

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_1053/2018

Urteil vom 22. Juli 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Quinto.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A. _____,
2. B. _____ GmbH,
3. C. _____ GmbH,
4. D. _____ Limited,
5. E. _____,
Beschwerdegegner,
alle vertreten durch Markus E. Kronauer und Lukas Beeler, Rechtsanwälte.

Gegenstand
Amtshilfe DBA (CH-SE),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 12. November 2018
(A-625/2018 und A-3455/2018).

Sachverhalt:

A.

A.a. Am 12. Dezember 2016 stellte die Swedish Tax Agency (STA) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) gestützt auf Art. 27 des Abkommens vom 7. Mai 1965 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-SE; SR 0.672.971.41). Das Gesuch betrifft die Besteuerung bzw. Einkommenssteuer des schwedischen Staatsangehörigen A. _____ für den Zeitraum 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015. Dieser nahm 2004 Wohnsitz in der Schweiz und war hier unbeschränkt steuerpflichtig. Die STA ersuchte um Bankunterlagen und -auszüge bezüglich zweier schweizerischer Bankkonten von A. _____ sowie um Jahresberichte und Steuerunterlagen von zwei schweizerischen Gesellschaften (B. _____ GmbH, C. _____ GmbH), als deren Gesellschafter und Geschäftsführer A. _____ aktiv war. Zudem wurde neben den (schweizerischen) Steuererklärungen von A. _____ und der Angabe der von letzterem in der Schweiz bezahlten Steuern um Informationen ersucht, auf welcher Grundlage A. _____ in der Schweiz besteuert werde ("In the light of the information we received from Gibraltar we are also interested in what grounds you tax A. _____." [...] "3. Details of A. _____'s tax liability in Switzerland.").

A.b. Hintergrund der ersuchten Informationen ist die Vermutung der STA, dass A. _____ während der betroffenen Periode in Schweden (und nicht in der Schweiz) ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig war. Diesbezüglich wurden von der STA Tabellen mit angeblichen Kreditkartennutzungen

durch A. _____ in den Jahren 2011 bis 2015 vorgelegt, welche jeweils längere Anwesenheiten desselben in Schweden, nicht aber in der Schweiz, belegen sollen.

B.

B.a. Mit vier Schlussverfügungen, jeweils vom 27. Dezember 2017, gerichtet an A. _____, die B. _____ GmbH, die C. _____ GmbH und die D. _____, gewährte die ESTV in Bezug auf A. _____ Amtshilfe im ersuchten Umfang. Insbesondere in der an A. _____ gerichteten Schlussverfügung wurde darüber informiert, dass letzterer in den Jahren 2012 bis 2015 in der Schweiz als unbeschränkt Steuerpflichtiger nach Aufwand besteuert worden war. Mit Eingaben vom 29. Januar 2018 erhoben A. _____, die B. _____ GmbH, die C. _____ GmbH und die D. _____ Limited je einzeln Beschwerde gegen die jeweils sie betreffende Schlussverfügung an das Bundesverwaltungsgericht, welches diese Beschwerdeverfahren vereinigte. Da der Name von E. _____ in verschiedenen, an die STA zu übermittelnden Informationen erschien und die ESTV mit Schlussverfügung vom 11. Mai 2018 mehrere Anträge des Ersten abwies, erhob E. _____ mit Eingabe vom 13. Juni 2018 ebenfalls Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Letzteres vereinigte dieses Beschwerdeverfahren mit dem bereits laufenden (und ebenfalls vereinigten) Beschwerdeverfahren der vorgenannten vier Beschwerdeführer.

B.b. Mit Urteil vom 12. November 2018 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerden teilweise gut, in dem es die Schwärzung gewisser Datumsangaben in den zu übermittelnden Unterlagen, welche sich auf den Zeitpunkt vor dem 1. Januar 2012 bezogen, anordnete. Ausserdem verfügte es die Streichung der Information, wonach A. _____ in der Periode 2012 bis 2015 in der Schweiz nach Aufwand besteuert worden war. Im Übrigen wurden die Beschwerden jedoch abgewiesen und die Schlussverfügungen der ESTV grösstenteils bestätigt.

C.

C.a. Auf eine von A. _____ gegen das vorinstanzliche Urteil erhobene Beschwerde ist das Bundesgericht mangels Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung sowie mangels besonders bedeutendem Fall (Art. 84a und Art. 84 Abs. 2 BGG) nicht eingetreten (Urteil 2C_1076/2018 vom 14. Dezember 2018).

C.b. Die ESTV (Beschwerdeführerin) erhebt ihrerseits mit Eingabe vom 27. November 2018 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung von Ziff. 2 des Dispositivs des vorinstanzlichen Urteils im Umfang der verfügten Abänderung der zur Übermittlung vorgesehenen Antwort. Die Schlussverfügungen der ESTV seien unter Beachtung des gutgeheissenen Antrags auf Schwärzung der Datumsangaben zu bestätigen. Eventualiter sei Ziff. 2 des Dispositivs des vorinstanzlichen Urteils im Umfang der verfügten Abänderung der zur Übermittlung vorgesehenen Antwort aufzuheben und die Sache im Sinne der bundesgerichtlichen Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Aus den Anträgen und der Beschwerdebegründung ergibt sich, dass die ESTV die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils einzig in Bezug auf die Streichung der Information, wonach A. _____ in der Schweiz nach Aufwand besteuert wurde, beantragt.

Erwägungen:

1.

1.1. Das angefochtene Urteil wurde vom Bundesverwaltungsgericht gefällt und unterliegt als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG).

1.2. Gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde zulässig (Art. 83 lit. h BGG), wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt (Art. 84a BGG) oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84a i.V.m. Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. In der Beschwerde ist detailliert aufzuzeigen, dass und weshalb die jeweilige Sachurteilsvoraussetzung erfüllt ist (Art. 42 Abs. 2 Satz 2 BGG), es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (**BGE 139 II 404** E. 1.3 S. 410; **139 II 340** E. 4 S. 342).

1.3. Sowohl Art. 84a BGG als auch Art. 84 Abs. 2 BGG bezwecken die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, die von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Aber auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt. Dies kann zutreffen, wenn die Rechtsprechung in der massgebenden Lehre auf erhebliche Kritik gestossen ist. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen

Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (**BGE 139 II 404** E. 1.3 S. 410; **139 II 340** E. 4 S. 342 f. mit weiteren Hinweisen).

Ein besonders bedeutender Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG ist nur mit Zurückhaltung anzunehmen. Diesbezüglich steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen (**BGE 139 II 340** E. 4 S. 342 f.).

1.4. Die Vorinstanz hat erwogen, für die Leistung von Amtshilfe genüge es, wenn der ersuchende Staat erkläre, warum er davon ausgehe, die betroffene Person könne auf seinem Staatsgebiet ansässig sein. Es gelte das Vertrauensprinzip und der ersuchte Staat habe nur zu prüfen, ob dem Amtshilfegesuch Kriterien dafür zu entnehmen seien, dass im ersuchenden Staat gemäss Abkommen eine Steuerpflicht bestehen könne. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt sei im Übrigen nicht im Rahmen der Amtshilfe, sondern eines Verständigungsverfahrens zu lösen. Die Sachverhaltsdarstellung der STA liefere Indizien dafür, dass A. _____ (Beschwerdegegner 1) in Schweden ansässig und damit steuerpflichtig sein könne. Bezüglich der Information, wonach der Beschwerdegegner 1 in der fraglichen Periode in der Schweiz nach Aufwand besteuert wurde, kam die Vorinstanz jedoch zum Schluss, dass diese nicht im Sinne von Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE voraussichtlich erheblich und deshalb nicht zu übermitteln sei.

1.5. Die Beschwerdeführerin vertritt dagegen die Ansicht, die Information, wonach der Steuerpflichtige bzw. Beschwerdegegner 1 in der Schweiz nach Aufwand besteuert wurde, sei voraussichtlich erheblich und folglich der STA zu übermitteln. Sie wirft als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung die Frage auf, ob die Übermittlung der genannten Information, welche die Bemessungsgrundlage eines Steuerpflichtigen betreffe, gemäss Art. 27 DBA CH-SE sowie gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip zulässig sei, insbesondere wenn der ersuchende Staat im Rahmen seiner Untersuchung den vermuteten steuerlichen Wohnsitz der betroffenen Person und damit deren Einkommenssteuerpflicht im ersuchenden Staat zu klären habe.

Bei Einreichung der vorliegenden Beschwerde war die aufgeworfene Frage vom Bundesgericht noch nicht geklärt worden. Sie stellte sich zum damaligen Zeitpunkt in mehreren Fällen und war deshalb geeignet, für die Praxis wegleitend zu sein. Ausserdem rief sie von ihrem Gewicht her nach höchstrichterlicher Klärung. Demnach ist das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu bejahen.

1.6. Da die ESTV zur Beschwerdeführung berechtigt ist (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG; Urteil 2C_640/2016 vom 18. Dezember 2017 E. 1.3, nicht publ. in: **BGE 144 II 29**), ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG).

2.2. Das vorliegende Amtshilfeverfahren richtet sich nach dem DBA CH-SE, insbesondere dessen Art. 27, sowie dem Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1).

3.

3.1. Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, die Information könne nur dann mangels voraussichtlicher Erheblichkeit im Sinne von Art. 27 DBA CH-SE verweigert werden, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheine. Umgekehrt sei die voraussichtliche Erheblichkeit zu bejahen, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfegesuchs bei vernünftiger Betrachtung die Möglichkeit bestehe, dass die verlangten Informationen erheblich sein würden. Die STA versuche in casu, den vermuteten, steuerlichen Wohnsitz des Beschwerdegegners 1 zu klären, um eine angemessene Besteuerung in Schweden vornehmen zu können. Angesichts des begrenzten Handlungsspielraums des ersuchten Staates genüge es, wenn die verlangte Information sich diesbezüglich als nützlich erweisen könne. Jedenfalls könne die Relevanz der Information, wonach der Beschwerdegegner 1 nach Aufwand besteuert wurde, nicht verneint werden. Die Verweigerung der Information verletze daher Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE und Art. 17 Abs. 2 StAhiG.

3.2. Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Art. 1 und 2 des Abkommens nicht eingeschränkt.

3.3. Laut Ziff. 4 lit. b des Protokolls vom 28. Februar 2011 zum DBA CH-SE besteht Einvernehmen darüber, dass bezüglich Art. 27 DBA CH-SE 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 (vgl. Art. XIV und Art. XV Abs. 1 lit. d Änderungsprotokoll vom 28. Februar 2011 zum DBA CH-SE; AS 2012 4155 ff.). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die

voraussichtliche Erheblichkeit erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden. Die Rolle der ersuchten Behörde ist diesbezüglich beschränkt - die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit kommt primär der ersuchenden Behörde zu. Die ersuchte Behörde muss insbesondere nur überprüfen, ob die verlangten Informationen einen Bezug zum im Gesuch dargestellten Sachverhalt haben. Von der Amtshilfe ausgeschlossen werden dürfen nur Informationen, welche mit Sicherheit nicht erheblich sind bzw. deren Zusammenhang mit der Steuerangelegenheit als wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (**BGE 144 II 206** E. 4.3 S. 214 f.; **143 II 185** E. 3.3.2 S. 194 f.; **142 II 161** E. 2.1.1 und 2.1.2 S. 165 f.; **141 II 436** E. 4.4.3 und 4.5 S. 444 ff.). Das Amtshilfegesuch muss zudem nicht lückenlos und widerspruchsfrei sein, denn das Ersuchen bringt es naturgemäss mit sich, dass gewisse Punkte noch im Dunkeln sind, welche die verlangten Informationen klären sollen (**BGE 142 II 161** E. 2.1.1 in fine S. 166).

3.4. Wenn die schwedischen Steuerbehörden wie vorliegend einen steuerrechtlichen Wohnsitz des Beschwerdegegners in Schweden geltend machen, ist es ihnen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung erlaubt, amtshilfeweise um Informationen zu ersuchen, welche ihren Standpunkt stärken oder sogar belegen (**BGE 142 II 218** E. 3.7 S. 230; **142 II 161** E. 2.2 S. 170; Urteile 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 5.2; 2C_625/2018 vom 1. Februar 2019 E. 2.2.2).

3.5. Das Bundesgericht hat sich kürzlich in zwei Urteilen mit der Rechtsfrage auseinandergesetzt, ob die Information bezüglich Besteuerung nach Aufwand als voraussichtlich erheblich einzustufen ist, wenn insbesondere die Ansässigkeit im ersuchenden Staat zumindest vermutet wird. In seinem Urteil 2C_625/2018 vom 1. Februar 2019 (zur Publikation vorgesehen) hat es diese Frage im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Frankreich bejaht. Allerdings leitete es die voraussichtliche Erheblichkeit aus Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR ab, wonach eine natürliche Person, welche in einem Staat nur auf einer pauschalen Grundlage besteuert wird, die nach dem Mietwert der Wohnstätte oder Wohnstätten bemessen wird, in diesem Staat *nicht* ansässig ist (vgl. E. 2.2.3 des genannten Urteils; vgl. Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht [DBA CH-FR]; SR 0.672.934.91). Das DBA CH-SE enthält *keine*entsprechende Bestimmung. In seinem weiteren Urteil 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 hat das Bundesgericht jedoch die voraussichtliche Erheblichkeit auch für den Fall bejaht, dass keine mit Art. 4 Abs. 6 lit. b DBA CH-FR vergleichbare Bestimmung vorhanden ist, sofern die ausländische Steuerbehörde unter anderem die Klärung der steuerlichen Ansässigkeit anstrebt und die Frage aufwirft, auf welcher Basis die betroffene Person in der Schweiz besteuert wird (vgl. E. 6.1.2 des genannten Urteils zur Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien). Auch vorliegend ersucht die STA um Informationen zur Basis, auf welcher der Beschwerdegegner 1 besteuert wird, und zwar im Detail. Vor diesem Hintergrund erweist sich auch vorliegend die Information, wonach der Beschwerdegegner 1 in der Schweiz nach Aufwand besteuert wurde, als voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE. Jedenfalls ist der Zusammenhang mit dem von der STA dargelegten Sachverhalt gegeben und es steht primär der STA zu, zu beurteilen, wie nützlich die Information der Besteuerung nach Aufwand in der Schweiz für die Klärung der steuerlichen Ansässigkeit in Schweden ist.

3.6. Ziff. 2 des Dispositivs des vorinstanzlichen Urteils ist demnach insoweit aufzuheben, als damit angeordnet wurde, "die Antworten auf die Fragen der STA im Sinne der Erwägung E. 6.3.6 zu ändern." Die Streichung der Information, wonach der Beschwerdegegner 1 in der Schweiz vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2015 nach Aufwand besteuert wurde und deshalb keine Steuererklärungen einzureichen hatte (vgl. E. 6.3.6 des vorinstanzlichen Urteils) ist demnach rückgängig zu machen und die entsprechende Information zu übermitteln.

4.

4.1. Die Beschwerde ist demnach begründet und somit gutzuheissen.

4.2. Dem Verfahrensausgang entsprechend haben die unterliegenden Beschwerdegegner die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 65, Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

4.3. Die Vorinstanz wird über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens neu zu entscheiden haben (Art. 68 Abs. 5 und Art. 107 Abs. 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen und das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-625/2018 - A-3455/2018 vom 12. November 2018 wird teilweise aufgehoben und im Sinne der bundesgerichtlichen Erwägungen abgeändert.

2.

Die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftung zu gleichen Teilen auferlegt.

3.

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigung des vorinstanzlichen Verfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. Juli 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Quinto