

BGer 2C_805/2018 vom 23. August 2019

Bundesgericht, 2019-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_805_2018

FR: TF 2C_805/2018 du 23 août 2019

IT: TF 2C_805/2018 del 23 agosto 2019

Erwägungen

E. 1.1

Das angefochtene Urteil wurde vom Bundesverwaltungsgericht gefällt und unterliegt als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG).

E. 1.2

Gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde zulässig (Art. 83 lit. h BGG), wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt (Art. 84a BGG) oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84a i.V.m. Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. In der Beschwerde ist detailliert aufzuzeigen, dass und weshalb die jeweilige Sachurteilsvoraussetzung erfüllt ist (Art. 42 Abs. 2 Satz 2 BGG), es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342).

E. 1.3

Sowohl Art. 84a BGG als auch Art. 84 Abs. 2 BGG bezwecken die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. 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, die 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. Dies kann zutreffen, wenn die Rechtsprechung in der massgebenden Lehre auf erhebliche Kritik gestossen ist. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 f. mit weiteren Hinweisen).

Ein besonders bedeutender Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG ist nur mit Zurückhaltung anzunehmen. Diesbezüglich steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende

Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen (BGE 139 II 340 E. 4 S. 342 f.).

E. 1.4

Die Vorinstanz hat erwogen, die DGFP liefere hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdegegner 1 und 2 in Frankreich steuerpflichtig sein könnten, weshalb es grundsätzlich legitim sei, um Informationen zu ersuchen, welche die Ansässigkeitsfrage klären könnten. Jedenfalls könne ein Amtshilfegesuch auch dazu dienen, Argumente für die Lösung eines Ansässigkeitskonflikts zu erhalten. Demzufolge hat die Vorinstanz auch der Übermittlung des weitaus grössten Teils der ersuchten Informationen, nämlich dass das Ehepaar D._____ den Steuerbehörden von V._____ bekannt ist, die konkrete Wohnadresse in W._____, die Steuertarife und -beträge sowie dass die Beschwerdegegner 1 und 2 in der betroffenen Periode nicht als Liegenschaftseigentümer im Grundbuch der Gemeinde W._____ eingetragen sind, zugestimmt. Bezüglich der Information, wonach das Ehepaar D._____ nach Aufwand besteuert wird, hat die Vorinstanz jedoch erwogen, diese sei

nicht als voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR einzustufen und deshalb nicht zu übermitteln.

E. 1.5

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, die Information bezüglich Steuermodalität bzw. Besteuerung nach Aufwand sei voraussichtlich erheblich. Sie wirft als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung die Frage auf, ob die Übermittlung der Information der Besteuerung nach dem Aufwand in Anwendung von Art. 28 DBA CH-FR sowie gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip zulässig sei, insbesondere wenn der ersuchende Staat im Rahmen seiner Untersuchung den steuerlichen Wohnsitz der betroffenen Personen zu klären habe.

Bei Einreichung der vorliegenden Beschwerde war die aufgeworfene Frage vom Bundesgericht noch nicht geklärt worden. Sie stellte sich zum damaligen Zeitpunkt in mehreren Fällen und war deshalb geeignet, für die Praxis wegleitend zu sein. Ausserdem rief sie von ihrem Gewicht her nach höchstrichterlicher Klärung. Demnach ist das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu bejahen. Da das Bundesgericht die betreffende Rechtsfrage jedoch mittlerweile geklärt hat (Urteil 2C_625/2018 vom 1. Februar 2019, seit Kurzem publ. unter BGE 145 II 112), entscheidet es vorliegend in Dreierbesetzung (Art. 109 Abs. 2 lit. b BGG).

E. 1.6

Da die ESTV zur Beschwerdeführung berechtigt ist (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG ; Urteil 2C_640/2016 vom 18. Dezember 2017 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 144 II 29), ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

E. 2.1

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

E. 2.2

Das vorliegende Amtshilfeverfahren richtet sich nach dem DBA CH-FR, insbesondere dessen Art. 28, sowie dem Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1).

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, die Vorinstanz verstosse mit der Ablehnung der Informationsübermittlung betreffend Steuermodalität gegen den Grundsatz von Treu und Glauben bzw. die daraus fliessende Rollenverteilung zwischen ersuchendem und ersuchtem Staat. Die voraussichtliche Erheblichkeit sei bereits zu bejahen, wenn bei Einreichung des Gesuchs eine vernünftige Möglichkeit bestehe, dass die ersuchten Informationen erheblich sein werden. Die Rolle des ersuchten Staates beschränke sich auf die Plausibilitätskontrolle. Die DGFP versuche, den steuerlichen Wohnsitz der Beschwerdegegner 1 und 2 zu klären. Die voraussichtliche Erheblichkeit der Information der Besteuerung nach Aufwand sei umso mehr gegeben, als gemäss Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR eine natürliche Person in einem Vertragsstaat nicht als ansässig gelte, sofern sie in diesem Staat nur auf einer pauschalen Grundlage besteuert werde, welche nach dem Mietwert der Wohnstätte oder Wohnstätten bemessen werde. Damit sei das Kriterium der Besteuerung nach einer pauschalen Grundlage im Rahmen der Klärung des steuerrechtlichen Wohnsitzes explizit genannt.

E. 3.2

Die Beschwerdegegner führen im Wesentlichen aus, bei der Besteuerung nach Aufwand handle es sich nicht um eine privilegierte Besteuerung, sondern um eine Form der ordentlichen Besteuerung, wobei die ordentlichen Voraussetzungen der Steuersubjektivität erfüllt sein müssten. Sowohl das Bundessteuerrecht als auch das kantonale Steuerrecht verfolgten ein umfassenderes Verständnis als Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR und stellten als Bemessungsgrundlage nicht bloss auf die Wohnkosten, sondern auf die Lebenshaltungskosten insgesamt ab. Damit werde auf eine korrekt ermittelte Steuerbasis abgestellt, während das Abstellen lediglich auf die Wohnkosten unbestreitbar zu einer unvollständigen Besteuerung führe. Es sei deshalb nicht statthaft, Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR zugunsten der voraussichtlichen Erheblichkeit heranzuziehen. Da die Besteuerung nach Aufwand eine ordentliche Besteuerung sei, müsse darüber im Rahmen der Amtshilfe nicht informiert werden und da die DGFP gar nicht nach der Art der Besteuerung gefragt habe, sei eine Übermittlung der entsprechenden Information unverhältnismässig. Zudem befinde sich die DGFP im falschen Verfahren, denn der Informationsaustausch in der Steueramtshilfe diene nicht der Klärung eines Ansässigkeitsstreites.

Die Beschwerdeführerin repliziert, bei der Besteuerung nach Aufwand handle es sich zwar nicht um eine privilegierte Besteuerung, aber um ein vereinfachtes Veranlagungsverfahren, wobei der Steuerpflichtige keiner Erwerbstätigkeit nachgehe. In systematischer Hinsicht sei die Aufwandbesteuerung unter "Besondere Verhältnisse bei der Einkommenssteuer" eingereiht und es gälten nicht die ordentlichen, sondern gemäss Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) besondere Voraussetzungen der Steuersubjektivität. Somit könne bei der Besteuerung nach Aufwand nicht von einer ordentlichen Besteuerung gesprochen werden. Gerade die Bekanntgabe der Steuermodalität bzw. Besteuerung nach Aufwand und damit der fehlenden Erwerbstätigkeit in der Schweiz könne den ersuchenden Behörden Aufschluss über den Lebensmittelpunkt geben. Zwar sei ein Ansässigkeitskonflikt im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu lösen, aber das Amtshilfeverfahren dürfe dazu dienen, Argumente für diese Konfliktlösung zu erhalten.

Die Beschwerdegegner duplizieren, die "besonderen Verhältnisse" bei der Aufwandbesteuerung bezögen sich nur auf die Bemessungsgrundlage, weshalb es sich um

eine ordentliche Besteuerung handle. Für die Aufwandbesteuerung müsse in der Schweiz gemäss Art. 3 i.V.m. Art. 14 Abs. 1 lit. b DBG sowie Art. 5 Steuergesetz vom 30. Oktober 1994 des Kantons V. _____ (StG OW; GDB 641.4) die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz erfüllt sein. Die Tatsache der Besteuerung nach Aufwand helfe somit den französischen Behörden nicht, den Lebensmittelpunkt zu bestimmen. Aufgrund der abweichenden schweizerischen Bemessungsgrundlage sei Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR so anzuwenden, dass die Ansässigkeit nur jenen Steuerpflichtigen versagt werde, welche auf französischem Territorium nur aufgrund einer pauschalen Grundlage gemessen am Mietwert der Wohnstätte bzw. Wohnstätten besteuert würden. Im Übrigen würden die französischen Behörden die Anwendung von Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR gemäss Ziff. 10 des Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts der DGFP vom 26. Dezember 2012 selbst auf Personen beschränken, welche auf pauschaler Basis nach dem Mietwert der Wohnstätte bzw. Wohnstätten besteuert würden. Da die Information der Besteuerung nach Aufwand für die französischen Behörden bzw. die Bestimmung des Lebensmittelpunktes irrelevant sei, sei sie auch nicht voraussichtlich erheblich.

E. 4.1

Gemäss Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR 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 voraussichtlich erheblich sind, soweit die entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Art. 1 und 2 des Abkommens nicht eingeschränkt.

E. 4.2

Gemäss Ziff. XI Abs. 2 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR (AS 2010 5683 ff.) soll der Verweis auf voraussichtlich erhebliche Informationen einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten "fishing expeditions" durchführen oder Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die voraussichtliche Erheblichkeit erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden. Die Rolle der ersuchten Behörde ist diesbezüglich beschränkt - die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit kommt primär der ersuchenden Behörde zu. Die ersuchte Behörde muss insbesondere nur überprüfen, ob die verlangten Informationen einen Bezug zum im Gesuch dargestellten Sachverhalt haben. Von der Amtshilfe ausgeschlossen werden dürfen nur Informationen, welche mit Sicherheit nicht erheblich sind bzw. deren Zusammenhang mit der Steuerangelegenheit als wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (BGE 144 II 206 E. 4.3 S. 214 f.; 143 II 185 E. 3.3.2 S. 194 f.; 142 II 161 E. 2.1.1 und 2.1.2 S. 165 f.; 141 II 436 E. 4.4.3 und 4.5 S. 444 ff.). Das Amtshilfegesuch muss zudem nicht lückenlos und widerspruchsfrei sein, denn das Ersuchen bringt es naturgemäss mit sich, dass gewisse Punkte noch im Dunkeln sind, welche die verlangten Informationen klären sollen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 in fine S. 166).

E. 4.3

Es trifft zu, dass die in der Schweiz nach Aufwand besteuerte, natürliche Person in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 14 Abs. 1 DBG in der bis am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung i.V.m. Art. 205d DBG ; Art. 6 Abs. 1 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Wenn wie vorliegend gleichzeitig die französischen Steuerbehörden einen steuerrechtlichen Wohnsitz der betroffenen Personen (Beschwerdegegner 1 und 2) geltend machen, hindert dies die DGFP jedoch nicht daran, amtshilfeweise um Informationen zu ersuchen, welche den Standpunkt der letzteren stärken oder sogar belegen (BGE 142 II 218 E. 3.7 S. 230; 142 II 161 E. 2.2 S. 170; Urteile 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 5.2; 2C_625/2018 vom 1. Februar 2019 E. 2.2.2; vgl. auch E. 4.5 unten).

E. 4.4

Das Bundesgericht hat in einem kürzlich ergangenen Urteil die Frage, ob die Information bezüglich Steuermodalität bzw. Besteuerung nach Aufwand voraussichtlich erheblich ist, im Rahmen des DBA CH-FR geklärt. Es hat in seinem Urteil 2C_625/2018 vom 1. Februar 2019 (seit Kurzem publ. unter BGE 145 II 112) erwogen, aus Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR (wonach eine natürliche Person, welche in einem Staat nur auf einer pauschalen Grundlage besteuert wird, die nach dem Mietwert der Wohnstätte oder der Wohnstätten bemessen wird, in diesem Staat nicht ansässig ist) folge, dass die Information bezüglich Besteuerung nach Aufwand voraussichtlich erheblich und damit zu übermitteln sei (vgl. insbesondere E. 2.2.3 des genannten Urteils). In einem weiteren Urteil hat es dieses Resultat bekräftigt. Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR stelle einen Bezug zwischen der Anerkennung des Steuerwohnsitzes und der Steuermodalität her (Urteil 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 5.2). Entgegen den Beschwerdegegnern spielt es deshalb keine Rolle, dass die Bemessungsgrundlage der pauschalen Besteuerung in Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR begrenzter ist als jene gemäss schweizerischer Regelung der Besteuerung nach Aufwand. Ausschlaggebend ist, dass die französischen Steuerbehörden den Steuerwohnsitz der Beschwerdegegner 1 und 2 überprüfen möchten. Diesbezüglich stellt der Umstand der Besteuerung nach Aufwand in der Schweiz inhaltlich eine zumindest nützliche, auf jeden Fall aber voraussichtlich erhebliche Information dar. Es trifft zu, dass die DGFP nicht explizit danach gefragt hat, ob die Beschwerdegegner 1 und 2 in der Schweiz nach Aufwand besteuert werden. Mit den Fragen "M. et Mme A.D. _____ ont-ils souscrit en Suisse des déclarations fiscales sur une base réelle d'imposition à compter de 2014? Dans l'affirmative, veuillez indiquer la nature et le montant des revenus déclarés par M. et Mme A.D. _____ (salaires, revenus issus de participations, revenus mondiaux...) [...]" wird jedoch direkt der Besteuerungsmodus und die Bemessungsgrundlage angesprochen und unter diesen Umständen wäre es mit dem Verständnis des Begriffs der voraussichtlichen Erheblichkeit nicht vereinbar, die Information der Besteuerung nach Aufwand zu verweigern.

E. 4.5

Im Weiteren spielt es für die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit bzw. im Rahmen der Amtshilfe auch keine Rolle, ob es sich bei der schweizerischen Besteuerung nach Aufwand um eine ordentliche Besteuerung handelt sowie dass nach diesem Steuermodus eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz besteht. Wo letztendlich der Steuerwohnsitz liegt, ist nicht im Rahmen der Amtshilfe zu klären und es ist in diesem Verfahren auch nicht Aufgabe der schweizerischen Behörden, zu prüfen, ob nach französischem Recht ein Steuerwohnsitz in Frankreich besteht (Urteil 2C_625/2018 vom 1. Februar 2019 E. 2.2.2

und 3.2, seit Kurzem publ. unter BGE 145 II 112 ; BGE 142 II 161 E. 2.2.2 S. 170 f.). Die genannten Umstände mögen im Rahmen des Ansässigkeitsstreits wesentlich sein, der jedoch in einem anderen Verfahren durchzuführen ist.

E. 4.6

Somit ist die Information, wonach die Beschwerdegegner 1 und 2 in der Schweiz nach Aufwand besteuert werden, als voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR zu qualifizieren und demzufolge an die DGFP zu übermitteln. Die gesamte Streichung in Ziff. 2 des vorinstanzlichen Dispositivs (inkl. die Streichung des Satzes "D'autres détails sur le niveau de revenu pour l'année 2014 ne sont pas connus") ist demnach aufzuheben.

E. 5.1

Damit erweist sich die Beschwerde als begründet und ist gutzuheissen.

E. 5.2

Dem Verfahrensausgang entsprechend haben die unterliegenden Beschwerdegegner die Gerichtskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 65, Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

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