

BVGer A-6201/2020 vom 11. Januar 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-01-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6201_2020

FR: TAF A-6201/2020 du 11 janvier 2022

IT: TAF A-6201/2020 del 11 gennaio 2022

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegen drei Amtshilfeersuchen der spanischen Steuerbehörde vom [...] bzw. [...] gestützt auf Art. 25bis DBA CH-ES zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG e contrario).

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. des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), 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).

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 Urteile des BVGer A-5579/2020 vom 23. August 2021 E. 9.1 ff., A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.6). Trotz des Hinschieds des Beschwerdeführers kommt diesem folglich Parteistellung zu und das vorliegende Verfahren ist weiterzuführen. Da weder Rechtsnachfolgerinnen oder Rechtsnachfolger in Erscheinung getreten sind noch um Parteistellung ersucht haben, kann

im vorliegenden Verfahren von der Ermittlung selbiger abgesehen werden. Im Übrigen war der verstorbene Beschwerdeführer während des gesamten Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht rechtsgültig vertreten. Die entsprechende Vollmacht erlischt ausdrücklich erst zwölf Monate nach dem Ableben des Beschwerdeführers. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist folglich einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

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. 2.1

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist Art. 25bis DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls vom 29. Juni 2009 (nachfolgend: Protokoll) 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 anwendbar auf die Steuerjahre seit 1. Januar 2010; Art. 13 Abs. 2 Bst. [iii] des Änderungsprotokolls, AS 2013 2367, 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. 2.2.1

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; Urteil des BVGer A-4192/2020, A-4194/2020, A-4196/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.1 mit Hinweisen).

E. 2.2.2

Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls hält dementsprechend 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. Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls 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 (Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.2, A-5737/2019 vom 26. August 2020 E. 4.2.1 [das BGer ist mit Urteil 2C_842/2020 vom 14. Oktober 2020 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

E. 2.2.3

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: BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1, je mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.4). 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. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.4; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen [nachfolgend: OECD-MA]). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.2.1; 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).

E. 2.2.4

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 Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 2.2.3). 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 (Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 2.4 mit Hinweisen).

E. 2.2.5

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-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.3.6, A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.4).

E. 2.2.6

Weiter besteht nach Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 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. 2.3

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 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 E. 2.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. 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-2175/2021 vom 22. September E. 2.3, A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9). 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). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; Urteil des BVGer A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.4.1). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9, A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.4.1).

E. 2.4.1

Nach dem in Ziff. IV Abs. 1 des Protokolls erwähnten Subsidiaritätsprinzip (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) 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. 2.4.2

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. oben E. 2.3) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein

ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVerG A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.5.2, A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.5.2).

E. 3

Vorweg ist auf die Ausführungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem Subsidiaritätsprinzip einzugehen. Der Beschwerdeführer moniert diesbezüglich, die Aussage der AT, er, der Beschwerdeführer, habe sich kategorisch geweigert, Informationen zur Verfügung zu stellen, sei unwahr. Aus den Akten (act. 26, S. 58) geht indes hervor, dass der Vertreter des Beschwerdeführers am 26. Juni 2019 (frei übersetzt) mitteilte, dass er keine weiteren Angaben mache, welche nur vonnöten wären, wenn der Beschwerdeführer über eine Wohnstätte in Spanien verfügte: «En consecuencia, por aplicación del CDI, como la única vivienda que dispone mi representado está en [...] (Suiza), éste es residente en Suiza, por lo que el que suscribe considera que no procede aportar ninguna otra información, que sólo sería precisa en el caso de que mi representado tuviera una vivienda en España.» Die Aussage der AT im Ersuchen erweist sich somit nicht als falsch. Dem Beschwerdeführer gelingt es folglich nicht, die Erklärung der AT in Zweifel zu ziehen, weshalb in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips davon auszugehen ist, dass die AT alle in ihrem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel ausgeschöpft hat (vgl. oben E. 2.4.1 f.).

E. 4

In der Hauptsache macht der Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend, der von der AT dargelegte Sachverhalt weise etliche Fehler, Lücken, Widersprüche und gar Falschaussagen auf. Da der AT nicht gelinge, rechtsgenügende Anhaltspunkte für eine Steuerpflicht in Spanien nachzuweisen, könne gar keine Plausibilitätskontrolle vorgenommen werden bzw. fehle es an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen.

E. 4.1.1

Betreffend seine wirtschaftlichen Interessen in Spanien bringt der Beschwerdeführer vor, seine Tätigkeit verlange eine gewisse Anwesenheit vor Ort. So sei er in den Jahren 2014 bis 2016 mehrfach nach [..., Spanien] gereist und habe dabei ausnahmslos in Hotels übernachtet. Der Beschwerdeführer untermauert diese Aussagen mit Rechnungen für Hotelübernachtungen und Flüge. Die Feststellung der AT, er habe jeweils zwischen 9.00 und 18.00 Uhr in [..., Spanien] in den Räumlichkeiten der B. _____ SA gearbeitet, entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, was die B. _____ SA mit einem Schreiben auch klargestellt habe. Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz vor, nicht erkannt zu haben, dass die AT den Sachverhalt fehlerhaft geschildert habe, sowie die eingereichten Belege nicht zum Anlass genommen zu haben, die Sachverhaltsdarstellung der AT zu entkräften.

E. 4.1.2

Der Beschwerdeführer vermag mit seinen Ausführungen zwar durchaus nachvollziehbar zu belegen, dass er jeweils in Hotels übernachtet hat. Dass er in Spanien berufliche Interessen verfolgt, ist aber nicht zu übersehen und auch nicht bestritten. Bereits in diesem Umstand besteht ein möglicher Anknüpfungspunkt für die Besteuerung des Beschwerdeführers in Spanien, werden doch beispielsweise auch in der Schweiz Verwaltungsräte mit Wohnsitz im Ausland besteuert (vgl. Art. 5 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). In Anbetracht der wirtschaftlichen Interessen,

insbesondere den Gesellschaften im Besitz des Beschwerdeführers, bestehen folglich Anknüpfungspunkte für eine Steuerpflicht in Spanien. Damit ist den Anforderungen an das Amtshilfegesuch insofern genüge getan, als die Informationen grundsätzlich als voraussichtlich erheblich gelten könnten (vgl. oben E. 2.2.5). Eine nähere Untersuchung der Steuerpflicht drängt sich nicht auf. Es ist grundsätzlich nicht Aufgabe der schweizerischen Behörden, zu beurteilen, ob nach spanischem Recht ein Steuerwohnsitz in Spanien besteht (vgl. Urteil des BGer 2C_805/2018 vom 23. August 2019 E. 4.5 mit Hinweis auf BGE 145 II 122 E. 2.2.2 und E. 3.2 sowie BGE 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Auch auf die Grundlagen des innerstaatlichen spanischen Steuerrechts ist nicht weiter einzugehen. Es obliegt nicht der ersuchten Behörde oder dem Bundesverwaltungsgericht, diese Rechtsgrundlagen auszulegen (vgl. Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.3).

E. 4.1.3

An dieser Feststellung vermag auch nichts zu ändern, dass der Beschwerdeführer nachvollziehbar begründet, dass er in Spanien über keine ständige Wohnstätte verfügt und dies unter anderem mit zahlreichen Hotelrechnungen und Flugtickets belegt. Wenn die Vorinstanz in diesem Zusammenhang die durch Rechnungen nachgewiesenen Hotelübernachtungen als (reine) Parteibehauptungen würdigt, kann ihr insoweit nicht gefolgt werden. Es ist zudem davon auszugehen, dass die Wohnung im Besitz der E. _____ SL aufgrund der vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen tatsächlich vermietet wurde und dem Beschwerdeführer damit nicht zur Verfügung gestanden hat. Ebenso scheint die Annahme der AT bzw. der Vorinstanz, dass der Beschwerdeführer während seinen Aufenthalten in [..., Spanien] die Wohnung seiner Ex-Frau bzw. seiner ehemaligen Partnerin genutzt haben soll, eher lebensfremd. Der Vorinstanz kann des Weiteren nicht gefolgt werden, wenn sie dem Beschwerdeführer vorhält, seine Erklärungen reichten nicht aus, um den Sachverhalt betreffend die verfügbaren Wohnungen zu widerlegen, da die AT nicht präzisiert habe, um welche Wohnungen es sich handelt. Es kann dem Beschwerdeführer nicht zum Nachteil gereichen, wenn die ersuchende Behörde bei der Darstellung des Sachverhalts Mutmassungen anstellt, welche es dem Beschwerdeführer faktisch verunmöglichen, diese Vorbringen zu entkräften. Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, wenn er ausführt, das Amtshilfeersuchen sei so zu verstehen, dass sich die AT auf eine Wohnung der E. _____ SL bezieht. Insgesamt vermag der Beschwerdeführer bezüglich der ständigen Wohnstätte rechtsgenügende Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung der AT zu erwecken. Wie vorstehend erwähnt, besteht indes im Grundsatz weiterhin ein Anknüpfungspunkt aufgrund der wirtschaftlichen Interessen des Beschwerdeführers in Spanien (vgl. oben E. 4.1.2). Darin unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt auch von demjenigen, welcher dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3374/2018 vom 3. April 2019 zugrunde lag, auf welches sich der Beschwerdeführer mit seiner Argumentation stützt.

E. 4.2

Sodann stellt sich die Frage, ob die konkreten, ersuchten Informationen als voraussichtlich erheblich gelten können. Wie erwähnt beschränkt sich das Bundesverwaltungsgericht darauf, zu prüfen, ob die ersuchten Informationen mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden bzw. ob im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die Informationen als erheblich erweisen

werden (sog. Plausibilitätskontrolle; oben E. 2.2.3 f.).

E. 4.2.1

Der Beschwerdeführer nimmt unter anderem Bezug auf den Einstellungsentscheid der AT vom 5. Februar 2021 («Acuerdo de liquidación»; oben Sachverhalt Bst. I). Die AT kommt darin zum Schluss, dass sie nicht nachweisen könne, dass der Beschwerdeführer in Spanien über eine ständige Wohnstätte verfüge. Da der Beschwerdeführer in der Schweiz über eine solche Wohnstätte verfüge, sei die Frage nach der Ansässigkeit des Beschwerdeführers provisorisch zugunsten der Schweiz zu entscheiden. Die AT führt im besagten Entscheid weiter aus, sie gehe in Anbetracht der provisorischen Natur des Einstellungsentscheids auf die weiteren Kriterien der steuerlichen Ansässigkeit ein, da allenfalls mithilfe der in der Schweiz ersuchten Informationen eine ständige Wohnstätte des Beschwerdeführers in Spanien doch noch identifiziert werden könnte. Aus den Erwägungen der AT leitet der Beschwerdeführer ab, es gehe Ersterer somit nur noch um die Feststellung einer ständigen Wohnstätte in Spanien. Die AT habe indes nicht um Informationen ersucht, welche für eine diesbezügliche Abklärung voraussichtlich erheblich sein könnten. Infolgedessen sei das Amtshilfeverfahren mangels voraussichtlich erheblicher Informationen einzustellen.

E. 4.2.2

Demgegenüber legt die Vorinstanz eine E-Mail der AT vom 8. März 2021 ins Recht, worin Letztere bestätigt, dass sie die ersuchten Informationen weiterhin benötigt.

E. 4.2.3

Der Argumentation des Beschwerdeführers ist kein Erfolg beschieden. Sie greift zu kurz, da mit den ersuchten Informationen nicht nur neue Tatsachen belegt, sondern auch bereits vorhandene Informationen überprüft werden können (vgl. Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 9.4.1; Urteile des BVGer A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 3.3, A-2667/2020 vom 12. Februar 2021 E. 7.4.1).

E. 4.2.3.1

Was die ersuchten Unterlagen der Bank betrifft, so ist nicht ausgeschlossen, dass diese der Offenlegung allfälliger relevanter Auslagen seitens des Beschwerdeführers in Spanien und damit der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen dienlich sein könnten. Diesbezüglich besteht folglich ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung (vgl. oben E. 2.2.3).

E. 4.2.3.2

Die zu übermittelnden Informationen der F. _____ könnten demgegenüber dazu dienen, die Aufenthalte des Beschwerdeführers in Spanien nachzuzeichnen oder die bereits vorhandenen Informationen zu überprüfen (dazu auch nachfolgend E. 6.2.1 ff.). Auch in diesem Fall liegt der erforderliche Zusammenhang zur Untersuchung vor.

E. 4.2.3.3

Schliesslich beabsichtigt die Vorinstanz, die AT darüber zu informieren, dass die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Beschwerdeführers in einem Ruling bestimmt worden sei. Der Beschwerdeführer bringt diesbezüglich vor, die Rechtslage habe im Jahr 2016 geändert. Seither würden die Steuerfaktoren «in Übereinstimmung und Anpassung des Steuerrulings mit der neuen Rechtslage festgesetzt». Die Sachverhaltsdarstellung im Ruling beziehe sich auf die Situation im Jahr [...]; vor dem

streitbetroffenen Zeitraum] und zeige die Beweggründe für den Wegzug aus Spanien, die damalige Lebenssituation sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse im Moment des Wegzugs. Das Ruling führe zudem abschliessend aus, dass die Steuerfaktoren unter dem Vorbehalt der Kontrollrechnung bzw. der Veränderung seiner finanziellen Verhältnisse stünden. Daraus schliesst der Beschwerdeführer, dass die beabsichtigte Information betreffend die Bestimmung der Bemessungsgrundlage in einem Ruling für die Jahre 2014 und 2015 unvollständig und irreführend, für das Jahr 2016 gar falsch sei. Die Antwort der Vorinstanz zur entsprechenden Frage der AT sei deshalb ersatzlos zu streichen. Vielmehr als auf das Ruling - welches ohnehin nicht übermittelt wird - selbst abzustellen, ist der Antwort der Steuerverwaltung des Kantons [...] vom 14. Januar 2020 auf die Anfrage der Vorinstanz (act. 37) Bedeutung beizumessen. Die Steuerverwaltung beantwortet die Frage nach der Bestimmung der Bemessungsgrundlage wie folgt: «Der Steuerpflichtige wird seit seinem Zuzug nach [...] ordentlich in der Schweiz besteuert. Er entrichtet gemäss Art. 14 DBG eine Steuer nach dem Aufwand. Die Bemessungsgrundlagen stützen sich auf das Ruling vom [...]. In der Beilage erhalten Sie eine Kopie des Rulings.» Inwiefern die Antwort der Steuerverwaltung des Kantons [...] unrichtig sein soll, ist nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdeführer auch nicht rechtsgenügend dargelegt. Laut Aussage der Steuerverwaltung stützt sich diese für die Bestimmung der Bemessungsgrundlagen weiterhin auf das Ruling. Zudem steht eine jährliche Überprüfung der Situation der Anwendung des Rulings nicht entgegen, wurde dieser Vorbehalt doch im Ruling selbst vermerkt. Jedenfalls beantwortet die Steuerverwaltung die Anfrage nicht dahingehend, dass das Ruling nicht mehr gelten würde. Im Übrigen spielt es keine Rolle, dass sich die Sachverhaltsdarstellungen auf das Jahr [...] vor dem streitbetroffenen Zeitraum] beziehen, da das Ruling selbst nicht übermittelt wird. Die Information, dass der Beschwerdeführer gestützt auf ein Ruling besteuert werde, könnte rechtsprechungsgemäss voraussichtlich erheblich sein und kann deshalb übermittelt werden (vgl. Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.4.4).

E. 4.2.4

Mithin sind die ersuchten Informationen - in Anbetracht der wirtschaftlichen Interessen des Beschwerdeführers in Spanien (oben E. 4.1.2) - möglicherweise dazu geeignet, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden bzw. voraussichtlich erheblich.

E. 4.3

Der Hauptantrag des Beschwerdeführers auf Aufhebung der vorinstanzlichen Verfügung ist folglich abzuweisen.

E. 5

Der Beschwerdeführer verlangt mit seinem Eventualbegehren die Sistierung des Amtshilfeverfahrens während der Dauer des Verständigungsverfahrens.

E. 5.1

Der Beschwerdeführer bringt vor, der Zweck eines Amtshilfeersuchens könne unter anderem in der Beurteilung der Ansässigkeit des Beschwerdeführers liegen. Gleichzeitig bilde selbige Ansässigkeit ein zentrales Element des Verständigungsverfahrens. Auch wenn ein Amtshilfeverfahren und ein Verständigungsverfahren parallel laufen dürften, so der Beschwerdeführer weiter, ergebe es aus prozessökonomischer Sicht keinen Sinn, Informationen auszutauschen, ein Steuerungsverfahren in Spanien voranzutreiben und ihn (den Beschwerdeführer) zu veranlassen, während in einem parallelen Verfahren festgestellt

werden könnte, ob dem ersuchenden Staat überhaupt das Besteuerungsrecht zukomme.

E. 5.2

Wie der Beschwerdeführer richtigerweise ausführt, ist die Frage des strittigen Steuerdomizils nicht im Amtshilfeverfahren zu beantworten. Vielmehr können die im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens ersuchten Informationen dem ersuchenden Staat dazu dienen, die Frage nach dem Steuerdomizil zu beantworten bzw. zu überprüfen (vgl. oben E. 2.2.4). Würde das vorliegende Amtshilfeverfahren sistiert, so würden dem ersuchenden Staat allenfalls genau jene Informationen vorenthalten, die im Rahmen des Verständigungsverfahrens ausschlaggebend sein könnten. Da es im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens gerade nicht in der Kompetenz der ersuchten Behörde bzw. des Bundesverwaltungsgerichts liegt, die Frage nach dem Steuerdomizil zu beurteilen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2, 142 II 161 E. 2.2.2), besteht diesbezüglich auch keine Gefahr widersprüchlicher Urteile. Ebenso wenig ist ersichtlich, dass unter diesen Umständen prozessökonomische Gründe für eine Sistierung sprechen sollen. Im Gegenteil ist das hier einzig zu beurteilende Amtshilfeverfahren möglichst zügig durchzuführen (Art. 4 Abs. 2 StAhiG; zum Beschleunigungsgebot statt vieler: Urteil des BGer 2C_804/2019 vom 21. April 2020 E. 3.1 ff.). Der Eventualantrag auf Sistierung des vorliegenden Amtshilfeverfahrens ist mithin abzuweisen.

E. 6

Subeventualiter beantragt der Beschwerdeführer die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur «gesetzeskonformen Anpassung und Schwärzung».

E. 6.1

Betreffend die zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen bringt der Beschwerdeführer pauschal vor, eine detaillierte Kontrolle der Schwärzungen habe nicht stattgefunden. Die gesetzmässige Schwärzung bedinge aber eine detaillierte und umfassende Auseinandersetzung mit dem Inhalt und dem Zusammenhang der einzelnen Dokumente. Der Beschwerdeführer begnügt sich diesbezüglich mit einem pauschalen Rückweisungsantrag. Zudem ist nicht ersichtlich und wird auch nicht geltend gemacht, inwiefern die von der Vorinstanz - auf Anregung des Beschwerdeführers - vorgenommenen Korrekturen der Schwärzungen für Letzteren nachteilig ausfallen sollen. Insgesamt sind betreffend die Bankdaten aufgrund fehlender Substantiierung und nicht ersichtlicher Nachteile keine zusätzlichen Schwärzungen angezeigt (vgl. Urteile des BVGer A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.4, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 5.2, A-6530/2012 vom 29. Mai 2013 E. 6.4).

E. 6.2.1

Hinsichtlich der zu übermittelnden Flugdaten der F._____ (Enclosure 3 und 4) macht der Beschwerdeführer geltend, die Liste der Flugdaten sei ungenau, zeige viele Flüge doppelt und weise klare Fehler auf. So trage die Liste nicht zur Klärung, sondern zur Verwirrung bei. Des Weiteren fehlten auf der zweiten Seite von Enclosure 4 die Zahlungsdaten, was vor einem Austausch zu korrigieren sei. Zudem bemängelt der Beschwerdeführer, dass die Vorinstanz eigenhändig Änderungen an der Liste vorgenommen habe.

E. 6.2.2

Die Vorinstanz hält diesbezüglich und mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2018 vom 14. Oktober 2019 dafür, dass die AT ohne Weiteres erkennen könne,

dass die Informationen umstritten seien, weitere Klärungen erforderlich seien und sich ein Teil der Informationen zwangsläufig als unzutreffend herausstellen würden. Aus diesem Grund dürften die Informationen auch bei noch bestehenden Fehlern und Unklarheiten übermittelt werden. Betreffend die eigenhändige Änderung der Liste entgegnet die Vorinstanz, es handle sich bei der Flugliste nicht um ein Dokument mit offiziellem Charakter. Sie habe die Liste nicht in Eigenregie, sondern exakt so angepasst, wie es die Informationsinhaberin mitgeteilt habe. Es mache keinen Unterschied, ob die Informationsinhaberin die Liste selbst anpasse oder bloss die Informationen liefere, damit sie, die Vorinstanz, die Liste selbst anpassen könne.

E. 6.2.3

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil, auf welches sich die Vorinstanz bezieht, erwogen, dass die Amtshilfe ungebührlich verzögert worden wäre, hätte die ESTV materiellrechtlich zu klären gehabt, ob eine bestimmte Person Aktionär war oder nicht. Die Klärung materiellrechtlicher Fragen sei nicht Zweck der Amtshilfe. Diese Überlegungen erfolgten vor dem Hintergrund, dass der betroffene Aktionär als ebensolcher in Erscheinung getreten war. Zudem habe die ESTV Informationen übermittelt, welche die beiden gegenteiligen Positionen (zum Aktionärsstatus) reflektiert hätten. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass Informationen auch dann weitergegeben werden könnten, wenn ein Teil derselben materiellrechtlich unzutreffend sei und damit potenziell falsche Informationen weitergegeben würden (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_276/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5).

E. 6.2.4

Der Auffassung der Vorinstanz kann in diesem Zusammenhang nicht gefolgt werden, da der vorliegende Fall anders liegt. Strittig ist nicht eine materiellrechtliche Frage, sondern die Einträge in der Flugliste, mithin die Feststellung von getätigten Buchungen bzw. eine Sachverhaltsfeststellung. Hinzu kommt, dass die Vorinstanz nicht selbst Informationen übermittelt, welche auf einen allfälligen Widerspruch hinweisen könnten. Vielmehr soll die AT die übermittelten Informationen verwenden, um die vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen zu prüfen. Dies mag freilich dazu führen, dass die AT auf Widersprüche stösst. Diese wird sie aber womöglich zu Ungunsten des Beschwerdeführers werten, da sie die Informationen der ersuchten Behörde möglicherweise übernimmt, ohne diese auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Unter diesen Umständen ist es von zentraler Bedeutung, dass keine falschen Informationen übermittelt werden, zumal nach dem Verständnis der Vorinstanz die im Amtshilfeverfahren übermittelten Informationen einen offizielleren und verbindlicheren Charakter aufweisen als jene Informationen, welche der ersuchenden Behörde vom Beschwerdeführer direkt eingereicht werden. Nicht nachvollziehbar ist zudem, weshalb die Vorinstanz falsche Informationen teilweise eigenhändig korrigiert, dies an anderen Stellen indes unterlässt bzw. einzelne Stellen schwärzt. Der Klarheit halber sind alle fehlerhaften Einträge zu korrigieren bzw. zu löschen.

E. 6.2.5

Aus der Korrespondenz zwischen der Rechtsvertretung des Beschwerdeführers und der F._____ geht hervor, dass die Liste weiterhin Fehler aufweist. Die Vorinstanz ist deshalb anzuweisen, die Fluglisten (Enclosure 3 und 4) von der Informationsinhaberin (F._____) so bereinigen zu lassen, dass fehlerfrei ausschliesslich jene Flüge aufgeführt sind, welche

tatsächlich gebucht wurden. Doppelt aufgeführte Flugdaten sind von der Informationsinhaberin (F._____) zu löschen und nicht von der Vorinstanz zu schwärzen. Letztlich sind auch die Zahlungsdaten vollständig (sofern vorhanden) aufzuführen (Enclosure 4).

E. 7

Schliesslich beantragt der Beschwerdeführer mit seinem Sub-Subeventualantrag die Streichung der beabsichtigten Antwort zu Frage n): «Yes, the assessment base for the taxation of A._____ was determined in a Ruling.» Wie vorgängig bereits ausgeführt wurde, ist diese Information als voraussichtlich erheblich zu erachten (oben E. 4.2.3.3). Der Sub-Subeventualantrag ist mithin ebenfalls abzuweisen.

E. 8

Insgesamt ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen im Umfang des Subeventualantrags betreffend die Liste der Flugdaten (E. 6.2.5) gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen. Die Sache ist insofern an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 9.1

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (vgl. 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]) und ausgangsgemäss dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 4'000.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Vorinstanzen sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 9.2

Der teilweise obsiegende Beschwerdeführer hat Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE). Da die Rechtsvertreter des Beschwerdeführers keine Kostennote eingereicht haben, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 12 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 4.2.2). Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 1'500.-- festgesetzt.

E. 10

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) 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 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.

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