STAATSVERTRAGSRECHT — ACCORDS INTERNATIONAUX — ACCORDI INTERNAZIONALI

0.1 Internationales Recht im Allgemeinen Droit international public général Diritto internazionale pubblico generale

7

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung,
Task Force Amtshilfe USA
A-7789/2009 vom 21. Januar 2010

Amtshilfe. Auslegung völkerrechtlicher Verträge im Allgemeinen und von Doppelbesteuerungsabkommen im Besonderen. Rechtscharakter genereller Verständigungsvereinbarungen. Voraussetzungen der Amtshilfe in Steuerstrafsachen im Verhältnis Schweiz-USA. Grundsatzurteil.

Art. 190 BV. Art. 30 ff. Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (nachfolgend: VRK). Art. 25 Abs. 4 und Art. 26 Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (nachfolgend: DBA-USA).

1. **Stehen für die Schweiz verbindliche völkerrechtliche Normen in Widerspruch zueinander, so ist dieser vorab auf dem Wege der Auslegung, alsdann unter Beachtung der völkerrechtliche Normenhierarchie oder anderer Kollisionsregelungen aufzulösen. Erst das sich aus dieser Klärung ergebende Resultat ist nach Art. 190 BV massgebend (E. 3.1.2).**
2. **Auslegungsregeln der VRK (E. 3.5). Diese gelten auch für das DBA-USA, wobei die im DBA selbst enthaltenen Auslegungs-**

regeln und Begriffsbestimmungen den allgemeinen Auslegungsregeln der VRK vorgehen (E. 3.6.1).

3. Generelle Verständigungsvereinbarungen (sogenannt Konsultationsvereinbarungen) sind zulässig, dürfen bestehende DBA aber weder ergänzen noch abändern (E. 3.7.7). Verlässt eine Konsultationsvereinbarung den durch das DBA völkerrechtlich gesetzten Rahmen, so wird sie nicht zu einem Vertrag, der das bestehende Abkommen abändern kann. Sie bleibt aber ein Mittel der Auslegung (E. 3.7.10).

4. Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA leistet die Schweiz den USA in Steuerstrafsachen Amtshilfe bei « Betrugsdelikten und dergleichen » (E. 4.1.1). Der Begriff wird im Protokoll zum DBA-USA definiert (E. 4.1.3 und E. 5.4). Er umfasst als betrügerisches Verhalten nebst dem Steuerbetrug im Sinne von Art. 186 DBG (bzw. Art. 59 StHG) auch den weitergehenden Abgabebetrug nach Art. 14 Abs. 2 VStrR. Damit setzt die Gewährung von Amtshilfe stets besondere Machenschaften, Kniffe oder ein eigentliches Lügengebäude voraus; eine « einfache Lüge » erfüllt das Arglistelement nicht (E. 6.4.2). Auch blosses Verschweigen ohne jegliche Zusatzhandlung vermag kein betrügerisches Verhalten zu begründen (E. 6.5.4). Eine Verständigungsvereinbarung, die Tathandlungen für amtshilfefähig erklärt, die sich im Nichteinreichen eines Formulars erschöpfen, bewegt sich damit nicht im Rahmen von Art. 26 DBA-USA (E. 6.7.1).

Entraide administrative. Interprétation de traités internationaux en général et de conventions de double imposition en particulier. Nature juridique des protocoles d'accord à caractère général. Conditions de l'entraide administrative en matière de droit pénal fiscal dans le cadre des relations Suisse-USA. Arrêt de principe.

Art. 190 Cst. Art. 30 ss Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (ci-après: CV). Art. 25 al. 4 et art. 26 Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après: CDI-USA).

1. Lorsque des normes de droit international liant la Suisse sont en contradiction les unes avec les autres, il convient de résoudre ce conflit en ayant recours en premier lieu à l'interprétation, et ensuite en respectant la hiérarchie des normes en droit international ou d'autres règles de conflit. Seul le résultat ressortant de

cette clarification est déterminant au sens de l'art. 190 Cst. (consid. 3.1.2).

2. **Règles d'interprétation de la CV (consid. 3.5). Celles-ci sont aussi valables pour la CDI-USA; toutefois les règles d'interprétation et les définitions contenues dans la CDI priment les règles générales d'interprétation de la CV (consid. 3.6.1).**
3. **Des protocoles d'accord à caractère général (dits protocoles d'entente sur consultation) sont admissibles, mais ne doivent toutefois ni compléter ni modifier les CDI existantes (consid. 3.7.7). Si un protocole d'entente sur consultation sort du cadre de droit international fixé par la CDI, il ne devient pas un accord pouvant modifier le traité existant. Il demeure toutefois un outil d'interprétation (consid. 3.7.10).**
4. **En vertu de l'art. 26 al. 1 CDI-USA, la Suisse accorde aux USA son entraide administrative en matière de droit pénal fiscal dans les cas de « fraudes et délits semblables » (consid. 4.1.1). Cette notion est définie dans le protocole de la CDI-USA (consid. 4.1.3 et consid. 5.4) et englobe comme attitude frauduleuse, outre l'usage de faux selon l'art. 186 LIFD (et la fraude fiscale selon l'art. 59 LHID), la fraude fiscale – plus large – de l'art. 14 al. 2 DPA. L'entraide administrative présuppose donc toujours des machinations spéciales, des artifices ou un véritable édifice de mensonges; un « simple mensonge » ne remplit pas le critère d'astuce (consid. 6.4.2). De même, la simple dissimulation sans autre acte supplémentaire ne suffit pas à constituer une attitude frauduleuse (consid. 6.5.4). Un protocole d'accord, qui désigne comme susceptibles de faire l'objet d'entraide administrative des faits ou actes se résumant à l'omission de transmettre un formulaire, sort par conséquent du cadre de l'art. 26 CDI-USA (consid. 6.7.1).**

Assistenza amministrativa. Interpretazione di trattati internazionali in generale e di convenzioni di doppia imposizione in particolare. Natura giuridica di accordi amichevoli generali. Condizioni per la concessione dell'assistenza amministrativa nel diritto penale fiscale nell'ambito delle relazioni Svizzera-USA. Sentenza di principio.

Art. 190 Cost. Art. 30 segg. Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (qui di seguito: CV). Art. 25 cpv. 4 e art. 26 Convenzione del 2 ottobre 1996 tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito (qui di seguito: CDI-USA).

1. **Nel caso in cui delle norme di diritto internazionale vincolanti per la Svizzera si trovino in contraddizione tra loro, è necessario risolvere tale contraddizione innanzitutto per mezzo dell'interpretazione ed in seguito in osservanza della gerarchia delle norme di diritto internazionale o di altre norme di collisione. Solo il risultato di tale chiarimento è determinante ai sensi dell'art. 190 Cost. (consid. 3.1.2).**
2. **Regole di interpretazione della CV (consid. 3.5). Esse valgono anche per la CDI-USA; tuttavia le regole d'interpretazione e le definizioni previste dalla stessa CDI prevalgono sulle regole generali d'interpretazione della CV (consid. 3.6.1).**
3. **Accordi amichevoli generali (cosiddetti accordi su consultazione) sono ammessi, ma non devono né completare né modificare le CDI esistenti (consid. 3.7.7). Nel caso in cui un accordo su consultazione esca dal quadro del diritto internazionale stabilito dalla CDI, esso non diventa un trattato che può modificare la convenzione esistente. Esso resta però un mezzo di interpretazione (consid. 3.7.10).**
4. **Secondo l'art. 26 cpv. 1 CDI-USA, la Svizzera fornisce agli USA assistenza amministrativa nel diritto penale fiscale in caso di « truffe e delitti analoghi » (consid. 4.1.1). Questa nozione è definita nel protocollo della CDI-USA (consid. 4.1.3 e consid. 5.4). Essa include quale comportamento fraudolento, oltre alla frode fiscale ai sensi dell'art. 186 LIFD (e art. 59 LAID), anche la truffa in materia di tasse, più estesa, giusta l'art. 14 cpv. 2 DPA. La concessione dell'assistenza amministrativa presuppone dunque sempre l'utilizzo di macchinazioni particolari, di artifizi oppure di un castello di menzogne; una « semplice menzogna » non realizza l'elemento dell'astuzia (consid. 6.4.2). Nemmeno la semplice dissimulazione, senza alcun atto supplementare, è sufficiente a**

costituire un comportamento fraudolento (consid. 6.5.4). Un accordo amichevole, che include nel campo applicazione dell'assistenza amministrativa degli atti che si limitano alla non presentazione di un formulario, esce quindi dal quadro dell'art. 26 DBA-USA (consid. 6.7.1).

Im Abkommen 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, SR 0.672.933.612, nachfolgend: Abkommen 09) verpflichtete sich die Schweiz, anhand im Anhang festgelegter Kriterien und gestützt auf das geltende Abkommen vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61, nachfolgend: DBA-USA) ein Amtshilfegesuch der USA zu bearbeiten.

Unter Berufung auf das Abkommen 09 richtete die amerikanische Einkommenssteuerbehörde (Internal Revenue Service in Washington, IRS) am 31. August 2009 ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Der IRS ersuchte um Herausgabe von Informationen über amerikanische Steuerpflichtige, die in der Zeit zwischen dem 1. Januar 2001 und dem 31. Dezember 2008 die Unterschriftsberechtigung oder eine andere Verfügungsbefugnis über Bankkonten hatten, die von einer Abteilung der UBS AG oder einer ihrer Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in der Schweiz geführt, überwacht oder gepflegt wurden. Betroffen waren Konten, für welche die UBS AG (1) nicht im Besitz eines durch den Steuerpflichtigen ausgefüllten Formulars « W-9 » war, und (2) nicht rechtzeitig und korrekt mit dem Formular « 1099 » namens des jeweiligen Steuerpflichtigen dem amerikanischen Fiskus alle Bezüge dieser Steuerpflichtigen gemeldet hatte.

Am 1. September 2009 erliess die ESTV gegenüber der UBS AG eine Editionsverfügung, in welcher sie das Amtshilfeverfahren einleitete und die UBS AG sinngemäss aufforderte, der ESTV von sämtlichen Kunden, die in eine der im Anhang zum Abkommen 09 genannten Kategorien fielen, die vollständigen Dossiers mit den zur Beurteilung des Sachverhaltes erforderlichen Unterlagen herauszugeben.

Das vorliegend betroffene Dossier übermittelte die UBS AG der ESTV am 9. November 2009. In ihrer Schlussverfügung vom 17. November

2009 gelangte die ESTV zum Ergebnis, im konkreten Fall sei Amtshilfe zu leisten. Die Beschwerdeführerin bestritt dies.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) heisst die Beschwerde gut.

Aus den Erwägungen:

3.1.1 Gemäss Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) haben die rechtsanwendenden Behörden das Völkerrecht anzuwenden. Massgebend sind nicht nur die von der Bundesversammlung und allenfalls auch vom Volk beziehungsweise von Volk und Ständen gutgeheissenen völkerrechtlichen Verträge, sondern das gesamte gesetzte und nicht gesetzte Völkerrecht mit Einschluss der von völkerrechtlichen Organen erlassenen Regelungen (BGE 133 II 450 E. 6.1; Yvo Hangartner, St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 2. Aufl., Zürich etc. 2008 [nachfolgend: St. Galler Kommentar], N. 19 zu Art. 190 BV). Oder mit anderen Worten: Massgebend sind selbst die ohne Mitwirkung von Parlament und Volk und allenfalls gar wider die innerstaatliche Kompetenzordnung vom Bundesrat abgeschlossenen Verträge (BGE 120 Ib 360 E. 2c; Jean-François Aubert/Pascal Mahon, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, Zürich etc. 2003, N. 11 zu Art. 190 BV; Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, Bd. I, 2. Aufl., Bern 2006, N. 1868 ff.; Giovanni Biaggini, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2007, N. 10 zu Art. 190 BV; Anne Benoit, Vers une hiérarchie des normes internationales en droit interne suisse? in: Zeitschrift für schweizerisches Recht 128 [2009] I S. 453 ff., 458 f., die im Folgenden [S. 460 ff.] allerdings darauf eingeht, dass das Bundesgericht [BGer] nur dem jus cogens, der Charta der Vereinten Nationen und – in Bezug auf Bundesgesetze – den Menschenrechten in jedem Fall den Vorzug gebe).

3.1.2 Auch Völkerrecht ist auszulegen. Es gilt und ist im Sinn von Art. 190 BV massgebend entsprechend seiner zutreffenden Interpretation. Dazu gehören Auslegung und Lückenfüllung in Ausrichtung auf höherrangige Normen (Hangartner, St. Galler Kommentar, N. 21 zu Art. 190 BV und N. 26 zu Art. 5 BV). Art. 190 BV enthält bei alledem keine Regel über allfällige Konflikte zwischen verschiedenen, für die Schweiz verbindlichen Normen des Völkerrechts. Kann der Konflikt nicht auf dem Weg der Auslegung ausgeräumt werden, muss auf die völkerrechtliche Normenhierarchie oder auf andere Kollisionsregelungen zurückgegriffen werden (BGE 133 II 450 E. 6.2). Beachtet werden darf

in solchen Situationen überdies das Gebot landesrechtskonformer Handhabung von Völkerrecht (vgl. HANGARTNER, St. Galler Kommentar, N. 21 zu Art. 190 BV). Das Verhältnis von verschiedenen untereinander allenfalls in Widerspruch stehenden Normen des Völkerrechts ist so letztlich vor Eintritt in den Anwendungsbereich von Art. 190 BV zu klären, wäre es doch logisch unhaltbar und würde Art. 190 BV gerade zuwiderlaufen, würde eine Stellung, die das massgebende Völkerrecht beziehungsweise die Vertragsparteien einem Staatsvertrag zugewiesen haben, durch Art. 190 BV wieder aufgehoben.

3.2

3.2.1 Bezüglich der innerstaatlichen Geltung von völkerrechtlichen Normen steht die Schweiz auf dem Boden des Monismus. Demnach werden internationale Normen Bestandteil der schweizerischen Rechtsordnung und müssen daher von allen Staatsorganen beachtet werden (anstatt zahlloser Belegstellen: Bundesamt für Justiz [BJ], 24. Januar 1994, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 59.24 und BGE 124 II 293 E. 4b). Mit ihrer landesrechtlichen Geltung werden die völkervertraglichen Normen allerdings nicht zu Landesrecht, sondern behalten ihren Charakter als völkerrechtliche Bestimmungen. Bei ihrer Auslegung gelangen die völkerrechtlichen Auslegungsregeln zur Anwendung (ROBERT WALDBURGER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, S. 51 ff., 54; DANIEL WÜGER, Anwendbarkeit und Justiziabilität völkerrechtlicher Normen im schweizerischen Recht: Grundlagen, Methoden und Kriterien, Diss. Bern 2005, S. 34 mit weiteren Hinweisen, S. 66; KLAUS VOGEL, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München 2008, N. 100 zu Einleitung).

3.2.2 Die Publikation von völkerrechtlichen Verträgen und Beschlüssen des internationalen Rechts wird in Art. 3 des Publikationsgesetzes vom 18. Juni 2004 (PublG, SR 170.512) geregelt. Der Artikel enthält dabei differenzierte Regelungen. Nicht zu veröffentlichen sind nach Art. 3 Abs. 3 PublG Verträge von beschränkter Tragweite, wobei darunter solche zu verstehen sind, für welche die Kriterien von Art. 7*a* Abs. 2 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG, SR 172.010) zutreffen (vgl. THOMAS SÄGESSER, Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz [RVOG], Bern 2007, N. 24 zu Art. 7a

RVOG). Um aber innerstaatlich Rechtswirkungen gegenüber dem privaten Rechtsunterworfenen entfalten zu können, bedarf es so oder anders auch für völkerrechtliche Normen einer ordnungsgemässen Publikation (Gemeinsame Stellungnahme des BJ und der Direktion für Völkerrecht vom 26. April 1989, in VPB 53.54 Ziff. 8). Daran ändert auch nichts, dass die Gültigkeit eines völkerrechtlichen Vertrags nicht von seiner Publikation abhängt (vgl. E. 3.3.3). Die Befugnis zum Erlass einer solchen landesrechtlichen Regelung, wie sie im Publikationsgesetz vorgesehen ist, beruht auf der Befugnis des Staates, die Frage der Anwendbarkeit eines völkerrechtlichen Vertrags – blosser Auftrag an den Gesetzgeber oder bereits unmittelbare Begründung von Rechten und Pflichten Privater sowie der Rechtsanwendungsbehörden – selbst zu entscheiden, sofern diese Frage nicht bereits im völkerrechtlichen Vertrag geregelt wird. Aber auch im Rahmen des allgemeinen Völkerrechts gilt der fundamentale rechtsstaatliche Satz, dass niemandem durch einen Geheimerlass Pflichten auferlegt werden können. Davon entbindet auch eine staatsvertragliche Abmachung nicht (vgl. Yvo Hangartner, Bundesverwaltungsgericht, II. Abteilung, 28.8.2007, X. c. Bundesamt für Berufsbildung und Technologie [B-2183/2006], Beschwerde, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2008 S. 492 ff., 496).

3.3

3.3.1 Regelungsgegenstand des Völkerrechts ist insbesondere die zwischenstaatliche Beziehung (vgl. anstelle zahlreicher: Walter Kälin/Astrid Epiney/Martina Caroni/Jörg Künzli, Völkerrecht, Eine Einführung, 2. Aufl., Bern 2006, S. 1, 6), wobei die Rechtsquellen des Völkerrechts in Art. 38 Abs. 1 des Statuts des Internationalen Gerichtshofs vom 26. Juni 1945 (SR 0.193.501) kodifiziert sind. Die völkerrechtlichen Regeln über das Vertragsrecht beruhen auf Gewohnheitsrecht, welches im Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111, nachfolgend: VRK; für die Schweiz seit 6. Juni 1990 in Kraft) kodifiziert worden ist (BGE 120 Ib 360 E. 2c; siehe auch Jörg Paul Müller/Luzius Wildhaber, Praxis des Völkerrechts, 3. Aufl., Bern 2001, S. 148 f., mit zahlreichen Hinweisen). Als völkerrechtlicher Vertrag gilt eine dem Völkerrecht unterstehende ausdrückliche oder durch konkludente Handlung zustande gekommene Willenseinigung zwischen zwei oder mehreren Staaten oder anderen Völkerrechtssubjekten, in der sich diese zu einem bestimmten Verhalten (Leisten, Unterlassen, Dulden) verpflichten beziehungsweise in welcher Rechte und Pflichten geregelt werden (Kälin/Epiney/Caroni/Künzli, a. a. O., S. 17; Daniel Thürer/Binh Truong/Felix Schwendimann, St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 2. Aufl., Zürich etc. 2008, N. 10 zu Art. 184 BV;

Gutachten des BJ vom 6. Januar 2004, veröffentlicht in VPB 68.83 Ziff. 1, auch zum Folgenden). Wesentliches Merkmal und auch nach herrschender Lehre zu Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRK massgeblich ist die rechtliche Verbindlichkeit der Übereinkunft (BGE 124 II 293 E. 4b; Mitteilung der Direktion für Völkerrecht des EDA und des BJ des EJPD vom 14. Juni 2006, veröffentlicht in VPB 70.69 B./1; MARK E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009 [nachfolgend: Vienna Convention], N. 7 zu Art. 2 VRK; ANDREAS R. ZIEGLER, Einführung in das Völkerrecht, Bern 2006, S. 80; PHILIPPE GAUTIER, in: Olivier Corten/Pierre Klein [Hrsg.], Les conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaires article par article, 3. Bd., Brüssel 2006, N. 25 f. zu Art. 2 VRK).

3.3.2 (...)

3.3.3 Art. 26 VRK statuiert – als kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht – den Grundsatz, dass ein Vertrag die Parteien bindet und von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen ist. Unter « Vertragsparteien » sind die Staaten als solche zu verstehen (Art. 2 Abs. 1 Bst. g VRK). Nach Art. 27 VRK kann sich eine Vertragspartei grundsätzlich – ausser bei offensichtlicher Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeitsordnung (Art. 46 VRK) – nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen (BGE 124 II 293 E. 4, BGE 120 Ib 360 E. 2c). Völkerrechtlich sind die Staaten somit verpflichtet, ungeachtet ihres innerstaatlichen Rechts völkerrechtliche Verpflichtungen einzuhalten; das Völkerrecht beansprucht absolute Geltung. Jeder Vertragsbruch stellt eine Völkerrechtsverletzung dar, für welche der handelnde Staat völkerrechtlich verantwortlich wird (VILLIGER, Vienna Convention, N. 4 zu Art. 27 VRK; PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. Aufl., Bern 2007, S. 165; ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, N. 1917; ALBERTO ACHERMANN, Der Vorrang des Völkerrechts, in: Thomas Cottier/Alberto Achermann/Daniel Wüger/Valentin Zellweger [Hrsg.], Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht, Bern 2001, S. 33 ff., 40; KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, a. a. O., S. 108). Auf welche Weise hingegen ein Staat auf der innerstaatlichen Ebene seinen Verpflichtungen nachkommen muss, wird vom Völkerrecht nicht geregelt. Das Völkerrecht verweist in diesem Punkt auf das Landesrecht (HANGARTNER, St. Galler Kommentar, N. 45 zu Art. 5 BV; THOMAS COTTIER/MAYA HERTIG, Das Völkerrecht in der neuen Bundesverfassung: Stellung und Auswirkungen, in: Ulrich Zimmerli [Hrsg.], Berner Tage für die juristische Praxis 1999, Die neue Bundesverfassung, Konsequenzen für Praxis und

Wissenschaft, Bern 2000, S. 9 f.). Der Zweck von Art. 27 VRK erschöpft sich darin zu vermeiden, dass sich ein Staat auf sein innerstaatliches Recht beruft, um sich seinen völkerrechtlichen Verpflichtungen und der damit einhergehenden Verantwortlichkeit zu entziehen (Annemie Schaus, in: Olivier Corten/Pierre Klein [Hrsg.], Les conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaires article par article, 3 Bd., Brüssel 2006, N. 2 f. zu Art. 27 VRK).

3.4 Bestehen zwischen zwei Parteien zwei oder mehrere, in Kraft stehende Verträge über denselben Gegenstand, also über dieselbe Materie mit gleicher beziehungsweise vergleichbarer Bestimmtheit, und regeln die betreffenden Verträge denselben Gegenstand in abweichender Weise, so stellt Art. 30 VRK die Kriterien zur Beurteilung der Rechte und Pflichten der beiden Staaten bereit (Villiger, Vienna Convention, N. 6 zu Art. 30 VRK; Felipe Paolillo, in: Olivier Corten/Pierre Klein [Hrsg.], Les conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaires article par article, 3 Bd., Brüssel 2006, N. 16 und 26 zu Art. 30 VRK). Art. 30 VRK regelt folglich ausschliesslich die Frage des Anwendungsvorrangs von aufeinanderfolgenden Verträgen über denselben Gegenstand. Art. 30 Abs. 3, 4 und 5 VRK stellen dispositive Regeln dar. Sie finden demnach Anwendung, wenn die Vertragsparteien keine Kollisionsregel aufgestellt haben (Villiger, Vienna Convention, N. 8 zu Art. 30 VRK; Paolillo, a. a. O., N. 19 f. zu Art. 30 VRK).

Die Staaten sind – vorbehältlich Art. 30 Abs. 1 VRK (BGE 133 II 450 E. 5.1) – frei, das Verhältnis zwischen von ihnen geschlossenen Verträgen untereinander zu bestimmen. So können die Vertragsparteien namentlich vorsehen, dass ein Vertrag alle entgegenstehenden vertraglichen Bestimmungen aufhebt; dass bestimmte vertragliche Bestimmungen allen übrigen Bestimmungen eines früheren (oder allfällig später abgeschlossenen) Vertrags vorgehen; dass die Bestimmungen eines bestimmten Vertrags die aus einem anderen Vertrag fliessenden Verpflichtungen unberührt lassen beziehungsweise mit ihnen nicht in Widerspruch stehen; dass ein Vertrag einem anderen untergeordnet ist. Für den Fall, dass sich einem Vertrag eine ausdrückliche Unterordnung beziehungsweise ein ausdrücklicher Vorrang einen anderen Vertrag betreffend entnehmen lässt, bestimmt Art. 30 Abs. 2 VRK, dass dieser Anweisung Folge zu leisten ist. Fehlt hingegen eine solche ausdrückliche Kollisionsregel, so hält Art. 30 Abs. 3 VRK für Verträge zwischen denselben Vertragsparteien – in Übereinstimmung mit der lex posterior-Regel – fest, dass der frühere Vertrag nur soweit Anwendung findet, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist (Paolillo, a. a. O., N. 35 f. zu Art. 30 VRK).

3.5 Die vom Anwendungsbereich der VRK erfassten völkerrechtlichen Verträge unterstehen den Auslegungsregeln von Art. 31 ff. VRK. Die darin verankerten Auslegungsmethoden kodifizieren Völkergewohnheitsrecht (BGE 122 II 234 E. 4c; differenzierter VILLIGER, Vienna Convention, N. 37 ff. zu Art. 31 VRK, N. 13 zu Art. 32 VRK und N. 16 zu Art. 33 VRK) und werden, soweit sie von diesen als Völkergewohnheitsrecht anerkannt sind, auch von den USA – welche die VRK unterzeichnet, aber nicht ratifiziert haben – angewendet (THOMAS COTTIER/RENÉ MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 349 ff., S. 355; FRANK ENGELEN, Interpretation of Tax Treaties under International Law, Rotterdam 2004, S. 539; JEAN-MARC RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal 2000 II S. 113 ff., 120 f. mit Hinweis, auch zum Folgenden). Elemente der allgemeinen Auslegungsregel von Art. 31 Abs. 1 VRK sind der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie der Zusammenhang. Diese vier Elemente sind gleichrangig (JEAN-MARC SOREL, in: Olivier Corten/Pierre Klein [Hrsg.], Les conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaires article par article, 3. Bd., Brüssel 2006, N. 8 zu Art. 31 VRK; MARK E. VILLIGER, Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties in the Case-Law of the European Court of Human Rights, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte: Festschrift für Georg Ress zum 70. Geburtstag am 21. Januar 2005 [nachfolgend: Articles], Köln 2005, S. 317 ff., 327; VILLIGER, Vienna Convention, N. 29 zu Art. 31 VRK; ENGELEN, a. a. O., S. 111 ff., S. 540; RIVIER, a. a. O., S. 124; WÜGER, a. a. O., S. 71). Adressaten dieser Auslegungsregeln sind in erster Linie – und wohl nur – die gerichtlichen Instanzen, welchen die Staaten oder Organisationen die Schlichtung « de leurs prétentions contradictoires » übertragen haben (SOREL, a. a. O., N. 28 zu Art. 31 VRK).

3.5.1 Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (SOREL, a. a. O., N. 8 und 29 zu Art. 31 VRK; VILLIGER, Vienna Convention, N. 30 zu Art. 31 VRK; VILLIGER, Articles, S. 324, 327; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3. Aufl., Bern 2009, N. 93). Die völkerrechtlichen Auslegungsregeln stellen somit nur insoweit auf den Vertragswillen der Vertragspartner ab, als dieser seinen Niederschlag im Abkommen selbst gefunden hat (HARALD

SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht: Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. Aufl., Köln 1998, N. 16.70; ENGELEN, a. a. O., S. 427; VOGEL, a. a. O., N. 107 zu Einleitung). Der Text der Vertragsbestimmung ist demnach aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist jedoch in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags und gemäss Treu und Glauben zu eruieren (VOGEL, a. a. O., N. 108, 124a und 126 zu Einleitung; OBERSON, a. a. O., N. 93; RIVIER, a. a. O., S. 128 f.; SCHAUMBURG, a. a. O., N. 16.77 f.). Vorbehalten bleibt freilich nach Art. 31 Abs. 4 VRK eine klar manifestierte einvernehmliche Absicht der Parteien, einen Ausdruck nicht im üblichen, sondern in einem besonderen Sinn zu verwenden (WÜGER, a. a. O., S. 67; SOREL, a. a. O., N. 8 und 48 ff. zu Art. 31 VRK; zum Ganzen vgl. auch ENGELEN, a. a. O., S. 541 f.).

3.5.2 Ziel und Zweck des Vertrags sind diejenigen Objekte, welche die Parteien mit dem Vertrag erreichen und verwirklichen wollten (RIVIER, a. a. O., S. 122 f., auch zum Folgenden; VILLIGER, Vienna Convention, N. 11 zu Art. 31 VRK; VILLIGER, Articles, S. 325). Art. 31 VRK spricht sich nicht darüber aus, welchen Quellen Ziel und Zweck eines Vertrags entnommen werden kann. Die Lehre unterstreicht diesbezüglich allgemein die Bedeutung des Titels und der Präambeln des Vertrags (VILLIGER, Vienna Convention, N. 13 zu Art. 31), wobei für Abkommen im Bereich des Steuerrechts darauf hingewiesen wird, dass sich ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von einem Abkommen zur Bekämpfung von Steuerbetrug unterscheidet und dieser Unterscheidung im Rahmen der Auslegung Rechnung zu tragen sei; auszugehen sei bei einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) davon, dass Ziel und Zweck des Abkommens die Vermeidung der Doppelbesteuerung sei (OBERSON, a. a. O., N. 93 f., auch zum Folgenden). Nicht abgestellt werden kann in diesem Stadium der Auslegung auf die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses; diese Auslegungsmittel sind lediglich subsidiär und können gemäss Art. 32 VRK erst herangezogen werden, um die sich unter Anwendung des Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder wenn die Auslegung gemäss Art. 31 VRK die Bedeutung der vertraglichen Bestimmung mehrdeutig oder im Dunkeln lässt beziehungsweise zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (ENGELEN, a. a. O., S. 329 ff., 542 f.; RIVIER, a. a. O., S. 122; VILLIGER, Vienna Convention, N. 7 ff. zu Art. 32 VRK; VILLIGER, Articles, S. 328; JAN WOUTERS/MAARTEN VIDAL, Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation, in:

Guglielmo Maisto [Hrsg.], Courts and Tax Treaty Law, Amsterdam 2007, S. 3 ff., 17).

Im Allgemeinen wird zu diesem Element auch die Auffassung vertreten, dass darüber eine – in Art. 31 VRK nicht ausdrücklich erwähnte – teleologische Auslegung einfliessen könne; diese, zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben, garantiere den « effet utile » des Vertrags (VILLIGER, Articles, S. 325; SOREL, a. a. O., N. 27 und 53 ff. zu Art. 31 VRK). Ob dies auch für DBA so gelte, ist freilich umstritten (Rivier, a. a. O., S. 123). Auch bei Befürwortung einer teleologischen Auslegung gemäss Ziel und Zweck des Vertrags wird deren Grenze grossmehrheitlich im Wortlaut der fraglichen Vertragsbestimmung erblickt. Eine Weiterentwicklung oder gar eine Abänderung des Vertrags auf dem Weg der Auslegung sei mit den Art. 31 f. VRK nicht zu vereinbaren (VILLIGER, Articles, S. 325; VOGEL, a. a. O., N. 100 zu Einleitung). Ziel und Zweck eines Vertrags vermögen somit den Wortlaut gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung nicht zu überwiegen (VILLIGER, Vienna Convention, N. 14 zu Art. 31 VRK; RIVIER, a. a. O., S. 125; JOHN F. AVERY JONES, Tax Treaties: The Perspective of Common Law Countries, in: Guglielmo Maisto [Hrsg.], Courts and Tax Treaty Law, Amsterdam 2007, S. 31 ff., 68; ENGELEN, a. a. O., S. 543 [mit Differenzierungen]; anderer Meinung RENÉ MATTEOTTI, « Treaty Shopping » und seine Grenzen in der Schweizerischen Rechtsprechung, in: Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht vom 24. Oktober 2008, Zürich 2008, Ziff. 4.1, der – mit Hinweis auf die schweizerische Steuerjustiz bezüglich des so genannten « Treaty Shopping » – die Auffassung vertritt, abkommensrechtliche Bestimmungen könnten zumindest in diesen Fällen contra verba ausgelegt werden, wenn dies nötig sei, um ein offensichtlich gegen Treu und Glauben verstossendes, unvernünftiges, zweckwidriges Ergebnis zu vermeiden).

3.5.3 In Übereinstimmung mit Art. 26 VRK ist der Sinn einer vertraglichen Bestimmung gemäss Treu und Glauben zu ermitteln. Dieser Grundsatz verpflichtet die auslegenden Vertragsparteien zu einer redlichen, von Spitzfindigkeiten und Winkelzügen freien Auslegung von vertraglichen Bestimmungen (RIVIER, a. a. O., S. 125; WÜGER, a. a. O., S. 68; VILLIGER, Vienna Convention, N. 8 zu Art. 26 VRK; VILLIGER, Articles, S. 329, auch zum Folgenden). Eine Auslegung nach Treu und Glauben beachtet auch das Verbot des venire contra factum proprium sowie das Rechtsmissbrauchsverbot.

3.5.4 Gemäss Art. 31 Abs. 1 VRK ist der Sinn einer Bestimmung schliesslich (auch) gemäss ihrem Zusammenhang zu ermitteln. Was

darunter zu verstehen ist, wird in Art. 31 Abs. 2 VRK definiert (VILLIGER, Vienna Convention, N. 15 ff. zu Art. 31 VRK; SOREL, a. a. O., N. 8 und 38 ff. zu Art. 31 VRK; OBERSON, a. a. O., N. 93; RIVIER, a. a. O., S. 124, auch zum Folgenden). Der Begriff des Zusammenhangs im Sinn von Art. 31 Abs. 2 VRK ist dabei eng auszulegen. Er erstreckt sich insbesondere weder auf die Umstände anlässlich des Vertragsschlusses (welche in Form der vorbereitenden Arbeiten etwa als Hilfsmittel gemäss Art. 32 VRK ausschliesslich subsidiär zur Auslegung herangezogen werden können; vgl. E. 3.5.2) noch auf Elemente ausserhalb des Textes. Art. 31 Abs. 3 VRK definiert sodann diejenigen Elemente, welche als so genannter « contexte externe » gleich wie der Zusammenhang bei der Auslegung zu berücksichtigen sind (VILLIGER, Vienna Convention, N. 15 ff. zu Art. 31 VRK; SOREL, a. a. O., N. 42 ff. zu Art. 31 VRK). Es existiert somit keine Hierarchie zwischen Art. 31 Abs. 2 und 3 VRK (SOREL, a. a. O., N. 8 zu Art. 31 VRK).

3.5.5 Art. 33 Abs. 1 VRK regelt die Auslegung von Verträgen mit zwei oder mehr authentischen Sprachen. In solchen Fällen ist der Text in jeder Sprache in gleicher Weise massgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Parteien vereinbaren, dass bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll. Art. 33 Abs. 3 VRK statuiert zudem die Vermutung, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben (ENGELEN, a. a. O., S. 341 ff., 544 ff.). Für die VRK selbst, welche ihrerseits als völkerrechtlicher Vertrag der Auslegung bedarf, legt Art. 85 VRK die authentischen Texte fest (VILLIGER, Vienna Convention, N. 5 ff. zu Art. 33 VRK).

3.6

3.6.1 DBA sind – als völkerrechtliche Verträge im Sinn von Art. 2 Abs. 1 Bst. a VRK – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen (anstatt aller Urteil des BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005, veröffentlicht in Steuer Revue [StR] 2006 217 ff., E. 3.4.1, mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat (vgl. E. 3.5), können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten der VRK abgeschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) beziehungsweise von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben (vgl. diesbezüglich etwa die Praxis von Frankreich, THOMAS PERROT, Country Surveys, Chapter 10, France, in: Guglielmo Maisto [Hrsg.], Courts and Tax Treaty Law, Amsterdam 2007, S. 223 ff., 237; vgl. auch E. 3.5).

Die in einem DBA selbst enthaltenen Auslegungsregeln und Begriffsbestimmungen gehen dabei allerdings den allgemeinen Regeln über die Auslegung gemäss Art. 31 ff. VRK vor (BGE 116 Ib 217 E. 3a; Urteil des BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005 veröffentlicht in StR 2006 E. 3.4.2; ENGELEN, a. a. O., S. 549 ff.; RIVIER, a. a. O., S. 129; SCHAUMBURG, a. a. O., N. 16.69). Dies entspricht dem – auch auf völkerrechtliche Verträge anwendbaren – Grundsatz des Vorrangs der lex specialis (BGE 133 V 237 E. 4.1). Fehlen solche vertraglichen Auslegungsregeln und Begriffsbestimmungen, so ist direkt auf die Art. 31 ff. VRK abzustellen und nach Massgabe der darin festgelegten allgemeinen Auslegungsregeln in erster Linie nach der autonomen Bedeutung der Abkommensbestimmungen zu suchen; nur wenn ein Abkommen – im Licht dieser Regeln ordnungsgemäss ausgelegt – eine bestimmte Frage weder ausdrücklich noch stillschweigend regelt, ist es angängig, subsidiär die Begriffe und Konzeptionen des Landesrechts zur Auslegung beizuziehen (BGE 117 V 268 3b, bestätigt in BGE 124 V 225 E. 3a; MARKUS REICH, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, Zürich 1976, S. 35). Nur aber immerhin in diesem Sinn zu lesen und zu beachten sind denn auch die häufig vorkommenden subsidiären Verweise auf die Bedeutung der verwendeten Begriffe in der lex fori (BGE 116 Ib 217 E. 3a; Urteil des BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005 veröffentlicht in StR 2006 E. 3.4.2).

3.6.2 Bestehen in einem DBA dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-MA [vorliegend in der Version des Jahres 2008], veröffentlicht unter anderem in: PASCAL HINNY, Steuerrecht 2010, Textausgabe mit Anmerkungen, Zürich 2010, S. 857 ff.) nachgebildete Regeln, so ist in der schweizerischen Lehre und in der Rechtsprechung unbestritten, dass dem OECD-MA und seinen offiziellen Kommentierungen bei der Auslegung von DBA eine zentrale Bedeutung zukommen (PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, S. 130; OBERSON, a. a. O., N. 96–98; RIVIER, a. a. O., S. 128 f.; WALDBURGER, Auslegung, S. 59 f.; Urteil des BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005 veröffentlicht in StR 2006 E. 3.4.5 und 3.6; Urteil des BGer 2C_276/2007 vom 6. Mai 2008, veröffentlicht in Steuerentscheid 2008 A 32 Nr. 10 E. 5.6). Dabei unterliegen allerdings auch das OECD-MA und seine Kommentare den Auslegungsregeln von Art. 31 ff. VRK (JACQUES SASSEVILLE, Court Decisions and the Commentary to the OECD Model Convention, in: Guglielmo Maisto [Hrsg.], Courts and Tax Treaty Law, Amsterdam 2007, S. 189 ff., 194; VOGEL, a. a. O., N. 125 zu Einleitung).

Entsprechend kann etwa ein in einem DBA selbst definierter Begriff – im Bedarfsfall – vertragsautonom gemäss den Regeln der Art. 31 ff. VRK ausgelegt und können im Rahmen dieser Auslegung das OECD-MA und seine Kommentare berücksichtigt werden. Zu beachten ist hierbei freilich, dass eine Berücksichtigung des OECD-MA und seiner Kommentare als ergänzende Hilfsmittel im Sinn von Art. 32 VRK die subsidiäre Bedeutung dieser Auslegungshilfen zur Folge hat (RIVIER, a. a. O., S. 129; STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, Abkommensmissbrauch, Schweizer Treuhänder 2006 S. 773 ff., 775 f. mit Verweis auf den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission 2003-159 vom 3. März 2005; vgl. auch E. 3.5.2). Angesichts der Adressaten des OECD-MA und des entsprechenden Kommentars, nämlich der Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten, vermögen diese Regelwerke weder für die Gerichte der Mitgliedstaaten noch für ihre Steuerpflichtigen irgendeine und damit auch keine abgeschwächte Bindungswirkung zu erzielen (VOGEL, a. a. O., N. 124b zu Einleitung; SASSEVILLE, a. a. O., S. 192 f.; MARKUS REICH/ROBERT WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 [Teil I], in: Forum für Steuerrecht 2006 S. 222 ff., 233 f.).

3.7 Eine wichtige Rolle im internationalen Steuerrecht nehmen in den einzelnen DBA vorgesehene Verständigungsvereinbarungen ein. Dies gilt auch für das DBA-USA.

3.7.1 Art. 25 DBA-USA regelt unter dem Titel « Verständigungsverfahren » drei Verfahren (vgl. MORIS LEHNER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München 2008, N. 3 zu Art. 25). Beim ersten, in Art. 25 Abs. 1 und 2 DBA-USA geregelten individuellen Verständigungsverfahren, kann eine Person, die der Auffassung ist, dass Massnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen würden, die dem Abkommen nicht entspricht, unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht der Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaates unterbreiten, in dem die Person ansässig oder dessen Staatsangehöriger sie ist. Um diese Kategorie von Verständigungsvereinbarungen geht es vorliegend indessen ebenso wenig wie um die in Art. 25 Abs. 3 Satz 3 DBA-USA geregelte dritte Variante, wonach die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen zu vermeiden sei, die im Abkommen nicht behandelt sind (vgl. LEHNER, a. a. O., N. 3 zu Art. 25).

3.7.2 Als einschlägig erweisen sich hingegen Art. 25 Abs. 3 Satz 1 und 2 DBA-USA, die vorsehen, dass sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Dieses Verfahren wird in der (deutschen) Lehre und im OECD-Kommentar zum OECD-MA als « Konsultationsverfahren » bezeichnet, das sich daraus ergebende Produkt als « Auslegungsvereinbarung » (vgl. LEHNER, a. a. O., S. 1772 [Auszug aus dem OECD-Musterkommentar] und N. 151 ff. zu Art. 25; ROLF LAND, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Kommentar, Köln 2006, N. 28 ff. zu Art. 26; in der schweizerischen Literatur wird diese Art von Vereinbarung auch als Verständigungsvereinbarung genereller Natur bezeichnet; vgl. etwa REICH, a. a. O., S. 131).

Art. 25 Abs. 3 Bst. f DBA-USA nennt die gemeinsame Auslegung eines Ausdrucks explizit als Gegenstand, bezüglich dessen sich die zuständigen Behörden, um eine Einigung zu erzielen, konsultieren können. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können gemäss Art. 25 Abs. 4 DBA-USA zur Herbeiführung einer Einigung unmittelbar miteinander verkehren. Der Ausdruck « zuständige Behörde » meint bezüglich der Schweiz den Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder seinen bevollmächtigten Vertreter (Art. 3 Abs. 1 Bst. f DBA-USA). Diese Zuständigkeit stimmt internrechtlich überein mit Art. 7a und Art. 48*a* RVOG. Aus dem allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsatz des Selbsteintritts (Evokation), der sich aus der hierarchischen Struktur der Bundesverwaltung ableitet und seinen Niederschlag in Art. 47 Abs. 4 und Art. 38 RVOG findet, ergibt sich sodann, dass die übergeordneten Verwaltungseinheiten und der Bundesrat jederzeit einzelne Geschäfte, für die eine untergeordnete Stelle zuständig ist, zum Entscheid an sich ziehen können (vgl. SÄGESSER, a. a. O., N. 36 ff. zu Art. 47 RVOG).

3.7.3 Der Rechtscharakter derartiger genereller Verständigungsvereinbarungen ist – ebenso wie deren zulässiger Inhalt – umstritten. Ehe deren (völkerrechtliche) Einordnung erfolgt, ist zu klären, ob eine Vereinbarung zwischen den Vertragsstaaten über die Auslegung und Anwendung eines Vertrags als völkerrechtlicher Vertrag zu qualifizieren ist (siehe auch MADELEINE SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, in ASA 73 S. 97 ff., 123 mit weiteren Hinweisen). Für die Qualifikation nicht abgestellt werden kann auf die Bezeichnung der Abkommen (Gutachten des BJ vom 6. Januar 2004, veröffentlicht in VPB 68.83 Ziff. 1). Die notwendige Absicht zur Regelung von Rechten

und Pflichten steht vorliegend angesichts der im Sinn des massgebenden Art. 31 Abs. 1 VRK klaren Wortlaute sowohl bezüglich der Verständigungsvereinbarung vom 23. Januar 2003 zwischen der ESTV und dem Department of the Treasury der USA betreffend die Anwendung von Art. 26 DBA-USA als auch hinsichtlich des Abkommens 09 nicht in Frage. Die schweizerische Lehre bejaht im Übrigen – soweit ersichtlich einhellig – die Qualifikation einer Verständigungsvereinbarung als völkerrechtlichen Vertrag im Kleid eines sog. Verwaltungsabkommens (vgl. auch REICH, a. a. O., S. 104; SIMONEK, a. a. O., S. 118, 121 f., [differenzierend] S. 123 f.; WALTER BOSS, Das Verständigungsverfahren nach den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, in: ASA 52 S. 591 ff. 602; in diesem Sinn auch OBERSON, a. a. O., N. 935 und LOCHER, a. a. O., S. 537, welche jedoch den Unterschied zwischen individuellen und generellen Verständigungsvereinbarungen nicht thematisieren; gleich im Übrigen auch die internationale Doktrin; vgl. anstelle vieler ENGELEN, a. a. O., S. 431 ff. mit weiteren Hinweisen).

3.7.4 In der Lehre umstritten ist, was zulässigerweise Inhalt der generellen Verständigungsvereinbarungen (DBA-Auslegungsvereinbarungen, Konsultationsvereinbarungen) sein kann (LEHNER, a. a. O., N. 154 zu Art. 25).

(...)

3.7.5 – 3.7.6 (...)

3.7.7 Nach herrschender schweizerischer Lehre können die zuständigen Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens das DBA weder ergänzen noch abändern oder neue Rechte oder Pflichten einführen (OBERSON, a. a. O., N. 940; RIVIER, a. a. O., S. 123; vgl. auch DANIEL HUFSCHMID, « Tax fraud and the like » – Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, in: ASA 72 S. 466 Fn. 153; DANIEL HOLENSTEIN, Schweizerische Bankauskünfte an den ausländischen Fiskus, in: AJP 2005 S. 1045 ff., 1049 f. mit weiterem Hinweis; MARKUS REICH/WALTER H. BOSS, The Mutual Agreement Procedure under the Swiss Double Taxation Treaties, in: ASA 65 S. 275 ff., 287 mit weiteren Hinweisen).

(...)

3.7.8 – 3.7.9 (...)

3.7.10 In der Literatur findet sich – soweit ersichtlich – kein Beleg, der dafür stritte, dass eine Konsultationsvereinbarung ein bestehendes DBA abändern dürfe (allenfalls anderer Meinung COTTIER/MATTEOTTI, a. a. O., S. 359 f., welche in ihren eigenen Ausführungen allerdings le-

diglich der Zulässigkeit von « Ergänzungen » das Wort reden). Eine Konsultationsvereinbarung hat sich an den Rahmen des « Stammabkommens », vorliegend also an Art. 26 DBA-USA und die entsprechenden Passagen des dazugehörigen Protokolls zu halten. Wird der Rahmen gesprengt, wird die Konsultationsvereinbarung damit nicht zu einem Vertrag, der das bestehende Abkommen ändert und damit – als späterer Vertrag – im Sinn von Art. 30 Abs. 3 VRK dem früheren vorgeht (vgl. E. 3.4). Auch im Fall, da eine Konsultationsvereinbarung den Rahmen, welchen ihr das « Stammabkommen » setzt, überlappt, bleibt sie nur – aber immerhin – ein Mittel der Auslegung im Sinn von Art. 31 Abs. 3 Bst. a VRK. Dies ist der Stellenwert, welcher einer generellen Verständigungsvereinbarung durch das Völkerrecht zugewiesen wird.

3.7.11 Diese Einordnung der generellen Verständigungsvereinbarung deckt sich zum ersten mit derjenigen, welche die individuelle Verständigungsvereinbarung im Sinn von Art. 25 Abs. 1 und 2 DBA-USA betrifft. Bezüglich dieser wird in der Lehre nämlich festgehalten, es gehe bei der (individuellen) Verständigung um die Vermeidung einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung. Ziel des Verfahrens sei, das Drohen oder das Vorliegen einer Rechtsverletzung zu prüfen und nach Möglichkeit auszuräumen. Demgemäss sei im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu untersuchen, ob der einer Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt richtig ermittelt und daraus die nach dem Abkommen gebotene Rechtsfolge abgeleitet worden sei. Bei dieser rechtlichen Prüfung unterlägen die beteiligten Behörden den gleichen Bindungen, die sie beim Erlass von Massnahmen zu beachten hätten. Sie seien sowohl an das Abkommen als auch an das jeweilige innerstaatliche Recht gebunden; die Verständigungsvereinbarung könne weder das geltende Abkommensrecht noch das innerstaatliche Recht ändern (Lehner, a. a. O., N. 73 zu Art. 25).

Zum zweiten entspricht sie ebenfalls der ausländischen Doktrin und Rechtsprechung, welche auch für ein schweizerisches Gericht von Interesse ist, zumal es um eine Frage des völkerrechtlichen Stellenwerts von Konsultationsvereinbarungen geht. So wird etwa ausdrücklich festgehalten, derartige Verständigungsvereinbarungen fielen unter Art. 31 Abs. 3 Bst. a VRK und stünden so auf der gleichen Auslegungsebene wie der Zusammenhang (John F. Avery Jones, The relationship between the mutual agreement procedure and internal law, EC Tax Review 1999 S. 4). Auf gleicher Stufe, wenn auch unter dem Titel der « nachträglichen Übung » im Sinn von Art. 31 Abs. 3 Bst. b VRK, wird betreffend Konsultationsvereinbarungen weiter darauf hingewiesen, eine solche Übung stelle nur solange ein taugliches Interpretationsinstrument dar, solange

sie sich innerhalb der vom DBA gezogenen Grenzen bewege (HELMUT LOUKOTA, Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, Steuer und Wirtschaft International 2000 S. 299 ff., 303 ff.). Diesbezüglich wird denn auch – in Besprechung eines Entscheids des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 30. März 2006 zum DBA Österreich-Deutschland – festgehalten, keinesfalls könne « durch eine übereinstimmende – durch eine Verständigungsvereinbarung oder sonst bewirkte – ‹ Übung › der Inhalt einer bilateralen Abkommensregelung geändert werden » (MICHAEL LANG, Internationale Wirtschaftsbriefe 2006 S. 549 ff., 555).

Der deutsche Bundesfinanzhof hat sodann unlängst in einem Art. 26 Abs. 3 des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62) betreffenden Entscheid unter Bezugnahme auf Art. 31 Abs. 3 Bst. a und b VRK ausgeführt, eine generelle Verständigungsvereinbarung könne für die Abkommensauslegung bedeutsam sein, dies aber immer nur insofern, als sie nicht dem Abkommenswortlaut zuwiderlaufe. Dieser stelle « in abschliessender Weise die ‹ Grenzmarke › für das ‹ richtige › Abkommensverständnis dar » (Urteil des Bundesfinanzhofs I R 111/08 vom 1. September 2009 E. II 2/b/cc). Diese Auffassung findet sich schliesslich auch in einem Entscheid des Appellationsgerichts Gent, das zum DBA Belgien-Niederlande festhielt, die Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten könnten nicht gegen den Wortlaut der Übereinkunft auslegen und dabei den Vertrag ändern (Urteil des Appellationsgerichts Gent vom 3. Januar 2002, 1994/FR/154).

(*Erwägungen 4–6 im Volltext vgl. http://www.bvger.ch*)

4. (Darstellung der für den vorliegenden Fall einschlägigen Normen.)

5. (Klärung des Verhältnisses der einschlägigen Normen zueinander und Auslegung derselben. Es ergibt sich, dass der im Amtshilfeersuchen vorgebrachte Sachverhalt einzig im Licht des [auszulegenden] DBA-USA [samt Protokoll] zu beurteilen ist und die im Abkommen 09 dargelegten Konstellationen nur dann und insoweit Anwendung finden, als sie sich im Rahmen des DBA-USA bewegen.)

6. (Prüfung, ob das im konkreten Amtshilfegesuch dargelegte Verhalten als « Betrugsdelikte und dergleichen » im Sinn von Art. 26 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls zum Staatsvertrag betrachtet werden kann. Das BVGer verneint dies und lehnt im vorliegenden Fall Amtshilfe an die USA ab. Das Urteil erging letztinstanzlich.)