BEN" or a comparable substitute form¹⁰⁹.

153. To our knowledge, no cases have been published in which the Federal Supreme or Federal Administrative Court has denied treaty assistance in connection with the USA-TT. However, where legal assistance under the Federal Mutual Legal Assistance Act (*Bundesgesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen*) is concerned, the precedent of the Swiss courts is consistent in rejecting the precept that simply setting up a tax-privileged company constitutes tax fraud. In their view, a domiciliary company is a legal instrument under company and fiscal law that enables its beneficial owners to save or even avoid tax. According to Swiss legal precedent, fraudulent conduct that is eligible for legal assistance exists only when, in assessing the overall situation, the tax authorities find it difficult to establish the methods being used to evade tax because the taxpayer is using additional concealment methods¹¹⁰.

54. It may be questionable in individual cases whether the fact patterns described in para. 2/a in conjunction with footnote 1 and para. 2/b, in conjunction with footnote 3 of the Annex to the UBS Agreement actually constitute schemes of lies in the sense of past legal practice in Switzerland. The very reason that those applying the law are granted a degree of discretion in classifying facts as a "scheme of lies" is behind the contracting parties' agreement, in handling the UBS case, that the fact patterns described in para. 2/4 in conjunction with footnote 1 and para. 2/b in conjunction with footnote 3 are to be deemed such "schemes of lies" This is a mutually agreed, authentic interpretation of the term "schemes of lies" and the Law of Treaties, and it must be observed by the practicing administrative and judicial authorities on the basis of Art. 30 para. 3 and Art. 31 para. 3

¹⁰³ Federal Supreme Court on January 6, 2006, 2A.352/2005 E. 2.3.2.

¹⁰⁴ Federal Supreme Court on February 6, 2002, 2A.551/2001 = StE 2002, A. 31.4 no. 6. E. 5b.

¹⁰⁵ Federal Supreme Court on March 12, 2002, 2A.416/2001 E.6.3.

¹⁰⁶ Federal Supreme Court on August 10, 2006, 2A.608/2005 E.4.

¹⁰⁷ Federal Supreme Court on December 22, 2003, StR 59/2004, p. 475 E.5.

¹⁰⁸ Federal Supreme Court on January 27, 2004, 2A.185/2003 E. 6.

¹⁰⁹ Federal Administrative court ruling of March 5, 2009, ASA 77 (2009), 837 ff.

¹¹⁰ cf. the decision of the Federal Criminal Court of October, 28 2008, RR.2008.165E.5.8; Federal Supreme Court of March 1, 2006, 1A.316/2005 E.2.3. with further references.

a VCLT. Given the binding nature in national and international law of the "schemes of lies" criteria agreed in the UBS Agreement, the Federal Administrative Court is not required to examine their use in the context of treaty assistance proceedings under the UBS Agreement for compliance with previous legal precedent in Switzerland. However, were the SFTA to classify other activities that are not listed explicitly in the Agreement as "schemes of lies", as it is permitted under the terms of the UBS Agreement, then the judicial authorities would have to review the Tax Administration's legal assessment in respect of its compliance with the USA-TT and the related protocol in the light of past legal precedent. Where the line between a scheme of lies and a simple lie is drawn in those cases not specified explicitly by the UBS Agreement can only be determined on a case-by-case basis by the SFTA, because the full circumstances must be taken into account. However, legal precedent does not permit the administrative and judicial authorities to go so far as to classify the involvement of a tax-privileged company alone as fraudulent conduct. In cases like these, they must examine whether or not there has been tax evasion that would be eligible for treaty assistance under the UBS Agreement.

155. In handling the UBS case, the Annex to the UBS Agreement also describes *acts of continued and serious tax offense* for which the Swiss Confederation may obtain information under its own laws and practices, as eligible for treaty assistance. Here, the contracting parties make explicit reference to paragraph 10 subparagraph 2 third sentence of the Protocol, which states that "tax fraud" in the sense of the USA-TT may also include activities which, at the time the request is submitted, constitute fraudulent conduct for which the recipient state party may obtain information under its own laws or practices.

156. By explicitly including acts of continued and serious tax offense, the UBS Agreement draws on Art. 190 of the Direct Federal Taxation Act (DFTA, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*), which states that special investigative measures may be ordered if there is reason to suspect serious tax offenses, which also covers the continued evasion of large sums of tax. According to administrative and judicial practice, such special measures include obtaining bank information by compulsory order¹¹¹.

157. Pursuant to the contracting parties' legal interpretation, acts of continued and serious tax offense for which bank and other information may be obtained also include cases in which US persons:

- have failed to comply with their tax reporting obligations for at least three years, and
- have held a UBS account either directly or indirectly via an intermediary company for at least three years, where this account has generated average annual revenues of more than CHF 100,000 over any three-year period that includes at least one year covered by the request.

158. Under the terms of the UBS Agreement, a violation of reporting obligations is deemed to have occurred if the suspect failed to submit form W-9, although they were obliged to submit it or if, despite a request from the SFTA as part of the treaty request process, they have been unable to furnish proof that they have fulfilled their statutory reporting obligations in respect of their interests in accounts held directly or indirectly via an offshore company.

159. For the purpose of establishing average revenues during the aforementioned three-year period, the contracting parties have defined revenues as gross income (interest and dividends) and capital gains (which, in assessing the main subject of this treaty assistance request, are calculated as 50% of the gross sales proceeds generated by the accounts during the relevant period).

160. Under previous legal practice, official assistance was never granted in connection with the USA-TT in the "mere" case of acts of continued and serious tax offense where there was no additional fraudulent conduct as described above. That said, to our knowledge the Swiss courts

¹¹¹ Federal Administrative Court ruling of March 5, 20009, ASA 77 (2009), p. 847 E. 4.3.2.; Federal Supreme Court of October 14, 1999, 8G.57/1999; administrative practice of the federal authorities 67.85 E. 4c; judgment of the Federal Criminal Court of May 21, 2008, BV.2008.1-3 E.3.

never had to rule on any facts relating to the USA-TT that could not already be subsumed under the offense of tax fraud. In this sense, the UBS Agreement sets a standard that extends beyond those of past legal practice. The Federal Administrative Court, which was the first judicial body to address the "or the like" add-on that is laid down in Art. 26 para. 1 USA-TT, subsumed all offenses with the same degree of wrong as tax fraud under this phrase "or the like"¹¹². In the opinion of the courts, tax evasion may entirely be viewed as containing the same degree of wrong as tax fraud, specifically when it concerns the "continued evasion of large sums of tax". This is illustrated by the fact that, under these circumstances, coercive measures in criminal procedure under the Administration of Criminal Justice Act (*Bundesgesetz über die Bundesstrafrechtspflege*) have been applied even to the evasion of direct taxes, meaning among other things that bank client confidentiality was ineffective, even domestically¹¹³.

161. It is difficult to assess whether or not it has already been possible to provide treaty assistance under the USA-TT in cases of the continued evasion of large sums of tax. Reflecting the deliberations of the Federal Administrative Court, the broad phrase "tax fraud or the like" does indeed permit the exchange of information to be extended in cases of the continued evasion of large sums of tax, as per Art. 190 of the DFTA. Historical considerations might, however, militate against an expansion of treaty assistance, as when the Protocol was concluded, Art. 190 of the DFTA was already in force, and it might have been expected in good faith that the states parties would have included the continued evasion of large sums of tax explicitly in the treaty itself – if there had been consensus between the contracting parties that extended treaty assistance would be granted on this point. It must be remembered in this regard, however, that historical elements of interpretation play only a subordinate role in the interpretation of agreements under international law¹¹⁴.

162. In the present case, we do not need to examine whether or not acts of continued and serious tax offense, in the sense of the continued evasion of large sums of tax, are eligible for treaty assistance under USA-TT, as an explicit foundation in international law now exists at least for the treaty request process under the UBS Agreement, which takes precedence over the USA-TT and interprets the latter authentically for the UBS treaty request process exclusively. Since the UBS Agreement determines a definition of the term "tax fraud or the like" that is binding on the administrative and judicial authorities, where treaty assistance under the UBS Agreement is concerned the Federal Administrative Court need not yet examine whether or not extended official assistance in the case of continued and serious tax offense conforms to the USA-TT. However, it must examine this legal issue with full cognizance in treaty request processes beyond the scope of the UBS Agreement. The UBS Agreement and the judgments passed on the basis of it do not have any prejudicial effect in this regard.

163. However, it must be noted in the application of para. 2/A/b and para. 2/B/b of the Annex that treaty assistance may be granted in the case of acts of continued and serious tax offense only *for which the Swiss Confederation may obtain information under its laws and practices*. The UBS Agreement thus refers to Swiss law, which is why those authorities administering the law must examine whether or not the facts given in the UBS Agreement constitute reasonable grounds to assume that *acts of continued and serious tax offense* have been committed. In addition to tax fraud as per Art. 186 of the DFTA, Art. 190 para. 2 of the DFTA describes the continued evasion of large sums of tax as a serious tax offense. The UBS Agreement seeks to include the latter, in particular, in the treaty request process.

164. With regard to *suspicion of a criminal offense*, we refer to the statements made under section 147 ff. With regard to the international treaty request process, the Federal Administrative Court derived from domestic law the standard laid down in Art. 26 of the USA-TT with regard to the initial suspicion

¹¹² Federal Administrative Court ruling of 5 March 2009, ASA 77 (2009), p. 860 E. 5.4.

¹¹³ Federal Administrative Court ruling of 5 March 2009, ASA 77 (2009), p. 847 E. 4.3.2.

¹¹⁴ Art. 32 VCLT

and stated that, under domestic law, the suspicion of a criminal act it itself was sufficient as an initial suspicion, and that there need be no suspicion concerning a particular person as the perpetrator.

165. It must be stated with regard to the fact of serious tax offense, in the sense of the continued evasion of large sums of tax, that the classification of "*large sums of tax*" has not yet been examined by the Federal Supreme Court. DONATSCH proposes a threshold of CHF 5,000¹¹⁵. Legal practice to date has confirmed the key feature of "large sums of tax" to mean millions¹¹⁶ in the case of unrecorded transactions, and CHF 40,000,000 (tax owed approx. 4,600,000¹¹⁷) in the case of secret private withdrawals. In practice, however, it is not the amount involved in the offense, but the complexity of the relations to be unraveled, that is the key point in conducting special investigative proceedings under Art. 190 of the DFTA¹¹⁸.

166. Doctrine states that *continued evasion* in the sense of Art. 190 para. 2 DFTA should be assumed if a perpetrator has repeatedly evaded tax in the same way or even systematically. The continued failure to meet obligations i.e. behavior in violation of interests worthy of protection, need not necessary concern several tax periods¹¹⁹. The academic opinion is that it is enough for offenses to be committed repeatedly in the same way, or even systematically. Where duration is concerned, as mentioned above such behaviors do not necessarily have to cover several tax periods¹²⁰.

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

¹¹⁶ Administrative practice of the federal authorities 66.100 and 66.101

¹¹⁷ StE 1994, B 101.8 no. 14

¹¹⁸ Richner et al, Handkommentar DBG, Art. 190 margin note 3 with further references

¹¹⁹ Richner et al, Handkommentar DBG, Art. 190 margin note 4

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

167. A look at legal precedent and the relevant literature reveals that legal practice to date has not made the term "continued evasion of large sums of tax" any more tangible. The core of this is the complexity of the individual cases examined, which appear to justify ordering a special investigation. With their open wording, legislators afford the tax authorities significant room for maneuver with regard to the question of when a special investigation under Art. 190 ff. DFTA in conjunction with Art. 19 ff. ACLA may be ordered.

168. The facts described by the contracting parties in the UBS Agreement do not infringe the limits set by legal practice, and are within the authorities' scope for discretion in the interpretation of unclear legal expressions. They are to be applied by the Swiss administrative and judicial authorities in the treaty request process under the UBS Agreement, because they permit the Agreement to be administered in conformity with international law (interpretation in conformity with international law).

169. This finding is not contradicted by the fact that the initial suspicion of acts of continued and serious tax offense rest, among other things, on a schematic calculation of capital gains and the US persons' failure to comply with their duties of information to the SFTA, as codified in the UBS Agreement. In a request for information process, legal precedent merely requires the requesting authority to present sufficient suspicious circumstances to indicate a tax offense that is eligible for official assistance. In the opinion of the court of highest instance, in examining its duty to provide information the requested authority should not simultaneously be acting as a criminal judge in establishing whether or not all of the elements of a tax offense that is eligible for treaty assistance have actually been fulfilled in that specific case¹²¹. On the contrary: the information should enable the authorities in the requesting state, not the requested state, to make the final decision. The ESTV nonetheless can (and must) make its own enquiries as to whether or not grounds exist for the suspicion of a tax offense eligible for treaty assistance. Prior to handing the documents over to the requesting state, it must check that they are suitable as evidence of the suspected offense given in the request for information¹²². Further, actual enquiries are then a matter for the tax authority requesting assistance. If the persons covered by the treaty request process are unable to allay initial suspicions of acts of continued and serious tax offense, then the doctrine states that official assistance must be given¹²³.

170. If US investigations into UBS really have found that the financial services offered by UBS have continuously been abused by US taxpayers to evade US taxes, then the scope and international implications of the UBS affair make it a textbook example of a complex case of suspected systematic tax offenses. If the tax dodges associated with UBS had happened in Switzerland, they would be covered by proceedings under Art. 190 DFTA, even if individual taxpayers had evaded only small sums of tax. With this in mind, the schematic calculation of capital gains, made for reasons of practicability, would be unlikely to hinder the granting of treaty assistance. However, the suspicion of acts of continued and serious tax offense would be disproved should the SFTA's enquiries find that precise calculations of capital gains result in average revenues of well below CHF 100,000, or no revenues at all. In such a case, the principle of proportionality – to which Art. 26 para. 1 USA-TT refers by limiting the exchange of information to that *necessary* for the prevention of tax fraud or the like – would require that individuals who were initially under suspicion are not included in the treaty request process. If revenues are so far below CHF 100,000 that the gap is regarded as significant, an evaluation decision must be made. This decision may be reviewed with full cognizance by the Federal Administrative Court.

171. The fact that persons whose accounts exceed the CHF 100,000 threshold are included in the treaty request process if they are unable to prove that they have fulfilled their reporting obligations may

¹²¹ Federal Supreme Court ruling 96 I 737 = ASA 40, p. 437 E. 3 e.; Federal Supreme Court on February 6, 2002, A 31.4 no. 6 E. 6.; Federal Supreme Court on December 22, 2003, StR 59/2004 p. 475 E. 5

¹²² Federal Supreme Court on August 10, 2006, 2A.608/2005 E.2.

¹²³ Federal Administrative Court ruling of March 5, 2009, ASA 77 (2009) p. 860, E. 4.4.2. with further references

seem astonishing from the criminal procedure perspective. In itself, the treaty request process constitutes administrative proceedings, not criminal ones. The Federal Supreme Court thus concluded in its ruling of August 10, 2006 that the suspicious circumstances described by the requesting state must be regarded as consisting reasonable grounds if the person covered by the treaty request process fails to answer specific questions from the requested tax authority that might have disproved the suspicion¹²⁴. In a treaty request process in accordance with the UBS Agreement, suspicions of an act of continued and serious tax offense are supported if the conditions that establish grounds for initial suspicions against a particular taxpayer are fulfilled, and that taxpayer does not provide evidence that they have fulfilled their tax reporting obligations under US tax law, despite being asked to do so by the SFTA. Given legal precedent, in such a case the SFTA has no choice but to deliver the requested information in accordance with the Agreement to the foreign tax authorities for further investigations. The decision as to whether or not the persons covered by the treaty request process actually committed tax offenses under US law lies with the US criminal prosecution authorities.

172. In summary, it can be said that, in the treaty request process according to the UBS Agreement, the Federal Administrative Court is not required to examine whether or not acts of continued and serious tax offense as per Art. 25 USA-TT are eligible for treaty assistance, because the UBS Agreement takes precedence over the USA-TT, and on the basis of Art. 31 para. 3 a of the VCLT, the latter must be interpreted in the sense of the UBS Agreement. That said, the criteria listed in the Annex must be examined in terms of their compliance with Swiss practice. Since the interpretation of the term "acts of continued and serious tax offense" under the UBS Agreement lies within the scope granted by doctrine and practice to the tax authorities in their application of Art. 190 FDTA, it must be protected by the Federal Administrative Court.

D. Significance of Sec. 18 USC § 3506 to the Treaty Request Process under the UBS Agreement

173. Part of the remit for this Opinion is to state our opinion the relationship between Sec. 18 USC § 3506, which is addressed in the settlement agreement between the IRS and UBS AG, and the UBS Agreement.

¹²⁴ Federal Supreme Court on 10 August 2006, 2A.608/2005 E.4.

174. § 3506 forms part of the Comprehensive Crime Control Act of 1984, and obliges US citizens to inform the US Justice Department if they challenge in a foreign state a decision made by that state on a US request for information exchange. This provision is intended to allow US public prosecutors to respond appropriately to the foreign proceedings and, where appropriate, to take the necessary steps in US proceedings at the same time. Failure to comply with § 3506 is not punishable, but a US court may order a person to comply with it. No direct coercive action is taken if this order is not observed, although failure to comply may later disadvantage the person concerned in US proceedings. The process is limited to offenses under criminal law and is not applicable to claims under civil law. There is nonetheless debate about how far the process violates the 5th Amendment that enables US citizens to avoid incriminating themselves. The process has been used in connection with official assistance from Switzerland, and we must assume that its precedents will also be applied in the future¹²⁵.

175. In the context of the treaty request process under the UBS Agreement, UBS AG must inform those clients who are the subject of the request for information of their obligations under Sec. 18 USC §3506. Pursuant to Article 3 of the settlement agreement between the USA (the IRS), on the one hand, and UBS AG on the other, UBS undertakes to point out to its US clients in a letter¹²⁶ that – should they be considering challenging the ESTV decision before the Federal Administrative Court – they should consider that they may have an obligation under 18 USC § 3506 [...]. UBS therefore undertakes that the corresponding information will be worded in such a way that the persons concerned can consult an expert to review their obligations under US law. If the UBS clients concerned authorize the bank to hand over the relevant data to the IRS, then UBS AG is obliged to do so.

176. The release of the client's name to the IRS during the appeal proceedings without any preconditions is not related to this, neither can it be without circumventing the proceedings. An obligation on the part of the client to inform the IRS would nullify appeal proceedings. For that reason, from the Swiss perspective it cannot be considered until those proceedings have been closed. US clients must weigh up for themselves whether or not they wish to alert the IRS of the legal proceedings in advance, and thus also release their name.

177. If a UBS AG client decides voluntarily, on the basis of the information provided by the bank, to instruct UBS AG to hand over the relevant data and documents to the IRS, then the client forfeits channels of appeal and therefore the legal protection in Switzerland that they would otherwise have been afforded under USA-TT-O.

178. In view of the fact that whether to use available channels of appeal in Switzerland or to hand over information directly to the IRS is the decision of the UBS AG client alone, there is no conflict with the UBS Agreement or the general rules on the treaty request process for information exchange purposes under Art. 26 USA-TT.

¹²⁵ Memorandum on "18 USC § 3506" from Pillsbury to the Federal Office of Justice, September 6, 2009, making reference to *Marcos v. United States*, 1989 U.S. Dist LEXIS 12853 (S.D.N.Y. 1989)

¹²⁶ The settlement agreement contains a binding draft text for this letter as Exhibit B.

V. Conclusions

179. The following conclusions may be drawn on the basis of the above analysis:

180. The UBS Agreement is a valid agreement under international law. It entered into force upon signature on August 19, 2009. The principle of *pacta sunt servanda* is applicable;

181. The collision clause in Art. 30 para. 3 VCLT applies to the relationship between the existing USA-TT and the UBS Agreement. The principles of *lex posterior* and *lex specialis* thus apply. Where there is a conflict between the USA-TT and the UBS Agreement, the UBS Agreement takes precedence within its area of application. The USA-TT is irrelevant only to the extent that it is compatible with the UBS Agreement;

182. The UBS Agreement does not have a retroactive effect in the sense of international law, since the Agreement's application to existing facts is the actual object of the treaty, and is desired and agreed by the parties. The same also applies to the delayed publication of the Annex;

183. Under Art. 190 of the Federal Constitution, the UBS Agreement is authoritative for the Federal Supreme Court and the authorities applying the law, regardless of whether or not domestic rules on the delegation of powers were violated when the agreement was signed.

184. The UBS Agreement and its Annex are suitable for direct application and need no further implementation in domestic law. Since the UBS Agreement has both a direct and an indirect effect on private individuals, certain of its provisions may also be directly applicable in the event of dispute. The Annex criteria are directly applicable. They constitute a genuine, direct decision-making basis for the corresponding rulings.

185. The treaty request process under the UBS Agreement is based on the procedural law principles of

information exchange laid down in Art. 26 USA-TT and Art. 20c ff. USA-TT-O. Furthermore, the Ordinance has a sufficient legal foundation;

186. The provisions of Art. 31 ff VCLT are authoritative in the interpretation of the UBS Agreement. They accord particular importance to the text and context of the Agreement and the legitimate expectations of the parties. The result of the interpretation is that the UBS Agreement, specifically its Annex, must form the legal basis for the treaty request process (SFTA decisions and possible appeal proceedings before the Federal Administrative Court). The UBS Agreement need not be examined in terms of its conformity with Art. 26 USA-TT, and such examination would contravene both the VCLT and Art. 190 of the Federal Constitution;

187. The reference to Sec. 18 USC § 3506, to which, under the settlement agreement, UBS must draw the attention of the clients concerned, is compatible with the UBS Agreement. The decision as to whether the person concerned wishes to comply with the obligations of Sec. 18 USC § 3506, rather than exhausting the channels of appeal in Swiss proceedings, lies entirely with the person themselves. UBS AG's contractual obligation to make the reference to Sec. 18 USC § 3506 therefore does not undermine the treaty request process under the UBS Agreement. An obligation to inform the IRS of names while the process is ongoing is unconnected to this.

VI. References

A. Literature¹²⁷

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cottier, T./Achermann A./Wüger, D./Zellweger, V. (pub.), *Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht*, Bern 2001 (cit. Cottier/Achermann/Wüger/Zellweger).

Dixon, M., Textbook on International Law, 6 ed., Oxford 2007.

Ehrenzeller, B./Mastronardi, Ph./Schweizer, R.J./Vallender, K. A. (pub.), *Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Art. 94-197*, Zurich/Basel/Geneva 2008 (cit. author, in: *Ehrenzeller u.a., Kommentar BV*).

Gyr, P., *Die Besko, Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 DBG*, Bern/Stuttgart/Vienna 1996

¹²⁷ Further references in the text.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lüthi, D., *Das Verständigungsverfahren*, in: Höhn, E. (pub.), *Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2 ed., Bern/Stuttgart/Vienna 1993, p. 425 ff. (cit. Lüthi 1993).

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

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

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

Matteotti, R., *Treaty Shopping und seine Grenzen in der schweizerischen Rechtsprechung*, in Lang/Schuch/Staringer (pub.), *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht*, Vienna 2009, p. 227 ff. (cit. Matteotti 2009).

Müller, J.P., *Vertrauensschutz im Völkerrecht*, Cologne/Berlin 1971 (cit. Müller).

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

B. Background Materials

1. INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE (ICJ) JUDGEMENTS USED

Frontier Dispute (Burkina Faso/ Mali) Case, Judgement of December 22, 1986, ICJ Reports 1986 554
LaGrand (USA/Germany) Case, Judgement of June 27, 2001, ICJ Report 2001 501
Kasiliki/Sedudu Island (Botswana/Namibia) Case, Judgement of December 13, 1999, ICJ Reports 1999 1059
Nuclear Tests (New Zealand/France) Case, Judgement of December 20, 1974, ICJ Reports 1974 268

2. REPORTS FROM WTO DISPUTE SETTLEMENT BODIES USED

India – Patents (US)	Appellate Body Report, <i>India – Patent Protection for Pharmaceutical and Agricultural Chemical Products</i> , WT/DS50/AB/R, adopted 16 January 1998, DSR 1998:I, 9
Japan – Alcoholic Beverages II	Appellate Body Report, <i>Japan – Taxes on Alcoholic Beverages</i> , WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopted 1 November 1996, DSR 1996:I, 97
US – Gasoline	Appellate Body Report, <i>United States – Standards for Reformulated and Conventional Gasoline</i> , WT/DS2/AB/R, adopted 20 May 1996, DSR 1996:I, 3
US – Shrimp	Appellate Body Report, <i>United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products</i> , WT/DS58/AB/R, adopted 6 November 1998, DSR 1998:VII, 2755

3. OTHER BACKGROUND MATERIALS

Message of the Federal Council to the Federal Assembly on the administration of international agreements concluded by the Federal Government to avoid double taxation, Federal Gazette 1951 II 296, 304.

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