

# **BVGer A-5744/2019 vom 26. August 2020**

Bundesverwaltungsgericht, 2020-08-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5744\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5744_2019)

FR: TAF A-5744/2019 du 26 août 2020

IT: TAF A-5744/2019 del 26 agosto 2020

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Vereinigung von Verfahren mit einem engen inhaltlichen Zusammenhang kann aus Gründen der Verfahrensökonomie geboten sein und ist in jedem Verfahrensstadium möglich, wobei seitens der instruierenden Behörde ein grosser Ermessensspielraum besteht (vgl. Moser et Al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.17 m.w.H.). Die von der Vorinstanz erwähnten Verfahren (vgl. vorne Sachverhalt Bst. C) betreffen zwar zusammenhängende Rechtsfragen, jedoch sind im vorliegenden Verfahren Daten einer natürlichen Person von der Übermittlung betroffen, die keine Beschwerde erhoben hat und es ist daher nicht auszuschliessen, dass berechnigte Geheimhaltungsinteressen bestehen. Da somit fraglich ist, ob bei einer Vereinigung alle Akten ohne Einschränkungen zugänglich gemacht werden könnten, ist eine Vereinigung aus prozessökonomischer Sicht nicht angezeigt.

### **E. 1.2**

Dem vorliegenden Verfahren liegen zwei Amtshilfeersuchen der AT gestützt auf Art. 25bis 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 (StAhiG, SR 651.1). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 31 f. des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021] und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

### **E. 1.3**

Der Beschwerdeführer ist als Adressat der angefochtenen Schlussverfügung und als beschwerdeberechtigte Person an der Aufhebung der angefochtenen Verfügung interessiert und erfüllt damit die Voraussetzungen zur Beschwerdeerhebung (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG).

### **E. 1.4**

Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Demnach ist darauf einzutreten.

### **E. 2**

Über den prozessualen Antrag betreffend Akteneinsicht wurde bereits mit Zwischenverfügung vom 12. März 2020 entschieden (vgl. vorne Sachverhalt Bst. E, insbesondere E.b). In materieller Hinsicht bleibt zu prüfen, ob die Vorinstanz den spanischen Amtshilfeersuchen zu Recht stattgegeben hat bzw. ob sich die angefochtene Schlussverfügung als bundesrechtskonform erweist. Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, die von der AT verlangten Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich und es liege eine unzulässige «fishing expedition» vor (vgl. E. 4). Weiter seien das Prinzip der Subsidiarität (vgl. E. 5) sowie das Erhältlichkeits- und Reziprozitätsprinzip (vgl. E. 6) nicht gewahrt.

### **E. 3.1**

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist für die fraglichen Steuerperioden 2013 und 2014 Art. 25bis DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls vom 29. Juni 2009 in den geltenden Fassungen gemäss Art. 9 bzw. Art. 10-12 des Änderungsprotokolls vom 27. Juli 2011, von der Bundesversammlung genehmigt am 15. Juni 2012, in Kraft seit 24. August 2013 und im Fall von Einkommens- und Vermögenssteuern Anwendung findend auf die Steuerjahre seit 1. Januar 2010 (Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls, AS 2013 2365 2375 f.; BBl 2011 9153). 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. Der Informationsaustausch ist dabei durch die Art. 1 und 2 DBA CH-ES nicht eingeschränkt.

### **E. 3.2**

Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip). Die Vorinstanz ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen. Es liegt dabei an der beschwerdeführenden Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. zum Ganzen statt vieler Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 4.2 mit Hinweisen).

### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer macht geltend, das Amtshilfeersuchen stelle eine unzulässige Beweisausforschung dar, weil die AT die ersuchten Informationen nicht (ausreichend) konkretisiere. Es handle sich um ein spekulatives Ersuchen, das keinen offensichtlichen Bezug zur laufenden Steueruntersuchung der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person habe.

#### **E. 4.2.1**

Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes. Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat «fishing expeditions» eines anderen Staates unterstützen oder

Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2 sowie statt vieler Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.1 mit Hinweisen). Dementsprechend hält Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zu Art. 25bis DBA CH-ES fest, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden 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. Abs. 2 sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor; seine Bst. a-e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern. Weiter besteht nach Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zu Art. 25bis DBA CH-ES Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach 25bis DBA CH-ES den Steuerbehörden des ersuchten Staates 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. 4.2.2**

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei 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 (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen statt vieler BGE 144 II 29 E. 4.2.2, BGE 142 II 161 E. 2.1.1 je mit weiteren Hinweisen sowie Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2 mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler BGE 143 II 185 E. 3.3.2, BGE 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2 mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung [OECD] zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 mit Hinweisen, zit. in Urteil des BGER 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2).

### **E. 4.2.3**

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist demnach erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.3, je mit Hinweisen). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (statt vieler Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.3 mit Hinweisen).

### **E. 4.2.4**

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 (vgl. Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.4 mit Hinweis).

### **E. 4.3.1**

Aus dem in den Ersuchen dargelegten und grundsätzlich unbestrittenen Sachverhalt geht hervor, dass die AT eine Steuerprüfung bei B. \_\_\_\_\_ als betroffener Person für die Jahre 2013 und 2014 durchführt. Dabei sei dieser seiner Offenlegungspflicht betreffend Vermögen und Einnahmen im Ausland nur unzureichend nachgekommen, indem er lediglich die Nummer eines Bankkontos, jedoch keine entsprechenden Unterlagen übermittelt habe, weshalb sie die Existenz von zusätzlichen Konten bei der fraglichen Bank sowie bei einer weiteren Bank überprüfen wolle, zu denen einige andere Familienmitglieder Beziehungen hätten. Die AT erklärt, dieses Vorgehen sei aufgrund der engen finanziellen Verbindung in der Familie, u.a. zu einem Trust, gerechtfertigt. Das Ersuchen diene der Ermittlung der weltweiten Besteuerungsgrundlagen der betroffenen Person.

### **E. 4.3.2**

Die betroffene Person hat ihre Einkommens- und Vermögenssituation im fraglichen Zeitraum nicht vollständig offengelegt bzw. nicht korrekt deklariert, indem sie lediglich die Nummer eines Bankkontos, jedoch keine entsprechenden Unterlagen übermittelt hat. Aufgrund der engen finanziellen Verbindung in der Familie, u.a. zum fraglichen Trust, erscheint das Vorgehen der AT, die Existenz von Geschäftsverbindungen zu einer weiteren Bank überprüfen zu wollen, zu denen einige andere Familienmitglieder Beziehungen haben, gerechtfertigt. Den Ersuchen liegen somit konkrete Verdachtsmomente zugrunde, welche die Existenz von Konten der betroffenen Person bei den fraglichen Banken nahelegen. Die AT legt sodann nachvollziehbar dar, dass die ersuchten Informationen für die steuerliche Würdigung der finanziellen Situation der betroffenen Person, welche nach den Angaben im

Ersuchen im innerstaatlichen Verfahren ihren Mitwirkungspflichten nicht vollständig nachgekommen ist (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A.a), bzw. zur Ermittlung ihrer weltweiten Einkommens- und Vermögenssituation und zur Feststellung der Wahrung der entsprechenden Meldepflichten nach spanischem Recht relevant sind. Die angeforderten Bankunterlagen sind geeignet, Aufschluss über die Aktiven und Einkünfte der betroffenen Person zu geben. Die ersuchten Informationen sind demnach voraussichtlich erheblich, um sie korrekt besteuern zu können bzw. nachvollziehen zu können, ob sie in Verletzung ihren steuerlichen Meldepflichten dem spanischen Fiskus gewisse Geldwerte verschwiegen hat. Das vom Beschwerdeführer erwähnte Beispiel aus dem Kommentar zum Musterabkommen der OECD (Ziff. 8 Bst. e zu Art. 26) ist mit vorliegender Situation, in welcher es im Rahmen einer Steueruntersuchung zur betroffenen Person lediglich um Konti geht, deren Inhaberin bzw. wirtschaftlich Berechtigte sie ist, nicht jedoch um Konti von mit ihr verwandten Personen, nicht vergleichbar.

### **E. 4.3.3**

Die fraglichen Ersuchen vermögen sich demnach von einer unzulässigen Beweisausforschung abzugrenzen (vgl. auch vorne E. 4.2.1 und Sachverhalt Bst. A.a): Sie nennen die betroffene Person, die Zeitperiode und den Steuerzweck, für welche/n die fraglichen, in den Ersuchen beschriebenen Informationen verlangt werden, sowie die Daten der Informationsinhaberinnen und sind genügend präzise formuliert. Die ersuchten Informationen weisen den im Rahmen der reinen Plausibilitätskontrolle zu prüfenden notwendigen Zusammenhang zum dargelegten Sachverhalt auf (vgl. vorne E. 4.2.3) und sind somit entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers voraussichtlich erheblich für die korrekte Bemessung der Einkommenssteuer der betroffenen Person in Spanien, womit sich die Amtshilfeersuchen als grundsätzlich zulässig erweisen. Es bestehen im Übrigen keine Anzeichen dafür, dass der geschilderte Sachverhalt widersprüchlich, fehler- oder lückenhaft wäre und deshalb an ihm gezweifelt werden müsste (vgl. vorne E. 3.2). Die strittigen Ersuchen genügen sodann den Anforderungen von Ziff. IV Abs. 2 Bst. a-e des Protokolls zu Art. 25bis DBA CH-ES (vgl. dazu vorne E. 4.2.1). Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

### **E. 5.1**

Der Beschwerdeführer beanstandet zudem, es seien nicht sämtliche innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden. Damit rügt er eine Verletzung des in Ziff. IV Abs. 1 des Protokolls zu Art. 25bis DBA CH-ES erwähnten Subsidiaritätsprinzips (vgl. dazu und zur vergleichbaren Regelung in Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG statt vieler Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1 mit Hinweisen). Danach besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er zur Beschaffung der Informationen alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel ausgeschöpft hat, sofern dies nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden ist.

### **E. 5.2**

Die spanischen Amtshilfeersuchen enthalten die entsprechenden Erklärungen: «We ensure that all possible sources of obtaining the information in Spain have been exhausted» (vgl. auch vorne Sachverhalt Bst. A.a) sowie «The requesting, competent authority confirms that it has exhausted all regular sources of information available under its domestic tax procedure». Aufgrund des im Völkerrecht geltenden Vertrauensprinzips ist grundsätzlich

auf die Zusage der AT, dass alle innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind, abzustellen. Der Beschwerdeführer kann dieses Vertrauen zwar erschüttern (vgl. vorne E. 3.2), was vorliegend mit dem blossen Hinweis, die allgemeine Aussage der AT, alle innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten seien ausgeschöpft, genüge nicht als Nachweis der vorgenommenen innerstaatlichen Massnahmen, jedoch nicht gelingt. Ebenso wenig vermag der Beschwerdeführer daraus, dass die AT in den Ersuchen nicht erwähnt hat, dass die Europäische Kommission mit Bezug auf die Melde- und Bussenvorschriften im «Modelo 720» ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Spanien in Gang gesetzt hat, diesbezüglich etwas zu seinen Gunsten ableiten (vgl. dazu im Detail hinten E. 7). Die Vorinstanz hat sich demnach zu Recht auf die vorgenannte Zusicherung gestützt. Die entsprechende Rüge des Beschwerdeführers ist somit nicht zu hören.

### **E. 6.1**

Nach Art. 25bis Abs. 3 Bst. b DBA CH-ES ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach ihren sowie den spanischen Gesetzen oder auf ihrem und dem spanischen üblichen Verwaltungsweg nicht beschafft werden können (sog. Grundsatz der Reziprozität; vgl. auch Art. 6 Abs. 2 Bst. f StAhiG).

### **E. 6.2**

Gestützt auf diesen Grundsatz macht der Beschwerdeführer geltend, die Erhältlichkeit der Informationen nach spanischen Recht fehle ebenso wie die Gegenseitigkeit. Spanien könnte nach seinen innerstaatlichen Ermittlungsvorschriften die ersuchten Informationen für die Schweiz im umgekehrten Fall mangels entsprechender gesetzlicher Grundlage nicht beschaffen. Die AT versuche über das Amtshilfeverfahren, Informationen betreffend ausländisches Vermögen der betroffenen Person von der Schweiz zu erlangen, da die Beschaffung dieser Informationen nach spanischem Recht unzulässig sei und gegen EU-Recht verstosse. Zudem beabsichtige sie, unzulässige Melde- und Bussvorschriften anzuwenden. Zwar seien diese Vorschriften noch nicht durch ein Urteil des EuGH aufgehoben worden, sie seien jedoch rechtswidrig.

### **E. 6.3**

Die Erhältlichkeit von Informationen ist Teil des Reziprozitätsprinzips und von Art. 25bis DBA CH-ES miterfasst. Die Reziprozität beschränkt sich nämlich nicht bloss auf den Fall eines Amtshilfeersuchens in einem anderen Staat, sondern beinhaltet auch die Erhältlichkeit der Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren. Zusammenfassend ist der ersuchte Staat nicht verpflichtet, über sein innerstaatliches Recht hinauszugehen, um dem ersuchenden Staat Informationen zu beschaffen oder herauszugeben. Er ist lediglich verpflichtet, dem ersuchenden Staat diejenigen Kanäle zur Informationsbeschaffung zur Verfügung zu stellen, die auch dem ersuchten Staat zur Durchführung seines innerstaatlichen Rechts offenstehen (Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.4 mit Hinweisen). In der Praxis ist es oft schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (vgl. vorne E. 3.2 und Urteil

des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1 mit Hinweis).

#### **E. 6.4**

Spanien hat ausdrücklich bestätigt, dass das Ersuchen im Einklang mit seiner Gesetzgebung und Verwaltungspraxis steht und es in der Lage ist, die Informationen in vergleichbaren Fällen zu beschaffen und an die Schweiz weiterzuleiten («The requesting, competent authority confirms that the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request; in similar circumstances, the information would be available under the application of domestic laws and administrative practices;»). Im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen besteht grundsätzlich kein Anlass, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. vorangehenden Absatz und vorne E. 3.2 zum völkerrechtlichen Vertrauensprinzip). Die vorgenannte Erklärung wird nicht sofort wegen offensichtlichen Fehlern, Lücken oder Widersprüchen entkräftet. So ist der Vorinstanz nämlich beizupflichten, dass solange das laufende Vertragsverletzungsverfahren nicht abgeschlossen und (noch) keine entsprechende Gesetzeswidrigkeit seitens des EuGH festgestellt worden ist, aufgrund des vorgenannten völkerrechtlichen Vertrauensprinzips weder an der Rechtskonformität des geltenden spanischen Rechts noch an der Zusicherung der AT betreffend Gegenseitigkeit und Erhältlichkeit der Informationen zu zweifeln ist. Ausserdem lässt sich aus der Statistik des Jahresberichts 2014 der europäischen Kommission, wonach der EuGH fünf Urteile gegen Spanien erlassen hat, die alle zugunsten der Kommission entschieden wurden, nicht mit dem Beschwerdeführer ableiten, dass auch das laufende Gerichtsverfahren entsprechend ausfallen wird. Im Übrigen ist es nicht die Aufgabe der Vorinstanz oder des Bundesverwaltungsgerichts, das materielle Recht des ersuchenden Staats im Rahmen eines Amtshilfeverfahren auf seine Rechtmässigkeit hin zu überprüfen. Allfällige Verstösse dagegen wären in Spanien vor den dortigen Behörden geltend zu machen (vgl. dazu statt vieler Urteil des BVerfG A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.3.2 i.f. mit Hinweis). Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt und somit abzuweisen und die vorinstanzliche Verfügung damit zu bestätigen.

#### **E. 7.1**

Der Beschwerdeführer beantragt eventualiter - für den Fall, dass die angefochtene Verfügung nicht aufgehoben werde -, das vorliegende Verfahren sei zu sistieren, bis der EuGH einen Entscheid im Vertragsverletzungsverfahren der europäischen Kommission gegen Spanien betreffend «Modelo 720» gefällt habe (vgl. vorne Sachverhalt Bst. B). Das spanische Abgaberecht auferlege Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz in Spanien eine Verpflichtung zur Meldung bestimmter im Ausland befindlicher Güter und Rechte mittels eines Steuererklärungsformulars («Formblatt 720»). Bei nicht ordnungsgemässer Erfüllung dieser Verpflichtung kämen spezielle Sanktionsregelungen zur Anwendung. Die europäische Kommission sei zum Schluss gekommen, dass die Qualifizierung dieser Vermögenswerte als Vermögensgewinne, die Unanwendbarkeit der allgemeinen Verjährungsvorschriften sowie die Verhängung fixer Geldstrafen als Sanktionen Beschränkungen der Grundfreiheiten des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sowie des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) darstellten. Auch wenn diese Massnahmen grundsätzlich zur Erreichung der verfolgten Ziele der Verhinderung und Bekämpfung von Abgabenumgehung und -hinterziehung geeignet sein könnten, seien sie im Ergebnis unverhältnismässig.

## **E. 7.2**

Eine Sistierung des Verfahrens muss nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein, da bei Fehlen solcher Gründe von einer mit dem Beschleunigungsgebot von Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) nicht zu vereinbarenden Rechtsverzögerung auszugehen ist (vgl. statt vieler BGE 138 III 190 E. 6). Eine Verfahrenssistierung kann namentlich dann angezeigt sein, wenn ein anderes Verfahren hängig ist, dessen Ausgang von präjudizieller Bedeutung ist. Der Behörde kommt beim Entscheid darüber, ob das Verfahren zu sistieren ist, ein erheblicher Ermessensspielraum zu (vgl. BGE 119 II 386 E. 1b; Moser et Al., a.a.O., Rz. 3.16). Zu beachten ist dabei, dass dem erwähnten Beschleunigungsgebot - auf welches sich auch die Vorinstanz bezieht (vgl. vorne Sachverhalt Bst. C) - in Amtshilfverfahren eine herausragende Bedeutung zukommt (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-223/2019 vom 29. Oktober 2019 E. 2.3.2).

### **E. 7.3.1**

Die europäische Kommission hat Spanien mit Bezug auf die vom Beschwerdeführer erwähnte Angelegenheit mit Schreiben vom 20. November 2015 zur Stellungnahme aufgefordert; dem ist Spanien mit Schreiben vom 29. Februar 2016 nachgekommen. Mit begründeter Stellungnahme vom 15. Februar 2017 kam die europäische Kommission sodann zu diesen Schlussfolgerungen: Die fragliche spanische Regelung verstosse gegen die Personenfreizügigkeit gemäss Art. 21 AEUV, gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV und Art. 28 EWR-Abkommen, die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV und Art. 31 EWR-Abkommen, die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV und Art. 36 EWR-Abkommen) sowie die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV und Art. 40 EWR-Abkommen, indem/soweit sie eine Steuererklärungsregelung nach dem Formular 720 einführe, die im Lichte der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs diskriminierend und unverhältnismässig erscheint, insbesondere durch (la comisión europea considera que la normativa española infringe la libre circulación de personas (artículo 21 del TFUE), la libre circulación de trabajadores (artículo 45 del TFUE y artículo 28 del Acuerdo sobre el EEE), la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE y artículo 31 del Acuerdo sobre el EEE), la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE y artículo 36 del Acuerdo sobre el EEE) y la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE y artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE), en la medida en que establece un régimen de declaración fiscal en el marco del Modelo 720 que parece discriminatorio y desproporcionado a la luz de la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia, en particular al imponer): - fixe Geldstrafen für die Nichteinhaltung der im Formular 720 vorgesehenen Informationspflichten in Bezug auf Güter/Vermögenswerte und Rechte, die sich im Ausland befinden, oder für deren verspätete Vorlage, die höher sind als diejenigen in der allgemeinen steuergesetzlichen Regelung für ähnliche Verstöße vorgesehenen, (multas pecuniarias fijas por incumplimiento de las obligaciones de información del Modelo 720 en lo que se refiere a los bienes y derechos poseídos en el extranjero o por la presentación extemporánea de este último superiores a la establecidas en el régimen general para infracciones similares reguladas en la Ley General Tributaria); - die Besteuerung ungerechtfertigter Kapitalgewinne infolge fehlender Informationen im Formular 720 über im Ausland gehaltene Vermögenswerte und Rechte oder der bloß nicht rechtzeitigen Vorlage dieser Informationen in Formular 720 über solche Vermögenswerte und Rechte, zusammen mit der Verweigerung des Nachweises, dass das Eigentum an den Vermögenswerten seit einem bestimmten, verjährten Steuerjahr gehalten

wurde, (la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas como consecuencia de la falta de información en el Modelo 720 sobre los bienes y derechos poseídos en el extranjero o de la mera presentación extemporánea de la información que figura en el Modelo 720 sobre dichos bienes y derechos, junto con la negación de la prueba de que la propiedad de los activos se mantiene desde un determinado ejercicio fiscal que ha prescrito); - eine proportionale Geldstrafe für ungerechtfertigte Kapitalgewinne, die mit den Gütern und Rechten verbunden sind, welche im Formular 720 nicht mitgeteilt oder im Zusammenhang mit einer nicht fristgerechten Einreichung des Formular 720 kommentiert werden (una multa pecuniaria proporcional sobre las ganancias patrimoniales no justificadas asociadas a los bienes y derechos que no se comuniquen en el Modelo 720 o se comuniquen en el marco de una presentación extemporánea del Modelo 720). Damit sei Spanien seinen Verpflichtungen nach den Art. 21, 45, 49, 56 und 63 AEUV und den Art. 28, 31, 36 und 40 des EWR-Abkommens nicht nachgekommen (el Reino de España ha incumplido las obligaciones que les incumben en virtud de los artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE), weshalb es gemäss Art. 258 Abs. 1 AEUV aufgefordert werde, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser begründeten Stellungnahme innerhalb von zwei Monaten nach deren Erhalt nachzukommen (en aplicación de lo dispuesto en el artículo 258, párrafo primero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Comisión invita al Reino de España a que adopte las medidas requeridas para ajustarse al presente dictamen motivado en un plazo de dos meses a partir de la recepción del mismo).

### **E. 7.3.2**

Diese Ausführungen zeigen, dass die europäische Kommission hauptsächlich die als unverhältnismässig hoch erachteten Geldbussen in Steuerstrafverfahren beanstandet. Aus dem entsprechenden Factsheet der Europäischen Kommission vom 15. Februar 2017 ergibt sich dementsprechend, dass Spanien zwar aufgefordert wird, seine Vorschriften über ausländische Vermögenswerte verhältnismässig zu gestalten, jedoch das Recht habe, Steuerpflichtige aufzufordern, den Behörden Informationen über bestimmte ausländische Vermögenswerte mitzuteilen. Lediglich die Sanktionen bei Nichteinhaltung dieser Vorschriften würden als unverhältnismässig eingestuft, da die Straf gelder viel höher als bei rein innerstaatlichen Vorgängen und damit diskriminierend seien bzw. nicht im Einklang mit den Grundfreiheiten der Europäischen Union stünden. Nicht bemängelt wird demnach die spanische Regelung an sich, wonach gebietsansässige Personen verpflichtet sind, im Ausland gehaltene Vermögenswerte wie Immobilien, Bankkonti und finanzielle Beteiligungen zu melden, sondern lediglich die Folgen bzw. die Höhe der Geldbussen bei Nichteinhaltung der Meldepflicht. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers verfolgt die europäische Kommission mit dem Vertragsverletzungsverfahren gegen Spanien demnach nicht die Absicht, die Meldevorschriften des spanischen Rechts aufgrund eines Verstosses gegen das EU-Recht aufzuheben. An dieser Beurteilung ändert auch das neu eingereichte Beweismittel nichts, die Kopie des Amtsblatts der EU vom 23. Dezember 2019, wonach die europäische Kommission am 23. Oktober 2019 Klage gegen das Königreich Spanien eingereicht hat und beantragt, es sei festzustellen, dass Letzteres gegen seine Verpflichtungen aus Art. 21, 45, 56 und 63 AEUV sowie aus den Art. 28, 31, 36 und 40 des EWR-Abkommens verstossen habe, indem es: - Rechtsfolgen für die Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der Güter und Rechte im Ausland sowie für die nicht fristgerechte Einreichung des «Formblattes 720» vorgesehen hat, welche die Qualifikation dieser Vermögenswerte als ungerechtfertigte Vermögensgewinne nach sich ziehen und

nicht verjähren; - Bei Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der Güter und Rechte im Ausland sowie für die nicht fristgerechte Einreichung des «Formblattes 720» automatisch eine fixe Geldstrafe in Höhe von 150 % verhängt und - Bei Nichterfüllung der Informationspflichten hinsichtlich der Güter und Rechte im Ausland sowie für die nicht fristgerechte Einreichung des «Formblattes 720» fixe Geldstrafen verhängt, deren Höhe jene der Sanktionen nach den allgemeinen Regelungen für vergleichbare Zuwiderhandlungen übersteigt.

#### **E. 7.4**

Primär dienen die fraglichen Amtshilfeersuchen der Feststellung der vollständigen, weltweiten Einkommens- und Vermögensverhältnisse der betroffenen Person und damit ihrer Steuerveranlagung. Nicht im Amtshilfeverfahren zu klären ist, ob diesbezügliche Meldepflichten verletzt wurden und falls ja, welche Folgen dies mit Bezug auf die konkrete Höhe einer allfälligen Busse zeitigt. Für die vorliegend zu klärende Frage der Zulässigkeit der Übermittlung der strittigen Informationen, insbesondere deren voraussichtliche Erheblichkeit, hat das hängige Vertragsverletzungsverfahren demnach keine Bedeutung bzw. wird die Berechtigung Spaniens, amtshilfeweise um Informationen betreffend ausländische Vermögenswerte zu ersuchen, wenn diese von der steuerpflichtigen Person selbst nicht erhältlich gemacht werden können, von der europäischen Kommission nicht thematisiert oder in Frage gestellt. Demnach hat das noch zu erlassende (rechtskräftige) Urteil des EuGH entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers keine präjudizierende Bedeutung für das vorliegende Verfahren. Folglich ist das Amtshilfeverfahren nicht zu sistieren und sind auch die entsprechenden Beweisergänzungsanträge (vgl. vorne Sachverhalt Bst. D.a) in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen (vgl. dazu statt vieler Urteile des BVerfG A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.4.7 und A-6589/2016 vom 6. März 2018 E. 5.5, je mit Hinweisen).

#### **E. 8**

Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 2'500.- festzusetzen und ausgangsgemäss dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

#### **E. 9**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h BGG innerhalb von 10 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 Sinn 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.

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