

BGer 2C_481/2023 vom 22. September 2023

Bundesgericht, 2023-09-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_481_2023

FR: TF 2C_481/2023 du 22 septembre 2023

IT: TF 2C_481/2023 del 22 settembre 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 Beschwerdeführerin ist der Auffassung, vorliegend stellten sich drei Grundsatzfragen, welche höchstrichterlich noch nicht bzw. nicht in klarer Schärfe entschieden worden seien:

Erstens stelle sich die Frage, ob die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen wegfalle, wenn die Steuerprüfung im ersuchenden Staat für sämtliche vom Ersuchen betroffenen Steuerperioden formell vorbehaltlos abgeschlossen worden seien und weder aus dem Amtshilfeersuchen noch sonst wie hervorgehe, weshalb die Informationen gleichwohl in Bezug auf die vom Ersuchen betroffenen Steuerperioden voraussichtlich erheblich sein sollten. Dieselbe Frage, ob die voraussichtliche Erheblichkeit wegfalle, stelle sich

zweitens , wenn sämtliche vom Amtshilfeverfahren betroffenen und vorbehaltlos abgeschlossenen Steuerperioden nach Angaben des ersuchenden Staates verjährt seien und weder aus dem Amtshilfeersuchen noch sonst wie hervorgehe, weshalb die Informationen gleichwohl voraussichtlich erheblich sein sollten. Schliesslich stelle sich

drittens die Frage, wie hoch die Anforderungen an die Begründungspflicht des ersuchenden Staates seien, dass die Informationen benötigt würden, wenn Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit bestünden.

E. 1.3

Wie nachfolgend aufzuzeigen ist, vermag die Beschwerdeführerin damit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufzuwerfen.

E. 1.3.1

Nach ständiger Rechtsprechung reicht es für die voraussichtliche Erheblichkeit aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 144 II 206 E. 4.3; Urteile 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1; 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.4). Der ersuchte Staat hat im Amtshilfeverfahren zur Beurteilung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit weder Einwände im Zusammenhang mit der Begründetheit des im Ausland geführten Steuerverfahrens noch allfällige Verfahrenshindernisse zu prüfen, die nach dem innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staates die Verwendung der verlangten Informationen verhindern würden. Wenn die betroffene Person die Auffassung vertritt, dass gemäss dem ausländischen Recht Verfahrenshindernisse bestehen, sind diese Einwände im ausländischen Steuerverfahren bei den zuständigen ausländischen Behörden vorzubringen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteile 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 1.2.3; 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6 i.f.).

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist damit erfüllt, wenn im

Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 144 II 206 E. 4.3; Urteil 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.2.2 und 5.5). Nur in Ausnahmefällen kann die Entwicklung der Umstände dazu führen, dass die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit im Verlaufe des Verfahrens entfällt (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3 i.f.; Urteile 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 1.2.3 und 5.4.2; 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.4).

E. 1.3.2

In Konkretisierung dieser Rechtsprechung hat sich das Bundesgericht sowohl mit der vorgebrachten Frage der Verjährung als auch mit derjenigen eines abgeschlossenen Steuerverfahrens bereits befasst:

Im Urteil 2C_232/2020 hat das Bundesgericht festgehalten, der Umstand, dass die ersuchende Behörde ein eingeleitetes Verfahren aufgegeben habe, sei nicht geeignet, die voraussichtliche Erheblichkeit der durch das Amtshilfeersuchen verlangten Informationen infrage zu stellen, zumal das Amtshilfeersuchen nicht zurückgezogen worden und eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausgeschlossen gewesen sei (Urteil 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.7; vgl. ferner 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6). Die Beschwerdeführerin bringt zwar zu Recht vor, dass die ersuchende Behörde im Fall, der dem Urteil 2C_232/2020 zugrunde lag, den Verfahrensabschluss explizit unter den

Vorbehalt der im Rahmen der Amtshilfe ersuchten Informationen gestellt hatte. Wesentlich erscheint indessen primär, dass die ersuchende Behörde sowohl im dortigen Fall (vgl. Urteil 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.7) wie auch vorliegend (nachstehende E. 1.3.4) am Amtshilfeersuchen festgehalten hat. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die noch nicht beurteilt worden ist, ist in diesem Zusammenhang jedenfalls nicht auszumachen: Wenn die Vorinstanz - trotz einem allfälligen Verfahrensabschluss - auf die Aussage der ersuchenden Behörde vertraut, dass diese die Informationen weiterhin benötige, und zudem darauf verweist, dass selbst eine abgeschlossene Steuerprüfung nicht zwingend bedeute, dass eine definitive Steuerveranlagung vorliege, auf die nicht mehr zurückgekommen werden könnte (angefochtenes Urteil E. 3.2.3), handelt es sich um eine Einzelfallanwendung der ergangenen Rechtsprechung zur Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit und dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip (vgl. nachstehende E. 1.3.3).

Im Urteil 2C_662/2021 / 2C_663/2021 hat das Bundesgericht sodann betreffend die Frage der

Verjährung erwogen, eine Informationsübermittlung sei zulässig, solange im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens nicht offenkundig erscheint, dass für einen ersuchten Zeitraum die ausländische Verjährung bereits eingetreten ist. Dies gelte auch, wenn die ersuchende Behörde von sich aus auf den allenfalls künftigen Eintritt der Verjährung hinweist, sich zugleich aber aus dem Ersuchen ergibt, dass die verlangten Informationen weiterhin von Nutzen sind (Urteil 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.6). Der Umstand, dass die Verjährungsproblematik vorliegend erst im Laufe des Amtshilfeverfahrens und nicht - wie in dem Fall, der dem Urteil 2C_662/2021, 2C_663/2021 zugrunde lag - schon von Beginn weg thematisiert wurde, wirft keine neue Grundsatzfrage auf. Ferner ist auch nicht ersichtlich, dass die Vorinstanz von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung abgewichen wäre: Unter Verweis auf das Urteil 2C_662/2021, 2C_663/2021 hielt sie fest, dass keine Anhaltspunkte dafür bestünden, dass die entsprechende Steuerforderung bereits im Zeitpunkt, in dem das Amtshilfeersuchen gestellt wurde, verjährt gewesen sei (angefochtenes Urteil E. 3.2.4). Zudem verwies sie - wie erwähnt - darauf, dass die ersuchende Behörde die verlangten Informationen weiterhin als notwendig erachte (angefochtenes Urteil E. 3.2.3).

Zusammengefasst geht es vorliegend - selbst unter der Annahme, dass die vom Amtshilfeverfahren betroffenen Steuerperioden abgeschlossen und verjährt seien - um die Einzelfallanwendung der etablierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

E. 1.3.3

Schliesslich gelingt es der Beschwerdeführerin auch nicht mit der dritten Frage eine solche von grundsätzlicher Bedeutung aufzuwerfen. Denn auch die Frage nach dem Begründungsumfang, wenn Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit bestünden, betrifft im Wesentlichen die einzelfallspezifische Rechtsanwendung im Kontext des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips.

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). Das Vertrauensprinzip schliesst daher nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze oder an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bestehen. 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; Urteile 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.2; 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.3).

E. 1.3.4

Vorliegend beauftragte der Instruktionsrichter im vorinstanzlichen Verfahren die ESTV mit Verfügung vom 9. September 2022, bei der ersuchenden Behörde nachzufragen, ob betreffend die portugiesische Gesellschaft die Steuerperioden 2016-2018 vorbehaltlos abgeschlossen seien, wobei diese Frage u.a. unter Berücksichtigung einer allenfalls bereits eingetretenen Verjährung zu beantworten sei, und, falls ja, aus welchen Gründen die verlangten Informationen für die Steuerperioden 2016-2018 trotzdem noch relevant seien. Bezugnehmend auf das Antwortschreiben der ersuchenden Behörde vom 3. November 2022 führte die Vorinstanz im angefochtenen Urteil aus, dass die Fragen nach dem Abschluss des Verfahrens und der Verjährung darin zwar nicht explizit beantwortet würden. Dem Antwortschreiben sei aber klar zu entnehmen, dass diese die Informationen weiterhin für voraussichtlich erheblich halte und warum dies der Fall sei. Auf die Aussage der ersuchenden Behörde, dass sie die Informationen weiterhin benötige, sei zu vertrauen, zumal die Behörde ihre Aussage begründet habe (angefochtenes Urteil E. 3.2.3).

Wenn die Vorinstanz die Begründung der ersuchenden Behörde als ausreichend beurteilt, hat sie damit eine Einzelfallbeurteilung vorgenommen und die rechtsprechungsgemässen Prinzipien betreffend das völkerrechtliche Vertrauensprinzip auf die vorliegende Angelegenheit angewendet. Die Frage, welche Begründungsanforderungen in diesem Zusammenhang an die Beantwortung einer Rückfrage durch die ersuchende Behörde zu stellen seien, hängt vom zu beurteilenden Einzelfall ab und wirft keine Grundsatzfrage auf.

E. 1.4

Nach dem Dargelegten wirft die Beschwerdeführerin keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG auf. Daran vermögen auch die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Sachverhaltsrügen und Gehörsverletzungen nichts zu ändern.

E. 2

Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist demnach nicht einzutreten.

Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).