



Abteilung I
A-5676/2020

Urteil vom 24. November 2021

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Raphaël Gani, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

X. _____, ...,
vertreten durch
Dr. iur. Andreas Rüd, Rechtsanwalt LL.M.,
Rüd Winkler Partner AG,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-ES).

Sachverhalt:**A.**

Am 28. Juli 2016 richtete die spanische Steuerbehörde, die Agencia Tributaria (AT; nachfolgend auch: ersuchende Behörde), gestützt auf Art. 25^{bis} des Abkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.933.21; nachfolgend: DBA CH-ES) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz).

Als vom Ersuchen betroffene Personen nannte die AT ihr namentlich nicht bekannte, mutmasslich in Spanien steuerpflichtige Personen, die anhand einer dem Ersuchen beigelegten Liste mit Kundennummern und weiteren Angaben identifizierbar seien. Dabei äusserte die AT den Verdacht, bezüglich der in der Liste enthaltenen Konten seien innerstaatliche Meldepflichten verletzt worden. Als Informationsinhaberin in der Schweiz wurde die Y._____ AG (heute: [...]); nachfolgend: Y._____) genannt. Die Informationen würden für die korrekte Einkommens-, Vermögens- und Körperschaftsbesteuerung der betroffenen Personen in den Jahren 2012 bis 2015 benötigt. Weiter erwähnte die ersuchende Behörde, dass nach spanischem Steuerrecht eine Verjährungsfrist von vier Jahren gelte.

B.

Die ESTV trat auf das Ersuchen ein und forderte die Y._____ mit Editi-
onsverfügung vom 16. September 2016 auf, ihr die ersuchten Kontoinfor-
mationen herauszugeben. Dieser Aufforderung kam die Y._____ nach.
Die letzte Teillieferung erfolgte im Dezember 2017.

C.

Mit Mitteilung vom 5. Oktober 2016 leitete die Y._____ das Schreiben
der ESTV betreffend Information über das Amtshilfeersuchen an
X._____ als vom Amtshilfeersuchen betroffenen Kunden weiter.

D.

Nachdem X._____ seine anwaltliche Vertretung angezeigt und die ESTV
um Akteneinsicht ersucht hatte, setzte die ESTV ihn mit Schreiben vom
22. Dezember 2016 darüber in Kenntnis, dass die Bearbeitung des Ersu-
chens längere Zeit in Anspruch nehmen werde und sie sich nach abge-
schlossener Informationsbeschaffung betreffend Akteneinsicht melden
werde. Weiter teilte sie mit, dass in der Zwischenzeit keine Übermittlung
der Informationen an die spanische Behörde erfolgen werde.

E.

Am 17. November 2017 gewährte die ESTV X._____ antragsgemäss Akteneinsicht. Gleichzeitig stellte sie für den Fall, dass sie die ersuchten Informationen an die zuständige spanische Behörde übermitteln sollte, in Aussicht, ihm vorab eine Frist zur Einreichung einer Stellungnahme anzusetzen.

F.

Mit Eingabe vom 9. April 2018 an die ESTV liess X._____ einwenden, dass die Verfahrensakten einzig belegen würden, dass auch die Bank ihn mit Domizil in A._____ geführt habe und sich in den Unterlagen keinerlei Anhaltspunkte für ein Domizil in Spanien befänden. Sollte die von der Bank vergebene Domizilnummer mit Spanien in Verbindung gebracht werden, so stehe dies in Widerspruch zum von der Bank selbst bestätigten Domizil in A._____ und sei damit offensichtlich falsch. Es sei ihm deshalb schleierhaft, weshalb ein Staatsbürger von B._____ mit Wohnsitz in A._____ von einem spanischen Amtshilfeersuchen erfasst sein soll.

G.

Mit Urteil vom 26. Juli 2019 erkannte das Bundesgericht in einem Amtshilfeverfahren betreffend ein französisches Ersuchen, welches auf Daten derselben Quelle basierte, dass Amtshilfe zu leisten sei (Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 [teilweise publiziert in: BGE 146 II 150]). Die schriftliche Urteilsbegründung wurde im Dezember 2019 veröffentlicht.

H.

Mit Schreiben vom 16. Januar 2020 informierte die ESTV die ersuchende Behörde über die neusten Entwicklungen in der Rechtsprechung, die u.a. verlange, dass der ersuchende Staat bei Listenersuchen, welche die betroffenen Personen nicht namentlich identifizieren, konkrete Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten nennen müsse. Weiter äusserte sie ihre Ansicht, wonach die gemäss spanischem Recht geltende Verjährungsfrist von vier Jahren in Anwendung von Ziff. IV Absatz 6 des Protokolls zum DBA CH-ES (welches integrierender Bestandteil des DBA CH-ES bildet; ebenfalls unter SR 0.672.933.21) mit Einreichung des Amtshilfeersuchens unterbrochen worden sei. Im Lauf der nachfolgenden Korrespondenz präziserte die ersuchende Behörde, dass in Spanien seit 2012 eine gesetzliche Pflicht zur Meldung von ausländischen Vermögenswerten bestehe, welche die Schwelle von EUR 50'000.-- überschreiten. Weiter stellte die ersuchende Behörde klar, dass die vierjährige Verjährungsfrist durch die Einreichung des Ersuchens nicht unterbrochen worden sei. Folglich seien

allfällige Steuerforderungen betreffend die Steuerjahre 2012 bis 2014 bereits verjährt und drohten betreffend das Jahr 2015 im Juni 2020 ebenfalls zu verjähren. Die ersuchende Behörde bat daher, von einer Information der betroffenen Personen betreffend Amtshilfeleistung zum Steuerjahr 2015 abzusehen. Mit E-Mail vom 5. März 2020 teilte die ESTV der AT mit, dass sie die Voraussetzungen für eine Übermittlung der ersuchten Informationen für das Jahr 2015 ohne vorgängige Information der betroffenen Personen als gegeben erachte.

I.

Mit einer auf den 23. April 2020 datierten Schlussverfügung ordnete die ESTV in Anwendung von Art. 21a des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1) die Amtshilfeleistung betreffend X._____ für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis zum 31. Dezember 2015 an. Die entsprechende Informationsübermittlung an die spanische Behörde erfolgte gleichentags auf elektronischem Weg. Die ESTV stellte X._____ die Schlussverfügung vom 23. April 2020 mit Schreiben vom 9. Oktober 2020 zu.

Die ESTV begründete die sofortige Datenübermittlung in Anwendung von Art. 21a StAhiG und die damit einhergehende Beschränkung der Verfahrensrechte in der Schlussverfügung damit, dass es sich bei der drohenden Verjährung nach dem Willen des Gesetzgebers, der sich vom internationalen Standard habe leiten lassen, um einen Anwendungsfall von Art. 21a StAhiG handle und die ersuchende Behörde vorliegend die Dringlichkeit wegen drohender Verjährung glaubhaft gemacht habe. In Anbetracht der geltenden Fristen (Übermittlung der erforderlichen Informationen bis spätestens Mitte Mai 2020) und der Anzahl der betroffenen Fälle könne die Einhaltung der Verfahrensregeln bezüglich der Rechte des Steuerpflichtigen nicht gewährleistet werden. Die Tatsache, dass die betroffene Person bereits über das Amtshilfeersuchen informiert wurde, schliesse die Anwendung von Artikel 21a StAhiG nicht aus. Die Norm berücksichtige zwar explizit nur die Situation zum Zeitpunkt der Einreichung eines Amtshilfeersuchens. Eine teleologische Auslegung führe jedoch zum Schluss, dass die Anwendung von Artikel 21a StAhiG nicht vom Stand des Amtshilfeverfahrens abhängen könne. Zudem stelle es einen verhältnismässigeren Eingriff in die Rechte der betroffenen Personen dar, wenn ihnen noch ein Mindestmass an Informationen garantiert werde, wo dies möglich sei.

J.

Dagegen liess X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) mit Eingabe

vom 10. November 2020 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben und beantragen, es sei die Rechtswidrigkeit der Schlussverfügung der ESTV vom 23. April 2020 festzustellen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV.

Der Beschwerdeführer beanstandet vorab eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs insofern, als er sich nicht zur vorgesehenen Informationsübermittlung habe äussern können. Die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 21a StAhiG seien vorliegend nicht erfüllt und die Dringlichkeit von der ESTV selbst verursacht. Zudem habe die ESTV einen Vertrauensstatbestand geschaffen, indem sie ausdrücklich zugesichert habe, ihn über den weiteren Verlauf des Verfahrens zu gegebener Zeit zu informieren und ihm Frist zur Stellungnahme anzusetzen, falls sie die Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung als gegeben erachte. Mit Bezug auf das Amtshilfeersuchen bringt der Beschwerdeführer vor, dass um seine Daten gar nicht ersucht werde, denn die steuerliche Meldepflicht in Spanien gelte nur für Guthaben ab EUR 50'000.-- und sein Konto habe diese Schwelle in den erfragten Steuerperioden nicht erreicht. Sodann werde er mangels Ansässigkeit in Spanien vom DBA CH-ES nicht erfasst und er könne daher im relevanten Zeitraum auch keine Steuerpflichten in Spanien verletzt haben.

K.

Das Bundesverwaltungsgericht bestätigte mit Schreiben vom 19. November 2020 den Eingang der Beschwerde und informierte darüber, dass weitere Instruktionsverfügungen zu einem späteren Zeitpunkt folgen.

L.

Mit Instruktionsverfügung vom 30. April 2021 wies der Instruktionsrichter den Beschwerdeführer darauf hin, dass die angefochtene Schlussverfügung dem Beschwerdeführer laut einer bei der Vorinstanz eingeholten Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post am Samstag, 10. Oktober 2020, per A-Post Plus und via Postfach zugestellt worden sei und dass daher die am 10. November 2020 der Post übergebene Beschwerde als verspätet zu gelten hätte. Er räumte daher dem Beschwerdeführer Gelegenheit ein, die Rechtzeitigkeit der Beschwerde zu begründen und zu belegen.

M.

Mit Stellungnahmen vom 2. und 8. Juni 2021 bestritt der Beschwerdeführer, dass ihm die angefochtene Verfügung bereits am 10. Oktober 2020

zugestellt worden sei, und beantragte eventualiter, ihm sei die Frist wiederherzustellen und es sei der in die Zustellung involvierte Mitarbeiter der Post zu befragen. Zudem liess er dem Gericht einen Auszug von der Internetseite der Schweizerischen Post einreichen, demnach unter der streit betroffenen Sendungsnummer zwei A-Post Plus Sendungen erfasst wurden, einmal ergänzt mit dem Hinweis «Zugestellt, 10. Oktober 2020» und einmal mit dem Hinweis «Zustelldatum unbekannt».

N.

Die Vorinstanz beantragte mit Stellungnahme vom 16. Juni 2021, es sei auf die Beschwerde infolge Verspätung nicht einzutreten, zumal der Beschwerdeführer keine Nachweise für seine teilweise haltlosen Behauptungen erbringe.

O.

Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 22. Juni 2021 liess der Beschwerdeführer die Ausführungen der Vorinstanz zum Zustellzeitpunkt der angefochtenen Schlussverfügung vollumfänglich bestreiten.

P.

Mit Zwischenverfügung vom 19. August 2021 stellte der Instruktionsrichter fest, dass die Beschwerde fristgerecht eingereicht worden sei. Er begründete dies damit, dass die durch die Versandart A-Post Plus ausgelöste natürliche Vermutung, wonach die Schlussverfügung am 10. Oktober 2020 zugestellt worden sei, aufgrund von sich widersprechenden Vermerken auf dem Internetauszug zur Sendungsverfolgung und damit mangels eines eindeutigen Eintrags im Erfassungssystem der Schweizerischen Post nicht zum Tragen komme und dass die Vorinstanz den Nachweis der korrekten Zustellung der angefochtenen Verfügung am 10. Oktober 2020 nicht erbracht habe. Ebenfalls mit besagter Zwischenverfügung verzichtete der Instruktionsrichter auf die Erhebung eines Kostenvorschusses.

Q.

Mit Eingabe vom 13. September 2021 verzichtet die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung in der Sache. Gleichzeitig stellt sie ein Revisions- bzw. Wiedererwägungsgesuch mit den Anträgen, die Zwischenverfügung vom 19. August 2021 sei aufzuheben und es sei auf die Beschwerde vom 10. November 2020 mangels Einhaltung der Beschwerdefrist nicht einzutreten; zudem sei der Antrag auf Wiederherstellung der Beschwerdefrist abzulehnen.

Auf die detaillierten Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der spanischen Steuerbehörde vom 28. Juli 2016 gestützt auf Art. 25^{bis} 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).

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 formgerecht (vgl. Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist damit unter dem Vorbehalt, dass sie fristgerecht erhoben wurde (dazu nachfolgend: E. 1.3), einzutreten.

1.3 Vorliegend hat sich das Bundesverwaltungsgericht mit der Frage der Rechtzeitigkeit der Beschwerde bereits auseinandergesetzt und stellte mit Zwischenverfügung vom 19. August 2021 fest, dass die Beschwerde fristgerecht erhoben wurde (s. Sachverhalt Bst. P). Mit ihrem Revisions- bzw. Wiedererwägungsgesuch verlangt die Vorinstanz nun, die besagte Zwischenverfügung sei aufzuheben und es sei auf die Beschwerde vom

10. November 2020 mangels Fristwahrung nicht einzutreten. Das Revisions- bzw. Wiedererwägungsgesuch der Vorinstanz ist vorab zu behandeln.

1.3.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 45 VGG Revisionsbegehren gegen eigene Entscheide, wobei auf das Revisionsverfahren die Art. 121 bis 128 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) sinngemäss Anwendung finden. Das Revisionsgesuch richtet sich als ausserordentliches Rechtsmittel gegen einen formell rechtskräftigen Entscheid (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 5.36, 5.38). Neben der Revision stellt der Rechtsbehelf der Wiedererwägung eine weitere Korrekturmöglichkeit für fehlerhafte Verfügungen dar. Ein Anspruch auf Wiedererwägung besteht im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung allerdings nur im Rahmen des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101). Voraussetzung dafür ist rechtsprechungsgemäss, dass sich – wie bei der Revision – entweder die Umstände seit dem ersten Entscheid wesentlich geändert haben oder der Gesuchsteller erhebliche Tatsachen oder Beweismittel namhaft macht, die im früheren Verfahren nicht bekannt waren bzw. die schon damals geltend zu machen für ihn unmöglich war oder keine Veranlassung bestand (statt vieler: BGE 136 II 177 E. 2.1, 127 I 133 E. 6; Urteile des BVGer A-2143/2013 vom 4. Juni 2013 E. 2.3 ff., A-1791/2009 vom 28. September 2009 E. 3.3 und 3.3.2).

1.3.2 Die Vorinstanz bringt unter Berufung auf Art. 121 Bst. d BGG vor, das Gericht habe den zweiten Eintrag der Sendungsverfolgung mit dem Vermerk «Zustelldatum unbekannt» versehentlich nicht als klaren technischen Fehler erkannt bzw. «falsch gewürdigt». Bereits aus ihrer eigenen Wortwahl «falsch gewürdigt» erhellt, dass Kern der vorinstanzlichen Kritik die Beweiswürdigung des Gerichts bildet und gerade nicht eine versehentliche Nichtberücksichtigung einer erheblichen Tatsache. Eine angeblich unrichtige Beweiswürdigung stellt jedoch rechtsprechungsgemäss von vornherein keinen Revisionsgrund nach Art. 121 Bst. d BGG dar (vgl. Urteil des BGer 6F_32/2020 vom 17. März 2021 E. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 5.54).

1.3.3 Sodann macht die Vorinstanz unter Berufung auf Art. 123 Abs. 2 Bst. a BGG – ihrer Ansicht nach – erhebliche Tatsachen und Beweismittel namhaft, die für sie geltend zu machen keine Veranlassung bestand, weil

für sie der zweite Vermerk «Zustelldatum unbekannt» auf einem klar erkennbaren technischen Fehler beruht habe. Als neue Beweise, die den Widerspruch der Einträge auf der Internetseite auf der Schweizerischen Post lösen solle, reicht sie ein Schreiben der Schweizerischen Post vom 1. September 2021 ein, in welchem diese bestätigt, dass unter der hier streit betroffenen Sendungsnummer am 10. Oktober 2020 ein Schreiben der Vorinstanz an die Rechtsvertreter des Beschwerdeführers via Postfach zugestellt worden sei. Auf eine entsprechende E-Mail-Rückfrage vom 3. September 2021 habe die Schweizerische Post mit Schreiben vom 6. September 2021 bestätigt, dass im posteigenen Business Support Programm lediglich die Sendung mit Zustelldatum am 10. Oktober 2020 ersichtlich sei. Der fälschlicherweise erfasste Eintrag mit dem Vermerk «Zustelldatum unbekannt» sei nur auf der Internetseite der Post ersichtlich, was auf einen technischen Fehler zurückzuführen sei. Daraus zieht die Vorinstanz den Schluss, dass die effektive Zustellung am 10. Oktober 2020 hinreichend erwiesen sei.

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der (analog anzuwendende) Revisionsgrund nach Art. 123 Abs. 2 Bst. a BGG voraussetzt, dass die vorgebrachten Tatsachen oder Beweismittel schon vor dem Entscheid, der revidiert werden soll, entstanden sind (vgl. BVGE 2013/22 E. 13.1; Urteile des BVGer A-2442/2019 vom 29. Oktober 2019 E. 2.2.2, A-750/2019 vom 31. Mai 2019 E. 3.2.1). Die Erklärungen der Schweizerischen Post datieren vom 1. bzw. 6. September 2021 und sind damit nach dem Entscheid vom 19. August 2021 entstanden, der revidiert werden soll. Es handelt sich dabei somit um neue Beweismittel, welche revisionsrechtlich grundsätzlich nicht beachtlich sind. Aber selbst wenn diese neuen Beweismittel revisionsrechtlich zuzulassen wären, nämlich weil sie sich auf eine Tatsache beziehen, d.h. konkret die angeblich technische Fehlerhaftigkeit des Eintrags «Zustelldatum unbekannt», die mit Bezug auf den zu revidierenden Entscheid bereits vorbestanden hat, ist nicht ersichtlich, weshalb sich die Vorinstanz dazu nicht vor Erlass der Zwischenverfügung hätte äussern können, zumal für sie offenbar klar war, dass ein technischer Fehler vorlag. Dass sie dies aufgrund ihrer eigenen Überzeugung als unnötig empfand, vermag dabei vor dem Hintergrund ihrer prozessualen Sorgfaltspflichten als Begründung nicht zu genügen (vgl. BGE 134 III 669 E. 2.2).

Nicht anschliessen kann sich das Gericht weiter der vorinstanzlichen Auffassung, dass die revisionsweise vorgebrachten Tatsachen bzw. Beweismittel erheblich seien (zur erforderlichen Erheblichkeit: Urteil des BVGer A-2442/2019 vom 29. Oktober 2019 E. 2.2.3). Abgesehen davon, dass die

Erklärung der Schweizerischen Post, wonach es sich beim Eintrag «Zustelldatum unbekannt» um einen technischen Fehler handle, als reine (bestreitbare) Parteibehauptung zu qualifizieren ist, ist sie ebenso wenig wie der Eintrag im posteigenen Business Support Programm geeignet, die Widersprüchlichkeit der beiden Vermerke ungeschehen zu machen und den Vollbeweis der rechtsgültig erfolgten Zustellung am 10. Oktober 2020 zu erbringen.

1.3.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass keine revisionsrechtlich relevanten Gründe dargetan sind. Damit erübrigt es sich abschliessend zu klären, inwiefern die vorliegend streitbetroffene Zwischenverfügung überhaupt revisionstauglich ist. Das Gesuch um Revision/Wiedererwägung der Zwischenverfügung vom 19. August 2021 ist demzufolge abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

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).

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.

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».

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 BVer 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.

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).

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).

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 Amtshilfverfahren 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. Amtshilfzwecks 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 Amtshilfverfahren 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).

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).

3.

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 streitbetroffene 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.

3.2 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen und es ist die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Schlussverfügung vom 23. April 2020 festzustellen.

4.

Abschliessend bleibt über die Kosten- und Entschädigungsfolgen zu befinden.

4.1 Die Verfahrenskosten sind unter Berücksichtigung der Kosten für die Zwischenverfügung vom 19. August 2021 und der durch das vorinstanzliche Revisions-/Wiedererwägungsgesuch entstandenen Verfahrensweiterungen auf Fr. 7'000.-- festzusetzen. 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).

4.2 Der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer hat 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) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Diese ist mangels Einreichung einer detaillierten Kostennote aufgrund der Akten und praxisgemäss auf Fr. 10'500.-- festzusetzen.

5.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen 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).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Das Revisions- bzw. Wiedererwägungsgesuch der Vorinstanz vom 13. September 2021 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und es wird die Rechtswidrigkeit der Schlussverfügung vom 23. April 2020 festgestellt.

3.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

4.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteient-schädigung von Fr. 10'500.-- zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Kathrin Abegglen Zogg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt 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. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: