

# **BGer 2C\_173/2023 vom 29. März 2023**

Bundesgericht, 2023-03-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_173\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_173_2023)

FR: TF 2C\_173/2023 du 29 mars 2023

IT: TF 2C\_173/2023 del 29 marzo 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG ) und mit freier Kognition (vgl. BGE 147 I 89 E. 1; 146 II 276 E. 1).

#### **E. 1.1**

Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen unzulässig ist. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde gemäss Art. 84a BGG zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu ( Art. 42 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 146 II 276 E. 1.2.1; 133 IV 131 E. 3).

Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann - namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Aber auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt (vgl. BGE 139 II 404 E. 1.3; 139 II 340 E. 4; Urteil 2C\_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 147 II 116 ).

#### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführer bringen vor, sie hätten im vorinstanzlichen Verfahren dargelegt, dass der vom Amtshilfeverfahren betroffene Beschwerdeführer für den fraglichen Zeitraum keinen Steuerwohnsitz in Spanien begründet habe. Die Beschwerdeführer werfen in diesem Zusammenhang die Frage auf, ob die Schweizer Behörden unter Bezugnahme auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip auf die Angaben der ersuchenden Behörden hätten vertrauen dürfen, wenn Letztere in ihrem Ersuchen keine klaren Belege für den Steuerwohnsitz in Spanien vorbrächten.

##### **E. 1.2.1**

Nach der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt für das Amtshilfeverfahren, dass die Bestimmung des Steuerwohnsitzes der betroffenen Person im internationalen

Kontext eine materielle Frage darstellt, die von den Behörden des ersuchten Staats nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zu klären ist, sondern in die Zuständigkeit der Behörden des ersuchenden Staats fällt (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2; 142 II 218 E. 3.6 f.; 142 II 161 E. 2.2.2). Deshalb ist es im Grundsatz unbehelflich, wenn sich die betroffene Person im Rahmen des Amtshilfeverfahrens auf eine (unbeschränkte) Steuerpflicht in einem anderen Staat beruft (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.2 ff.; Urteile 2C\_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1; 2C\_762/2022 vom 23. September 2022 E. 1.3; 2C\_622/2022 vom 29. Juli 2022 E. 1.2.1).

### **E. 1.2.2**

Folglich kann eine von einem Amtshilfeverfahren betroffene Person - bei ansonsten genügendem Bezug zum dargestellten Sachverhalt - den Informationsaustausch nicht mit der Begründung vereiteln, dass sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im ersuchten Zeitraum nicht im ersuchenden Staat hatte (vgl. Urteil 2C\_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.5.1). Die Vorinstanz weist auf diese Rechtsprechung hin und erwägt, dass ein allfälliger Ansässigkeitskonflikt zwischen Spanien und Venezuela nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens durch die Schweiz zu klären sei (vgl. E. 4.1 des angefochtenen Urteils). Dass im Übrigen kein genügender Bezug zum dargestellten Sachverhalt vorläge, machen die Beschwerdeführer nicht hinreichend geltend. Die von ihnen aufgeworfene Rechtsfrage ist demnach geklärt und betrifft lediglich die konkrete Rechtsanwendung der Vorinstanz auf den vorliegenden Einzelfall. Der Hinweis der Beschwerdeführer auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ist in diesem Kontext sodann nicht weiter von Belang (zum Vertrauensprinzip vgl. auch E. 1.6.1 hiernach). Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG vor.

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführer machen geltend, die Bankkonten der beschwerdeberechtigten Gesellschaften könnten nicht ohne Weiteres dem vom Amtshilfeverfahren betroffenen Beschwerdeführer zugerechnet werden. Diese Bankkonten beträfen nicht das Vermögen des betroffenen Beschwerdeführers. Vielmehr handle es sich um das Vermögen eigenständiger Gesellschaften. Es stelle sich die Frage, ob die Schweizer Behörden der ersuchenden Behörde Informationen zukommen lassen dürften, die keine Relevanz für das ausländische Steuerverfahren hätten - mithin nicht voraussichtlich erheblich seien.

#### **E. 1.3.1**

Gemäss der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung soll das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit einen möglichst umfassenden Informationsaustausch gewährleisten. Dabei ist es den Vertragsstaaten klarerweise nicht gestattet, Informationen aufs Geratewohl (sogenannte "fishing expeditions") oder Auskünfte zu verlangen, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.1 f.; 143 II 185 E. 3.3.1; 142 II 161 E. 2.1.1; 141 II 436 E. 4.4.3).

#### **E. 1.3.2**

Vorliegend ersuchte die ersuchende Behörde um Angabe von sämtlichen Bankkonten bei der Informationsinhaberin, bei denen der vom Amtshilfeverfahren betroffene Beschwerdeführer als Bankkontoinhaber, Bevollmächtigter oder wirtschaftlich Berechtigter eingetragen ist (vgl. Bst. A.a hiervor). Die ESTV verfügte sodann die Übermittlung von Informationen zu Bankkonten, bei welchen dieser alleine oder mit anderen Personen als

wirtschaftlich Berechtigter aufgeführt ist (vgl. Bst. B.a hiervor). Der Umstand, dass die Vorinstanz - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer - vor diesem Hintergrund die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen unter Hinweis auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesgerichts bejaht (vgl. E. 4.2.4 des angefochtenen Urteils mit Hinweis auf BGE 147 II 116 ), betrifft ebenfalls lediglich die einzelfallspezifische Rechtsanwendung. Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG vor.

#### **E. 1.4**

Die Beschwerdeführer beanstanden, sie hätten im vorinstanzlichen Verfahren ausführlich dargelegt, dass eine allfällige Steuerforderung für das Jahr 2015 nach spanischem Recht bereits verjährt wäre. Sie unterbreiten dem Bundesgericht die Frage, ob die Schweizer Behörden auf die Angabe der ersuchenden Behörde habe vertrauen dürfen, dass die Steuerperiode 2015 noch nicht verjährt sei.

##### **E. 1.4.1**

Nach der bundesgerichtlichen Praxis hat sich der ersuchte Staat im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Verfahrensrecht des ersuchenden Staats zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteile 2C\_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1; 2C\_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.4; 2C\_1162/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 6.3; 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 161 E. 2.2; 142 II 218 E. 3.6 f.; Urteil 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4). Der Grundsatz gilt namentlich auch für die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht des ersuchenden Staats (vgl. Urteile 2C\_662/2021 und 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4; 2C\_800/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 4 und E. 6.3 i.f.).

##### **E. 1.4.2**

Vorliegend erkundigte sich die ESTV bei der ersuchenden Behörde, ob die Forderungen für die Steuerperiode 2015 verjährt seien, woraufhin die ersuchende Behörde mitteilte, dass das Steuerjahr 2015 noch nicht verjährt sei (vgl. Bst. A.e hiervor). Da es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Grundsatz nicht die Aufgabe der ESTV ist, die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht (ab- schliessend) zu prüfen, gelingt es den Beschwerdeführern nicht, Anhaltspunkte vorzubringen, wonach die ESTV nicht auf die Auskunft der ersuchenden Behörde hätte vertrauen dürfen (zum Vertrauensprinzip vgl. E. 1.6.1 hiernach). Es obliegt vielmehr den Beschwerdeführern, den Einwand der Verjährung gegebenenfalls im innerstaatlichen Verfahren des ersuchenden Staats vorzubringen. Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG vor.

#### **E. 1.5**

Die Beschwerdeführer kritisieren, dass die Vorinstanz die direkten Auswirkungen des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache C-788/19 auf das vorliegende Amtshilfeverfahren verneinte. Art. 39 des spanischen Gesetzes über die Steuern auf das Einkommen natürlicher Personen ("Ley 58/2003 General Tributaria") besteuere "ungerechtfertigte Vermögenszuwächse", was der EuGH als unzulässig erachtet

habe. Es stelle sich die Frage, ob die Schweizer Behörden Amtshilfe leisten dürften, wenn die Ersuchen auf einer unzulässigen Rechtsgrundlage basierten.

#### **E. 1.5.1**

Wie soeben mit Blick auf das Verfahrensrecht des ersuchenden Staats aufgeführt (vgl. E. 1.4.1 hiervor), hat sich der ersuchte Staat im Rahmen des Amtshilfeverfahrens auch nicht zum innerstaatlichen Steuerrecht des ersuchenden Staats zu äussern. Soweit das nationale Steuerrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 161 E. 2.2; 142 II 218 E. 3.6 f.; Urteile 2C\_662/2021 und 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1; 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4).

#### **E. 1.5.2**

Die Beschwerdeführer zeigen nicht auf, weshalb dieser Einwand, den das Steuerrecht des ersuchenden Staats betrifft, im Amtshilfeverfahren von den Schweizer Behörden zu prüfen wäre. Die Beschwerdeführer vermengen vielmehr die Frage der Zulässigkeit der Amtshilfeersuchen vom 15. März 2021 und vom 27. Mai 2021 mit der Frage der Verwertbarkeit der edierten und zur Übermittlung vorgesehenen Informationen im ausländischen Erkenntnisverfahren. Dass die Amtshilfeersuchen die formellen Voraussetzungen nicht erfüllten, sodass sie als unzulässig zu beurteilen wären, machen die Beschwerdeführer weder im vorinstanzlichen noch im bundesgerichtlichen Verfahren geltend (vgl. E. 2.2.2 des angefochtenen Urteils). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer gelingt es ihnen damit nicht, in vertretbarer Weise darzutun, dass die Amtshilfeersuchen auf einer unzulässigen Rechtsgrundlage basieren. Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG vor.

#### **E. 1.6**

Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz vor, diese hinterfrage nicht die beiden Bestätigungen der ersuchenden Behörde, wonach alle üblichen, im spanischen Steuerverfahren verfügbaren Informationsquellen ausgeschöpft worden seien und wonach die verlangten Informationen unter dem geltenden spanischen Recht ebenfalls erhältlich gemacht werden könnten. Sie hätten im vorinstanzlichen Verfahren das Gegenteil aufgezeigt und insbesondere dargelegt, dass die ersuchende Behörde die Informationen über die beschwerdeberechtigten Gesellschaften bei den entsprechenden ausländischen Behörden hätte anfordern müssen. Ausserdem hätten sie aufgezeigt, dass die Reziprozitätserklärung der ersuchenden Behörde unzutreffend sei. Die Beschwerdeführer werfen die beiden Fragen auf, ob sich die Schweizer Behörden auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip hätten berufen dürfen, um die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sowie des Grundsatzes der Reziprozität zu bejahen.

#### **E. 1.6.1**

Nach dem (völkerrechtlichen) Grundsatz von Treu und Glauben im Sinne von Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111) wird vermutet, dass ein staatsvertraglich gebundener Staat nach Treu und Glauben handelt. Im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen bedeutet diese Vermutung, dass der ersuchte Staat auf die Angaben des ersuchenden Staats vertraut (sogenanntes Vertrauensprinzip; vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1). Zwar steht es dem ersuchten Staat offen, zu prüfen, ob die erbetenen Informationen für den vom ersuchenden Staat angestrebten

steuerlichen Zweck voraussichtlich erheblich sind. Allerdings verpflichtet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ihn im Grundsatz dennoch, sich auf die Angaben zu verlassen, die der ersuchende Staat mitteilt (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 161 E. 2.1.3; 142 II 218 E. 3.3). Die Vermutung des guten Glaubens kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4; Urteil 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.5).

### **E. 1.6.2**

Die von den Beschwerdeführern aufgeworfenen Fragen betreffen lediglich die einzelfallspezifische Rechtsanwendung im Kontext des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips. Erklärt die ersuchende Behörde, dass alle zur Verfügung stehenden innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft worden seien und dass die verlangten Informationen auch der ersuchten Behörde erhältlich gemacht würden, hat sich der ersuchte Staat im Grundsatz auf diese Angabe zu verlassen. Die auf diese Erklärung gestützte Vermutung, dass die ersuchende Behörde das Subsidiaritätsprinzip und den Grundsatz der Reziprozität einhält, kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden. Die Frage, ob solche Anhaltspunkte vorliegen, stellt grundsätzlich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar, sondern betrifft die Rechtsanwendung im Einzelfall. Die Vorinstanz hat diese Einzelfallbeurteilung vorgenommen und die Prinzipien im Lichte des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips auf die vorliegende Angelegenheit angewendet (vgl. E. 6 und E. 7 des angefochtenen Urteils). Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG vor.

### **E. 1.7**

Soweit die Beschwerdeführer ferner einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84a BGG in Verbindung mit Art. 84 Abs. 2 BGG geltend machen (vgl. BGE 139 II 340 E. 4; Urteil 2C\_664/2022 vom 13. September 2022 E. 2.2), genügt die Begründung weder den allgemeinen Anforderungen von Art. 42 Abs. 2 BGG noch jenen von Art. 106 Abs. 2 BGG an die Rüge der Verletzung von verfassungsmässigen Rechten. Es ist nicht ausreichend, bloss darzutun, die Vorinstanz habe sich unzureichend mit den Rügen der Beschwerdeführer auseinandergesetzt und damit den Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne eines elementaren Verfahrensgrundsatzes verletzt.

### **E. 2**

Da die Beschwerdeführer keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufwerfen und auch kein besonders bedeutender Fall vorliegt, ist im Ergebnis auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht einzutreten. Diesem Verfahrensausgang entsprechend tragen die Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung ( Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG ). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet ( Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.