

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2020

René Matteotti / Valeria Felder



*Prof. Dr. iur., M.A., LL.M.
Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich und Rechtsanwalt Tax Partner AG, Zürich*



MLaw (UZH), Wissenschaftliche Mitarbeiterin und Doktorandin am Lehrstuhl für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich

Inhalt

1	Einleitung	421
2	Unvollständiges Amtshilfeersuchen	422
3	Spannungsverhältnis zwischen der Sistierung des Beschwerdeverfahrens und dem Beschleunigungsgebot	426

1. Einleitung

Im vorliegenden Beitrag werden zwei Bundesgerichtsentscheide zur internationalen Amtshilfe analysiert, die im ersten Halbjahr 2020 ergangen sind. Im ersten besprochenen Urteil setzte sich das Bundesgericht mit einem Amtshilfeersuchen auseinander, bei dem eine Seite fehlte. Die Vorinstanz stellte sich auf den Standpunkt, dass die ersuchten Informationen herauszugeben sind, obwohl aufgrund des lückenhaften Ersuchens nicht geprüft werden konnte, ob sie für den angegebenen Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind. Es argumentierte, dass mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip keine weiteren Angaben seitens der ersuchenden Behörde eingeholt werden müssten. Diese Strapazierung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips wurde vom Bundesgericht indes zurückgewiesen. Im zweiten Fall fällte das Bundesgericht ein für die Praxis wichtiges Urteil zum Verhältnis zwischen der Sistierung eines Beschwerdeverfahrens und dem für das Amtshilfeverfahren bedeutsamen Beschleunigungsgebot. Es bestätigte, dass aufgrund des in der Amtshilfe geltenden Beschleunigungsgebots die Sistierung eines Amtshilfeverfahrens nur ganz ausnahmsweise zulässig sein kann und eines zwingenden Grunds bedarf. Ein solcher liegt unter anderem vor, wenn sich in einem Verfahren vor der Vorinstanz die gleiche entscheidungswesentliche Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung stellt, die bereits in einer anderen Sache vor dem Bundesgericht hängig ist.

2. Unvollständiges Amtshilfeersuchen

BGer 2C_765/2019 vom 8. April 2020 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), gegen A. und B. SA. betreffend Amtshilfe Spanien.

a) Sachverhalt

Zwecks Überprüfung der steuerlichen Ansässigkeit von A. in Spanien stellte die spanische Steuerverwaltung (*Agencia Tributaria*; AT) vier Amtshilfeersuchen an die ESTV. Sie erklärte, dass A. im geprüften Zeitraum keine Steuererklärung als «resident», sondern als «non-resident» einreichte und nur die in Spanien befindliche Immobilie deklarierte. Aufgrund mehrerer Anhaltspunkte vermutete sie hingegen, dass A. in Spanien ansässig ist. So seien in Spanien eine Vielzahl von Transaktionen mit Bankkarten sowie Bargeldbezüge getätigt worden. Darüber hinaus seien dem Familienarzt in Spanien monatliche Beträge von CHF 4'000, 5'000 und 6'000 überwiesen worden. In der spanischen Liegenschaft arbeite ausserdem eine Haushälterin. Für die Prüfung der steuerlichen Ansässigkeit von A. in Spanien ersuchte die spanische Steuerbehörde Abrechnungen und Unterlagen von Bankkonten, die in Verbindung mit gewissen, im Amtshilfeersuchen erwähnten Kreditkartennummern stehen.

Anlass für die Beschwerde gab unter anderem der Umstand, dass in einem der Amtshilfeersuchen eine Seite fehlte. Als Folge davon rügten die Beschwerdeführer eine Verletzung der Aktenführungspflicht der Behörden bzw. des Akteneinsichtsrechts. Unter Verweisung auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip erklärte das Bundesverwaltungsgericht, dass die Einwände der Beschwerdeführer nicht zu hören seien. Mit Beschwerde ans Bundesgericht beantragten A. und die B. SA., über welche A. gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Sachverhaltsdarstellung einen Teil seines Vermögens verwaltet haben dürfte,¹ dass die spanische Steuerbehörde zu einer Ergänzung des Amtshilfesuchens im Sinne von Art. 6 Abs. 3 StAhiG² aufzufordern sei. Eventualiter wurde eine Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und die Rückweisung der Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz beantragt.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Nach Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss ein Amtshilfeersuchen die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten. Dazu zählt nach Ziff. IV Abs. 2 Bst. d des Protokolls zum DBA-ES³ der Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden. Sofern die

¹ Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 3.2.2. und 4.1.

² SR 651.1.

³ SR 0.672.933.21.

ausländische Behörde ein Amtshilfeersuchen einreicht, das den formellen und inhaltlichen Anforderungen nach Art. 6 Abs. 1 StAhiG nicht genügt, so teilt die ESTV dies gemäss Art. 6 Abs. 3 StAhiG der ersuchenden Behörde schriftlich mit und gibt ihr Gelegenheit zur Ergänzung des Ersuchens.

Das Bundesgericht führte aus, dass die Ausführungen der spanischen Steuerbehörde auf der zweiten Seite des Amtshilfeersuchens unter dem Abschnitt «*Description of the case*» mitten im Satz abbrechen. Der unvollständige Satz lautet wie folgt (E. 4.2.1):

«The mentioned card is prepayment card made through a bank account open under the name of a Panamanian entity at»

Zu Beginn der nächsten Seite des Amtshilfeersuchens listete die spanische Steuerbehörde – ebenfalls noch unter dem Abschnitt «*Description of the case*» – fünf Kreditkartennummern auf. Dieselben Kreditkartennummern liessen sich unter dem Abschnitt «*Requested information*» finden. An oberster Stelle figurierte jedoch zusätzlich eine weitere Kreditkartennummer.

Nach Auffassung des Bundesgerichts liessen sowohl die Unvollständigkeit des letzten Satzes auf der zweiten Seite des Amtshilfeersuchens als auch der Umstand, dass die Liste am Anfang der nächsten aktenkundigen Seite nur fünf Kreditkartennummern (anstatt wie auf der Auflistung unter dem Abschnitt «*Requested information*» sechs Kreditkartennummern) umfasste, darauf schliessen, dass das Amtshilfeersuchen nicht sämtliche von der spanischen Steuerbehörde gemachten Ausführungen zum Sachverhalt enthielt. Es erscheine durchaus denkbar, dass sich die fehlende sechste Kreditkartennummer auf einer Seite finden lässt, die im Amtshilfeersuchen fehlte. Ferner gehe aus dem Amtshilfeersuchen nicht hervor, welche Verbindung zwischen den in den beiden Listen aufgeführten Kreditkartennummern bzw. zwischen den zu diesen Nummern gehörenden Konten und A., B. SA. sowie der im Amtshilfeersuchen erwähnten «*Panamanian entity*» bestehen soll (E. 4.2.2).

Das Bundesgericht betonte in seinen Erwägungen, dass ein Amtshilfeverfahren nicht lückenlos und widerspruchsfrei sein muss. Ein Amtshilfeersuchen bringe es naturgemäss mit sich, dass gewisse Punkte, die durch die verlangten Informationen geklärt werden sollten, noch im Dunkeln liegen. Die ersuchende Behörde muss den Sachverhalt aber mindestens in einer Art und Weise darstellen, dass ein genügender Zusammenhang mit den ersuchten Informationen ersichtlich ist. Daran fehlte es bei der aktenkundigen Version des Amtshilfeersuchens. Die unvollständige Sachverhaltsschilderung vermochte den Zusammenhang zu den ersuchten Kreditkartennummern nicht zu begründen. Trotz der von der spanischen Steuerbehörde geäusserten Vermutung, dass A. in Spanien

ansässig ist, und als Indiz dafür insbesondere die vielen Transaktionen von A. mit dessen Kreditkarten ins Feld führte, enthielt das Amtshilfeersuchen keine hinreichenden Angaben des damit verfolgten Steuerzwecks. Insofern genügte das Amtshilfegesuch nicht den Anforderungen von Ziff. IV Abs. 2 Bst. d des Protokolls zum DBA-ES i.V.m. Art. 6 Abs. 1 StAhiG (E. 4.3). Die ESTV wäre daher nach Art. 6 Abs. 3 StAhiG verpflichtet gewesen, der spanischen Steuerbehörde die Unvollständigkeit des Amtshilfeersuchens schriftlich mitzuteilen und Gelegenheit zur Ergänzung des Amtshilfeersuchens einzuräumen.

Wie eingangs ausgeführt worden ist, stellte sich die ESTV auf den Standpunkt, dass mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip keine weiteren Angaben seitens der ersuchenden Behörde erforderlich waren, obgleich das Ersuchen unvollständig war. Das Bundesgericht erteilte dieser Auffassung indes eine Abfuhr: Die Frage einer Bindung an den in einem Ersuchen dargestellten Sachverhalt stelle sich im vorliegenden Fall von vornherein nicht. Denn für eine solche Bindung wäre es erforderlich, dass das Ersuchen vollständig ist. Es sei somit bundesrechtswidrig, dass die Vorinstanz die geltend gemachte Unvollständigkeit des Ersuchens unter Hinweis auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip als nicht stichhaltig gewürdigt habe. Aus Art. 6 Abs. 3 StAhiG ergebe sich, dass die ESTV zunächst eine Vorprüfung des Amtshilfeersuchens betreffend die Vollständigkeit der nach Art. 6 Abs. 1 StAhiG erforderlichen Angaben vorzunehmen habe (E. 4.4 m.V. auf das Urteil des BVerfG A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 4.1).

Das Bundesgericht gelangte aus den oben genannten Gründen zum Schluss, dass die spanische Steuerbehörde auf die genannten Ungereimtheiten des Amtshilfeersuchens aufmerksam zu machen sei. Zudem müsse der spanischen Steuerbehörde Gelegenheit zur Ergänzung eingeräumt werden. Der in Ziff. IV Abs. 5 des Protokolls zum DBA-ES statuierte Vorbehalt der im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrenrechts über die Rechte des Steuerpflichtigen dürfe nicht dazu dienen, den wirksamen Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern. Es sei deswegen von einer Sprungrückweisung an die ESTV abzusehen. Würde die ESTV aufgrund der Gesuchergänzung eine erneute Schlussverfügung erlassen, könne nicht ausgeschlossen werden, dass diese mit Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht angefochten wird und folglich mit einer zusätzlichen Verzögerung des Amtshilfeverfahrens verbunden ist (E. 6). Aus diesem Grunde wies das Bundesgericht das vorliegende Amtshilfeersuchen gestützt auf Art. 107 Abs. 2 Satz 2 BGG⁴ zur Vervollständigung an das Bundesverwaltungsgericht zurück. Dieses muss nun der spanischen Steuerverwaltung Gelegenheit zur Ergänzung des unvollständigen Ersuchens einräumen und anschliessend unter Wahrung der Verfahrensrechte der Beschwerdeführer neu über das Ersuchen entscheiden.

⁴ SR 173.110.

c) Kommentar

Das Bundesgericht führte zu Recht aus, dass die ESTV im vorliegenden Fall im Rahmen der Vorprüfung hätte feststellen müssen, dass die Anforderungen an das Amtshilfeersuchen gemäss Ziff. IV Abs. 2 Bst. d des Protokolls zum DBA-ES i.V.m. Art. 6 Abs. 1 StAHiG nicht erfüllt sind. Aufgrund der offensichtlichen Ungereimtheiten des aktenkundigen Ersuchens wäre die ESTV verpflichtet gewesen, die spanische Behörde aufzufordern, das Amtshilfeersuchen schriftlich zu ergänzen oder zu den aufgeworfenen Fragen Stellung zu nehmen.

In der Praxis kann vor allem bei Amtshilfeersuchen im Unternehmensbereich beobachtet werden, dass die ersuchenden Behörden von schweizerischen Gruppengesellschaften oder Informationsinhabern mitunter umfassende Informationen herausverlangen. Dabei lässt sich aus den in den Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalten und darin genannten Steuerzwecken, für welche die Informationen ersucht werden, häufig nicht erschliessen, inwiefern die ersuchten Informationen für die im ersuchenden Staat laufende Steuerprüfung voraussichtlich erheblich sind. Die ESTV stellt sich dabei mitunter auf den Standpunkt, eine saubere Klärung des Sachverhalts sei nicht nötig, da aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips auszugehen sei, dass die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich sind. Die starke Betonung des völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatzes steht jedoch in einem Spannungsverhältnis zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an einen wirksamen Rechtsschutz, der in den einzelnen DBA regelmässig explizit vorbehalten wird.⁵ Haben sich die Vertragsparteien auf die Gewährung eines Rechtsschutzes im ersuchten Staat geeinigt, bedeutet dies, dass der ersuchende Staat den ersuchten Staat in die Lage versetzen muss, zu prüfen, ob die vom ersuchenden Staat für die Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens geltend gemachten Umstände plausibel sind. So wie der ersuchte Staat die Bemühungen des ersuchenden Staats um Amtshilfe in guten Treuen unterstützen muss, ist der ersuchende Staat gestützt auf das Vertrauensprinzip verpflichtet, den Überprüfungspflichten des ersuchenden Staates bei der Stellung des Amtshilfeersuchens Rechnung zu tragen. Dies bedeutet insbesondere, dass der ersuchende Staat sein Gesuch so konkret formulieren und begründen muss, dass der ersuchte Staat glaubwürdig prüfen kann, ob die ersuchten Informationen für das im ersuchenden Staat durchzuführende Hauptverfahren voraussichtlich erheblich sind.⁶ Lässt sich anhand des Amtshilfeersuchens nicht ermitteln, ob die ersuchten Informationen für die Steuerprüfung tatsächlich voraussichtlich erheblich sind, erscheint es auch mit Blick auf den völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatz und das Verhältnismäs-

⁵ So auch in Ziff. IV Abs. 5 des Protokolls zum DBA-ES.

⁶ BERNHARD EHRENZELLER, Internationale Amts- und Rechtshilfe: Eine dynamische Rechtsentwicklung unter äusserem Druck, in: *Stephan Breitenmoser/Bernhard Ehrenzeller* (Hrsg.), Internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Finanzmarktsachen, Zürich/St. Gallen 2017, S. 3.

sigkeitsprinzip angebracht, die ersuchende Behörde darüber zu informieren und ihr die Möglichkeit einzuräumen, das Ersuchen zu ergänzen bzw. zu den Umständen, welche in Bezug auf die Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens Fragen auslösen, Stellung zu nehmen. Ein solches Vorgehen ist nicht nur Folge des sowohl für den ersuchten als auch für den ersuchenden Staat geltenden völkerrechtlichen Vertrauensprinzips,⁷ sondern wird auch explizit im OECD-Kommentar empfohlen.⁸

3. Spannungsverhältnis zwischen der Sistierung des Beschwerdeverfahrens und dem Beschleunigungsgebot

BGer 2C_804/2019 vom 21. April 2020 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI), gegen A.A. und B.A. betreffend Amtshilfe Niederlande = ASA 89 (2020/2021), S. 75 ff.

a) Sachverhalt

Die niederländische Steuerbehörde stellte am 18. Juli 2018 der ESTV zwei Amtshilfesuche zu den steuerpflichtigen Personen A.A. und B.A. Mit Schlussverfügung vom 15. März 2019 erklärte die ESTV den betroffenen Personen A.A. und B.A., dass sie der niederländischen Steuerbehörde Amtshilfe leisten werde. Mit der daraufhin erhobenen Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht beantragten A.A. und B.A. die Sistierung des Beschwerdeverfahrens, da sich dieselbe Rechtsfrage stelle wie in den beim Bundesgericht hängigen Verfahren,⁹ namentlich, ob der ersuchende Staat gemäss Ziff. XVI Bst. a des Protokolls zum DBA-NL¹⁰ innerstaatlich zuerst alle «verfügbaren» oder bloss alle «üblichen» Mittel ausgeschöpft haben muss. Das Bundesverwaltungsgericht kam diesem Antrag mit Zwischenverfügung vom 12. September 2019 nach und sistierte das Beschwerdeverfahren. Die ESTV erhob daraufhin Beschwerde beim Bundesgericht und rügte, dass die Sistierung des Beschwerdeverfahrens gegen das Beschleunigungsgebot gemäss Art. 4 Abs. 2 StAhiG verstosse.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht rief zunächst in Erinnerung, dass sich die Angemessenheit der Verfahrensdauer nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum verfassungsmäs-

⁷ Siehe hierzu auch Urteil des BVerG A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.2.2. m.w.H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung.

⁸ OECD-Kommentar zum Musterabkommen, Ziffer 5 zu Art. 26.

⁹ Vgl. Urteil des BVerG 2C_493/2019 vom 17. August 2020 und Urteil des BVerG 2C_514/2019 vom 17. August 2020.

¹⁰ SR 0.672.936.61.

sigen Beschleunigungsgebot gemäss Art. 30 Abs. 1 BV¹¹ bzw. Art. 6 Ziff. 1 EMRK¹² starren Regeln entziehe. Vielmehr sei eine Prüfung unter Würdigung sämtlicher konkreter Umstände erforderlich. Eine Sistierung des Verfahrens kann sich dabei insbesondere aus Gründen der Verfahrensökonomie anbieten, wenn ein präjudizieller Entscheid einer anderen Behörde bevorsteht. Im Zweifelsfall ist zugunsten des Beschleunigungsgebots auf eine Sistierung des Verfahrens zu verzichten (E. 3.1)

Das Beschleunigungsgebot gemäss Art. 4 Abs. 2 StAhiG verlangt die zügige Durchführung des Amtshilfeverfahrens. Die Verfahrensbeschleunigung dient gemäss Bundesgericht im Kontext der internationalen Amtshilfe dem Interesse der Schweiz an einem einwandfreien Funktionieren der Amtshilfe. Ohne eine Begrenzung der Verfahrensdauer rechtlich verbindlich vorzugeben, werde grundsätzlich von der Durchführung des Amtshilfeverfahrens binnen 90 Tagen ausgegangen, sofern keine Ausnahmefälle eine längere Verfahrensdauer rechtfertigen oder erfordern (E. 3.4). Es sei von unnötigen Verzögerungen des Amtshilfeverfahrens abzusehen, weil diese nicht nur das Beschleunigungsgebot verletzen, sondern auch den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz zu einem wirksamen Informationsaustausch zuwiderlaufen, die die Schweiz gegenüber den Niederlanden gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-NL und Ziff. XVI Bst. c des Protokolls zum DBA-NL eingegangen ist (E. 3.4). Zur Sicherstellung des wirksamen Informationsaustausches soll die Sistierung des Beschwerdeverfahrens die Ausnahme bleiben. Sie bedarf gemäss Bundesgericht eines zwingenden Grunds. Als solchen erachtete das Bundesgericht die (Ausnahme-)Konstellation, in der sich in einem Verfahren vor der Vorinstanz die gleiche entscheidungswesentliche Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung stellt, die bereits in einer anderen Sache vor dem Bundesgericht hängig ist. Erforderlich ist dabei, dass sich die beiden Verfahren effektiv um die identische Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung drehen, sodass der Entscheid des Bundesgerichts im ersten Verfahren das zweite Verfahren vor der Vorinstanz präjudiziert und die Übermittlung der ersuchten Information bestimmt (E. 3.5). Das Bundesverwaltungsgericht hat im angefochtenen Zwischenentscheid festgestellt, dass sich das vor Bundesgericht hängige Verfahren im Wesentlichen um dieselbe Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dreht.¹³ Weil es die ESTV vor Bundesgericht unterlassen hatte, die angeblichen Unterschiede zu substantiieren, wich das Bundesgericht nicht von der tatsächlichen Feststellung der Vorinstanz ab. Demnach ist davon auszugehen, dass der Entscheid des Bundesgerichts die Angelegenheit des hängigen Verfahrens dergestalt präjudiziert, dass eine Sistierung des Beschwerdeverfahrens gerechtfertigt ist. Aus diesen Gründen bestätigte das Bundesgericht die Komptabilität

¹¹ SR 101.

¹² SR 0.101.

¹³ Urteil des BVGer A-1787/2019 vom 12. September 2019.

der Sistierung des Beschwerdeverfahrens, die die Vorinstanz vorgenommen hat, mit dem Beschleunigungsgebot gemäss Art. 4 Abs. 2 StAhiG.

c) Kommentar

Die Ausführungen des Bundesgerichts sind zutreffend und bedürfen keines weiteren Kommentars. In praktischer Hinsicht ist freilich auf weitere Sachverhalte zu verweisen, in denen sich eine Sistierung des Verfahrens aufdrängt. Erwähnt sei zum Beispiel die Konstellation, in welcher die ESTV in Einklang mit der Rechtsprechung zu Art. 14 Abs. 2 StAhiG nicht alle beschwerdeberechtigten Personen über das Amtshilfeverfahren informiert hat und diese ihre Parteistellung als Folge daraus unter Umständen erst beantragen, nachdem das Verfahren bereits von einer vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person am Bundesverwaltungsgericht anhängig gemacht worden ist. Würde das Amtshilfeverfahren nicht sistiert, würden die anderen beschwerdeberechtigten Personen unter Umständen vor vollendete Tatsachen gestellt werden und in ihren verfassungsrechtlich sowie gesetzlich geschützten Anspruch auf Rechtsschutz verletzt werden. Im Zusammenhang mit Sistierungen sind auch Fälle zu erwähnen, bei denen Indizien dafür bestehen, dass das Amtshilfegesuch auf rechtswidrig erlangten Informationen beruht oder gegen den Ordre Public verstösst. Gemäss Rechtsprechung liegt es nun aber an der betroffenen Person, den behaupteten und entscheiderelevanten Sachverhalt mittels Urkunden *klarerweise und entscheidend* zu belegen. Können diese Beweise vernünftigerweise nur im Rahmen eines Auskunftsverfahren nach Art. 8 ff. DSG¹⁴ oder einer Strafuntersuchung beschafft werden, sollte das Amtshilfeverfahren ebenfalls bis zum Abschluss der jeweiligen Verfahren sistiert werden.¹⁵

¹⁴ SR 235.1.

¹⁵ Siehe hierzu aber Urteil des BVGer A-3843/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 5.5, wo ein entsprechender Sistierungsantrag abgelehnt wurde.