

Arbeitspapier zur Frage, in welchen Fällen die Amtshilfe gemäss Art. 26 des DBA Schweiz-USA möglich ist, für US-Steuerpflichtige, welche bei einer CH-Bank Depots ohne US-Wertschriften und Konti unterhalten haben, ohne deren Erträge in der US-Steuererklärung zu deklarieren¹.

Zusammenfassende Erkenntnisse

1. Rechtsgrundlagen und Grundsätze

Die Gewährung von Amtshilfe durch die Schweiz ist gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA dann möglich, wenn ein Verdacht auf das Vorliegen von ‚Betrugsdelikten und dergleichen‘ (‚tax fraud or the like‘)² besteht. Gemäss der Rechtsprechung umfasst der Begriff ‚Betrugsdelikte‘ sowohl den Steuerbetrug gemäss DBG 186 als auch den Abgabebetrug gemäss VStrR 14 II.

Das Protokoll zum DBA-USA enthält (in Ziff. 10.) eine nicht abschliessende Umschreibung des in Art. 26 des Abkommens verwendeten Begriffes ‚Betrugsdelikte‘.

1.1. Abkommensrechtlicher Begriff der Betrugsdelikte weiter gefasst, als Abgabebetrug nach schweizerischem internem Recht

Ziff. 10 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-USA³ enthält eine **vom internen schweizerischen Recht unabhängige Definition** des Begriffs des ‚Abgabebetrugs‘. Dieser ist definiert, als

- a) **betrügerisches Verhalten**, welches
- b) eine gesetzwidrige und **wesentliche Herabsetzung** des Betrags der in einem Vertragsstaat geschuldeten Steuer bewirkt oder bezweckt.

Diese abkommensrechtliche Definition des Begriffs des ‚Abgabebetrugs‘ ist **weiter gefasst** als der im internen Steuerstrafrecht verwendete Begriff des Abgabebetrugs (VStrR 14 II). Dies aus folgendem Grund:

Art. 10 des Protokolls zum DBA-USA verlangt kein ‚*arglistiges*‘ Verhalten, sondern ein ‚*betrügerisches*‘ Verhalten. Der Begriff des betrügerischen Verhaltens ist in Art. 10 Abs. 2 des Protokolls umschrieben und enthält Tatbestandselemente, bei welchen keine Arglist gegeben sein muss und geht deshalb über den Begriff des Abgabebetrugs gemäss VStrR 14 II hinaus.

¹ Dieses Arbeitspapier ist im Auftrag der UBS AG im Sommer 2009 erstellt und am 24. August 2009 finalisiert worden. Dem Verfasser wurden von der Auftraggeberin keinerlei inhaltliche Vorgaben oder Auflagen gemacht.

² Die Wendung ‚Betrugsdelikte und dergleichen‘, wie sie in der deutschen Version des Abkommens lautet, ist interpretationsbedürftig. Aus logischen Gründen kann der Ausdruck ‚und‘ nur als ‚oder‘ interpretiert werden, weil ein Steuerpflichtiger nicht durch die gleiche(n) Handlung(en) ein Betrugsdelikt **und** ein Delikt, welches kein Betrugsdelikt, sondern nur ein Delikt, welches das Merkmal ‚und dergleichen, aufweist, begehen kann. Aus dieser Auslegung folgt, dass die englische Version und die deutsche Version des Abkommens *übereinstimmen*: ‚tax fraud or the like‘ und ‚Betrugsdelikte und dergleichen‘ bedeuten demnach *alternativ ein* Betrugsdelikt oder ein Verhalten, welches das Merkmal ‚dergleichen‘ aufweist.

³ Da das Protokoll zum DBA-USA durch das schweizerische Parlament genehmigt worden ist, kommt ihm die gleiche normhierarchische Stellung zu, wie dem Abkommen selbst. Das Protokoll steht damit auf der Stufe eines Bundesgesetzes und ist damit für die rechtsanwendenden Verwaltungsbehörden verbindlich *und bindet auch die Justizbehörden*.

1.2. Definition des betrügerischen Verhaltens gemäss Art. 10 des Protokolls zum DBA-USA

Die Definition des ‚betrügerischen Verhaltens‘ in Art. 10 Abs. 2 des Protokolls zum DBA-USA enthält folgende Elemente:

- a) Es werden die allgemeinen gesetzlichen Tatbestandselemente des Steuerbetrugs gemäss DBG 186 (Gebrauch einer falschen oder gefälschten Urkunde zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden) leicht modifiziert angeführt,
- b) Die in DBG 186 enthaltene beispielhafte Aufzählung von Tatbestandsmerkmalen ‚gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunde‘ wird in etwas abgeänderter Form aufgeführt,
- c) ein Element des durch die Rechtsprechung konkretisierten Tatbestands des ‚arglistigen Verhaltens‘ i.S.v. VStrR 14 II („Lügengebäude“) wird erwähnt,
- d) es ist festgelegt, dass die Aufzählungen gemäss vorstehend lit. a) – c) **beispielhaft und nicht abschliessend** sind,
- e) es ist festgehalten, dass betrügerisches Verhalten auch Handlungen einschliessen kann, bei denen sich der **ersuchte Staat im Zeitpunkt der Gesuchstellung gemäss Gesetz und Verwaltungspraxis die Auskünfte⁴ beschaffen kann.**

2. Ergebnis der Auslegung der massgeblichen gesetzlichen Grundlagen

2.1. Allgemeines

Aus Ziff. 1.1. geht hervor, dass die folgenden beiden Auslegungsfragen zu beantworten sind:

1. Was bedeutet die Wendung ‚**wesentliche**‘ (gesetzwidrige) Herabsetzung eines Steuerbetrags?
2. Welche Sachverhalte sind als ‚**betrügerisches Verhalten**‘ zu qualifizieren?

2.1.1. Bedeutung der Wendung ‚wesentliche Herabsetzung eines Steuerbetrags‘

Aus **Sicht der zuständigen Behörden** misst sich die Frage der ‚Wesentlichkeit‘ des Steuerbetrags grundsätzlich **nicht an den individuellen Verhältnissen der im ersuchenden Staat verdächtigten Person** in dem Sinne, dass untersucht werden muss, wie das Verhältnis zwischen den tatsächlich bezahlten und den (verdachtsweise) hinterzogenen Steuern ist. Massgeblich ist vielmehr, ab **welchem Steuerbetrag es verhältnismässig** ist, vom andern Staat zu verlangen, dass er die mit dem Vollzug des Amtshilfeersuchens verbundenen Umtriebe auf sich nimmt.

Es ist jedoch nicht möglich, im Wege der Auslegung eine weitere Konkretisierung des Merkmals der Wesentlichkeit in Form eines absoluten Betrags von hinterzogenen Geldern oder Steuern zu erreichen. Es ist aber denkbar, dass sich die zuständigen Behörden darauf einigen, ab welchem Betrag das Merkmal der Wesentlichkeit gegeben ist.

Die Wendung ‚wesentliche Herabsetzung des Steuerbetrags‘ ist auch unter dem **Aspekt der Interessen der Steuerpflichtigen sehr unbestimmt**. Weder aus dem Text selber noch aus dem Abkommenszusammenhang können Hinweise zur Konkretisierung des Merkmals der Wesentlichkeit entnommen werden.

Da aufgrund der Auslegung von Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 folgt, dass die Amtshilfe dann möglich ist, wenn der Tatbestand der ‚fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge‘ i.S.v. DBG 190 II erfüllt ist, kann auf die dort geltenden Kriterien abgestellt werden.

Die praktischen Auswirkungen der Auslegungsfrage, wann eine ‚wesentliche Herabsetzung‘ des Steuerbetrags vorliegt, beschränkt sich somit auf jene Fälle, die sich unter dem **Aspekt des Steuer- und/oder Abgabebetrugs** als ‚betrügerisches Verhalten‘ gemäss Ziff. 10 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-USA qualifizieren. Liegt hingegen das betrügerische Verhalten in

⁴ Darunter sind die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen zu verstehen.

einer ‚fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge‘, ist das Tatbestandsmerkmal der ‚wesentlichen Herabsetzung des Steuerbetrags‘ in jedem Fall erfüllt.

Zur Frage, wie gross der hinterzogene Betrag sein muss, damit eine Hinterziehung grosser Steuerbeträge i.S.v. DBG 190 II vorliegt, besteht keine Rechtsprechung. Es wird deshalb hier, im Sinne einer Wertung, die Auffassung vertreten, dass eine **Hinterziehung von durchschnittlich weniger als 50'000 Fr.** Einkommen pro Jahr das Merkmal der wesentlichen Herabsetzung eines Steuerbetrags nicht erfüllt.

2.1.2. Das Prinzip der Gleichbehandlung von in- und ausländischen Steuerbehörden ist im Protokoll zum DBA enthalten

Für den vorliegenden Fall kommt Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA eine grosse Bedeutung zu. Es ist nämlich dort festgelegt, dass ein betrügerisches Verhalten immer dann gegeben sein kann, wenn im Zeitpunkt des Ersuchens in gleichen Fällen gegenüber schweizerischen Steuerpflichtigen die schweizerischen Steuerbehörden ebenfalls Zugang zu den Bankinformationen hätten. Es gilt m.a.W. das **Prinzip der Gleichbehandlung der schweizerischen und amerikanischen Steuerbehörden**. Dies aus folgendem Grund:

Diese Bestimmung hat folgenden Wortlaut:

*Der Ausdruck «Abgabebetrag» kann auch Handlungen einschliessen, 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.*⁵

Dieser Wortlaut besagt, dass für die Frage des betrügerischen Verhaltens gemäss dieser Bestimmung darauf abzustellen ist, in welchen Fällen die Schweiz bei Verfahren gegen ihre eigenen Steuerpflichtigen sich die hier in Frage stehenden Informationen beschaffen kann.

Unter Anwendung einer teleologischen Reduktion⁵ bedeutet diese Norm, dass die Amtshilfefähigkeit gemäss Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA in folgenden Fällen gegeben ist:

- a) beim Verdacht auf Steuer- oder Abgabebetrag
- b) beim Verdacht auf (insbesondere) fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge i.S.v. DBG 190 II

Der Begriff der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge i.S.v. DBG 190 II ist weder in der Doktrin noch in der Verwaltungs- und Gerichtspraxis konkretisiert worden. Der Grund dafür liegt darin, dass die besonderen Untersuchungsmassnahmen gemäss DGB 190 ff. bisher praktisch nie in Fällen von blossen Steuerhinterziehungen, sondern fast ausschliesslich in Fällen von Steuerbetrug ergriffen worden sind.

3. Fazit

Das Ergebnis der Auslegung von Ziff. 10 Abs. 2 des Protokolls zum DBA ist, dass **die Amtshilfe** in Fällen von **Steuerhinterziehungen** gewährt werden kann, wenn die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- a) Die Kapitalerträge sind **während mehreren Steuerperioden** hinterzogen worden,
- b) Die hinterzogenen Beträge sind **wesentlich**. Dabei ist es zulässig, auf einen absoluten Betrag des hinterzogenen Einkommens abzustellen. Es ist nicht möglich, die Höhe dieses Betrags im Auslegungsweg zu ermitteln. Es ist Sache der schweizerischen zuständigen Behörde, diese festzulegen bzw. allenfalls sich darüber mit der zuständigen Behörde der USA abzustimmen.

Im Sinne einer persönlichen Wertung gelangt der Autor dieses Arbeitspapiers zur Auffassung, dass eine Hinter-

⁵ Würde man unter den Steuerbehörden auch die Eidg. Steuerverwaltung verstehen, wenn sie aufgrund des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) (betr. Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben) tätig wird, ergäbe sich, dass in sämtlichen Fällen der Steuerhinterziehung ein ‚betrügerisches Verhalten‘ vorliegen würde, weil die Eidg. Steuerverwaltung in diesem Bereich ihrer Tätigkeit einzig bei Ordnungswidrigkeiten keine Zwangsmassnahmen anwenden kann (VStrR 45 Abs. 2). Dies entspricht jedoch nicht dem Sinn der Bestimmung, sondern es ist auf die Ermittlungsbefugnisse bei den direkten Steuern abzustellen.

ziehung von durchschnittlich weniger als 50'000 Fr. Einkommen pro Jahr (ermittelt nach US-Steuerregeln, d.h. es werden nicht nur die Vermögenserträge, sondern auch die Kapitalgewinne berücksichtigt) keine wesentliche Steuerhinterziehung i.S. des Protokolls zum DBA-USA darstellt.

Die Gewährung von Amtshilfe ist **zudem in jedem Fall** möglich, wenn der in den USA verwirklichte Sachverhalt, wäre er in der Schweiz verwirklicht worden, einen **Steuer- und/oder Abgabebetrug nach schweizerischem Steuerstrafrecht** darstellen würde.

Nach der hier vertretenen Auffassung ergeben sich diese amtshilfefähigen Sachverhalte aus dem **abkommensrechtlichen** Begriff der ‚**Betrugsdelikte**‘. Eines **Rückgriffs** auf die in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA enthaltene Wendung ‚**und dergleichen**‘ **bedarf es nicht**. Es gibt jedoch auch gute Gründe dafür, die Auffassung zu vertreten, dass jene von Ziff. 10 erfassten, amtshilfefähigen Delikte, welche entweder nicht konkretisiert sind oder – über den Verweis auf die internrechtlichen schweizerischen Ermittlungsmöglichkeiten – über den Steuer- und Abgabebetrug nach schweizerischem Recht hinausgehen, als Anwendungsfälle von ‚und dergleichen‘ gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA Schweiz-USA zu qualifizieren. Welcher Auffassung in diesem Punkt gefolgt wird, ist jedoch eine ausschliesslich akademische Fragestellung. Eine Änderung der amtshilfefähigen Tatbestände ergibt sich daraus nicht.

Ein Vergleich der Amtshilfebestimmung in Art. 26 Abs. 1 des DBA-USA mit den übrigen Amtshilfebestimmungen in schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen und mit der Amtshilfebestimmung in Art. 10 ZBStA ergibt, dass in keinem andern internationalen Staatsvertrag, der die Amtshilfe in Steuersachen vorsieht, eine derart weit gefasste Amtshilfebestimmung enthalten ist wie im geltenden DBA-USA. Die präjudizielle Wirkung der Erkenntnisse über die weit gefassten Amtshilfeverpflichtungen, welche die Schweiz gegenüber den USA (selbstverständlich auch die USA gegenüber der Schweiz) eingegangen ist, beschränkt sich deshalb auf diesen Fall (und allenfalls sehr wenige andere, gleich gelagerte Fälle). Dies insbesondere auch deshalb, weil die bestehende Amtshilfebestimmung aller Voraussicht nach⁶ in absehbarer Zeit durch eine revidierte Amtshilfebestimmung, welche bezüglich der amtshilfefähigen Tatbestände noch weiter geht, abgelöst werden wird.

4. Sonderfall Offshore-Strukturen

4.1. Sachverhalte

Hier geht es um US-Steuerpflichtige, welche die bei der UBS angelegten Vermögenswerte zivilrechtlich nicht direkt, sondern über eine (oder mehrere) von ihm beherrschte Offshore-Gesellschaft(en) (inkl. Stiftungen, Trusts, etc.) gehalten haben, ohne dies dem IRS offenzulegen und damit die **US-Bundeseinkommensteuer** hinterzogen haben (Offshore-Strukturen).

(Zur Problematik der betrügerischen Vermeidung der massgeblichen Rechtsfolgen aus dem QI-Regime wird in diesem Arbeitspapier nicht Stellung genommen.)

4.2. Gleicher Unrechtsgehalt bei direktem Halten der Wertschriften und bei Zwischenschaltung einer Offshore-Struktur

Die Zwischenschaltung einer ausländischen Vermögensverwaltungsgesellschaft, in die nicht deklarierte Wertpapiere eingebracht werden, und die Nichtdeklaration der Beteiligung an dieser Gesellschaft sowie der aus dieser Gesellschaft an jene Person(en), welche diese Gesellschaft beherrscht/beherrschen, fliessenden Erträge stellt nach Auffassung des Autors grundsätzlich eine **Steuerhinterziehung mit gleichem Unrechtsgehalt**, wie das **direkte Halten der Wertschriften durch die natürlichen Personen** und die Nichtdeklaration der Wertschriften und deren Erträge, dar:

⁶ Sofern das Parlament (und im Falle eines Referendums) das Volk das im Frühling 2009 paraphierte Revisionsprotokoll genehmigen.

Deshalb können die für die Fälle des direkten Haltens der Vermögenswerte geltenden Grundsätze für die Gewährung von Amtshilfe (vgl. oben Ziff. 3.) grundsätzlich auf die von einer Offshore-Struktur gehaltenen Vermögenswerte übertragen werden.

4.3. Besonderheiten

Dabei ergeben sich jedoch zwei Besonderheiten:

1. Bei der Beurteilung, ob die hinterzogenen Beträge wesentlich sind, ist zu berücksichtigen, dass aufgrund der Tatsache, dass in den USA private Kapitalgewinne steuerpflichtig sind, im Falle einer Übertragung der Wertpapiere auf die Offshore-Gesellschaft idR in der Differenz zwischen deren Gestehungskosten und ihrem Verkehrswert eine Steuer geschuldet ist, die im Falle der Nichtoffenlegung der Offshore-Struktur ebenfalls hinterzogen worden ist. Dem ist bei dieser Sachverhaltsbeurteilung im Hinblick auf das Merkmal der Wesentlichkeit Rechnung zu tragen.
2. Sofern die Offshore-Gesellschaft auch nach amerikanischem Steuerrecht die an den Erträgen nutzungsberechtigte Person ist, besteht für diese Gesellschaft gar keine Pflicht zur Einreichung eines Formulars W-9, weil keine US-Person, sondern eine ausländische Gesellschaft nutzungsberechtigt ist.

Deshalb kann in einem solchen Fall aus dem Fehlen eines Formulars W-9 nicht automatisch geschlossen werden, dass der Verdacht des IRS auf das Vorliegen eines Steuerdelikts begründet ist.

Es könnte deshalb die Auffassung vertreten werden, dass die UBS der Editionsverfügung der Eidg. Steuerverwaltung nur dann nachkommen kann und muss, wenn Indizien dafür bestehen,

- a) dass die hinter der Offshore-Gesellschaft stehende US-Person die Beteiligungsverhältnisse dem IRS gegenüber verheimlicht hat, und / oder
- b) dass die Offshore-Gesellschaft an ihren Erträgen gar nicht nutzungsberechtigt war.

Angesichts der möglichen Fälle von Offshore-Strukturen wäre dieses Vorgehen jedoch sowohl für die UBS als Informationsinhaberin als auch für die Eidg. Steuerverwaltung, welche die Amtshilfeverfahren durchführen muss, mit einem unverhältnismässigen Aufwand verbunden.

In Würdigung dieser Umstände erscheint es durchaus zulässig, bei den hier in Frage stehenden Gesellschaften – sofern die oben in Ziff. 3 dargestellten Merkmale betr. ‚fortgesetzten Delikt‘, was hier die Dauer der Existenz der Gesellschaft mit einer dahinter stehenden US-Person bedeutet und der ‚Schwere des Delikts‘ (Erreichen oder Überschreiten der massgeblichen durchschnittlichen Erträge der Offshore-Gesellschaft) gegeben sind – eine **durch die betroffenen Personen** (Offshore-Gesellschaft und dahinter stehende natürliche Person) **widerlegbare Vermutung** aufzustellen, dass diese Struktur ausschliesslich oder auch zum Zwecke der Verheimlichung ihrer Kapitaleinkünfte vor dem IRS errichtet worden ist. Sofern das Kriterium der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge oder ein Steuer- oder Abgabebetrug nach schweizerischem Recht vorliegt, ist deshalb folgendes Verfahren zulässig:

Die Eidg. Steuerverwaltung kann von der UBS im Rahmen der Editionsverfügung verlangen, dass ihr sämtliche Fälle, in denen das Zeit- und Ertragserfordernis erfüllt sind, herausgegeben werden und dass die UBS in allen diesen Fällen die Offshore-Gesellschaft – und wenn möglich auch die dahinter stehende(n) Person(en) – informiert und dazu auffordert, einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen⁷.

⁷ Sollte der wohl absolute Ausnahmefall eintreten, dass bereits aus den Akten der UBS hervorgeht, dass klare Indizien dafür bestehen, dass die hinter der Offshore-Gesellschaften stehenden US-Personen den steuerlichen Vorschriften in den USA integral nachgekommen sind, wird die UBS diese Fälle ebenfalls der Eidg. Steuerverwaltung zugänglich machen und ihr mitteilen, weshalb sie davon ausgeht, dass gar keine Steuerhinterziehung begangen worden sei. Die Eidg. Steuerverwaltung kann die von der UBS vorgenommene Beurteilung frei würdigen und anschliessend entscheiden, ob sie das Verfahren durch Rückgabe der Akten an die UBS beendet oder, ob sie die Akten einbehält und das Amtshilfeverfahren weiterführt.

Sofern es im Verlauf des Verfahrens der betroffenen Person gelingt, glaubhaft zu machen, dass die Annahme, dass sie eine Steuerhinterziehung begangen hat, unzutreffend ist, wird die Eidg. Steuerverwaltung das Amtshilfeverfahren durch Rückgabe der diese Person betreffenden Akten an die UBS abschliessen. Andernfalls erlässt die Eidg. Steuerverwaltung eine, die Amtshilfe bewilligende, Schlussverfügung.

4.4. Fazit

Gemäss Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers ist die Gewährung der Amtshilfe, in analoger Anwendung der oben in Ziff. 3 zusammenfassend dargestellten Kriterien, zulässig, wenn die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

1. Die **Existenz** der US-beherrschten Offshore-Struktur **während mehrerer Steuerperioden**.
2. Die Erzielung des jahresdurchschnittlichen, als Hinterziehung grosser Steuerbeträge zu qualifizierenden Betrags an Kapitaleinkünften (Kapitalgewinne und Kapitalerträge). Bei jenen Offshore-Strukturen, bei welchen die Wertschriften in der vom IRS bestimmten Periode zunächst privat gehalten wurden und anschliessend auf die Gesellschaft übertragen werden, ist dem Umstand, dass dabei idR die Kapitalgewinnsteuer hinterzogen worden ist, in sachgerechter Weise Rechnung zu tragen.

Im Sinne einer persönlichen Wertung gelangt der Autor dieses Arbeitspapiers zur Auffassung, dass auch bei den Offshore-Strukturen eine Hinterziehung von durchschnittlich weniger als 50'000 Fr. Kapitaleinkünften (Kapitalerträge und Kapitalgewinne) pro Jahr keine wesentliche Steuerhinterziehung i.S. von Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA darstellt.

Es wird hier dafür eingetreten, dass es aufgrund des Verhältnismässigkeitsprinzips zulässig ist, die durch die betroffenen Personen widerlegbare Vermutung aufzustellen, dass bei den Offshore-Strukturen eine Steuerhinterziehung gegeben ist.

1. Zweck des vorliegenden Arbeitspapiers

- 1 In diesem Arbeitspapier soll im Hinblick auf ein mögliches Amtshilfeersuchen des IRS untersucht werden, welche Tatbestände bei den verschiedenen in der Praxis beobachteten Verhaltensweisen von US-Steuerpflichtigen, die ihren Deklarationspflichten gegenüber dem IRS nicht gemäss den gesetzlichen Vorschriften nachgekommen sind, amtshilfefähig sind und insbesondere inwieweit aufgrund von Art. 26 des DBA-USA⁸ und der zugehörigen Protokollbestimmung⁹ Steuerhinterziehungs-Sachverhalte erfasst sind.

2. Grundsätze und massgebliche Rechtsgrundlagen

- 2 Die Gewährung von Amtshilfe durch die Schweiz ist gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA dann möglich, wenn ein Verdacht auf das Vorliegen von ‚Betrugsdelikten und dergleichen‘ (‚tax fraud or the like‘)¹⁰ besteht. Gemäss der Rechtsprechung umfasst der Begriff ‚Betrugsdelikte‘ zumindest sowohl den Steuerbetrug gemäss DBG¹¹ 186 als auch den Abgabebetrug gemäss VStrR 14¹² II¹³.
- 3 Das Protokoll zum DBA-USA enthält (in Ziff. 10) eine nicht abschliessende Umschreibung des in Art. 26 des Abkommens verwendeten Begriffes ‚Betrugsdelikte‘¹⁴.
- 4 Ziff. 10 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-USA¹⁵ enthält eine vom internen schweizerischen Recht unabhängige Definition des Begriffes des ‚Abgabebetrugs‘. Dieser ist definiert als
- a) betrügerisches Verhalten, welches
 - b) eine gesetzwidrige und wesentliche Herabsetzung des Betrags der in einem Vertragsstaat geschuldeten Steuer bewirkt oder bezweckt.
- 5 Diese abkommensrechtliche Definition des Begriffes des ‚Abgabebetrugs‘ ist nicht nur, wie erwähnt, im Verhältnis zum internrechtlichen, in VStrR 14 II verwendeten Begriff eigenständig, sondern sie ist auch weiter gefasst: Während VStrR 14 II das Tatbestandsmerkmal des ‚arglistigen‘ Verhaltens enthält, verwendet Art. 10 Abs. 1 den Begriff des ‚betrügerischen‘ Verhaltens.
- 6 Die Tatsache, dass der Begriff des ‚betrügerischen‘ Verhaltens i.S.v. Art. 10 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-USA weiter gefasst ist, als jener des ‚arglistigen‘ Verhaltens gemäss VStrR

⁸ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (mit Protokoll und Verständigungsvereinbarung) (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61.

⁹ Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA.

¹⁰ Die Wendung ‚Betrugsdelikte und dergleichen‘, wie sie in der deutschen Version des Abkommens lautet, ist interpretationsbedürftig. Aus logischen Gründen kann der Ausdruck ‚und‘ **nur als ‚oder‘ interpretiert** werden, weil ein Steuerpflichtiger nicht durch die gleiche(n) Handlung(en) ein Betrugsdelikt **und** ein Delikt, welches kein Betrugsdelikt, sondern nur ein Delikt, welches das Merkmal, und dergleichen, aufweist, begehen kann. Aus dieser Auslegung folgt, dass die englische Version und die deutsche Version des Abkommens *übereinstimmen*: ‚tax fraud or the like‘ und ‚Betrugsdelikte und dergleichen‘ bedeuten demnach *alternativ ein* Betrugsdelikt oder ein Verhalten, welches das Merkmal ‚dergleichen‘ aufweist.

¹¹ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11.

¹² Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0.

¹³ Siehe z. B. BGer. 2A.608/2005 vom 10.8.2006 E. 1.

¹⁴ Der Wortlaut dieser Protokollbestimmung verwendet in Abs. 1 den Begriff ‚Abgabebetrug‘. Dabei handelt es sich jedoch um eine terminologische Ungenauigkeit und nicht um eine materielle Einschränkung gegenüber dem in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA verwendeten Begriff ‚Betrugsdelikte‘. Dies geht aus Abs. 2 der Protokollbestimmung, welche weitere Tatbestände als nur den ‚Abgabebetrug‘ enthält, klar hervor.

¹⁵ Da das Protokoll zum DBA-USA durch das schweizerische Parlament genehmigt worden ist, kommt ihm die gleiche normhierarchische Stellung zu wie dem Abkommen selbst. Das Protokoll steht damit auf der Stufe eines Bundesgesetzes und ist somit einerseits für die rechtsanwendenden Behörden verbindlich und andererseits vom Bundesverwaltungsgericht nicht auf dessen Verfassungsmässigkeit hin überprüfbar.

14 II, ergibt sich aus der in Art. 10 Abs. 2 des Protokolls enthaltenen Definition. Diese Definition enthält nämlich die folgenden Elemente des Begriffs des ‚betrügerischen Verhaltens‘:

- a) Es werden die allgemeinen gesetzlichen Tatbestandselemente des Steuerbetrugs gemäss DBG 186 leicht modifiziert (Gebrauch einer falschen oder gefälschten Urkunde zum Zwecke der Täuschung der Steuerbehörden) angeführt (Satz 1, erster Teil),
- b) Die in DBG 186 enthaltene beispielhafte Aufzählung von Tatbestandsmerkmalen ‚gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunde‘ von DBG 186 wird z. T. leicht anders formuliert übernommen und z. T. konkretisierend erweitert (Satz 1, in der Klammer),
- c) Ein Element des durch die Rechtsprechung konkretisierten Tatbestands des ‚arglistigen Verhaltens‘ i.S.v. VStrR 14 II (‚Lügengebäude‘) wird erwähnt (Satz 1, letzter Halbsatz),
- d) Es ist festgelegt, dass die in Satz 1 enthaltenen Aufzählungen beispielhaft und nicht abschliessend sind (Satz 2),
- e) Es ist festgehalten, dass betrügerisches Verhalten auch weitere Handlungen einschliessen kann, bei denen sich der ersuchte Staat im Zeitpunkt der Gesuchstellung gemäss Gesetz und Verwaltungspraxis die Auskünfte¹⁶ beschaffen kann (Satz 3).

7 Aus diesen gesetzlichen Begriffselementen geht klar hervor, dass das in VStrR 14 II enthaltene Tatbestandsmerkmal ‚arglistig‘ zwar von der Definition des ‚betrügerischen Verhaltens‘ in Art.10 Abs. 2 des Protokolls zum DBA-USA mitumfasst ist¹⁷, dass der Begriff des ‚betrügerischen Verhaltens‘ jedoch deutlich darüber hinausgeht [lit. d) und e)].

8 Daran vermögen auch die Ausführungen in der Botschaft des Bundesrats¹⁸ und die teilweise in der Literatur zu findenden Auffassungen, wonach Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA den Tatbestand der Betrugsdelikte im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Begriff des Abgabebetrugs umschreibe, nichts zu ändern.

Solche Aussagen stehen in klarem Widerspruch zum Wortlaut von Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA [vgl. Rz. 6 lit. d) und e)]. Zudem ist zu beachten, dass Ausführungen in der Botschaft zu einem Doppelbesteuerungsabkommen bei der Auslegung von Staatsverträgen, für welche die Auslegungsregeln der Wiener Vertragsrechtsübereinkunft (VRK) massgeblich sind, ohnehin nur – wenn überhaupt – von sehr eingeschränkter Bedeutung sind¹⁹. Die Literaturstellen, welche ein solch eingeschränktes Verständnis des Inhalts von Ziff. 10 des Protokolls enthalten²⁰, machen die entsprechenden Aussagen ohne Auseinandersetzung mit dem Wortlaut dieser Protokollbestimmung und ohne vertiefte Begründungen. Sie vermögen deshalb die in Rz. 7 gemachte Aussage nicht zu widerlegen.

9 Auch aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 26 des DBA-USA kann kein anderes Auslegungsergebnis abgeleitet werden. Zwar findet sich im Entscheid BGer. 2A.185/2003 in E. 4 eine Aussage des Gerichts, wonach Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-

¹⁶ Darunter sind die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen zu verstehen.

¹⁷ In lit. c) wird mit dem Merkmal des ‚Lügengebäudes‘ aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Arglistbegriff direkt auf das arglistige Verhalten Bezug genommen. Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist zudem das Begehen eines Steuerbetrugs in jedem Fall arglistig i.S.v. VStrR 14 II. Deshalb können auch die in lit. a) und b) aufgeführten Tatbestandselemente hier angeführt werden.

¹⁸ BBl 1997, Bd. II, S. 1099.

¹⁹ Die Botschaft des Bundesrats als unilaterale, von den USA nicht als schweizerische Erklärung hingegenommene Erklärung ist weder ein Auslegungsmittel i.S.v. VRK Art. 31 Abs. 2 noch ein ergänzendes Auslegungsmittel i.S.v. VRK Art. 32.

²⁰ HUFSCHMID DANIEL, "Tax Fraud and the like". Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, ASA 72 (2004/05), S. 433 - 467, S. 448; HOLLENSTEIN DANIEL, Schweizerische Bankauskünfte an den ausländischen Fiskus, AJP/PJA 2003, S. 1045 - 1052, S. 1049.

USA den Begriff des Steuerbetrugs (gemeint kann nur jener des Abgabebetrugs sein) in gleicher Weise umschreibe, wie dies das Bundesgericht für die internationale Rechtshilfe in Strafsachen getan habe. Diese Aussage ist jedoch offensichtlich verkürzt, weil sie Art. 10 Abs. 2 Satz 2 und 3 des Protokolls zum DBA-USA ausser Acht lässt. Sie ist jedoch dadurch zu erklären, dass im zu entscheidenden Fall das Bundesgericht lediglich zu beurteilen hatte, ob die Amtshilfe nur beim Vorliegen von Steuerbetrug, nicht aber beim Vorliegen von Abgabebetrug zu leisten sei. Die Frage, ob auch weitere Tatbestände amtshilfefähig seien, stellte sich im zu entscheidenden Fall gar nicht. Aus diesem Präjudiz kann deshalb nicht mehr entnommen werden, als dass die Amtshilfefähigkeit sowohl beim Verdacht auf das Vorliegen von Steuerbetrug als auch von Abgabebetrug gegeben ist. [Dies geht allerdings bereits aus Ziff. 10 des Protokolls eindeutig hervor (vgl. Rz. 6 lit. a) – c)]. Insbesondere kann aus dieser Erwägung nicht abgeleitet werden, das Bundesgericht vertrete die Auffassung, gemäss Ziff. 10 des Protokolls seien ausschliesslich Fälle von Steuer- und Abgabebetrug amtshilfefähig. Dies ergibt sich auch aus der allerdings in anderem Zusammenhang (Verjährung) und ohne vertiefte Auseinandersetzung mit der Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA vom Bundesgericht gemachten Aussage²¹, wonach auch Tatbestände amtshilfefähig seien, die gemäss dem Recht der direkten Bundessteuer (blosse) Steuerhinterziehungen darstellen.

- 10 Weder das Abkommen selbst noch das Protokoll definieren die in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA enthaltene Wendung ‚und dergleichen‘ ausdrücklich.

Es könnte mit guten Gründen die Auffassung vertreten werden, die in Rz. 3 und insbesondere in FN 14 aufgezeigte terminologische Ungenauigkeit in Ziff. 10 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-USA habe auch zur Folge, dass Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA so zu interpretieren sei, dass dort nicht nur der Begriff der ‚Betrugsdelikte‘, definiert werde, sondern dass auch die Tatbestände, die das Merkmal ‚und dergleichen‘ aufweisen, von der Definition in Abs. 2 dieser Protokollbestimmung erfasst seien. Für diese Auffassung spricht v. a. die Tatsache, dass Ziff. 10 Abs. 2 Satz 2 bestimmt, dass die in Satz 1 genannten Tatbestände nicht abschliessend sind.

Da jedoch diese Auslegungsfrage für die Beantwortung der in diesem Arbeitspapier zu behandelnden Fragen nicht von praktischer Bedeutung ist, wird nachfolgend davon ausgegangen, dass in Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA lediglich der Begriff der ‚Betrugsdelikte‘ gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA definiert, während die Wendung ‚und dergleichen‘ nicht konkretisiert worden ist.

3. Systematik der Ermittlung der amtshilfefähigen Sachverhalte

31. Vorgehen gemäss Systematik der gesetzlichen Grundlagen

- 11 Aus den in Ziff. 1 gewonnenen Erkenntnissen geht hervor, dass bei einem sich ausschliesslich an der Systematik der gesetzlichen Bestimmung orientierenden Vorgehen bei der Ermittlung jener im vorliegenden Arbeitspapier zu untersuchenden Verhaltensweisen, welche zur Amtshilfegewährung durch die Schweiz führen können, wie folgt in fünf Schritten vorzugehen ist:

- 12 Schritt 1:
Zunächst ist festzulegen, welche Verhaltensweisen sich als Steuer- und Abgabebetrug nach schweizerischem Recht qualifizieren [vgl. Rz. 6 lit. a) und b)].
Beim Vorliegen dieser beiden Tatbestände geht die Amtshilfefähigkeit aus den Texten des DBA (Art. 26 Abs. 1) und der zugehörigen Protokollbestimmung und aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts ohne weiteres hervor.

- 13 Schritt 2:
Es ist festzulegen, welche Sachverhalte, die von den in Frage stehenden Steuerpflichtigen verwirklicht worden sind, unter die übrigen, in Ziff. 10, Abs. 2 Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA umschriebenen, Tatbestände fallen.

²¹ StE 2002 A 31.4 Nr. 6, E 9.

- 14 Schritt 3:
Weil das Protokoll zum DBA-USA (Ziff. 10 Abs. 2, Satz 2) ausdrücklich festlegt, dass die dort umschriebenen Sachverhalte, die als ‚betrügerisches Verhalten‘ qualifiziert werden, nicht abschliessend genannt sind, ist zunächst durch Auslegung zu ermitteln, welche weiteren Verhaltensweisen der hier zu untersuchenden Steuerpflichtigen unter den Begriff des ‚betrügerischen Verhaltens‘ zu subsumieren sind.
- 15 Schritt 4:
Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA lautet wie folgt:
„Der Ausdruck «Abgabebetrag» kann auch Handlungen einschliessen, 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.“
Diese, bisher in der Literatur und Rechtsprechung kaum beachtete, Protokollbestimmung ist zunächst im Wege der Auslegung zu konkretisieren.
- 16 Schritt 5:
Nachdem in den Schritten 1 – 4 jene amtshilfefähigen Sachverhalte identifiziert worden sind, die das Merkmal ‚Betrugsdelikte‘ erfüllen, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob, und wenn ja, welche Sachverhalte unter die Wendung ‚und dergleichen‘ zu subsumieren sind²².

32. Im Hinblick auf den Zweck dieses Arbeitspapiers pragmatisches Vorgehen

- 17 An Stelle des in Rz. 11 - 16 dargestellten, streng systematischen, am Aufbau der massgeblichen Rechtsgrundlagen orientierten Verfahrens, wird aufgrund der im vorliegenden UBS-Fall bestehenden Umstände ein Vorgehen im nachfolgend beschriebenen Sinn gewählt.
- 18 Dabei wird einerseits von der Tatsache ausgegangen, dass es – wenn überhaupt – nur mit unverhältnismässigem Aufwand für die Bank und für die Steuerbehörden möglich ist, im Einzelfall zu ermitteln, ob ein Depot- und/oder Kontoinhaber²³ in- oder ausserhalb der USA einen Sachverhalt verwirklicht hat, der – wäre er in der Schweiz verwirklicht worden – den Tatbestand des Steuer- und/oder Abgabebetrag erfüllt. Andererseits wird das Ergebnis der Ausführungen in Rz. 7 – 9 berücksichtigt, wonach die Amtshilfe auch dann gewährt werden kann, wenn die Tatbestände des Steuer- bzw. Abgabebetrag nicht gegeben sind, sondern wenn auf andere Weise ein betrügerisches Verhalten i.S.v. Ziff. 10 Abs. 2 des Protokolls zu Art. 26 des DBA-USA gegeben ist. Sei dies weil
- a) Anwendungsfälle von Art. 10 Abs. 2, Satz 3 vorliegen (Rz. 15) oder
 - b) Sachverhalte als betrügerisch zu qualifizieren sind, ohne dass sie in der beispielhaften Aufzählung in Art. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA enthalten sind (Art. 10 Abs. 2, Satz 2; Rz. 14).
- 19 Abschliessend wird dann noch die Frage geprüft, ob dem in Art. 26 Abs. 1 des DBA-USA verwendeten Begriff des ‚und dergleichen‘ überhaupt eine Bedeutung zukommt.
- 20 Die nachfolgenden Ausführungen folgen dem hier dargestellten pragmatischen Vorgehen.

4. Auslegung der massgeblichen Rechtsgrundlagen

41. Allgemeines

- 21 Aus Rz. 4 geht hervor, dass die folgenden beiden Auslegungsfragen zu beantworten sind:

²² Es sei denn, es wird die Auffassung vertreten, dass die in Rz. 6 lit. d) und e) genannten Sachverhalte bereits unter die Wendung ‚und dergleichen‘ von Art. 26 Abs. 1 DBA-USA subsumiert werden. (Siehe dazu Rz. 10.)

²³ Aus Einfachheitsgründen wird die männliche Form verwendet. Es sind jedoch damit hier und im Folgenden auch Personen weiblichen Geschlechts miteingefasst.

1. Was bedeutet die Wendung ‚wesentliche‘ (gesetzwidrige) Herabsetzung eines Steuerbetrags?
2. Welche Sachverhalte sind als ‚betrügerisches Verhalten‘ zu qualifizieren?

42. Merkmal des wesentlichen, gesetzwidrig herabgesetzten Steuerbetrags

42.1. Allgemeines

- 22 Das Merkmal der Wesentlichkeit hat – wie jede Umschreibung von amtshilfefähigen Tatbeständen – zwei Aspekte. Einerseits geht es dabei um die Interessen des ersuchenden und des ersuchten Staats. Diesbezüglich muss unter dem Aspekt der Verhältnismässigkeit ein Ausgleich zwischen diesen beiden Staaten hergestellt werden. In unwesentlichen Fällen soll der ersuchte Staat nicht Ressourcen für den ersuchenden Staat einsetzen. Andererseits geht es jedoch auch um die Interessen der betroffenen Personen. Nur jene Personen, die ihrem Ansässigkeitsstaat erhebliche Steuerbeträge vorenthalten haben, sollen damit rechnen müssen, dass dieser Staat vom andern Staat Informationen über ihre Tat erhalten kann.

42.2. Merkmal der Wesentlichkeit im Rahmen des Interessenausgleichs zwischen den Behörden

- 23 Dem Wortlaut der Wendung ‚wesentlich‘ ist kaum etwas Konkretisierendes zu entnehmen, weil die Abgrenzung zwischen einem wesentlichen und einem unwesentlichen hinterzogenen Steuerbetrag weitestgehend eine Wertungsfrage ist.

Aus dem Sinn und Zweck der Norm kann jedoch Folgendes abgeleitet werden: Es entspricht dem internationalen Standard, dass die Behörden eines Vertragsstaats einen anderen Vertragsstaat nur dann um Kooperation in einer Angelegenheit, aus welchen der ersuchte Staat in aller Regel selber keinen fiskalischen Nutzen zieht²⁴, ersuchen kann, wenn es um erhebliche Steuerbeträge geht. Es gilt somit zu entscheiden, ab welchem Steuerbetrag es verhältnismässig ist, vom andern Staat zu verlangen, dass er die mit dem Vollzug des Amtshilfeersuchens verbundenen Umtriebe auf sich nimmt. Massstab für die Frage der ‚Wesentlichkeit‘ des Steuerbetrags ist somit unter dem Aspekt des Interessenausgleichs zwischen den für die Amtshilfe zuständigen Behörden einzig der Verhältnismässigkeitsgrundsatz aus Sicht dieser Behörden. Bei diesem Interessenausgleich sind die individuellen Verhältnisse der im ersuchenden Staat verdächtigten Person nicht massgeblich.

- 24 Es ist nicht möglich, im Wege der Auslegung eine weitere Konkretisierung des Merkmals der Wesentlichkeit in Form eines absoluten Betrags von hinterzogenen Geldern oder Steuern zu erreichen.

Aus rein praktischer Sicht kann festgestellt werden, dass sich die Frage, ob das Merkmal der Wesentlichkeit gegeben sei oder nicht, bei den in der Vergangenheit vom IRS gestellten Ersuchen nicht gestellt hat, weil es regelmässig um hinterzogene Beträge von mehreren Hunderttausend oder Millionen US-Dollar ging. In allen bisherigen Amtshilfefällen lagen Beträge von nicht deklarierten Einkünften vor, die gemäss Auffassung beider Vertragspartner ohne Zweifel wesentlich waren. Dies ist wohl der Grund dafür, dass bisher keine zwischenstaatliche Vereinbarung über die Auslegung des Begriffs des ‚wesentlichen Betrags‘ i.S.v. Art. 10 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-USA abgeschlossen worden ist.

- 25 Würden die schweizerischen und die amerikanischen Steuerbehörden einen solchen Mindestbetrag festlegen, kann davon ausgegangen werden, dass ein solcher Mindestbetrag einer gerichtlichen Überprüfung standhalten würde. Ein Gericht würde wohl aufgrund des unbestimmten Rechtsbegriffs ‚wesentlicher Steuerbetrag‘ das von den zuständigen Behörden sachgemäss angewendete Ermessen nicht korrigieren, da es letztlich Sache dieser rechtsanwendenden Behörden ist, zu entscheiden, ab welchem Betrag sie ein gegenseitiges tätig werden im Lichte der ihnen dadurch entstehenden Umtriebe als verhältnismässig qualifizieren.

²⁴ In Ausnahmefällen kann sich aus der Sachverhaltsdarstellung des ersuchenden Staats ergeben, dass dieser Elemente enthält, die es auch dem ersuchten Staat ermöglichen, zusätzliche Steuern zu erheben.

42.3. Merkmal der Wesentlichkeit unter dem Aspekt der Interessen der Steuerpflichtigen

26 Die Wendung ‚wesentliche Herabsetzung des Steuerbetrags‘ ist auch unter dem Aspekt der Interessen der Steuerpflichtigen sehr unbestimmt. Weder aus dem Text selber noch aus dem Abkommenszusammenhang können Hinweise zur Konkretisierung des Merkmals der Wesentlichkeit entnommen werden.

Es liegt deshalb ein Anwendungsfall von Art. 3 Abs. 2 des DBA-USA vor. Der Begriff der Wesentlichkeit ist weder im Abkommen definiert, noch besteht eine Verständigung über diesen Begriff zwischen den zuständigen Behörden. Angesichts dieser Tatsache ist deshalb auf das interne schweizerische Recht abzustellen. Der Abkommenszusammenhang erfordert keine Abweichung von diesem Grundsatz.

Das schweizerische Steuerrecht enthält jedoch den Begriff der ‚wesentlichen Herabsetzung eines Steuerbetrags‘ nicht. VStrR 14 II enthält hingegen die Formulierung ‚erheblicher Betrag‘. ‚Wesentlich‘ und ‚erheblich‘ sind nicht genau deckungsgleich. Es kann die Auffassung vertreten werden, ein erheblicher Betrag müsse grösser sein als ein wesentlicher Steuerbetrag. In der Rechtsprechung und Praxis zu VStrR 14 II ist der Begriff des ‚erheblichen Betrags‘ nicht als ein, für alle Abgabearten geltender, absoluter Betrag definiert worden. Somit kann auch aus dem Vorgehen gemäss Art. 3 Abs. 2 DBA-USA für die Konkretisierung der Wendung der ‚wesentlichen Herabsetzung des Steuerbetrags‘ kein absoluter Steuerbetrag abgeleitet werden.

Deshalb gelten die in Rz. 24 gemachten Aussagen auch unter dem Aspekt der Interessen der Steuerpflichtigen.

42.4. Verhältnis zwischen fortgesetzter Steuerhinterziehung grosser Steuerbeträge‘ i.S.v. DBG 190 II und ‚wesentlicher Herabsetzung des Steuerbetrags‘ i.S.v. Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA und deren Folgen für die Auslegung

27 Wie aus den nachfolgenden Ziff. 43. und 46. hervorgeht, kommt im Hinblick auf die Zielsetzung dieses Arbeitspapiers dem Tatbestand der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge gemäss DBG 190 II eine erhebliche Tragweite zu. Es ist offensichtlich, dass eine fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge auch das Tatbestandsmerkmal einer wesentlichen Herabsetzung des Steuerbetrags i.S.v. Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA erfüllt und dass deshalb jene Sachverhalte, die das Merkmal der ‚fortgesetzten Hinterziehung‘ grosser Steuerbeträge gemäss DBG 190 II erfüllen, sowohl unter dem Aspekt des Interessenausgleichs zwischen den zuständigen Behörden als auch unter jenem der Berücksichtigung der Interessen der Steuerpflichtigen als amtshilfefähig zu qualifizieren sind.

28 Die praktischen Auswirkungen der Auslegungsfrage, wann eine ‚wesentliche Herabsetzung‘ des Steuerbetrags vorliegt, beschränkt sich somit auf jene Fälle, die sich unter dem Aspekt des Steuer- und/oder Abgabebetrugs als ‚betrügerisches Verhalten‘ gemäss Ziff. 10 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-USA qualifizieren. Liegt hingegen das betrügerische Verhalten in einer ‚fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge‘ gemäss DBG 190 II, ist das Tatbestandsmerkmal der ‚wesentlichen Herabsetzung des Steuerbetrags‘ gemäss Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA in jedem Fall erfüllt.

43. Merkmal des betrügerischen Verhaltens

29 Während die Begriffe des Steuer- und des Abgabebetrugs durch Rechtsprechung und Doktrin sowohl im innerstaatlichen Steuerstrafrecht als auch im Amtshilferecht im Verhältnis zu den USA weitgehend konkretisiert und klargestellt worden sind²⁵, trifft dies auf die in diesem Arbeitspapier zu untersuchenden, folgenden beiden Rechtsfragen nicht zu:

- a) Welches sind die Anwendungsfälle von Art. 10 Abs. 2, Satz 3 (Rz. 15)?
- b) Welche Handlungen sind gemäss Art. 10 Abs. 2 Satz 2 als betrügerisch zu qualifizieren (Tatbestände die in der beispielhaften Aufzählung von Art. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA enthalten sind [Rz. 13])?

²⁵ Vgl. z. B. BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, 5. März 2009, E. 5.1 mit weiteren Hinweisen.

Rechtsprechung und Doktrin haben sich mit diesen Fragen noch nicht auseinandergesetzt. Die entsprechende Auslegungsarbeit ist deshalb im vorliegenden Arbeitspapier zu leisten.

- 30 Auch die Frage, welche von den Depot- und/oder Kontoinhabern verwirklichten Sachverhalte unter die in Art. 26 Abs. 1 des DBA-USA enthaltene Wendung ‚und dergleichen‘ zu subsumieren sind, ist weitestgehend ungeklärt. Immerhin finden sich im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 (zwar in blossen obiter dicta) gewisse Anhaltspunkte²⁶, die als Auslegungshilfe für diese Frage dienen können.
- 31 Vor diesem Hintergrund werden nachfolgend die folgenden Auslegungsfragen untersucht und beantwortet:
- a) Welches ist die Bedeutung von Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA?
 - b) Welche weiteren, als die in Ziff. 10 Abs. 2, Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA genannten Verhaltensweisen der hier zu untersuchenden Steuerpflichtigen sind unter den Begriff des ‚betrügerischen Verhaltens‘ zu subsumieren?
 - c) Welches ist die Bedeutung der Wendung ‚und dergleichen‘ in Art. 26 Abs. 1 des DBA-USA?
- 32 Vorab seien die bereits oben in Rz. 4 bis 9 gewonnenen Erkenntnisse in Erinnerung gerufen, wonach
- a) Ziff. 10 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-USA eine vom internen schweizerischen Recht unabhängige Definition des Begriffs des ‚Abgabebetrag‘ enthält, und
 - b) diese abkommensrechtliche Definition des Begriffs des ‚Abgabebetrag‘ im Vergleich zum internrechtlichen, in VStrR 14 II verwendeten Begriff des Abgabebetrag weiter gefasst ist.

43.1. Bedeutung von Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA

43.11. Wortsinn

- 33 Die hier auszulegende Bestimmung lautet wie folgt:
- „Der Ausdruck «Abgabebetrag» kann auch Handlungen einschliessen, 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.“*
- 34 Diesem Wortlaut können im Hinblick auf die Ermittlung des Wortsinns zwei Hauptelemente entnommen werden:
1. Die Amtshilfe soll immer dann gewährt werden, wenn der ersuchte Staat bei entsprechenden Handlungen, wären sie durch eigene Steuerpflichtige begangen worden, nach eigenem Recht und Verwaltungspraxis²⁷ Zugang zu den amtshilfeweise zu beschaffenden Informationen hat. Da es im vorliegenden Fall um Bankinformationen geht, ist dieses Element der Protokollbestimmung bezüglich der Schweiz als ersuchtem Staat dahingehend zu verstehen, dass die Handlungen als Abgabebetrag i. S. dieser Protokollbestimmung²⁸ zu qualifizieren sind, wenn die schweizerischen Steuerbehörden beim Verdacht auf das Vorliegen entsprechender Handlungen Zugang zu Bankinformationen haben.

²⁶ Das Gericht lässt erkennen, dass es möglicherweise bereit wäre, Sachverhalte, die unter DBG 190 fallen, als ‚und dergleichen‘ i.S. von Art. 26 DBA-USA zu qualifizieren, wenn sich diese Frage stellen würde. BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, 5. März 2009, E. 5.4.

²⁷ Der Wortlaut verwendet die Wendung ‚oder‘. Da jedoch davon auszugehen ist, dass die Vertragsparteien nicht angenommen haben, dass im ersuchten Staat eine rechtswidrige Verwaltungspraxis besteht, muss diese Bestimmung als ‚Recht und Verwaltungspraxis‘ verstanden werden.

²⁸ Zur terminologischen Ungenauigkeit dieses Begriffs vgl. FN 14.

2. Die Protokollbestimmung nennt die Behörden, deren Kompetenzen zur Informationsbeschaffung für die Frage der Amtshilfegewährung massgeblich sind, nicht. Aufgrund des Wortlauts könnte auch die Eidg. Steuerverwaltung als massgebliche Behörde betrachtet werden. Würde bei der Anwendung dieser Protokollbestimmung auf die Untersuchungskompetenzen der Eidg. Steuerverwaltung im Bereich der von ihr erhobenen Steuern (Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) abgestellt, bestünde die Verpflichtung der Schweiz zur Amtshilfegewährung auch bei einfacher Steuerhinterziehung, weil die Eidg. Steuerverwaltung dort – anders als die kantonalen Behörden – aufgrund des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht²⁹ (VStrR') auch beim Verdacht auf blosse Steuerhinterziehung den Zugang zu Bankinformationen hat und diesen Zugang auch durch die Anwendung von Zwangsmassnahmen durchsetzen kann³⁰.
3. Aus der Referenz auf den Zeitpunkt der Gesuchstellung ist abzuleiten, dass die Vertragsparteien der Amtshilfebestimmung ein bezüglich der Rechtsentwicklung nach Vertragsschluss dynamisches Element einfügen wollten. Sie wollten den Fall abdecken, dass zwischen dem Zeitpunkt des Vertragsschlusses und des Ersuchens um Amtshilfe die Untersuchungsmöglichkeiten im ersuchten Staat allenfalls ausgedehnt werden könnten und wollten die Gleichbehandlung der internrechtlichen und amtshilfeweisen Untersuchungsmöglichkeiten auch im Fall von solchen Rechtsentwicklungen sicherstellen. Der Wortlaut dieser Bestimmung enthält jedoch keine Basis dafür, dass sie ausschliesslich im Falle solcher, nach Abschluss des Vertrags eintretenden, Rechtsentwicklungen angewendet werden kann. Massgeblich ist einzig die Rechtslage im Zeitpunkt der Gesuchstellung.

43.12. Normsinn und historisches Auslegungselement

- 35 Aus dem Normsinn und der historischen Auslegung ergibt sich einerseits die Bestätigung des Wortsinns unter dem Aspekt, dass eine Gleichbehandlung der schweizerischen und der amerikanischen Steuerbehörden mit Bezug auf die Untersuchungsmöglichkeiten hergestellt werden sollte. Andererseits ergibt sich jedoch aus dem Normsinn eine Einschränkung dieser Gleichbehandlung. Weil – unter Vorbehalt von DBG 190 ff. – die Eidg. Steuerverwaltung die ihr aufgrund des VStrR zustehenden, weitgehenden Untersuchungsmöglichkeiten nur bei den vom Bund erhobenen Steuern (Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) hat und weil diese Steuern – mit Ausnahme der Verrechnungssteuer, um welche es in den hier zu beurteilenden Fällen nicht geht – nicht im sachlichen Geltungsbereich des DBA-USA sind, ist diesbezüglich die folgende teleologische Reduktion des Wortlauts vorzunehmen:
- 36 Massgeblich für den Grundsatz der Gleichbehandlung der schweizerischen und der amerikanischen Steuerbehörden bezüglich ihrer Untersuchungsmöglichkeiten, wie er in der hier auszulegenden Bestimmung festgelegt ist, sind einzig die Untersuchungsmöglichkeiten, welche die schweizerischen Steuerbehörden bei den im vorliegenden Fall relevanten Steuern (Einkommensteuer, allenfalls auch Gewinnsteuer) haben. Dies bedeutet, dass die Amtshilfefähigkeit mit Sicherheit in jenen Fällen gegeben ist, in denen die kantonalen Steuerbehörden Zugang zu den vom IRS verlangten Informationen haben³¹. Wird jedoch die teleologische Reduktion so vorgenommen, wie dies im vorangegangenen Satz erfolgt ist, ergibt sich eine weitere Konstellation der Amtshilfeverpflichtung: Beim Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung von DBG 190 ff. hat die Eidg. Steuerverwaltung im Zusammenhang mit dem Verdacht auf Steuerwiderhandlungen bei den Einkommen- und Gewinnsteuern Zugang zu Bankinformationen (unter Anwendung von Zwangsmassnahmen, soweit diese erforderlich sind), und deshalb ergibt sich aus dem Prin-

²⁹ SR 313.0.

³⁰ Umkehrschluss aus VStrR 45 II.

³¹ Dies ist jedoch bei Bankinformationen nie der Fall. Auch beim Verdacht auf das Vorliegen eines Steuerbetrugs haben nur die kantonalen Strafverfolgungsbehörden, nicht jedoch die kantonalen Steuerbehörden Zugang zu den Bankinformationen.

zip der Gleichbehandlung der amerikanischen mit den schweizerischen Steuerbehörden die Amtshilfeverpflichtung der Schweiz bei Verdacht auf das Vorliegen von Delikten, die von DBG 190 erfasst sind³².

- 37 Aus dem historischen Auslegungselement sind zwei Haupterkenntnisse abzuleiten:
1. Das Ergebnis der teleologischen Reduktion, wonach die Gewährung von Amtshilfe bei Verdacht auf einfache Steuerhinterziehung nicht möglich ist, wird bestätigt. Diese Tatsache war beiden Parteien sowohl beim Abkommensschluss als auch bei der nachfolgenden Abkommensanwendung stets bewusst. Es entsprach nicht den amerikanischen Interessen, wurde jedoch in den Verhandlungen durch das US-Treasury akzeptiert. Das Ergebnis, wonach bei Verdacht auf einfache Steuerhinterziehung keine Amtshilfefähigkeit gegeben ist, geht auch aus dem Wortlaut von Art. 26 des DBA-USA („Steuerbetrug und dergleichen“) hervor, und es wird durch die im Januar 2003 abgeschlossene Verständigungsvereinbarung³³, in welcher die Tatbestände von „Betrugsdelikten und dergleichen“ konkretisiert wurden, bestätigt.
 2. Aus der Tatsache, dass auch beim Vorliegen von Verdacht auf Steuerbetrug gegenüber schweizerischen Steuerpflichtigen die kantonalen Steuerbehörden keinen Zugang zu Bankinformationen haben, sondern dass dieser Zugang nur für die das Steuerbetrugsverfahren führenden, ordentlichen kantonalen Strafverfolgungsbehörden möglich ist, kann nicht abgeleitet werden, dass die Amtshilfe bei Verdacht auf „Betrugsdelikte und dergleichen“ nicht gewährt werden kann. Dieses Ergebnis wird durch die ständige Rechtsprechung zu Art. 26 DBA-USA bestätigt.

43.13. Systematische Auslegung

43.13.1. Terminologische Ungereimtheiten und deren – eingeschränkte – Bedeutung für die Abkommensauslegung

- 38 Bei der Einordnung der hier auszulegenden Bestimmung in den Zusammenhang mit den übrigen, die Amtshilfe betreffenden Bestimmungen des DBA-USA und des zugehörigen Protokolls muss zunächst festgestellt werden, dass diese Rechtsgrundlagen teilweise terminologisch inkohärent sind³⁴.

Während Art. 26 Abs. 1 DBA-USA im ersten Satz, der die allgemeinen Voraussetzungen zum Informationsaustausch umschreibt, die Wendung *„Betrugsdelikte und dergleichen“* verwendet, enthält Satz 2, der einerseits den persönlichen Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung über den in Art. 1 umschriebenen Geltungsbereich des DBA-USA hinaus ausdehnt und andererseits die Form des Informationsaustausches umschreibt³⁵, den Begriff des *„Steuerbetrugs“*.

Ziff. 10 Satz 1 des Protokolls zum DBA-USA enthält eine Definition des Begriffs *„Abgabebetrug“*, obwohl dieser Begriff im Abkommen selber gar nicht verwendet wird.

³² GRÜNINGER HAROLD / KELLER ANDREAS H., Exchange of information in fiscal matters, ASA 65 (1996/97), S. 127-146, S. 143, erwähnen die Möglichkeit der Anwendung von DBG 190 ff. und führen aus, es würde nicht einer gewissen Logik entbehren, in den von DBG 190 II erfassten Fällen die Amtshilfe zu gewähren. Ohne Begründung und ohne vertiefte Auseinandersetzung mit Ziff. 10 des Protokolls weisen sie jedoch dann diese Möglichkeit ab, weil dies *„seems to greatly overstep the mark“*. Aufgrund der mangelnden Begründung dieser unklaren Aussage kann in dieser Literaturstelle keine von der hier gemachten Aussage abweichende Meinung von Gewicht gesehen werden.

³³ Vereinbarung vom 23. Januar 2003 betreffend die Anwendung von Art. 26 (Informationsaustausch) des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 2. Oktober 1996, in Internationales Steuerrecht der Schweiz, Band IV, Vereinigte Staaten, S. 47a ff.

³⁴ Es wird hier auf die deutsche Fassung des Abkommens Bezug genommen.

³⁵ Dieser Normteil ist aus der historischen Entwicklung heraus erklärbar. Vor der Abkommensrevision konnte die Schweiz gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung keine Originaldokumente oder beglaubigte Kopien davon, sondern lediglich einen Amtsbericht der Eidg. Steuerverwaltung zum von ihr ermittelten Sachverhalt liefern. Aufgrund des im amerikanischen Steuerstrafprozessrecht geltenden Unmittelbarkeitsprinzips war dies in den meisten Fällen ungenügend. Die US-Richter haben diesen Amtshilfebericht in aller Regel als *„hear-say“* aus dem Recht gewiesen, was die Amtshilfe der Schweiz unnütz machte. Eines der Hauptziele des neuen DBA-USA von 1996 war es, diesen Mangel zu beheben.

39 Es finden somit zwei Begriffe des schweizerischen Steuerstrafrechts – Steuerbetrug und Abgabebetrug – und ein im schweizerischen Steuerstrafrecht nicht vorkommender Begriff – ‚Betrugsdelikte und dergleichen‘ – Verwendung.

40 Die Bedeutung solcher terminologischer Ungereimtheiten ist jedoch im Lichte der spezifischen Umstände, unter denen die Texte von Doppelbesteuerungsabkommen und zugehörige Protokollbestimmungen zustande kommen, nicht hoch einzustufen. Anders als beim internrechtlichen Rechtsetzungsverfahren, in welchem Rechtsnormen in einem längeren Prozess – nicht selten unter Einbezug von Expertenkommissionen, die sich mit dem Wortlaut der Gesetzesbestimmungen vertieft auseinandersetzen können – mit verschiedenen Beteiligten formuliert werden, müssen die DBA-Texte von den Verhandlungsdelegationen häufig vor Ort und unter grossem Zeitdruck ausgearbeitet werden. Im Verhältnis zu den USA werden die Originaltexte zudem in englischer Sprache verhandelt und nachträglich u. U. durch Übersetzungsdienste, welche die spezifischen Gegebenheiten des Abkommensschlusses nicht mitverfolgt haben, in die schweizerischen Amtssprachen übersetzt. Diese Umstände bergen die Gefahr von terminologischen Ungereimtheiten, wie sie sich in Art. 26 und die zugehörige Protokollbestimmung eingeschlichen haben, in sich. Eine grössere Bedeutung als der in den Doppelbesteuerungsabkommen verwendeten Terminologie kommt deshalb dem Sinn der DBA-Bestimmungen, wie er sich nach dem Prinzip von Treu und Glauben ergibt, zu. Diese Tatsache ist auch im Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge³⁶ berücksichtigt. Massgebliches Kriterium ist gemäss dieser Konvention der Text des Abkommens, wie ihn die Vertragsparteien nach Treu und Glauben verstehen konnten³⁷.

43.13.2. Verständnis der Voraussetzungen der Amtshilfegewährung gemäss Willen der Vertragsstaaten im Allgemeinen

41 Vor dem in Rz. 35 bis 37 aufgezeigten Hintergrund kann festgestellt werden, dass aus Art. 26 DBA-USA und der Protokollbestimmung Ziff. 10. Absatz 1 und Absatz 2 Sätze 1 und 2 folgender Wille der Vertragsparteien hervorgeht:

1. Die Tatbestände der Amtshilfegewährung sollten weit gefasst werden und nicht nur Betrugsdelikte, sondern auch ‚dergleichen‘ umfassen.
2. Die Amtshilfe durch die Schweiz soll in jedem Fall möglich sein, wenn – wäre die Tat gegenüber schweizerischen Steuerbehörden begangen worden – der Tatbestand des Steuer- und/oder des Abgabebetrugs vorliegen würde.
3. Die Umschreibung des Begriffs ‚betrügerischen Verhaltens‘ ist abkommensrechtlich eigenständig definiert worden und ist weiter als der Begriff des Abgabebetrugs gemäss VStrR 14 II. Sie enthält insbesondere das Element der ‚Arglist‘, das in VStrR 14 II zum Tatbestand gehört, nicht³⁸.
4. Die Umschreibung des Begriffs ‚betrügerischen Verhaltens‘ erfolgte nicht abschliessend. Dies geht daraus hervor, dass das Protokoll in Ziff. 10 Abs. 2, Satz 2 ausdrücklich festhält, dass die im vorangehenden Satz enthaltene Umschreibung nur beispielhaft und nicht abschliessend ist.
5. Bei einfacher Steuerhinterziehung soll keine Amtshilfe gewährt werden.

³⁶ WüRV (vom 23.5.1969), SR 0.111.

³⁷ Art. 31 Abs. 1 WüRV lautet wie folgt: "Ein Vertrag ist nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen."

³⁸ Vgl. dazu oben Rz. 5 - 9.

43.13.3. Auswirkungen des Willens der Vertragsstaaten auf die Auslegung von Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA gemäss systematischem Auslegungselement

42 Aus dem systematischen Zusammenhang der hier auszulegenden Bestimmung mit den in vorstehend in Rz. 35 bis 37 gewonnenen Erkenntnissen kann abgeleitet werden, dass Wortsinne und Normsinne dieser Bestimmung durch den Normzusammenhang bestätigt werden. Es finden sich keine systematisch bedingten Gründe, die dagegen sprechen, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung der schweizerischen Steuerbehörden im Bereich der Einkommensteuern natürlicher Personen und den Gewinnsteuern juristischer Personen nicht gelten soll. Allerdings ist eine Einschränkung in dem Sinne zu machen, dass die Untersuchungsmöglichkeiten, die der Eidg. Steuerverwaltung bei der Erhebung der Mehrwertsteuer, der Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben zukommen, unter dem Aspekt der Gleichbehandlung in- und ausländischer Behörden bei der Amtshilfegewährung in Verfahren, die vermutete Steuerdelikte im Zusammenhang mit Kapitalerträgen zum Gegenstand haben, nicht herangezogen werden können. Massgeblich sind in solchen Verfahren einzig die den kantonalen Steuer- und Steuerstrafverfolgungsbehörden sowie die der Eidg. Steuerverwaltung beim Vorliegen der Voraussetzungen gemäss DBG 190 zustehenden Ermittlungsmöglichkeiten.

43.14. Fazit

43 Aus den bisherigen Ausführungen geht hervor, dass die Amtshilfefähigkeit gemäss Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA in folgenden Fällen gegeben ist:

- a) beim Verdacht auf Steuer- oder Abgabebetrug
- b) beim Verdacht auf (insbesondere) fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge gemäss DBG 190 II³⁹.

44 Die Begriffe des Steuer- und Abgabebetrugs weisen aufgrund der Erkenntnisse der Doktrin und aufgrund der Rechtsprechung ziemlich scharfe Konturen auf⁴⁰. Dies trifft jedoch auf den Begriff der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge nicht zu.

Hauptgrund für diese Tatsache ist, dass Verfahren nach DBG 190 ff. in der Praxis fast ausschliesslich in Fällen von Verdacht auf Steuerbetrug angewendet werden. Dies geht aus dem Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen vom Oktober 2004⁴¹ deutlich hervor.

45 DBG 190 I ist deshalb bezüglich des Tatbestandsmerkmals der ‚fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge‘ im Wege der Auslegung zu konkretisieren. Dies geschieht im nachfolgenden Abschnitt 43.2., weil dort dieses Auslegungsergebnis von Bedeutung ist.

43.2. Betrügerisches Verhalten, das im Protokoll genannt, jedoch nicht konkretisiert ist (Ziff. 10 Abs. 2, Satz 2 des Protokolls zum DBA-USA) und Konkretisierung des Tatbestands der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge i. S. v. DBG 190 II

46 Aus dem vorstehend in Abschn. 43.1. gewonnenen Auslegungsergebnis, wonach die Amtshilfefähigkeit auch beim Vorliegen des Verdachts auf fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge gegeben ist, folgt, dass es im Lichte des Ziff. 10 Abs. 2, Satz 2 des Protokolls zum DBA-USA vorangehenden und nachfolgenden Satzes nicht einfach ist, weitere Tatbestände als jene des Steuerbetrugs, des Abgabebetrugs (aufgrund von Satz 1) und der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge (aufgrund von Satz 3) unter diese Bestimmung zu subsumieren.

Immerhin kann in negativer Weise eine Abgrenzung dahingehend vorgenommen werden, dass sich aus dem Wortsinn ‚betrügerische Handlungen‘ und aus dem historischen Ausle-

³⁹ Aus Vereinfachungsgründen findet nachfolgend teilweise für diesen Tatbestand auch die Bezeichnung ‚fortgesetzte schwere Steuerhinterziehung‘ Verwendung.

⁴⁰ Siehe FN 25.

⁴¹ Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004, Abschn. 2.1.2.2. (S. 15 f.).

gungselement klar ergibt, dass die einfache Steuerhinterziehung nicht unter diese Protokollbestimmung subsumiert werden kann.

Es stellt sich damit die Frage, ob Delikte identifiziert werden können, deren Unrechtsgehalt kleiner als jener der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge gemäss DBG 190 II, aber grösser als jener der einfachen Steuerhinterziehung gemäss DBG 176 ist.

Um diese Frage zu beantworten, ist zunächst zu klären, welches die Merkmale der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge sind.

Bezüglich der Steuerdelikte im Zusammenhang mit Kapitalerträgen ist vorab zu untersuchen, ob ein Depot- und/oder Kontoinhaber, der nichts anderes getan hat, als die periodisch anfallenden Kapitalerträge während mehrerer Steuerperioden steuerlich nicht zu deklarieren, überhaupt ein ‚fortgesetztes Delikt‘ im Sinne dieser Bestimmung begangen hat.

43.21. Besonderheiten der wiederholten Hinterziehung von Kapitalerträgen

- 47 Die Besonderheit bei der Hinterziehung von Kapitalerträgen während mehrerer Steuerperioden liegt darin, dass Steuerpflichtige, die sich einmal entschlossen haben, solche Erträge zu hinterziehen, in späteren Steuerperioden faktisch gar keine Möglichkeit mehr haben, die Erträge aus den gleichen Vermögenswerten steuerlich zu deklarieren, weil sie mit der nachfolgenden Deklaration riskieren würden, die Steuerbehörden auf die früheren Hinterziehungen aufmerksam zu machen.

Es kann deshalb gesagt werden, dass bei Kapitalerträgen, die einmal hinterzogen worden sind, ein faktischer Fortsetzungszwang zur Steuerhinterziehung besteht. Weniger weitgehend könnte hier mit dem Argument, es sei verharmlosend von einem (faktischen) Fortsetzungszwang zu sprechen, auch von einem Fortsetzungszusammenhang gesprochen werden. Nachfolgend wird der letztere Begriff verwendet.

Häufig stammen auch die Vermögenswerte, deren Erträge hinterzogen werden, aus einem Steuerdelikt (sog. ‚Ersttat‘). Eine Deklaration von Erträgen auf solchen Vermögenswerten, insbesondere, wenn sie bedeutend sind, würde die Steuerbehörden geradezu auf die begangene Ersttat hinweisen. In solchen Fällen stellt die Hinterziehung der Vermögenserträge gewissermassen ein fast zwingendes Nebenprodukt der Ersttat dar.

43.22. Hinterziehung von Kapitalerträgen als fortgesetzt begangenes Delikt?

- 48 Aufgrund der im vorangehenden Abschnitt aufgezeigten Besonderheiten bei der Hinterziehung von Kapitalerträgen könnte die Auffassung vertreten werden, aufgrund des Fortsetzungszusammenhangs mangle es an verschiedenen, voneinander unabhängigen Entschlüssen des Täters, die Steuerdelikte zu begehen, und deshalb sei das Merkmal der ‚fortgesetzten‘ Steuerhinterziehung in diesen Fällen nicht gegeben. Insbesondere dann, wenn dem Tatbestandselement der ‚fortgesetzten‘ Begehung der Sinn beigemessen wird, dem höheren Unrechtsgehalt gegenüber einer einmaligen Tatbegehung Rechnung zu tragen, könnte aus diesem Fortsetzungszusammenhang geschlossen werden, dass die blosser Hinterziehung von Kapitalerträgen während mehrerer Steuerperioden kein ‚fortgesetztes‘ Delikt i.S.v. DBG 190 II darstellt⁴².

- 49 Gegen diese Auffassung kann jedoch der Wortsinn ‚fortgesetzt‘ angeführt werden. Diese Wendung steht im Gegensatz zu ‚einmalig‘ und spricht somit dafür, die Hinterziehung von Kapitalerträgen während mehrerer Steuerperioden – im Gegensatz zur Hinterziehung solcher Erträge nur in einer einzigen Steuerperiode – als fortgesetzt zu qualifizieren.

⁴² Anders ist die Situation in vielen Fällen bei der Hinterziehung von Erwerbseinkommen, namentlich bei solchem aus selbständiger Tätigkeit. Dort beruht idR jede Hinterziehung auf einem unabhängigen Entschluss zur Tatbegehung. Ein Steuerpflichtiger, der einmal eine Steuerhinterziehung im Bereich des Erwerbseinkommens begangen hat, kann, ohne den Verdacht der Steuerbehörden zu erregen, künftig solche Delikte unterlassen. (Ein hier jedoch nicht relevanter faktischer Fortsetzungszusammenhang kann hingegen in jenen Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger während mehrerer Steuerperioden bedeutende Steuerhinterziehungen begangen hat, bestehen. Hier ist u. U. der Steuerpflichtige ebenfalls faktisch gezwungen, seine Delikte weiterzuführen, weil er sonst den Verdacht der Steuerbehörden auf sich ziehen würde, wenn er plötzlich, bei sonst gleichen Verhältnissen, ein deutlich höheres Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielen würde.)

50 Gemäss Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers ist es eine Wertungsfrage, ob man aufgrund des Wortsinns die Steuerhinterziehung von Kapitalerträgen aus den gleichen – oder nur umgeschichteten – Vermögenswerten während mehrerer Steuerperioden unter den Tatbestand der ‚fortgesetzten Steuerhinterziehung‘ subsumiert oder ob diese Subsumption aufgrund des Fortsetzungszusammenhangs verneint wird.

51 In der Doktrin wird einhellig davon ausgegangen, dass bereits eine Tatbegehung während mehr als einer Steuerperiode als ‚fortgesetzt‘ i.S.v. DBG 190 II gilt.⁴³

Donatsch vertritt sogar die Auffassung, die Tatbegehungen müssen sich nicht notwendigerweise auf mehrere Steuerperioden erstrecken. Hier wird jedoch die Auffassung vertreten, dass sich diese Aussage nicht auf die Hinterziehung von Kapitaleinkünften beziehen kann. Es würde zu weit führen, eine Segmentierung auf Kapitaleinkünfte aus verschiedenen Vermögenswerten und verschiedenen Realisierungs- bzw. Fälligkeitsdaten vorzunehmen und beim Vorliegen von zeitlich unterschiedlichen Realisierungen und/oder Fälligkeiten in nur einer Steuerperiode von ‚fortgesetzt‘ zu sprechen⁴⁴.

Diese Frage kann jedoch deshalb offen bleiben, weil selbst dann, wenn die Möglichkeit der Begehung einer ‚fortgesetzten Steuerhinterziehung‘ i.S.v. DBG 190 II im Zusammenhang mit der Nichtdeklaration von Kapitaleinkünften verneint würde, ein Anwendungsfall von Art. 10 Abs. 2 Satz 2 des Protokolls zum DBA-USA vorliegt, sofern während mehreren Steuerperioden hohe Beträge hinterzogen worden sind. Auch bei diesem eingeschränkten Verständnis von DBG 190 II liegt deshalb, sofern eine Hinterziehung grosser Steuerbeträge nicht nur in einer Steuerperiode begangen worden ist, ein amtshilfefähiges Delikt vor.

43.23. Muss auf den hinterzogenen (grossen) Steuerbetrag abgestellt werden, oder kann auch auf das Mass der hinterzogenen Einkünfte abgestellt werden?

52 Der Wortlaut von DBG 190 verwendet den Begriff des ‚Steuerbetrags‘, und auch in Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA wird auf den in einem Vertragsstaat herabgesetzten ‚Steuerbetrag‘ abgestellt. Es ist deshalb zu klären, ob es bei der Beurteilung der Frage der Amtshilfegewährung an die USA zwingend ist, auf den hinterzogenen Steuerbetrag abzustellen, oder ob es auch zulässig ist, auf das nicht deklarierte Einkommen abzustellen, ohne zu ermitteln, welches die konkreten Auswirkungen dieser Nichtdeklaration auf die Einkommenssteuerschuld der betroffenen Person im Einzelfall sind.

Für das Ergebnis, wonach es auch zulässig ist, auf den Betrag des nicht deklarierten Einkommens abzustellen, können zwei Begründungsansätze angeführt werden:

1. Sofern davon ausgegangen wird, dass die Amtshilfe in den vorliegenden Fällen gestützt auf Ziff. 10 Abs. 2 Satz 3 (Verweis auf Ermittlungsmöglichkeiten nach internem Recht) gewährt wird und somit DBG 190 den Massstab für die Amtshilfe setzt, ergibt sich Folgendes:

Aus der Wendung ‚insbesondere‘ in DBG 190 II geht hervor, dass die dort genannten Tatbestände beispielhafte, aber nicht abschliessende Konkretisierungen des in DBG 190 I genannten Tatbestands der ‚schweren Steuerwiderhandlungen‘ sind. Die Hinterziehung von hohen steuerbaren Einkünften stellt auch dann eine schwere Steuerwiderhandlung dar, wenn sie im Ausnahmefall nicht zu einer sofortigen Herabsetzung

⁴³ SANSONETTI PIETRO, in: Danièle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), *Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Basel 2008, Art. 190 N 1; MONTI DIANE, *Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé*, *Recherches juridiques lausannoises*, Éd. 5, Zürich/Basel/Genf 2002, S. 150; GYR PETER, *Die Besko – Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG*, Bd. 83, Bern/Stuttgart/Wien 1994, S. 368; KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS P., *Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer) – III. Teil: Art. 65 - 158 BdBSt*, *Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben*, Bd. 4b, 2. A., Basel 1992, Art. 139 N 4; MOSSU CLAUDE, *Mesures contre la fraude fiscale – Commentaire*, Zürich 1982, S. 168; BEHNISCH URS R., *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, *Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht*, H. 1, Bern 1991, S. 326 (FN 10).

⁴⁴ DONATSCH ANDREAS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. 1/2a, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1 - 82, 2. A.*, Basel 2008, Art. 190 N 14 mit Verweis auf ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, *Steuerharmonisierung. Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, Bern 1984, 314.

der in der gleichen Periode geschuldeten Steuern führt⁴⁵. Es erscheint deshalb als sachgerecht, den Tatbestand der Hinterziehung von hohen Einkünften, unter Berufung auf die Tatsache, dass DBG 190 II zwar ausdrücklich nur die Steuerbeträge nennt, aber durch die Wendung ‚insbesondere‘ nur aufzählenden Charakter hat, als weitere Konkretisierung von DBG 190 I zu qualifizieren. Daraus ergibt sich dass es zulässig ist, für die Frage des Vorliegens einer schweren Steuerwiderhandlung i.S.v. DBG 190 I statt auf den hinterzogenen Steuerbetrag auf das hinterzogene Einkommen abzustellen.

Dieses Auslegungsergebnis lässt sich insbesondere im Rahmen der internationalen Amtshilfe rechtfertigen, weil es sowohl für den Informationsinhaber als auch für die Eidg. Steuerverwaltung unmöglich ist, abzuklären, wie hoch der im Ausland tatsächlich hinterzogene Steuerbetrag ist. Dazu müssten die gesamten Einkommensverhältnisse der betroffenen Person im Ausland⁴⁶ bekannt sein. Überdies müsste auf den Sachverhalt ausländisches Steuerrecht angewendet werden. Ersteres ist im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens unmöglich, und damit entfällt auch Letzteres.

2. Sofern die Amtshilfefähigkeit gestützt auf Ziff. 10 Abs. 2, Satz 2 (beispielhafte, aber nicht abschliessende Aufzählung der amtshilfefähigen Tatbestände) bejaht wird, können ebenfalls die vorstehend angeführten Besonderheiten der internationalen Amtshilfe als Begründung dafür angeführt werden, nicht auf den Steuerbetrag, sondern auf den Betrag des hinterzogenen Einkommens abzustellen.

43.24. Einkommensschwelle, die erreicht werden muss, damit das Tatbestandsmerkmal der ‚grossen Steuerbeträge‘ erfüllt ist.

- 53 In der Literatur wurden im Rahmen der Auslegung von DBG 190 II keine vertieften Untersuchungen zur Frage angestellt, was unter ‚grossen Steuerbeträgen‘ zu verstehen ist. Nach Donatsch muss die Auslegung der Wendung ‚grosser Steuerbetrag‘ nach pflichtgemässen Ermessen erfolgen, und es sind die relevanten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Dabei sei bei der Auslegung davon auszugehen, dass von einem ‚grossen Steuerbetrag‘ nur bei einer erheblichen Summe gesprochen werden könne. Was Donatsch unter einer erheblichen Summe versteht, wird nur ansatzweise klar, da er lediglich anführt, dass Geldbeträge von 5'000 Fr. und weniger generell nicht als solche erachtet werden können⁴⁷. Zuppinger et al. führen diesbezüglich an, dass als grosser Steuerbetrag alles gilt, was ‚einigermassen ins Gewicht fällt‘⁴⁸.

Soweit ersichtlich, besteht zu dieser Frage im Rahmen von DBG 190 II keine Rechtsprechung. Angesichts dieser Tatsache und im Lichte der nicht sehr ergiebigen Literatur in diesem Bereich muss festgestellt werden, dass aus der Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA keine verlässlichen Erkenntnisse zur Höhe des Betrages der hinterzogenen Kapitaleinkünfte gewonnen werden können.

- 54 Im Sinne einer persönlichen Wertung kommt der Verfasser dieses Arbeitspapiers, insbesondere auch im Kontext der Gewährung von internationaler Amtshilfe unter dem Aspekt des Interessenausgleichs zwischen den beteiligten Behörden (vgl. dazu Rz. 22 f.), zum Ergebnis,

⁴⁵ Zu denken wäre hier an Fälle, wo auch bei der Deklaration der hinterzogenen Steuern deshalb keine – sofortige – tatsächliche Steuer geschuldet wäre, weil diese Beträge durch Verlustvorträge (z.B. in einer Steuerordnung, in welcher private Kapitalgewinne steuerpflichtig und private Kapitalverluste abzugsfähig und verlustvortragsfähig sind) kompensiert würden. Hier tritt die gesetzwidrige Herabsetzung des Steuerbetrags erst in einer späteren Periode ein, weil durch die Hinterziehung der Einkünfte zu Unrecht der Verlustvortrag erhalten geblieben ist.

⁴⁶ Im vorliegenden Fall müssten die weltweiten Einkünfte der US-Steuerpflichtigen sowie die Höhe der ausländischen, in den USA anrechenbaren, Steuern bekannt sein.

⁴⁷ DONATSCH ANDREAS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. 1/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1 - 82, 2. A., Basel 2008, Art. 190 N 16.

⁴⁸ ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung. Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984, S. 314. Vgl. auch GYR PETER, Die Besko – Eine Analyse der Steuerfahndung nach Art. 190 ff. DBG, Bd. 83, Bern/Stuttgart/Wien 1994, S. 368 ff.

dass die in der Literatur genannte Schwelle von 5'000 Fr. viel zu tief angesetzt ist, sondern, dass eine Hinterziehung von durchschnittlich weniger als 50'000 Fr. Kapitaleinkünften pro Jahr keine wesentliche Herabsetzung des in einem Vertragsstaat geschuldeten Steuerbetrags i.S.v. Ziff. 10 Abs. 1. des Protokolls zum DBA-USA darstellt.

43.3. Fazit

55 Unabhängig ob davon ausgegangen wird, ob es sich um eine fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge i.S.v. DBG 190 II handelt und damit gemäss der hier vorgenommenen Auslegung ein Anwendungsfall von Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA darstellt, oder ob diese Sachverhalte unter Ziff. 10 Abs. 2, Satz 2 dieses Protokolls subsidiert werden, kann festgehalten werden, dass folgende Sachverhalte amtshilfefähig sind.

- a) die Hinterziehung von grossen Beträgen (durchschnittlich mindestens 50'000 Fr.) steuerbarer Kapitaleinkünfte, sofern
- b) diese Delikte während mehreren Steuerperioden begangen worden sind.

43.4. Bedeutung der Wendung ‚und dergleichen‘ in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA

43.41. Allgemeines

56 Der Begriff ‚Betrugsdelikte und dergleichen‘ war bereits in Art. XV des alten, im Jahr 1951 abgeschlossenen und bis am 31.12.2006 in Kraft stehenden DBA-USA (1951) enthalten⁴⁹. Den Materialien zu diesem früheren Abkommen können keine Hinweise darauf entnommen werden, was die Vertragsparteien unter der Wendung ‚u. dgl.‘ nach Treu und Glauben beim Vertragsabschluss verstehen wollten.

Die während fast 20 Jahren dauernden, auch im Bereich der Informationsaustauschklausel lange Zeit umstrittenen, Verhandlungen hatten aus schweizerischer Sicht zum Ziel, im Abkommen selbst nur die unbedingt notwendigen Änderungen vorzunehmen. Es ging im Wesentlichen darum, das gemäss dem alten DBA-USA (1951) bestehende Problem, wonach aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keine Originalbelege oder beglaubigte Kopien davon, sondern nur ein Amtsbericht der Eidg. Steuerverwaltung geliefert werden konnte, zu lösen.

Deshalb wurde am Abkommenstext selber nur das aus Sicht der beiden Verhandlungsdelegationen notwendige Minimum verändert, und die Wendung ‚und dergleichen‘ wurde in das revidierte Abkommen übernommen. Auch den Materialien zu dieser Abkommensrevision ist nichts zu entnehmen, was zur Konkretisierung dieser Wendung beiträgt.

43.42. Unzutreffendes ‚obiter dictum‘ des Bundesverwaltungsgerichts im Entscheid vom 5.3.2009

57 Das Bundesverwaltungsgericht hat in einem obiter dictum in seinem Urteil vom 5. März 2009 angetönt, dass es – sollte dies in einem andern als dem entschiedenen Fall notwendig sein – die Wendung ‚und dergleichen‘ im gleichen Sinn anwenden würde, wie dies die Schweiz im Zinsbesteuerungsabkommen mit der EG⁵⁰ und in verschiedenen, dieser Vereinbarung nachfolgenden DBA-Revisionen getan hat⁵¹. Art. 10 Abs. 1 ZBstA Schweiz-EG enthält die Wendung: ‚als Steuerbetrug qualifiziert werden oder ein ähnliches Delikt darstellen‘. Satz 2 dieser Bestimmung definiert sodann – anders als das DBA-USA – den Begriff des ‚ähnlichen Delikts‘ einschränkend und bestimmt, dass darunter nur Delikte, die nach den Rechtsvor-

⁴⁹ DBA-USA (1951), Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 24.5.1951), BBl 1951 II, S. 285 ff. Die einzige Änderung wurde diesbezüglich in der Revision von 1996 dadurch vorgenommen, dass früher die Abkürzung ‚u. dgl.‘ verwendet wurde, während in der heute in Kraft stehenden Version ‚dergleichen‘ ausgeschrieben ist.

⁵⁰ ZBstA Schweiz-EG, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (mit Anhängen und Memorandum) (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81.

⁵¹ BVGE A-7342/2008 und A-7426/2008, 5. März 2009, E. 5.4.

schriften des ersuchten Staates einen gleichen Unrechtsgehalt aufweisen wie der Steuerbetrug, zu verstehen sind.

- 58 Aus der dem Verfasser dieses Arbeitspapiers aus erster Hand bekannten Entstehungsgeschichte und dem Willen der Vertragsparteien beim Abschluss des ZBStA Schweiz-EG ergibt sich jedoch, dass das Bundesverwaltungsgericht zu Unrecht davon ausgeht, dass das Verständnis der Wendung ‚und dergleichen‘ im ZBStA Schweiz-EG (und in den nachfolgend revidierten DBA) gleich ist wie jenes der gleichen Wendung im DBA-USA.
- 59 Aus dieser Entstehungsgeschichte und dem Willen der Schweiz beim Vertragsabschluss geht vielmehr hervor, dass im ZBStA Schweiz-EG (und in den nachfolgenden DBA-Revisionen) bewusst eine einschränkende Definition der Wendung ‚und dergleichen‘ vorgenommen wurde, als dies im Verhältnis zu den USA der Fall ist.
- 60 Die Frage der Amtshilfe im ZBStA Schweiz-EG war nämlich während langer Zeit stark umstritten. Die Schweiz hat bis fast zum Schluss der Verhandlungen an ihrer Auffassung festgehalten, wonach dieses Abkommen überhaupt keine Amtshilfebestimmung enthalten sollte, weil die von der Schweiz angebotenen Massnahmen ‚Steuerrückbehalt‘, ‚Möglichkeit der freiwilligen Meldung‘ und ‚review-clause‘ das Merkmal der Gleichwertigkeit mit den in der EU-Sparzinsenrichtlinie⁵² getroffenen Massnahmen bereits erfüllten. Die EU-Kommission stand jedoch unter starkem Druck gewisser Mitgliedstaaten, die eine mit dem DBA-USA gleichwertige Amtshilfebestimmung in das Abkommen verankert wissen wollten. Dies hat die Schweiz jedoch zunächst abgelehnt. Erst ganz am Schluss des Verhandlungsprozesses, als beide Seiten ein grosses Interesse am Vertragsabschluss hatten, wurde der Kompromiss darin gefunden, dass die Schweiz dazu Hand bot, eine Amtshilfebestimmung, die ähnlich lautete, wie jene im DBA-USA, ins Abkommen aufzunehmen. Im Gegenzug war die EU-Kommission mit der einschränkenden Formulierung der Definition der Wendung ‚ähnliches Delikt‘ einverstanden. Damit hatte die Schweiz das Ziel erreicht, zu verhindern, dass im ZBStA Schweiz-EG der Begriff des ähnlichen Delikts gleich offen formuliert wurde, wie dies im DBA-USA der Fall ist.
- 61 Aus dieser Beschreibung der Entstehungsgeschichte des Abkommens und dem Willen der Vertragspartner geht klar hervor, dass das hier behandelte ‚obiter dictum‘ des Bundesverwaltungsgerichts in seinem Entscheid vom 9. März 2009 unzutreffend ist. Deshalb kann ihm keinerlei präjudizielle Wirkung beigemessen werden.

43.43. Hat die Wendung ‚und dergleichen‘ im DBA-USA (1996) überhaupt eine Bedeutung?

- 62 Aus den oben in den Rz. 41 und 55 zusammengefassten Erkenntnissen geht hervor, dass Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA den in Art. 26 Abs. 1 des DBA-USA verwendeten Begriff ‚Betrugsdelikte‘ bereits derart weit fasst, dass die Wendung ‚und dergleichen‘ gar keine über den Begriff ‚Betrugsdelikte‘ hinausgehende Bedeutung mehr haben kann. Jede Weiterung des Begriffs ‚Betrugsdelikte‘ über die im vorliegenden Arbeitspapier aufgezeigte Bedeutung hinaus würde nämlich dazu führen, dass auch die einfache Steuerhinterziehung unter die Wendung ‚und dergleichen‘ fallen würde. Dieses Ergebnis stünde jedoch im Widerspruch zum Wortlaut, weil die einfache Steuerhinterziehung den Betrugsdelikten nicht ähnlich ist. Zudem würde ein solches Verständnis auch dem klaren Willen der Vertragsparteien, wonach bei einfacher Steuerhinterziehung keine Amtshilfe gewährt werden kann, zuwiderlaufen.
- 63 Die Tatsache, dass diese inhaltsleere Wendung ‚und dergleichen‘ in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA enthalten ist, kann dadurch erklärt werden, dass die Vertragsparteien am Wortlaut des Abkommens möglichst wenig ändern wollten, um nicht durch weitergehende Änderungen die

⁵² RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABI L 157 vom 26.6.2003, S. 38 ff.

bereits schwierigen Abkommensverhandlungen zu komplizieren oder gar dessen erfolgreichen Abschluss zu gefährden (vgl. Rz. 56).

- 64 Eine andere Auffassung, wonach der Wendung ‚und dergleichen‘ eine inhaltliche Bedeutung zukommt, könnte nur dann vertreten werden, wenn die in diesem Arbeitspapier vorgenommene Subsumption aller unter Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA fallenden Tatbestände unter den Begriff der ‚Betrugsdelikte‘ gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA abgelehnt würde.
- 65 Wenn das in Rz. 10 erwähnte, in diesem Arbeitspapier aber nicht weiterverfolgte Verständnis von Ziff. 10 des Protokolls zugrunde gelegt würde, wonach diese Norm nicht nur die ‚Betrugsdelikte‘ gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA, sondern auch den Tatbestand ‚und dergleichen‘ teilweise konkretisierend umschreibt, käme man zum Auslegungsergebnis, dass der Wendung ‚und dergleichen‘ eine materielle Bedeutung zukommt. In diesem Fall könnten insbesondere die in Rz. 6 in lit. d) und e) genannten Tatbestände von Ziff. 10 Abs. 2 des Protokolls zum DBA-USA unter die Wendung ‚und dergleichen‘ subsumiert werden.
- 66 An den Schlussfolgerungen dieses Arbeitspapiers würde jedoch dieses Verständnis von Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA nichts ändern, weil es unerheblich ist, ob die Amtshilfefähigkeit der in Rz. 55 und Rz. 68 dargestellten Sachverhalte wegen des Vorliegens des Tatbestandsmerkmals ‚Betrugsdelikte‘ alleine bejaht wird oder ob für dieses Ergebnis auch die Wendung ‚und dergleichen‘ herangezogen wird.

5. Zusammenfassung der Ergebnisse; Kriterien für die Möglichkeit der Gewährung von Amtshilfe im vorliegenden Fall (‚direct accounts‘)

- 67 Die Analyse der Amtshilfebestimmungen in Art. 26 DBA-USA und in Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA hat gezeigt, dass der Tatbestand der ‚Betrugsdelikte‘, so wie er in diesen Rechtsgrundlagen eigenständig definiert worden ist, sehr weit gefasst ist und deutlich über die Tatbestände des Steuer- und Abgabebetrugs gemäss schweizerischem Steuerstrafrecht hinausgeht.
- 68 Bezogen auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt der Hinterziehung von Kapitalerträgen durch amerikanische Steuerpflichtige ergibt sich, dass die Amtshilfe gewährt werden kann (und wenn sie vom IRS so gefordert wird, auch gewährt werden muss), wenn folgende Sachverhaltsmerkmale kumulativ gegeben sind:
1. Eine Steuerhinterziehung während mehrerer Steuerperioden
 2. Eine Hinterziehung von grossen Steuerbeträgen bzw. grossen Einkommensbeträgen. Die nähere Umschreibung des Merkmals ‚gross‘ kann nicht im Wege der Auslegung erarbeitet werden. Dies muss durch die zuständige Behörde – allenfalls in Abstimmung mit dem IRS – erfolgen. Nach Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers ist es zulässig, auf das hinterzogene Einkommen abzustellen, ohne zu prüfen, wie hoch der hinterzogene Steuerbetrag im Einzelnen ist.
- Im Sinne einer Wertung gelangt der Autor dieses Arbeitspapiers zur Auffassung, dass der in der Literatur genannte Betrag von 5'000 Fr. als grosser Steuerbetrag für die Amtshilfegewährung nicht ausreicht, sondern dass die Hinterziehung von mindestens durchschnittlich 50'000 Fr. pro Jahr notwendig ist, damit die Amtshilfe gewährt werden kann.
- Im Verhältnis zu den USA gelten als hinterzogene Beträge die Kapitaleinkünfte, d.h. nebst den Kapitalerträgen müssen auch die Kapitalgewinne berücksichtigt werden, weil diese nach amerikanischem Steuerrecht ebenfalls der Einkommensteuer unterliegen⁵³.

⁵³ Bei der Ermittlung der Höhe der Kapitalgewinne kann sich das Problem ergeben, dass nur mit sehr grossem Aufwand die Anlagekosten für die Wertschriften ermittelt werden können. Es ist deshalb m. E. grundsätzlich

6. Sonderfall: Offshore-Strukturen

69 Vorbehalt betreffend den Gegenstand der nachstehenden Ausführungen:

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich einzig auf das Vorliegen des Tatbestands von ‚Betrugsdelikten und dergleichen‘ gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-USA und Ziff. 10 des Protokolls im Bereich der US-Bundeseinkommensteuer, nicht aber auf den Bereich der Verletzung des QI-Regimes.

61. Allgemeines

- 70 Die bisherigen Ausführungen in diesem Arbeitspapier und insbesondere auch die oben in Ziff. 5 dargestellten Schlussfolgerungen gelten grundsätzlich auch für jene Fälle, in denen die betroffenen Personen die Nicht-US-Wertschriften nicht direkt, sondern indirekt über von diesen Personen beherrschten Offshore-Gesellschaften⁵⁴ – sei dies über eine oder mehrere solche Gesellschaften – gehalten haben oder noch halten (‚Offshore-Strukturen‘).
Nachfolgend ist zu untersuchen, ob bei der Beurteilung dieser Fälle die Kriterien, die beim direkten Halten der Wertschriften gelten, in gleicher Weise auf Offshore-Strukturen anzuwenden sind.

62. Gleicher Unrechtsgehalt bei direktem Halten der Wertschriften und bei Zwischenschaltung einer Offshore-Struktur

- 71 Zunächst sind folgende Grundsätze zu beachten:

- 72 Die Zwischenschaltung einer ausländischen Vermögensverwaltungsgesellschaft, in die nicht deklarierte Wertpapiere eingebracht werden, und die Nichtdeklaration der Beteiligung an dieser Gesellschaft und die aus dieser Gesellschaft an ihn oder an nahestehende Personen fliessenden Erträge stellt aus folgenden Gründen eine Steuerhinterziehung mit gleichem Unrechtsgehalt dar, wie das direkte Halten der Wertschriften durch die natürlichen Personen und der Nichtdeklaration der daraus fliessenden Erträge:

- 73 Vor der Zwischenschaltung der Offshore-Gesellschaft bestand die Steuerhinterziehung in der Nichtdeklaration der durch das bewegliche Vermögen generierten Erträge (Einkommensteuer) und des beweglichen Vermögens selbst (Vermögensteuer).

- 74 Im Bereich der hier einzig massgeblichen Einkommensteuer⁵⁵ ergibt sich bei rein schweizerischer Betrachtungsweise durch die Zwischenschaltung der Offshore-Struktur eine wichtige Änderung: Die Kapitalerträge aus dem in diese Gesellschaft eingebrachten beweglichen Vermögen sind in der Schweiz nicht mehr steuerpflichtig, weil die Schweiz keine ‚Hinzurechnungsbesteuerungsgesetzgebung‘ oder eine andere CFC-Gesetzgebung hat. Die Steuerhinterziehung liegt neu einzig darin, dass der Steuerpflichtige die Beteiligung an der Offshore-Gesellschaft (Vermögensteuer) und die daraus fliessenden Erträge, d.h. die offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen, welche diese Gesellschaft allenfalls vornimmt (Einkommensteuer), nicht deklariert. Die Erträge der Gesellschaft selber stellen jedoch kein Einkommen des Anteilnehmers dar. Anders ist die Situation nur, wenn die Offshore-Struktur lediglich treuhänderisch für den Steuerpflichtigen tätig ist bzw. aufgrund des Ortes der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz oder eines andern steuerlichen Anknüpfungspunktes hier steuerpflichtig wird oder wenn von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen werden kann und die Existenz der Gesellschaft negiert wird.

zulässig, ermessensweise als Anlagekosten einen einheitlichen Prozentsatz des Verkaufspreises anzusetzen. Zeigt sich jedoch im Einzelfall, dass bei dieser Methode die Grenze des ‚grossen Betrags‘ nur knapp erreicht oder überschritten wird, ist von der ermessensweisen Ansetzung der Anlagekosten abzusehen, und es sind genaue Untersuchungen über deren tatsächlichen Wert durchzuführen.

⁵⁴ Der Begriff der Gesellschaften wird hier nicht im technischen Sinn verstanden, sondern er umfasst auch andere juristische Personen (wie z. B. Stiftungen) oder blosse Vertragsverhältnisse (wie z. B. Trusts).

⁵⁵ Die USA erheben keine Bundesvermögensteuer.

Nur in diesen Fällen unterliegen die Erträge der Offshore-Struktur sofort der schweizerischen Einkommens- oder Gewinnbesteuerung.

- 75 Im US-Steuerrecht bestehen jedoch bei von amerikanischen natürlichen Personen beherrschten ausländischen Gesellschaften Besonderheiten, die dazu führen, dass diese natürlichen Personen für die Erträge aus einer ausländischen Vermögensverwaltungsgesellschaft auch dann der laufenden US-Bundeseinkommensteuer unterliegen, wenn diese Erträge nicht ausgeschüttet, sondern in der Gesellschaft thesauriert werden. Deshalb begehen diese Personen, wenn sie dem US-Fiskus die Tatsache, dass sie eine solche Gesellschaft beherrschen und die Gewinne dieser Gesellschaft nicht offenlegen, eine Hinterziehung einer vom DBA-USA erfassten Steuer. Trotz allfälliger Gewinnthesaurierung ist deshalb die Amtshilfefähigkeit gegeben, sofern ‚Betrugsdelikte und dergleichen‘ gemäss Art. 26 des DBA-USA vorliegen.
- 76 Die vorstehend dargelegten Grundsätze gelten im Prinzip auch, wenn die Wertschriften nicht zunächst direkt gehalten wurden und erst zu einem späteren Zeitpunkt auf diese Gesellschaft übertragen worden sind, sondern auch wenn die Offshore-Gesellschaft die Wertschriften direkt bei Dritten (z. B. über die Börse) erworben hat. Bei US-Steuerpflichtigen ergibt sich jedoch im Fall der Übertragung der Wertschriften durch die beherrschenden Personen die folgende Besonderheit bei der Ermittlung des Betrags der hinterzogenen Steuern: Gemäss US-Steuerrecht unterliegen auch private Kapitalgewinne – zu einem besonderen Steuersatz – der Einkommensbesteuerung. Die Einbringung von Wertschriften in eine selbst beherrschte Gesellschaft wird idR als Veräusserung qualifiziert. Deshalb begehen US-Steuerpflichtige, welche (nichtdeklarierte) Wertschriften zu einem über dem Anschaffungspreis liegenden Wert in eine (nicht deklarierte) Offshore-Gesellschaft einbringen, idR im Zeitpunkt der Einbringung eine Steuerhinterziehung im Umfang der Differenz zwischen dem Einbringungswert und dem Anschaffungspreis dieser Wertschriften. Dieser Tatsache ist bei der Prüfung der Höhe der hinterzogenen Steuer und damit bei der Beurteilung der Frage, ob eine Hinterziehung grosser Steuerbeträge vorliegt oder nicht, Rechnung zu tragen.

63. Besonderheit bei der Begründung des Verdachts auf eine Steuerhinterziehung

- 77 Bei der Frage, ob der in einem Amtshilfeersuchen des IRS geltend gemachte Verdacht auf das Vorliegen einer Steuerhinterziehung überhaupt begründet ist oder nicht, ergibt sich bei den über Offshore-Gesellschaften gehaltenen Wertschriften eine Besonderheit. Während bei direktem Halten der Wertschriften durch die US-Personen aus der Tatsache, dass diese der UBS kein Formular W-9 eingereicht haben⁵⁶, ohne weiteres abgeleitet werden kann, dass der vom IRS geäusserte Verdacht ausreichend ist, damit die Amtshilfe gewährt werden kann, ist dies in den Fällen des indirekten Haltens über eine Offshore-Struktur nicht im gleichen Ausmass offensichtlich. Sofern die Offshore-Gesellschaft auch nach amerikanischem Steuerrecht die an den Erträgen nutzungsberechtigte Person ist, besteht für sie keine Pflicht zur Einreichung eines Formulars W-9, weil eben keine US-Person, sondern eine ausländische Gesellschaft an den Einkünften nutzungsberechtigt ist. Deshalb kann in einem solchen Fall aus dem Fehlen eines Formulars W-9 allein nicht zwingend geschlossen werden, dass der Verdacht des IRS auf das Vorliegen eines Steuerdelikts begründet ist. Es könnte deshalb die Auffassung vertreten werden, dass die UBS der Editionsverfügung der EStV nur dann nachkommen kann und muss, wenn sie:
- a) Indizien dafür hat, dass die hinter der Offshore-Gesellschaft stehende US-Person diese Tatsache dem IRS gegenüber verheimlicht hat oder
 - b) Indizien dafür bestehen, dass die Offshore-Gesellschaft nach amerikanischem Recht nicht die an ihren Erträgen nutzungsberechtigte Person war.

⁵⁶ Die Einreichung dieses Formulars, mit welchem die US-Person eine ‚Tax Identification Number‘ beantragt, ist Grundlage für das unter dem QIA festgelegte Meldeverfahren von Kapitaleinkünften an den IRS.

- 78 Angesichts der Besonderheiten des im vorliegenden Arbeitspapier prospektiv beurteilten Amtshilfeersuchens, wo davon auszugehen ist, dass bei einer Vielzahl von Offshore-Strukturen eine schwere Steuerhinterziehung vorliegen kann, würde die Abklärung, ob die vorstehend unter a) und b) genannten Bedingungen erfüllt sind oder nicht, für die Informationsinhaberin zu einem unverhältnismässigen Aufwand führen.
- 79 Im Sinne einer Wertung kommt deshalb der Verfasser dieses Arbeitspapiers zur Auffassung, dass im Lichte der Besonderheiten dieses Einzelfalls unter dem Aspekt der Verhältnismässigkeit auch die folgende Betrachtungsweise zulässig ist:
 Es kann zwar grundsätzlich für natürliche Personen auch andere als steuerliche Motive geben, Wertschriften nicht direkt, sondern über eine Offshore-Gesellschaft zu halten. Die Erfahrung zeigt jedoch, dass dies nur sehr ausnahmsweise der Fall ist. Die durch die Zwischenschaltung der Offshore-Gesellschaft entstehende zusätzliche Diskretionsstufe dient in aller Regel ausschliesslich oder auch dazu, die Erträge gegenüber dem Fiskus zu verheimlichen. Auf diese Weise können z.B. in diskreter Weise Kreditkarten auf die Offshore-Gesellschaften ausgestellt werden, die dann durch die hinter diesen Gesellschaften stehenden natürlichen Personen benützt werden, und es kann verhindert werden, dass die hinter der Gesellschaft stehende Person auf Bankauszügen, Börsenabrechnungen etc. erscheint. Eine solche Gesellschaft kann auch dazu eingesetzt werden, um den hinter der Gesellschaft stehenden natürlichen Personen Darlehen zu gewähren, ohne dass der IRS erkennt, dass dieses Rechtsgeschäft bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise u. U. ein Darlehen an sich selbst darstellt, etc.
 Es ist deshalb zulässig, bei den Offshore-Strukturen – sofern die oben in Rz. 55 dargestellten Merkmale betr. ‚fortgesetzten Delikts‘, was hier die Dauer der Existenz der Gesellschaft mit einer dahinterstehenden US-Person bedeutet und der ‚Schwere des Delikts‘ (Erreichen oder Überschreiten der massgeblichen durchschnittlichen Erträge der Offshore-Gesellschaft) gegeben sind – eine durch die betroffenen Personen (Offshore-Gesellschaft und dahinterstehende natürliche Person) widerlegbare Vermutung aufzustellen, dass diese Offshore-Struktur ausschliesslich oder auch zum Zwecke der Verheimlichung der Einkünfte vor dem IRS errichtet worden ist.
- 80 Vor diesem Hintergrund ist im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens das folgende Vorgehen zulässig:
 Die EStV kann von der Informationsinhaberin im Rahmen der Editionsverfügung verlangen, dass ihr sämtliche Fälle, in denen das Zeit- und Ertragserfordernis erfüllt sind, herausgegeben werden und dass die Informationsinhaberin in allen diesen Fällen die Offshore-Gesellschaft – und wenn möglich auch die dahinterstehende(n) Person(en) – informiert und dazu auffordert, einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen⁵⁷.
 Sofern es im Verlauf des Verfahrens der betroffenen Person gelingt, glaubhaft zu machen, dass die Annahme, dass sie eine Steuerhinterziehung begangen hat, unzutreffend war, wird die Eidg. Steuerverwaltung das Amtshilfeverfahren durch Rückgabe der diese Person betreffenden Akten an die Informationsinhaberin abschliessen. Durch dieses Vorgehen entstehen der betroffenen Person zwar gewisse Umtriebe im Rahmen der Glaubhaftmachung, dass sie sich in den USA steuerlich vorschriftsgemäss verhalten hat. Sie erleidet dadurch jedoch keine Rechtsnachteile.
- 81 Gelingt der betroffenen Person jedoch die Glaubhaftmachung des vorschriftsgemässen Verhaltens gegenüber dem IRS nicht oder trifft sie gegenüber der EStV gar keine entsprechenden Vorkehren, obwohl sie sich in den USA steuerlich verhalten hat, so wird sich im wei-

⁵⁷ Sollte der wohl absolute Ausnahmefall festgestellt werden, dass bereits aus den Akten der UBS hervorgeht, dass klare Indizien dafür bestehen, dass die hinter der Offshore Gesellschaften stehenden US-Persons den steuerlichen Vorschriften in den USA integral nachgekommen sind, wird die UBS diese Fälle ebenfalls der EStV zugänglich machen und ihr mitteilen, weshalb sie davon ausgeht, dass gar keine Steuerhinterziehung gegeben ist. Die EStV kann die von der UBS vorgenommene Beurteilung frei würdigen und anschliessend entscheiden, ob sie das Verfahren durch Rückgaben der Akten an die UBS beendet oder die Akten bei sich behält und das Verfahren ordentlich weiterführt.

teren Verlauf des Verfahrens in den USA zeigen, ob eine Steuerhinterziehung vorliegt oder nicht. Im ersten Fall bestätigt sich mit grösster Wahrscheinlichkeit die Begründetheit des Verdachts. Im letzteren Fall erleidet die vom Amtshilfeverfahren betroffene Person durch die Informationsübermittlung keine Rechtsnachteile, weil das Ergebnis des US-Verfahrens darin besteht, zu bestätigen, dass sie sich steuerlich korrekt verhalten hat. (Aufgrund des in Art. 26 Abs. 3 des DBA festgelegten Spezialitätsprinzips, welches die USA in einem solchen Fall integral befolgen, wird die Privatsphäre dieser Person gewahrt.)

64. Fazit

82 Gemäss Auffassung des Verfassers dieses Arbeitspapiers ist die Gewährung der Amtshilfe, in analoger Anwendung der oben in Rz. 55 zusammenfassend dargestellten Kriterien, zulässig, wenn die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

1. Die Existenz der US-beherrschten Offshore-Struktur während mehrerer Steuerperioden.
2. Die Erzielung des jahresdurchschnittlichen, als ‚Hinterziehung grosser Steuerbeträge‘ zu qualifizierenden Betrags an Kapitaleinkünften (Kapitalerträge und -gewinne). Bei jenen Offshore-Strukturen, bei welchen die Wertschriften in der massgeblichen Periode zunächst privat gehalten wurden und anschliessend auf die Gesellschaft übertragen worden sind, ist dem Umstand, dass dabei anlässlich der Übertragung der Wertschriften idR die Kapitalgewinnsteuer hinterzogen worden ist, in sachgerechter Weise Rechnung zu tragen.

Im Sinne einer persönlichen Wertung, insbesondere auch im Lichte des Aspekts des Interessenausgleichs zwischen den zuständigen Behörden (vgl. dazu Rz. 21 f.), gelangt der Autor dieses Arbeitspapiers zur Auffassung, dass auch bei den Offshore-Strukturen eine Hinterziehung von durchschnittlich weniger als 50'000 Fr. Kapitaleinkünften pro Jahr keine wesentliche Steuerhinterziehung i.S.v. Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA darstellt und deshalb nicht amtshilfefähig ist.

83 Im Sinne einer Wertung kommt der Autor dieses Arbeitspapiers zur Auffassung, dass es aufgrund des Verhältnismässigkeitsprinzips und im Lichte des von der UBS mittels „Deferred Prosecution Agreement“ anerkannten Sachverhalts zulässig ist, die durch die betroffenen US-Personen widerlegbare Vermutung aufzustellen, dass bei den Offshore Strukturen eine Steuerhinterziehung in den USA gegeben ist.

St.Gallen/Uitikon-Waldegg, 24. August 2009

(im Hinblick auf die Publikation durch das Bundesamt für Justiz vom 17. November 2009 am 14. November 2009 formal überarbeitet)

Inhaltsverzeichnis

1. Zweck des vorliegenden Arbeitspapiers.....	7
2. Grundsätze und massgebliche Rechtsgrundlagen.....	7
3. Systematik der Ermittlung der amtshilfefähigen Sachverhalte	9
31. Vorgehen gemäss Systematik der gesetzlichen Grundlagen	9
32. Im Hinblick auf den Zweck dieses Arbeitspapiers pragmatisches Vorgehen	10
4. Auslegung der massgeblichen Rechtsgrundlagen.....	10
41. Allgemeines.....	10
42. Merkmal des wesentlichen, gesetzwidrig herabgesetzten Steuerbetrags.....	11
42.1. Allgemeines.....	11
42.2. Merkmal der Wesentlichkeit im Rahmen des Interessenausgleichs zwischen den Behörden.....	11
42.3. Merkmal der Wesentlichkeit unter dem Aspekt der Interessen der Steuerpflichtigen	12
42.4. Verhältnis zwischen fortgesetzter Steuerhinterziehung grosser Steuerbeträge' i.S.v. DBG 190 II und ‚wesentlicher Herabsetzung des Steuerbetrags' i.S.v. Ziff. 10 des Protokolls zum DBA-USA und deren Folgen für die Auslegung.....	12
43. Merkmal des betrügerischen Verhaltens	12
43.1. Bedeutung von Ziff.10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA.....	13
43.11. Wortsinn.....	13
43.12. Normsinn und historisches Auslegungselement.....	14
43.13. Systematische Auslegung	15
43.13.1. Terminologische Ungereimtheiten und deren – eingeschränkte – Bedeutung für die Abkommensauslegung	15
43.13.2. Verständnis der Voraussetzungen der Amtshilfegewährung gemäss Willen der Vertragsstaaten im Allgemeinen.....	16
43.13.3. Auswirkungen des Willens der Vertragsstaaten auf die Auslegung von Ziff. 10 Abs. 2, Satz 3 des Protokolls zum DBA-USA gemäss systematischem Auslegungselement	17
43.14. Fazit	17
43.2. Betrügerisches Verhalten, das im Protokoll genannt, jedoch nicht konkretisiert ist (Ziff. 10 Abs. 2, Satz 2 des Protokolls zum DBA-USA) und Konkretisierung des Tatbestands der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge i. S. v. DBG 190 II	17
43.21. Besonderheiten der wiederholten Hinterziehung von Kapitalerträgen	18
43.22. Hinterziehung von Kapitalerträgen als fortgesetzt begangenes Delikt?.....	18
43.23. Muss auf den hinterzogenen (grossen) Steuerbetrag abgestellt werden, oder kann auch auf das Mass der hinterzogenen Einkünfte abgestellt werden?	19
43.24. Einkommensschwelle, die erreicht werden muss, damit das Tatbestandsmerkmal der 'grossen Steuerbeträge' erfüllt ist.	20
43.3. Fazit	21
43.4. Bedeutung der Wendung ‚und dergleichen' in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA.....	21
43.41. Allgemeines	21
43.42. Unzutreffendes ‚obiter dictum' des Bundesverwaltungsgerichts im Entscheid vom 5. März 2009	21
43.43. Hat die Wendung ‚und dergleichen' im DBA-USA (1996) überhaupt eine Bedeutung?..	22
5. Zusammenfassung der Ergebnisse; Kriterien für die Möglichkeit der Gewährung von Amtshilfe im vorliegenden Fall (‚direct accounts').....	23
6. Sonderfall: Offshore-Strukturen	24
61. Allgemeines.....	24

62. Gleicher Unrechtsgehalt bei direktem Halten der Wertschriften und bei Zwischenschaltung einer Offshore-Struktur.....	24
63. Besonderheit bei der Begründung des Verdachts auf eine Steuerhinterziehung.....	25
64. Fazit.....	27
Inhaltsverzeichnis	28