

# **BVGer A-6039/2020 vom 19. November 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-11-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6039\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6039_2020)

FR: TAF A-6039/2020 du 19 novembre 2021

IT: TAF A-6039/2020 del 19 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 frist- und formgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist ohne Einschränkung einzutreten.

### **E. 1.3**

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 streitbetroffenen 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. Amtshilfezwecks 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**

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**

Obsiegende, anwaltlich vertretene Beschwerdeführer haben 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) grundsätzlich Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Das Anwalts honorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen (Art. 10 Abs. 1 VGKE). Der entschädigungspflichtige Stundenansatz für Anwälte und Anwältinnen beträgt mindestens Fr. 200.-- und höchstens Fr. 400.-- (Art. 10 Abs. 2 VGKE). Er kann bei Streitigkeiten mit Vermögensinteresse angemessen erhöht werden (Art. 10 Abs. 3 VGKE). Das Gericht setzt die Parteientschädigung auf Grund der Kostennote fest, sofern eine solche eingereicht wurde (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Der Beschwerdeführer liess eine detaillierte Kostennote in der Höhe von Fr. [...] einreichen. Der ausgewiesene Zeitaufwand für die anwaltliche Vertretung erscheint angemessen. An sich wäre der für einen Teil der Arbeitsstunden geltend gemachte Stundenansatz von Fr. [...] bzw. Fr. [...] zu kürzen. Aufgrund der Besonderheiten des vorliegenden Falles, die eine Schadloshaltung des Beschwerdeführers

als angebracht erscheinen lassen, und weil der Grossteil der Stunden zu einem unter dem Maximalbetrag liegenden Stundenansatz abgerechnet wurde, erscheint es vorliegend jedoch gerechtfertigt, von einer Herabsetzung der Kostennote abzusehen. Die Vorinstanz ist daher zu verpflichten, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in der beantragten Höhe auszurichten.

#### **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.