

# **BVGer A-3886/2023 vom 15. März 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-03-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3886\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3886_2023)

FR: TAF A-3886/2023 du 15 mars 2024

IT: TAF A-3886/2023 del 15 marzo 2024

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der AEAT gestützt auf das Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.933.21; nachfolgend: DBA CH-ES) zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-ES (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-ES zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 - 33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist folglich gegeben.

### **E. 1.3**

Art. 18a StAhiG sieht vor, dass Amtshilfe betreffend verstorbene Personen geleistet werden kann. Deren Rechtsnachfolgerinnen und Rechtsnachfolger erhalten Parteistellung. Die Schweiz hat laut der entsprechenden Botschaft sicherzustellen, dass Informationen über verstorbene Personen in jedem Fall ausgetauscht werden können. Deshalb darf die gemäss schweizerischem Recht fehlende Partei- und Prozessfähigkeit nicht dazu führen, dass die staatsvertraglich geschuldete Leistung von Amtshilfe allein aus diesem Grund verunmöglicht wird. Vielmehr erhalten «Personen (einschliesslich Verstorbener), Sondervermögen und andere Rechtseinheiten, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden, Parteistellung» (Botschaft des Bundesrates vom 21. November 2018 zur Umsetzung der Empfehlungen des Globalen Forums über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke im Bericht zur Phase 2 der Länderüberprüfung der Schweiz, BBl 2019 279, 303; vgl. auch Urteil des BVGer

A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 1.4). Im vorliegenden Fall erheben die Rechtsnachfolgerinnen und Rechtsnachfolger der betroffenen Person gemeinsam Beschwerde gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 5. Juli 2023 (Sachverhalt, Bst. G). Ihnen kommt demnach im vorliegenden Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht Parteistellung zu (vgl. Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Februar 2024 E. 1.5).

#### **E. 1.4**

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist folglich einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

#### **E. 1.5**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die beschwerdeführende Partei kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

#### **E. 2.1**

Die vertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist vorliegend Art. 25bis DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls (nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-ES). Die aktuell geltenden Fassungen sind diejenigen gemäss Art. 9 bzw. Art. 12 des Protokolls vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (AS 2013 2367, nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 27. Juli 2011). Diese sind am 24. August 2013 in Kraft getreten und auf das vorliegende Amtshilfeersuchen, welches die Steuerjahre 2018 und 2019 betrifft, anwendbar (vgl. Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011).

#### **E. 2.2**

Art. 25bis DBA CH-ES entspricht weitgehend dem Wortlaut von Art. 26 des OECD-Musterabkommens (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 23. November 2011 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2011 9153, 9160). Gemäss Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des 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. Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-ES (unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt.

#### **E. 2.3.1**

Die formellen Voraussetzungen für Amtshilfebegehren gestützt auf das DBA CH-ES sind in Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES geregelt. Demnach besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staats bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 25bis DBA CH-ES den Steuerbehörden des

ersuchten Staats die nachstehenden Angaben zu liefern haben: a) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person; b) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; c) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; d) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; e) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

#### **E. 2.3.2**

Das Amtshilfeersuchen vom (Datum) erfüllt diese formellen Voraussetzungen. Etwas anderes wird von den Beschwerdeführenden auch nicht geltend gemacht.

#### **E. 2.4.1**

Gemäss Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zum DBA CH-ES besteht Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor; seine Buchstaben a-e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

#### **E. 2.4.2**

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates 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 (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen.

#### **E. 2.4.3**

Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt in erster Linie dem ersuchenden Staat zu (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4; A-186/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 2.1.2; A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2). Der ersuchte Staat darf die Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den

verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint. 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 (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4).

#### **E. 2.4.4**

Der ersuchte Staat hat sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Steuer- und 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 (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). 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 218 E. 3.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1).

#### **E. 2.4.5**

Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist. Dafür genügt bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.8; A-6201/2020 vom 11. Januar 2022 E. 2.2.5; A-6858/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 4.10, je m.w.H.). Der Umstand, dass eine betroffene Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst indes nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird, respektive dass in anderen Staaten tatsächlich eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes auf internationaler Ebene ist eine Grundsatzfrage, die eine detaillierte Prüfung der Situation voraussetzt und vom ersuchten Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht geklärt werden kann. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist daher nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern in einem Verständigungsverfahren zu lösen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2, 142 II 217 E. 3.6 f. und 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2C\_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1). Ein allfälliges Verfahren betreffend die Ansässigkeitsfrage der betroffenen Person muss zudem noch nicht entschieden worden sein, bevor ein Amtshilfeersuchen in Bezug auf die Besteuerung gestellt werden kann (Urteile des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.1.2; A-4917/2019 vom 22. Oktober 2020 E. 3.1.2).

#### **E. 2.5**

Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln

(sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 146 II 150 E. 7; 144 II 206 E. 4.4; 143 II 224 E. 6.3, je mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. 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). Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.3; A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9; A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2, je mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführenden begründen ihre Beschwerde im Wesentlichen damit, dass die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person im ersuchten Zeitraum nach der Sonderregelung für in das spanische Hoheitsgebiet entsandte Arbeitnehmer besteuert worden sei (nachfolgend: Impatriates tax regime). Die betroffene Person habe deshalb nicht als in Spanien ansässig gegolten, habe sich aber aus beruflichen Gründen in Spanien aufgehalten. Bis zum heutigen Datum - so führen die Beschwerdeführenden weiter aus - sei die betroffene Person für die Steuerperioden 2018 und 2019 dem Impatriates tax regime unterstellt, zumal die spanischen Steuerbehörden bisher keinerlei anderslautende Entscheidung getroffen hätten. Gemäss dem Impatriates tax regime müsse die jeweilige Person bloss Steuern betreffend das weltweite Lohn Einkommen in Spanien bezahlen, nicht jedoch betreffend anderweitiges Einkommen (z.B. Kapitalerträge), und gelte dabei für andere steuerliche Zwecke als nicht in Spanien ansässig. Aus diesem Grund hätten die spanischen Steuerbehörden weder die materielle noch die territoriale Befugnis, um die in Frage stehenden Informationen einzufordern, solange sie - die spanischen Steuerbehörden - keinen Beschluss gefasst hätten, der besage, dass die betroffene Person im Zeitraum 2018 bis 2019 als in Spanien ansässig gelte und sie von der Anwendung des Impatriates tax regime ausschliesse. Ausserdem würden sich die angeforderten Informationen nicht auf Arbeitseinkommen beziehen, sondern auf Kapitaleinkünfte, die nach dem Impatriates tax regime von der Besteuerung in Spanien ausgenommen seien.

### **E. 3.2**

Den Beschwerdeführenden ist diesbezüglich vorab zu entgegnen, dass die AEAT gemäss ihrem Amtshilfeersuchen aus verschiedenen Gründen bezweifelt, dass die betroffene Person tatsächlich Anspruch auf die Anwendung des Impatriates tax regime gehabt hat. Unter anderem das Alter der betroffenen Person, die fragwürdige Geschäftstätigkeit des Unternehmens, in welchem die betroffene Person offenbar beschäftigt gewesen sei, und das sehr knappe Einreisedatum nach Spanien, um die einschlägigen Kriterien gerade noch zu erfüllen, würden diese Zweifel wecken (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Mit anderen Worten hat die AEAT Grund zur Annahme, die betroffene Person könnte in Spanien unbeschränkt, d.h. bezüglich ihres weltweiten Einkommens und Vermögens, steuerpflichtig sein. Auf diese Sachverhaltsdarstellung ist im Sinne des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips

grundsätzlich abzustellen (E. 2.5). Weiter ist den Beschwerdeführenden zu entgegnen, dass es nach geltender Rechtsprechung zur Erfüllung des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit bereits genügt, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine beschränkte oder - im vorliegenden Fall - eine unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten. Daran ändert auch nichts, dass möglicherweise ein anderer Staat (ebenfalls) die unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Person für sich beansprucht. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens zu lösen. Überdies muss - nach geltender Rechtsprechung - ein allfälliges Verfahren betreffend die Ansässigkeitsfrage der betroffenen Person noch nicht entschieden worden sein, bevor ein Amtshilfeersuchen in Bezug auf die (unbeschränkte) Besteuerung gestellt werden kann (E. 2.4.5). Mit anderen Worten sind die spanischen Steuerbehörden nicht gezwungen, der betroffenen Person mittels Verfügung zuerst den Anspruch auf eine Besteuerung nach dem Impatriates tax regime formell zu entziehen und die unbeschränkte Steuerpflicht festzustellen, bevor sie ein entsprechendes Amtshilfegesuch stellen dürfen. Vor diesem Hintergrund, d.h. der Tatsache, dass die AEAT Grund zur Annahme hat, die betroffene Person könnte in Spanien unbeschränkt steuerpflichtig sein, erscheint die voraussichtliche Erheblichkeit der geforderten Unterlagen (betreffend Kapitalerträge) ohne weiteres als gegeben (E. 2.4.2 ff.). Sodann gilt, dass sich die Schweiz als ersuchter Staat nicht zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats (Spanien) zu äussern hat. Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht (z.B. weil - wie die Beschwerdeführenden vorbringen - vor der Stellung eines Amtshilfeersuchens ein Entscheid der spanischen Steuerbehörden betreffend die unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Person hätte ergehen sollen), so hat die betroffene Person bzw. deren Rechtsnachfolger dies vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (E. 2.4.4).

#### **E. 4**

Nach dem Gesagten erweisen sich die Rügen der Beschwerdeführenden als unbegründet. Die Vorinstanz hat zu Recht festgehalten, dass die Voraussetzungen der Amtshilfeleistung vorliegend erfüllt sind. Die Beschwerde ist demnach vollumfänglich abzuweisen.

#### **E. 5.1**

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf CHF 5'000.- festzulegen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

#### **E. 5.2**

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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