

# **BGer 2C\_662/2021 vom 18. März 2022**

Bundesgericht, 2022-03-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_662\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_662_2021)

FR: TF 2C\_662/2021 du 18 mars 2022

IT: TF 2C\_662/2021 del 18 marzo 2022

## **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 146 II 276 E. 1; 141 II 113 E. 1).

#### **E. 1.1**

Die frist- ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und formgerecht ( Art. 42 BGG ) eingereichten Eingaben betreffen Angelegenheiten des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a BGG ) auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ( Art. 83 lit. h BGG ; Art. 84a BGG ) und richten sich gegen verfahrensabschliessende ( Art. 90 BGG ) Urteile des Bundesverwaltungsgerichts ( Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG ). Die ESTV ist zur Erhebung der Rechtsmittel legitimiert ( Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG ; vgl. Urteile 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 1.1; 2C\_310/2020 vom 1. Dezember 2020 E. 1.3). Nicht erforderlich ist - entgegen der Auffassung der Beschwerdegegner im Verfahren 2C\_663/2021 - ein Interesse im Sinne von Art. 89 Abs. 1 BGG (vgl. BGE 142 II 324 E. 1.3.1; 136 II 359 E. 1.2; zum aktuellen und praktischen Interesse [auch an der Steuerperiode 2015] vgl. auch E. 5.5.3.2 hiernach; BGE 135 II 338 E. 1.2.1 i.f.).

#### **E. 1.2**

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).

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

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 für die Praxis wegleitend sein kann und 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 ). Gleiches gilt im Grundsatz, wenn die Vorinstanzen von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung abweichen (vgl. Urteile 2C\_352/2020 vom 26. Mai 2020 E. 2.1; 2C\_286/2019 vom 9. April 2019 E. 2.1).

### **E. 1.2.2**

Als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist nach Ansicht der

ESTV in beiden bundesgerichtlichen Verfahren zu beurteilen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Übermittlung von ersuchten Informationen für einen ersuchten Zeitraum in Anwendung von Art. 27 DBA CH-SE - eine Bestimmung zum Informationsaustausch, die dem internationalen Standard entspreche - sowie gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip zulässig sei, für welchen eine ausländische Verjährung eintrete oder eingetreten sei. Die ESTV leitet die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage zunächst aus dem Umstand ab, dass die Vorinstanz der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen widerspreche. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung, so die ESTV, sei die voraussichtliche Erheblichkeit zu bejahen, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit bestünde, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen würden. Nach Auffassung der ESTV gelte alsdann, dass die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen nicht deshalb entfalle, wenn die Verjährung gemäss ausländischem Recht eintrete. Der ersuchte Staat habe keine Einwände zu prüfen, die sich auf die Begründetheit des im Ausland durchgeführten Steuerverfahrens bezögen, oder mögliche Verfahrenshindernisse zu berücksichtigen, die nach dem innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staats der Verwendung der erlangten Informationen entgegenstünden.

Die

Vorinstanz erwägt demgegenüber, die ersuchende Behörde habe im ersten Ersuchen vom 13. August 2019 darauf hingewiesen, dass die Verjährung für die von den beiden Amtshilfeersuchen betroffene Steuerperiode 2013 am 31. Dezember 2019 eintreten werde. In der Zwischenzeit sei somit die Verjährung betreffend die Steuerperiode 2013 eingetreten und es sei entsprechend davon auszugehen, dass auch betreffend die Steuerperiode 2014 die Verjährung am 31. Dezember 2020 eingetreten sei. Die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen für die Steuerperiode 2013 und 2014 sei zu verneinen und die entsprechenden Unterlagen daher nicht zu übermitteln (vgl. E. 3.4 der angefochtenen Urteile).

### **E. 1.2.3**

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat der ersuchte Staat 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 Staats die Verwendung der verlangten Informationen verhindern würden (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3). 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. Urteil 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6 i.f.; zur Geltendmachung der materiell-rechtlichen Auffassung vgl. auch Urteile 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 8.4;

2C\_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5 i.f.). Das Bundesgericht hat lediglich erwogen, dass in Ausnahmefällen die Entwicklung der Umstände dazu führen kann, dass die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit im Verlaufe des Verfahrens entfällt (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3 i.f.).

Die ESTV wirft zu Recht die Frage auf, ob der allfällige Eintritt der Verjährung nach ausländischem Recht einen solchen Ausnahmefall darstelle, in dem die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit im Verlaufe des Verfahrens entfalle, und in welchem Umfang die Übermittlung von ersuchten Informationen für einen ersuchten Zeitraum zulässig sei, für welchen eine ausländische Verjährung eintrete oder eingetreten sei. Da sich Fragen im Zusammenhang mit der Verjährung regelmässig stellen, erweist sich die Klärung der aufgeworfenen Frage für die Praxis ebenso als wegleitend. Folglich liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG vor.

### **E. 1.3**

Die ESTV stellt noch zwei weitere Rechtsfragen, denen sie grundsätzliche Bedeutung beimisst. Ob bei mehreren dem Bundesgericht unterbreiteten Rechtsfragen alle das Erfordernis der grundsätzlichen Bedeutung erfüllen, ist nicht massgebend. Es genügt, wenn eine solche Frage vorliegt. Diesfalls tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde ein. Es prüft diese nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes umfassend (vgl. E. 3 hiernach) und nicht nur in Bezug auf diejenigen Fragen, welche von grundsätzlicher Bedeutung sind (vgl. BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4; Urteile 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 1.3; 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 1.3.3). Nach dem Dargelegten ist auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten im Verfahren 2C\_662/2021 sowie auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten im Verfahren 2C\_663/2021 einzutreten.

### **E. 2**

Die beiden Verfahren 2C\_662/2021 und 2C\_663/2021 betreffen zwar zwei verschiedene Amtshilfeersuchen. Diese stammen jedoch von derselben ersuchenden Behörde und beziehen sich auf die gleiche betroffene Person. Sie haben im Wesentlichen denselben Sachverhaltskomplex zum Gegenstand und es stellen sich insbesondere die gleichen Rechtsfragen. Daher rechtfertigt es sich, die beiden Verfahren zu vereinigen ( Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; vgl. Urteile 2C\_614/2019 und 2C\_623/2019 vom 25. Juni 2020 E. 2, nicht publ. in: BGE 146 II 384 ).

### **E. 3**

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden ( Art. 95 lit. a und lit. b BGG ). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 2 BGG ) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2). Seinem

Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ).

#### **E. 4**

Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen im bundesgerichtlichen Verfahren nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt ( Art. 99 Abs. 1 BGG ). Echte Noven sind in jedem Fall unzulässig. Folglich bleiben Tatsachen und Beweismittel unberücksichtigt, die erst nach dem angefochtenen Urteil entstanden sind und somit nicht durch diesen veranlasst worden sein können (vgl. BGE 143 V 19 E. 1.2; 133 IV 342 E. 2.1). Die ESTV legt ihren Beschwerden ein E-Mail an die ersuchende Behörde vom 24. August 2021 sowie ein E-Mail der ersuchenden Behörde vom 26. August 2021 bei. Diese E-Mail-Korrespondenz erfolgte nach den angefochtenen Urteilen vom 17. August 2021. Es handelt sich folglich um Noven, die vor Bundesgericht unbeachtlich sind.

#### **E. 5**

In der Sache beanstandet die ESTV, dass die Vorinstanz die voraussichtliche Erheblichkeit der von der Informationsinhaberin edierten Informationen für die Steuerperioden 2013 und 2014 mit dem Hinweis verneinte, nach dem schwedischen Recht sei für diese Steuerperioden die Verjährung eingetreten. Die Vorinstanz verletze Art. 27 DBA CH-SE sowie das völkerrechtliche Vertrauensprinzip.

##### **E. 5.1**

Die ESTV macht geltend, die voraussichtliche Erheblichkeit sei bereits zu bejahen, wenn bei Einreichung des Ersuchens eine vernünftige Möglichkeit bestünde, dass die ersuchten Informationen erheblich sein würden. Deshalb beschränke sich die Aufgabe des ersuchten Staats auf eine Plausibilitätskontrolle bei Eingang des Amtshilfeersuchens. Mit anderen Worten könnten nur Informationen, die keinen eindeutigen Hinweis auf einen möglichen Zusammenhang mit der Untersuchung gäben, auf der das Amtshilfeersuchen beruhe, ausgeschlossen werden. Vorliegend sei der ESTV im Rahmen des Amtshilfeverfahrens keine Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen trotz der angegebenen Verjährung der Steuerperiode 2013 per 31. Dezember 2019 aufgekommen. In Anwendung des Vertrauensprinzips und Achtung der Rollenteilung zwischen dem ersuchenden und ersuchten Staat sei denn auch darauf zu vertrauen, dass die erfragten Informationen der Steuerperiode 2013 trotz angegebener Verjährung noch nützlich für die ersuchende Behörde sein könnten und die ESTV die ausländische Verjährung nicht zu überprüfen habe. Im Übrigen habe die ersuchende Behörde auch nicht nach Eintritt dieser Verjährung mitgeteilt, dass sie der Informationen für diesen Zeitraum nicht mehr bedürfte. Nach Auffassung der ESTV hat die Vorinstanz, indem sie die Informationen mit Bezug zum Jahr 2013 sowie in Analogie und von sich aus auch für das Jahr 2014 für nicht amtshilfefähig erklärt habe, eine unzulässige Vorabwürdigung des schwedischen Steuerrechts vorgenommen und Art. 27 DBA CH-SE sowie das völkerrechtliche Vertrauensprinzip verletzt.

##### **E. 5.2**

Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder ihrer lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit

die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.

### **E. 5.2.1**

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung soll das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit einen möglichst umfassenden Informationsaustausch gewährleisten. Dabei bildet der Begriff eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen. Es ist den Vertragsstaaten indes 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; vgl. auch Art. 7 lit. a des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1] ).

### **E. 5.2.2**

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerbehörde des ersuchten Staats zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem "voraussichtlich" kommt dabei eine doppelte Bedeutung zu: Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind. Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden. Hingegen spielt es im Grundsatz keine Rolle, wenn sich - einmal beschafft - herausstellt, dass die Informationen nicht relevant sind. Es liegt nicht am ersuchten Staat, ein Ersuchen oder die Übermittlung von Auskünften zu verweigern, weil er der Ansicht ist, es fehle an der Erheblichkeit der Anfrage oder der dieser zugrunde liegenden Überprüfung. Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchte Staat kann Auskünfte daher nur verweigern (vgl. auch Art. 7 StAhiG ), wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint. Kommt die Steuerbehörde des ersuchten Staats zum Schluss, ein Zusammenhang sei steuerlich nicht relevant, muss sie gemäss Art. 17 Abs. 2 StAhiG diese Informationen aussondern oder unkenntlich machen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3). Folglich beschränkt sich die Rolle der Steuerbehörden des ersuchten Staats im Wesentlichen auf die Prüfung der Plausibilität des Ersuchens (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. auch Urteil 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4).

### **E. 5.2.3**

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; Urteil 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.5).

### **E. 5.3**

Die Vorinstanz erwägt, die ersuchende Behörde habe in ihrem Ersuchen vom 13. August 2019 darauf hingewiesen, dass die Verjährung für die Steuerperiode 2013 am 31. Dezember 2019 eintreten werde, weshalb das Ersuchen dringlich zu behandeln sei. In der Zwischenzeit, so die Vorinstanz folgernd, sei die Verjährung betreffend die Steuerperiode 2013 eingetreten und es sei entsprechend davon auszugehen, dass auch betreffend die Steuerperiode 2014 die Verjährung am 31. Dezember 2020 eingetreten sei. Die ersuchende Behörde habe im Amtshilfeverfahren keinerlei Angaben gemacht, aus welchen explizit oder implizit hervorgegangen wäre, dass die erbetenen Informationen trotz Eintritts der Verjährung noch von Nutzen seien. Deshalb sei die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen für die Steuerperiode 2013 und 2014 zu verneinen (vgl. E. 3.4 der angefochtenen Urteile).

### **E. 5.4**

Ob eine über das Amtshilfeverfahren erlangte Information im ausländischen Steuerverfahren tatsächlich von Bedeutung ist, hängt im Wesentlichen vom Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats ab.

#### **E. 5.4.1**

Dies bedeutet nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung indes nicht, dass sich der ersuchte Staat im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats zu äussern hätte. 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\_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). Anders liegen die Dinge nur dann, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass im ausländischen Verfahren elementare Verfahrensgrundsätze verletzt werden könnten oder anderweitig schwere Mängel bestünden (vgl. Urteile 2C\_936/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 5.3; 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4 i.f.).

#### **E. 5.4.2**

Der Grundsatz gilt namentlich auch für die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht des ersuchenden Staats (vgl. Urteil 2C\_800/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 4 und E.

6.3 i.f.; vgl. auch Urteil 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 10). Würde die ESTV als ersuchte Behörde derartige Fragen abklären, griffe sie dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vor, was mit dem Zweck des Amtshilfeverfahrens nicht vereinbar ist (vgl. Urteile 2C\_936/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 5.5.2; 2C\_823/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.2; 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 7.7.1; 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.6.2; 2C\_274/2016 vom 7. April 2016 E. 4.3). Nicht massgebend ist, dass der Hinweis auf den möglichen Eintritt der Verjährung von der ersuchenden Behörde selbst stammt, zumal weder spezifische Abklärungen getroffen wurden noch sonstige Anhaltspunkte bestehen, dass die verlangten Informationen für den ersuchenden Staat nicht mehr von Nutzen sind (vgl. im Detail auch E. 5.5.2 hiernach). Dass die potenziell eingetretene Verjährung im schwedischen Erkenntnisverfahren nicht mehr vorgebracht werden könnte, machen die Beschwerdegegner nicht geltend. Damit obliegt es den Beschwerdegegnern, den Einwand der Verjährung gegebenenfalls im innerstaatlichen Verfahren des ersuchenden Staats vorzubringen. Ferner ist nicht ersichtlich und von den Beschwerdegegnern nicht dargetan, dass im Zusammenhang mit der vorliegenden Verjährungsthematik im ausländischen Verfahren elementare Verfahrensgrundsätze verletzt werden oder anderweitig schwere Mängel bestehen könnten. Folglich liegt in den zu beurteilenden Angelegenheiten auch kein Ausnahmefall vor, in dem die Entwicklung der Umstände dazu führen, dass die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit im Verlaufe des Verfahrens entfallen ist (vgl. E. 1.2.3 hiervor; BGE 144 II 206 E. 4.3 i.f.; vgl. auch Urteil 2C\_800/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 4 und E. 6.3).

## **E. 5.5**

Für dieses Ergebnis sprechen gleichermassen prozessuale Überlegungen: Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Amtshilfeersuchen im Zeitpunkt ihrer Einreichung zu beurteilen (vgl. E. 5.2.2 hiervor; "im Zeitpunkt der Gesuchstellung"; "au moment où la demande est formulée").

### **E. 5.5.1**

Vorliegend reichte die ersuchende Behörde die Ersuchen am 13. August 2019 und 2. Oktober 2019 ein. Die Vorinstanz erwog zunächst, dass die ESTV den Amtshilfeersuchen zu Recht Folge leistete (vgl. E. 3.2.5 der angefochtenen Urteile). Folglich ging die Vorinstanz davon aus, dass sich die erbetenen Informationen im Zeitpunkt der Gesuchstellung als voraussichtlich erheblich erweisen. Auch die Beschwerdegegner machen im Rahmen der bundesgerichtlichen Vernehmlassung nicht geltend, die voraussichtliche Erheblichkeit sei im Zeitpunkt der Gesuchstellung fraglich. Daraus ergibt sich, dass im Zeitpunkt der Einreichung der Amtshilfeersuchen am 13. August 2019 und 2. Oktober 2019 eine vernünftige Möglichkeit bestand, dass sich die angefragten Angaben für den genannten Zweck - die Steuerfestsetzung - als erheblich erweisen werden. Die vorinstanzlichen Urteile sind in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

### **E. 5.5.2**

Nach Auffassung der Vorinstanz hat die ersuchende Behörde keinerlei Angaben gemacht, aus welchen explizit oder implizit hervorgegangen wäre, dass die erbetenen Informationen trotz Eintritts der Verjährung noch von Nutzen seien. Die Vorinstanz lässt indes ausser Acht, dass die ersuchende Behörde in beiden Ersuchen kein Datum nennt, ab dem die ersuchten Informationen nicht mehr nützlich sein würden. Das entsprechende Feld ("Date after which any information is no longer usable") wurde mit einem Strich versehen. Es

wurde bewusst nicht leer gelassen, was ein klares Indiz dafür ist, dass die ersuchende Behörde die verlangten Informationen ohne zeitliche Beschränkung für nützlich erachtet. Überdies steht der Hinweis auf die Verjährung der Steuerperiode 2013 nicht im Abschnitt des Ersuchens, in welchem die ersuchende Behörde dieses begründet und erläutert. Vielmehr wird die (potenzielle) Verjährung lediglich zusätzlich erwähnt, damit die ESTV das Ersuchen dringlich behandelt ("Urgency of the reply"). Darin ist jedenfalls keine (abschliessende) Würdigung des schwedischen Steuerrechts durch die ersuchende Behörde zu erkennen, die im Zeitpunkt der Einreichung der Ersuchen Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit verursachen würde. Entgegen der vorinstanzlichen Auffassung ist es nicht erforderlich, dass die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen die voraussichtliche Erheblichkeit für einen späteren Zeitraum begründet. Dementsprechend musste sich die ESTV auch nicht zusätzlich erkundigen, ob die erbetenen Informationen für die Steuerfestsetzung noch von Nutzen sein werden.

### **E. 5.5.3**

Dass die voraussichtliche Erheblichkeit der erbetenen Informationen grundsätzlich im Zeitpunkt der Gesuchstellung zu beurteilen ist, hat eine weitere verfahrensbezogene Komponente.

#### **E. 5.5.3.1**

Vorliegend ersuchte der Rechtsvertreter der Beschwerdegegner in beiden Amtshilfeverfahren um eine Fristerstreckung für die Einreichung der Stellungnahmen im Rahmen der Gehörsverfügung vor Erlass der Schlussverfügungen (vgl. S. 4 der Schlussverfügungen der ESTV vom 11. Februar 2020 [Verfahren 2C\_662/2021]; S. 5 der Schlussverfügungen der ESTV vom 11. Februar 2020 [Verfahren 2C\_663/2021]; Art. 105 Abs. 2 BGG ). Die Beschwerdegegner erhoben alsdann jeweils die zur Verfügung stehenden Rechtsmittel. Dieses Vorgehen der Beschwerdegegner ist legitim. Die ESTV bringt in diesem Zusammenhang jedoch zu Recht vor, dass der Beurteilungszeitpunkt nicht von der vom Amtshilfeverfahren betroffenen Person und anderen Verfügungsadressaten abhängig sein dürfe. Ansonsten käme ihnen ein taktisches Instrument zu, mit dem sie die Übermittlung von Informationen zu gewissen oder sämtlichen relevanten Steuerjahren verhindern und dadurch das Ergebnis des ausländischen Erkenntnisverfahrens vorwegnehmen könnten.

#### **E. 5.5.3.2**

Nach den Angaben der ersuchenden Behörde, auf die die ESTV vertrauen durfte (vgl. E. 5.2.3 hiervor), waren die Steuerperioden vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2017 im Zeitpunkt der Einreichung nicht verjährt (vgl. E. 5.5.1 hiervor). Vor diesem Hintergrund mussten der ESTV beim Erlass der Schlussverfügungen am 11. Februar 2020 keine ernsthaften Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen aufkommen, auch wenn die Möglichkeit der ausländischen Verjährung als Dringlichkeitsgrund genannt wurde und die Steuerperiode 2013 gemäss ausländischem Recht am 31. Dezember 2019 möglicherweise verjährt. In der Folge erhoben die Beschwerdegegner jeweils am 13. März 2020 Beschwerde bei der Vorinstanz. Der Argumentation der Vorinstanz folgend, hätte ein Urteil, das sie noch im Jahr 2020 gefällt hätte, keine Verjährung der Steuerperiode 2014 zur Folge gehabt. Wäre die Vorinstanz erst in diesem Jahr (2022) zu einem Urteil gelangt, hätte der vorinstanzlichen Ansicht nach zudem die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen mit Bezug zur Steuerperiode

2015 verneint werden müssen. Die Auffassung, wonach die Beurteilung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit bloss noch vom Gang des schweizerischen Amtshilfe- und Rechtsmittelverfahrens abhängt, ist zu verwerfen. Mit Blick auf das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit kann die Frage der ausländischen Verjährung somit auch nicht erneut im Rechtsmittelverfahren aufgegriffen werden.

#### **E. 5.6**

Bezugnehmend auf die von der ESTV unterbreitete Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist nach dem Dargelegten die Übermittlung von ersuchten Informationen in Anwendung von Art. 27 DBA CH-SE sowie gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip zulässig, solange

im Zeitpunkt der Einreichung der Amtshilfeersuchen nicht offenkundig erscheint, dass für einen ersuchten Zeitraum, die ausländische Verjährung bereits eingetreten ist. Dies gilt auch, wenn die ersuchende Behörde - wie vorliegend - 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. Demnach ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV in ihren Schlussverfügungen vom 11. Februar 2020 für den gesamten ersuchten Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2017 der Amtshilfe Folge leistete. Demgegenüber verletzte die Vorinstanz Art. 27 DBA CH-SE sowie das völkerrechtliche Vertrauensprinzip.

#### **E. 6**

Im Ergebnis erweisen sich die beiden Beschwerden als begründet, weshalb sie gutzuheissen sind. Die angefochtenen Urteile A-1502/2020 und A-1507/2020 vom 17. August 2021 sind mit Ausnahme der jeweiligen Dispositiv-Ziffern 2 antragsgemäss aufzuheben. Die Angelegenheiten 2C\_662/2021 und 2C\_663/2021 sind zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen ( Art. 67 BGG ). Die beiden Schlussverfügungen der ESTV vom 11. Februar 2020 sind mit Ausnahme der jeweiligen Dispositiv-Ziffern 3 zu bestätigen. Bei diesem Verfahrensausgang werden die Beschwerdegegner sowohl im Verfahren 2C\_662/2021 als auch im Verfahren 2C\_663/2021 zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung kostenpflichtig ( 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.