

BVGer A-2117/2018 vom 5. März 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-03-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2117_2018

FR: TAF A-2117/2018 du 5 mars 2019

IT: TAF A-2117/2018 del 5 marzo 2019

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein gestützt auf das DBA CH-ES gestelltes Amtshilfeersuchen der spanischen AT zugrunde. Die Durchführung des DBA CH-ES richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1). Zu beachten sind dabei insbesondere die auf den 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Änderungen des StAhiG vom 18. Dezember 2015 (AS 2016 5059, 5063 ff.). Diese Änderungen erfolgten mit dem Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1, nachfolgend: Amtshilfeübereinkommen; vgl. zum Bundesbeschluss AS 2016 5059 ff.).

E. 1.2

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

E. 1.3

Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist ex tunc sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich (BGE 132 II 342 E. 2.3, 129 I 361 E. 2.3). Eine nichtige Verfügung kann aufgrund ihrer fehlenden Rechtswirkung kein Anfechtungsobjekt einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde sein. Auf die Beschwerde gegen eine nichtige Verfügung ist daher nicht einzutreten, jedoch ist die Nichtigkeit im Dispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.3, 129 V 485 E. 2.3, 127 II 32 E. 3g; Urteil des BGer 2C_381/2010 vom 17. November 2011 E. 1.4; BVGE 2008/59 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3764/2015 vom 15. September 2015 E. 2.4). Nach der sog. Evidenztheorie setzt die Nichtigkeit einer Verfügung voraus, dass der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgrund fallen hauptsächlich funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht (BGE 132 II 21 E. 3.1; zum Ganzen: BVGE 2015/15 E. 2.5.1 f.).

E. 2.1

Auf das vorliegende Verfahren kommt das DBA CH-ES in seiner seit dem 24. August 2013 in Kraft stehenden Fassung gemäss dem Protokoll vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des DBA CH-ES (AS 2013 2367; im Folgenden: Änderungsprotokoll 2011) zur Anwendung. Dies gilt auch für die Amtshilfeklausel des DBA CH-ES, nämlich Art. 25bis DBA CH-ES (Art. 9 Änderungsprotokoll 2011). Diese Amtshilfeklausel findet hinsichtlich der unter Art. 2 DBA CH-ES fallenden spanischen Steuern Anwendung auf Steuerjahre, welche am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, oder auf Steuern, welche auf Beträgen geschuldet sind, die am oder nach dem 1. Januar 2010 gezahlt oder gutgeschrieben werden (Art. 13 Abs. 2 Ziff. iii Änderungsprotokoll 2011).

E. 2.2

Nach Art. 25bis Abs. 1 Satz 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (vgl. zu hier nicht interessierenden Einschränkungen dieser Amtshilfeverpflichtung Art. 25bis Abs. 3 und 5 DBA CH-ES). Der Informationsaustausch ist dabei nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-ES (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) beschränkt (Art. 25bis Abs. 1 Satz 2 DBA CH-ES).

E. 2.3

Während Art. 4 Abs. 1 StAhiG in der bis Ende 2016 geltenden Fassung (AS 2013 231) in Verbindung mit Ziff. IV Abs. 4 des Protokolls zum DBA CH-ES Amtshilfe nur auf Ersuchen gestattete, enthält das StAhiG in der seit dem 1. Januar 2017 geltenden Fassung eine Regelung zur spontanen Amtshilfe bzw. zum spontanen Informationsaustausch. Diese Gesetzesänderung steht im Zusammenhang mit dem Beitritt der Schweiz zum Amtshilfeübereinkommen (vgl. E. 1.1). Letzteres enthält zwar eine materiell-rechtliche Grundlage für spontane Amtshilfeleistungen, gilt aber für die Schweiz - abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen - frühestens für Besteuerungszeiträume ab 2018 (Art. 28 Abs. 6 Amtshilfeübereinkommen und Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Amtshilfeübereinkommens und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585 ff.) und ist daher beim vorliegenden Fall, bei welchem es um die spanische Einkommenssteuer der Jahre 2012 und 2013 geht, nicht anwendbar (vgl. Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.3.4). Ob das StAhiG in der seit 1. Januar 2017 geltenden Fassung (welches lediglich den Vollzug der Amtshilfe regelt), allenfalls in Verbindung mit dem DBA CH-ES, eine hinreichende Rechtsgrundlage für eine autonome spontane Amtshilfeleistung an Spanien bilden könnte, ist fraglich, kann hier jedoch offen bleiben. Denn gemäss der per 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiV, SR 651.11) ist die Möglichkeit der spontanen Amtshilfe ohnehin auf die Übermittlung von Informationen, die sich aus Steuervorbescheiden ergeben, beschränkt (Art. 8 ff. StAhiV; vgl. auch Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.8, A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.3.4). Die vorliegend nach dem Willen der ESTV

der ersuchenden Behörde zu übermittelnden Informationen und Unterlagen haben unbestrittenermassen mit einem Steuervorbescheid nichts zu tun, weshalb selbst bei Anwendbarkeit der neuen innerstaatlichen steueramtshilferechtlichen Bestimmungen diesbezüglich keine spontane Amtshilfe zu leisten wäre.

E. 2.4

Im Rahmen des Verfahrens der Informationsbeschaffung der ESTV dürfen Informationen, welche sich im Besitz einer Bank befinden, nur verlangt werden, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht (vgl. Art. 8 Abs. 2 StAhiG).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall fordert die AT nach dem Wortlaut ihres Ersuchens Informationen über ein Bankkonto bei der B. _____ SA, das mit der (angeblich) der Beschwerdeführerin gehörenden Karte Nr. [...] verknüpft ist. Zudem verlangt die AT Angaben über allfällige weitere Bankkonten bei der B. _____ SA, hinsichtlich welcher die Beschwerdeführerin im streitbetroffenen Zeitraum Kontoinhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte war. Bezeichnenderweise spricht die AT im Ersuchen im Zusammenhang mit der Karte Nr. [...] weder von einer möglichen Kreditkarte noch von einem möglicherweise das bekannte Konto alimentierenden Kreditkartenkonto. Da im Amtshilfegesuch stattdessen lediglich von einer bei der B. _____ SA ausgestellten Karte mit einem damit verbundenen Bankkonto bei dieser Bank die Rede ist, muss davon ausgegangen werden, dass die AT annahm, dass es sich um eine gewöhnliche Bankkarte handelte, welche auch für die im Amtshilfeersuchen erwähnten verschiedenen Ausgaben in Spanien eingesetzt werden konnte. Zu diesem Schluss ins Bild passt, dass die Beschwerdeführerin nach der Darstellung der AT unter anderem bestritten haben soll, Inhaberin dieser Karte oder des damit verknüpften Kontos bei der B. _____ SA gewesen zu sein, und die AT gemäss der Umschreibung der verlangten Informationen im Ersuchen namentlich in Erfahrung bringen will, ob die Beschwerdeführerin Inhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte hinsichtlich des mit der Karte Nr. [...] in Verbindung stehenden Kontos bei der B. _____ SA ist. Es zeigt sich vor diesem Hintergrund, dass die AT mit ihrem Amtshilfegesuch nur nach Angaben zu einem mit der Karte Nr. [...] verknüpften Konto bei der B. _____ SA sowie zu weiteren Konten bei dieser Bank (mit der Beschwerdeführerin als Kontoinhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte) fragt. Zwar lässt sich das Ersuchen nach Treu und Glauben so verstehen, dass die AT für den Fall, dass es sich beim Konto bei der B. _____ SA mit der Karte Nr. [...] gleichzeitig um ein Kreditkartenkonto mit der Beschwerdeführerin als Kontoinhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte handelt, den streitbetroffenen Zeitraum betreffende Angaben zu diesem entsprechenden Kreditkartenkonto fordert. Hingegen kann nicht angenommen werden, dass sich die ersuchende Behörde bei dieser Konstellation auch nach Informationen sowie Unterlagen zu einem mit dem erfragten Konto möglicherweise verbundenen anderen Bankkonto bei einer anderen Bank oder zu anderen Konten bei nicht mit der B. _____ SA identischen Banken erkundigt. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass an einer Stelle im Amtshilfeersuchen unter anderem in allgemeiner Form ausgeführt wird, die spanischen Steuerbehörden würden Angaben darüber benötigen, ob die Beschwerdeführerin Inhaberin eines Kontos in der Schweiz ist. Die entsprechenden Ausführungen der AT figurieren nämlich bezeichnenderweise im bloss den Hintergrund erklärenden Abschnitt des Amtshilfeersuchens mit dem Titel «Case description». Für die Frage, welche konkreten Informationen die AT verlangt, ist der im Amtshilfeersuchen anschliessende Abschnitt mit

der Überschrift «Requested information» entscheidend. Dort ist - wie ausgeführt - bezeichnenderweise nur von Bankkonten bei der B._____ SA die Rede. Nicht zutreffend ist nach dem Gesagten die Ansicht der ESTV, wonach die Ausführungen im Amtshilfeersuchen ohne Weiteres so zu verstehen sind, dass die AT nach einem mit dem Kreditkartenkonto bei der B._____ SA möglicherweise verbundenen anderen Bankkonto bei einer anderen Bank (bzw. bei einer anderen Informationsinhaberin) fragt (vgl. Vernehmlassung, S. 3, wonach der Passus «at the entity B._____ S.A.» bei der Umschreibung der verlangten Informationen im Amtshilfeersuchen «überflüssig» sei, weil es «sich bei der Empfängerin ja um die B._____ gehandelt» habe und es «wenig Sinn» mache, «bei einer Bank Informationen anzufragen, für welche sie nicht Informationsinhaberin ist»).

E. 3.2

Es folgt aus dem Dargelegten, dass die ESTV dem (soweit hier interessierend einschränkungslos geltenden) Verbot der spontanen Amtshilfe (vgl. E. 2.3) zuwiderhandelte, indem sie aus eigener Initiative von der AT nicht geforderte Informationen und Unterlagen über das mit dem Konto zur Karte Nr. [...] bei der B._____ SA verbundene andere Konto bei einer anderen Bank (bzw. der G._____ SA) beschaffte sowie zur Übermittlung an die AT bestimmte. Es handelt sich dabei um einen Verfahrensfehler im Sinne der Rechtsprechung zu Nichtigkeit (E. 1.3), weil schon die bezüglich dieser Angaben erlassenen beiden Editionsverfügungen und damit die von der ESTV im Verfahren der Informationsbeschaffung unternommenen Schritte rechtswidrig waren, indem mit diesen Verfügungen von Banken Informationen verlangt wurden, deren Übermittlung das einschlägige Abkommen bzw. das DBA CH-ES mangels entsprechenden Ersuchens nicht vorsieht. Wie aufgezeigt, fehlt es nämlich der ESTV nach der einschlägigen gesetzlichen Ordnung des Verfahrens der Informationsbeschaffung an der Kompetenz, solche bei Banken befindliche, abkommensrechtlich nicht zur Weiterleitung an den ersuchenden Staat bestimmte Informationen zu verlangen (vgl. E. 2.4). Der erwähnte Verfahrensfehler ist als schwerwiegend zu qualifizieren, zumal sich die ESTV mit einem «aktiven» Verhalten, nämlich einer Umformulierung der Umschreibung der mit dem Ersuchen geforderten Informationen im Verfahren der Informationsbeschaffung, über die erwähnte gesetzliche Ordnung hinwegsetzte (vgl. zu dieser Umformulierung auch sogleich E. 3.3).

E. 3.3

Der genannte Verfahrensfehler ist unter den vorliegend gegebenen Umständen ohne Weiteres erkennbar. Dies erhellt schon daraus, dass die ESTV, um an die Informationen zum anderen Konto bei der G._____ SA zu gelangen, in ihrer an die B._____ SA gerichteten Editionsverfügung die Umschreibung der von der AT geforderten Informationen zum Konto, das in Zusammenhang mit der Karte Nr. [...] steht, abändern musste (indem der Passus «at the entity B._____ SA» weggelassen wurde und zugleich der Passus «[including used to reload]» beigefügt wurde; vgl. dazu vorn Bst. A Abs. 3 und Bst. B). Der vorliegende Verfahrensfehler springt nicht zuletzt auch deshalb ins Auge, weil die ESTV im Januar 2016 bei einem anderen Fall der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der ersuchenden Behörde erklärte, die im Amtshilfeersuchen gestellte Frage sei unklar, da bezüglich der ersuchten Informationen zwischen dem Kreditkartenkonto und einem allenfalls verbundenen (anderen) Bankkonto zu unterscheiden sei (vgl. Urteil des BVGer A-4016/2017 und A-4022/2017 vom 8. März 2018 E. 3.1.3 und 3.1.6). Es liegt auf

der Hand und ist leicht erkennbar, dass diese Unterscheidung (welche hier - wie gezeigt - nicht erfolgt ist) beim gegenwärtig zu beurteilenden Fall ebenfalls hätte gemacht werden müssen und das Vorliegen einer Amtshilfeanfrage in Bezug auf Informationen zu einem anderen Bankkonto bei einer anderen Bank als der B. _____ SA demzufolge zu verneinen gewesen wäre.

E. 3.4

Es ist nicht ersichtlich, dass eine Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung die Rechtssicherheit ernstlich gefährden würde. Dies gilt schon deshalb, weil es bei Annahme einer solchen Nichtigkeit im Wesentlichen einzig dabei bleibt, dass gestützt auf die angefochtene Schlussverfügung keine Amtshilfe geleistet werden darf.

E. 4

Es ergibt sich somit, dass die angefochtene Schlussverfügung nichtig ist. Demzufolge ist auf die Beschwerde mangels Anfechtungsobjektes nicht einzutreten, aber die Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung im Urteilsdispositiv festzustellen (vgl. E. 1.3). Angesichts der Nichtigkeit des angefochtenen Entscheids erübrigt es sich, auf die hiervor noch nicht gewürdigten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten einzugehen. Mit dem vorliegenden Entscheid wird nicht in abschliessender Weise darüber befunden, ob gestützt auf das Ersuchen der AT vom 30. Oktober 2017 Amtshilfe (wie etwa betreffend allfällige bei der B. _____ SA edierte Informationen) zu leisten ist oder nicht. Diesbezüglich wird die ESTV nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils allenfalls eine neue Schlussverfügung zu erlassen bzw. allfällige vorgängige Verfahrenshandlungen vorzunehmen haben.

E. 5.1

Die Verfahrenskosten werden bei einem Nichteintreten in der Regel der beschwerdeführenden Partei auferlegt (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorliegend rechtfertigt es sich aber, die Bestimmungen über die Kosten- und Entschädigungsfolgen bei Gegenstandslosigkeit von Verfahren analog anzuwenden, da die Nichtigkeit, welche zum Nichteintreten geführt hat, nur aufgrund einer Beschwerde festgestellt werden konnte und die Beschwerdeführerin an der Feststellung der Nichtigkeit ein Interesse gehabt haben dürfte (vgl. Urteile des BVGer A-3764/2015 vom 15. September 2015 E. 6.1, A-2433/2015 vom 9. Juli 2015 E. 6). Wenn ein Verfahren gegenstandslos wird, sind die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei aufzuerlegen, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat (vgl. Art. 5 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Das vorliegende Beschwerdeverfahren wurde, weil die angefochtene Schlussverfügung nichtig ist, nicht durch ein Verhalten der Beschwerdeführerin, sondern infolge eines Verhaltens der Vorinstanz notwendig. Der Beschwerdeführerin sind somit keine Kosten aufzuerlegen, weshalb ihr der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten ist. Der Vorinstanz können keine Kosten auferlegt werden (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 5.2

Da sich die Beschwerde als gerechtfertigt erweist, ist der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zuzusprechen, welche gemäss Art. 6 ff. VGKE festzusetzen ist (vgl. auch Urteil des BVGer A-6630/2010 vom 19. Juli 2011 E. 4.4). Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des

notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes und mit Blick auf den Umstand, dass die Beschwerdeführerin zum Teil unbegründete Anträge stellte (vgl. vorn Bst. G und K), erachtet das Bundesverwaltungsgericht eine Entschädigung von Fr. 3'400.- als angemessen.

E. 6

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von zehn Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, 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 (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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