

BVGer A-5676/2020 vom 24. November 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-11-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5676_2020

FR: TAF A-5676/2020 du 24 novembre 2021

IT: TAF A-5676/2020 del 24 novembre 2021

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der spanischen Steuerbehörde vom 28. Juli 2016 gestützt auf Art. 25bis DBA CH-ES zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG im Umkehrschluss).

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die internationale Amtshilfe in Steuersachen zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 ff. VGG). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist als Adressat der angefochtenen Schlussverfügung und als Person, die vom Amtshilfeersuchen betroffen ist, zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG, Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Mit dem Erlass der hier angefochtenen Schlussverfügung gestützt auf Art. 21a StAhiG hat die ESTV die darin angeordnete Amtshilfeleistung gleichentags und damit noch vor Eröffnung der Schlussverfügung an den Beschwerdeführer vollstreckt. Wird gegen eine solche Schlussverfügung Beschwerde erhoben, so kann gemäss Art. 21a Abs. 2 StAhiG lediglich - wie dies der Beschwerdeführer getan hat - die Feststellung der Rechtswidrigkeit verlangt werden. Auf die formgerecht (vgl. Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist damit unter dem Vorbehalt, dass sie fristgerecht erhoben wurde (dazu nachfolgend: E. 1.3), einzutreten.

E. 1.3

Vorliegend hat sich das Bundesverwaltungsgericht mit der Frage der Rechtzeitigkeit der Beschwerde bereits auseinandergesetzt und stellte mit Zwischenverfügung vom 19. August 2021 fest, dass die Beschwerde fristgerecht erhoben wurde (s. Sachverhalt Bst. P). Mit ihrem Revisions- bzw. Wiedererwägungsgesuch verlangt die Vorinstanz nun, die besagte Zwischenverfügung sei aufzuheben und es sei auf die Beschwerde vom 10. November 2020 mangels Fristwahrung nicht einzutreten. Das Revisions- bzw. Wiedererwägungsgesuch der Vorinstanz ist vorab zu behandeln.

E. 1.3.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 45 VGG Revisionsbegehren gegen eigene Entscheide, wobei auf das Revisionsverfahren die Art. 121 bis 128 des

Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) sinngemäss Anwendung finden. Das Revisionsgesuch richtet sich als ausserordentliches Rechtsmittel gegen einen formell rechtskräftigen Entscheid (Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 5.36, 5.38). Neben der Revision stellt der Rechtsbehelf der Wiedererwägung eine weitere Korrekturmöglichkeit für fehlerhafte Verfügungen dar. Ein Anspruch auf Wiedererwägung besteht im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung allerdings nur im Rahmen des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101). Voraussetzung dafür ist rechtsprechungsgemäss, dass sich - wie bei der Revision - entweder die Umstände seit dem ersten Entscheid wesentlich geändert haben oder der Gesuchsteller erhebliche Tatsachen oder Beweismittel namhaft macht, die im früheren Verfahren nicht bekannt waren bzw. die schon damals geltend zu machen für ihn unmöglich war oder keine Veranlassung bestand (statt vieler: BGE 136 II 177 E. 2.1, 127 I 133 E. 6; Urteile des BVGer A-2143/2013 vom 4. Juni 2013 E. 2.3 ff., A-1791/2009 vom 28. September 2009 E. 3.3 und 3.3.2).

E. 1.3.2

Die Vorinstanz bringt unter Berufung auf Art. 121 Bst. d BGG vor, das Gericht habe den zweiten Eintrag der Sendungsverfolgung mit dem Vermerk «Zustelldatum unbekannt» versehentlich nicht als klaren technischen Fehler erkannt bzw. «falsch gewürdigt». Bereits aus ihrer eigenen Wortwahl «falsch gewürdigt» erhellt, dass Kern der vorinstanzlichen Kritik die Beweiswürdigung des Gerichts bildet und gerade nicht eine versehentliche Nichtberücksichtigung einer erheblichen Tatsache. Eine angeblich unrichtige Beweiswürdigung stellt jedoch rechtsprechungsgemäss von vornherein keinen Revisionsgrund nach Art. 121 Bst. d BGG dar (vgl. Urteil des BGer 6F_32/2020 vom 17. März 2021 E. 1; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 5.54).

E. 1.3.3

Sodann macht die Vorinstanz unter Berufung auf Art. 123 Abs. 2 Bst. a BGG - ihrer Ansicht nach - erhebliche Tatsachen und Beweismittel namhaft, die für sie geltend zu machen keine Veranlassung bestand, weil für sie der zweite Vermerk «Zustelldatum unbekannt» auf einem klar erkennbaren technischen Fehler beruht habe. Als neue Beweise, die den Widerspruch der Einträge auf der Internetseite auf der Schweizerischen Post lösen solle, reicht sie ein Schreiben der Schweizerischen Post vom 1. September 2021 ein, in welchem diese bestätigt, dass unter der hier streitbetroffenen Sendungsnummer am 10. Oktober 2020 ein Schreiben der Vorinstanz an die Rechtsvertreter des Beschwerdeführers via Postfach zugestellt worden sei. Auf eine entsprechende E-Mail-Rückfrage vom 3. September 2021 habe die Schweizerische Post mit Schreiben vom 6. September 2021 bestätigt, dass im posteigenen Business Support Programm lediglich die Sendung mit Zustelldatum am 10. Oktober 2020 ersichtlich sei. Der fälschlicherweise erfasste Eintrag mit dem Vermerk «Zustelldatum unbekannt» sei nur auf der Internetseite der Post ersichtlich, was auf einen technischen Fehler zurückzuführen sei. Daraus zieht die Vorinstanz den Schluss, dass die effektive Zustellung am 10. Oktober 2020 hinreichend erwiesen sei. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der (analog anzuwendende) Revisionsgrund nach Art. 123 Abs. 2 Bst. a BGG voraussetzt, dass die vorgebrachten Tatsachen oder Beweismittel schon vor dem Entscheid, der revidiert werden soll, entstanden sind (vgl. BVGE 2013/22 E. 13.1; Urteile des BVGer A-2442/2019 vom 29. Oktober 2019 E. 2.2.2, A-750/2019 vom 31. Mai 2019 E. 3.2.1). Die Erklärungen der

Schweizerischen Post datieren vom 1. bzw. 6. September 2021 und sind damit nach dem Entscheid vom 19. August 2021 entstanden, der revidiert werden soll. Es handelt sich dabei somit um neue Beweismittel, welche revisionsrechtlich grundsätzlich nicht beachtlich sind. Aber selbst wenn diese neuen Beweismittel revisionsrechtlich zuzulassen wären, nämlich weil sie sich auf eine Tatsache beziehen, d.h. konkret die angeblich technische Fehlerhaftigkeit des Eintrags «Zustelldatum unbekannt», die mit Bezug auf den zu revidierenden Entscheid bereits vorbestanden hat, ist nicht ersichtlich, weshalb sich die Vorinstanz dazu nicht vor Erlass der Zwischenverfügung hätte äussern können, zumal für sie offenbar klar war, dass ein technischer Fehler vorlag. Dass sie dies aufgrund ihrer eigenen Überzeugung als unnötig empfand, vermag dabei vor dem Hintergrund ihrer prozessualen Sorgfaltspflichten als Begründung nicht zu genügen (vgl. BGE 134 III 669 E. 2.2). Nicht anschliessen kann sich das Gericht weiter der vorinstanzlichen Auffassung, dass die revisionsweise vorgebrachten Tatsachen bzw. Beweismittel erheblich seien (zur erforderlichen Erheblichkeit: Urteil des BVGer A-2442/2019 vom 29. Oktober 2019 E. 2.2.3). Abgesehen davon, dass die Erklärung der Schweizerischen Post, wonach es sich beim Eintrag «Zustelldatum unbekannt» um einen technischen Fehler handle, als reine (bestreitbare) Parteibehauptung zu qualifizieren ist, ist sie ebenso wenig wie der Eintrag im posteigenen Business Support Programm geeignet, die Widersprüchlichkeit der beiden Vermerke ungeschehen zu machen und den Vollbeweis der rechtsgültig erfolgten Zustellung am 10. Oktober 2020 zu erbringen.

E. 1.3.4

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass keine revisionsrechtlich relevanten Gründe dargetan sind. Damit erübrigt es sich abschliessend zu klären, inwiefern die vorliegend streitbetreffende Zwischenverfügung überhaupt revisionstauglich ist. Das Gesuch um Revision/Wiedererwägung der Zwischenverfügung vom 19. August 2021 ist demzufolge abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Der Beschwerdeführer 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

Im vorliegenden Verfahren stellt sich vorab die Rechtsfrage, ob eine Amtshilfeleistung gestützt auf Art. 21a StAhiG, d.h. in Anwendung des Verfahrens mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Personen, auch zulässig ist, wenn die betroffene Person zuvor bereits von der Vorinstanz über das Amtshilfeersuchen in Kenntnis gesetzt worden ist. Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Frage unlängst in einem gleich gelagerten Verfahren, das ebenfalls auf dem hier streitbetreffenen Listenersuchen Spaniens basierte, beantwortet, wobei es Art. 21a StAhiG einer ausführlichen Gesetzesauslegung unterzogen hat (s. Urteil des BVGer A-5424/2020 vom 24. Juni 2021 E. 2.1 ff. [zur Publikation vorgesehen]). Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich daher auf eine Wiedergabe des Wortlauts von Art. 21a StAhiG und eine Zusammenfassung der gleichermassen für den vorliegenden Fall relevanten Erwägungen.

E. 2.1

Art. 21a StAhiG trägt den Randtitel «Verfahren mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Personen» und hat folgenden Wortlaut: «Die ESTV informiert die beschwerdeberechtigten Personen ausnahmsweise erst nach der Übermittlung der Informationen mittels Verfügung über ein Ersuchen, wenn die ersuchende Behörde glaubhaft macht, dass der Zweck der Amtshilfe und der Erfolg ihrer Untersuchung durch die vorgängige Information vereitelt würden».

E. 2.2

Das Bundesverwaltungsgericht erwog im Rahmen der grammatikalischen Auslegung, Art. 21a StAhiG statuiere ausdrücklich, dass es sich um eine Ausnahmeregelung handle. Aus dem Sinnzusammenhang der Norm bzw. der zeitlogischen Abfolge von Tatbestand und Rechtsfolge erhelle, dass mit der tatbestandsmässigen «vorgängigen Information» nur die auch in der Rechtsfolge erwähnte «Information über das Ersuchen» gemeint sein könne: Sei bereits über das Ersuchen informiert worden, könne eine entsprechende Information über das Ersuchen nämlich nicht mehr unterlassen werden. Folglich sei Art. 21a StAhiG nach seinem klaren Wortlaut nicht auf Konstellationen anwendbar, in denen die beschwerdeberechtigte Person bereits über das Ersuchen informiert worden sei (zum Ganzen ausführlich: Urteil des BVGer A-5424/2020 E. 2.2.1 f. mit Hinweis). Aufgrund dieses klaren Wortlauts prüfte das Gericht in einem nächsten Schritt lediglich noch, ob sich aus den weiteren Auslegungselementen triftige Gründe für ein Abweichen vom Wortlaut ergeben.

E. 2.3

Im Rahmen der systematischen Auslegung zeigte das Gericht auf, dass Art. 21a StAhiG ursprünglich unter einem eigenen Abschnitt «Verfahren mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Personen» gestanden habe und erst im Rahmen einer späteren Gesetzesrevision in den 3. Abschnitt «Verfahren» verschoben worden sei. Dafür, dass der Gesetzgeber mit diesem Eingriff in die ursprüngliche Gliederung zugleich eine inhaltliche Änderung habe herbeiführen wollen, bestünden keine Anhaltspunkte. Der Randtitel «Verfahren mit nachträglicher Information der beschwerdeberechtigten Personen» weise einen klaren Bezug auf das im vorhergehenden Abschnitt geregelte Verfahren der Informationsbeschaffung (vgl. Art. 8 bis 15 StAhiG) auf, welches Voraussetzung für die Verfahrensabschlussvarianten des vereinfachten (Art. 16 StAhiG) oder ordentlichen Verfahrens bilde (Art. 17 StAhiG). Letztlich spreche damit auch die Gesetzessystematik dafür, dass Art. 21a StAhiG nicht bloss eine neben dem ordentlichen bzw. vereinfachten Verfahren bestehende Verfahrensabschlussvariante darstelle, sondern auch eine mit Ausnahmecharakter ausgestaltete Sonderregelung hinsichtlich der Information über das Ersuchen (vgl. Art. 14 StAhiG) und zwar in dem Sinn, dass sie einen Informationsaufschub betreffend das Ersuchen vorsehe. Die systematische Auslegung stütze damit die grammatikalische Interpretation (ausführlich: Urteil des BVGer A-5424/2020 E. 2.3.1 f. mit Hinweisen).

E. 2.4

Auch aus der Entstehungsgeschichte von Art. 21a StAhiG ergaben sich gemäss Gericht keine triftigen Gründe für eine Auslegung gegen den Wortlaut. Diese zeige, dass der Gesetzgeber - obwohl im Kommentar der OECD allgemein von einer Regelung zur Einschränkung von Verfahrensrechten («rights and safeguards») die Rede sei - einzig die beispielhaft aufgeführte Ausnahme von der vorgängigen Information («prior notification»)

in das schweizerische Recht übernommen habe, und zwar in einer etwas verschärften Version. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach mit Art. 21a StAhiG eine Rechtsgrundlage für eine generelle Einschränkung von Verfahrensrechten der beschwerdeberechtigten Person eingeführt werden sollte und nicht «nur» von der vorgängigen Information finde damit im Lichte der historischen Auslegung keine Stütze (ausführlich: Urteil des BVGer A-5424/2020 E. 2.4.1 ff. mit Hinweisen).

E. 2.5

Mit Blick auf den Sinn und Zweck der Norm erwog das Gericht unter Bezugnahme auf entsprechende Einwände der Vorinstanz, dass zwar zur Gewährleistung eines wirksamen Informationsaustauschs ein Verzicht auf die Information über das Ersuchen nicht in sämtlichen Konstellationen der Dringlichkeit notwendig erscheine. Dies gelte namentlich im Gegensatz zu jenen Konstellationen, in denen aufgrund einer Kollusionsgefahr die Kenntnis über das Amtshilfeverfahren an sich problematisch sei. Allerdings genüge es für eine Auslegung gegen den Wortlaut nicht, dass theoretisch auch eine Umsetzung des internationalen Standards denkbar gewesen wäre, die den Anwendungsfall der Dringlichkeit losgelöst vom «Verzicht auf die vorgängige Information» und den anderen Anwendungsfällen der Vereitelung des Untersuchungserfolgs bzw. Amtshilfzwecks regle. Es bedürfe konkreter und gewichtiger Anhaltspunkte dafür, dass Art. 21a StAhiG ein vom Wortlaut abweichender Sinn und Zweck zukomme. Solche Anhaltspunkte seien nicht ersichtlich. Eine Auslegung gegen den Wortlaut dahingehend, dass Art. 21a StAhiG auch auf Fälle Anwendung finde, bei denen eine Information über das Amtshilfeverfahren bereits stattgefunden habe, würde letztlich zu einer Ausweitung des Anwendungsbereichs von Art. 21a StAhiG führen, was dem Ausnahmecharakter der Norm zuwiderlaufe (ausführlich: Urteil des BVGer A-5424/2020 E. 2.5.2 mit Hinweisen). Das Gericht stimmte der Vorinstanz zwar insoweit zu, als - quantitativ betrachtet - ein Totalverzicht auf Verfahrensrechte schwerer wiege als ein Teilverzicht und unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismässigkeit ungünstiger erscheine. Dennoch vermöge eine solche «e maiore minus»-Argumentation ein Abweichen vom Wortlaut nicht zu rechtfertigen. Aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 21a StAhiG würden die bereits informierten beschwerdeberechtigten Personen derzeit mit Recht darauf vertrauen, dass sie ihre Verfahrensrechte bis zum Abschluss des Amtshilfeverfahrens wahrnehmen könnten. Dieses Vertrauen in den üblichen Verfahrensgang würde im Falle einer Interpretation von Art. 21a StAhiG gegen den Wortlaut empfindlich gestört. Beschwerdeberechtigte Personen wären fortan in die Lage versetzt, dass sie jederzeit mit einer sofortigen Übermittlung ihrer Daten rechnen müssten, was eine erhebliche Rechtsunsicherheit zur Folge habe. Der Umstand, dass ein solcher Eingriff in die Verfahrensgarantien letztlich allein vom Gutdünken der Vorinstanz abhängen würde, sei zudem mit dem Sinn und Zweck von Art. 21a StAhiG, wonach die Einhaltung des internationalen Standards mit dem hiesigen Rechtsstaat möglichst «verträglich» sein soll, unvereinbar (Urteil des BVGer A-5424/2020 E. 2.5.3).

E. 2.6

Zusammenfassend hielt das Gericht fest, dass keine triftigen Gründe ersichtlich seien, die eine vom Wortlaut abweichende Auslegung erlauben. Der Anwendungsbereich von Art. 21a StAhiG sei damit auf Konstellationen beschränkt, in denen noch keine Information der beschwerdeberechtigten Personen über das Ersuchen bzw. das Amtshilfeverfahren erfolgt sei (Urteil des BVGer A-5424/2020 E. 2.6).

E. 3.1

An diesen Erwägungen ist für den vorliegenden Fall vollumfänglich festzuhalten. Dies bedeutet, dass die Vorinstanz am 23. April 2020 zu Unrecht eine Schlussverfügung gestützt auf Art. 21a StAhiG erlassen hat und dass die erfolgte Übermittlung von Informationen betreffend das Steuerjahr 2015 rechtswidrig erfolgt ist. Ohne diese rechtswidrige Datenlieferung wären allfällige Steuerforderungen der spanischen Behörden betreffend das Steuerjahr 2015 zwischenzeitlich verjährt und es hätte mangels voraussichtlicher Erheblichkeit der Informationen wohl keine Amtshilfe mehr geleistet werden dürfen (vgl. Urteil des BGer 2C_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 5.3.2 und E. 6.2). Mangels Relevanz für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens erübrigt es sich, auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten in Bezug auf die Anwendbarkeit von Art. 21a StAhiG einzugehen. Aus demselben Grund kann bei diesem Ergebnis auch offenbleiben, ob das streitbetreffende Amtshilfeersuchen zulässig und die weiteren Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung erfüllt waren. Diese Frage würde sich nur stellen, wenn Art. 21a StAhiG zu Recht angewandt worden wäre.

E. 3.2

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen und es ist die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Schlussverfügung vom 23. April 2020 festzustellen.

E. 4

Abschliessend bleibt über die Kosten- und Entschädigungsfolgen zu befinden.

E. 4.1

Die Verfahrenskosten sind unter Berücksichtigung der Kosten für die Zwischenverfügung vom 19. August 2021 und der durch das vorinstanzliche Revisions-/Wiedererwägungsgesuch entstandenen Verfahrensweiterungen auf Fr. 7'000.-- festzusetzen. Aufgrund seines Obsiegens hat der Beschwerdeführer keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Vorinstanz sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.2

Der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Diese ist mangels Einreichung einer detaillierten Kostennote aufgrund der Akten und praxisgemäss auf Fr. 10'500.-- festzusetzen.

E. 5

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) kann innerhalb von zehn Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich nach Auffassung des Bundesgerichts 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 BGG und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG).

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