

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 804/2019

Urteil vom 21. April 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichterin Hänni,
Gerichtsschreiber Seiler.

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

gegen

1. A.A._____,
2. B.A._____,
Beschwerdegegner,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Thomas Verschuuren Kopfstein.

Gegenstand
Amtshilfe DBA (CH-NL),

Beschwerde gegen die Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 12. September 2019 (A-1787/2019).

Sachverhalt:

A.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2018 und gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-NL; SR 0.672.963.61) ersuchte der zuständige Dienst der niederländischen Steuerbehörde (Belastingdienst/Central Liaison Office Almelo; nachfolgend: BD) die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) um Amtshilfe betreffend A.A._____ und B.A._____.

B.

Mit Schlussverfügung vom 15. März 2019 erklärte die ESTV den betroffenen Personen, dass sie dem BD Amtshilfe leisten werde. A.A._____ und B.A._____ erhoben daraufhin am 12. April 2019 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Überdies beantragten sie am 2. Juli 2019, dass das Bundesverwaltungsgericht ihr Beschwerdeverfahren sistiere, da sich dieselbe Rechtsfrage stelle wie in den beim Bundesgericht hängigen Verfahren 2C 493/2019 und 2C 514/2019, namentlich ob der ersuchende Staat gemäss Ziff. XVI lit. a des Protokolls zum DBA CH-NL innerstaatlich zuerst alle "verfügbaren" oder bloss alle "üblichen" Mittel ausgeschöpft haben muss (Subsidiaritätsprinzip). Das Bundesverwaltungsgericht kam diesem Antrag mit Zwischenverfügung vom

12. September 2019 nach und sistierte das Verfahren.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 23. September 2019 beantragt die ESTV, dass die Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 12. September 2019 aufzuheben sei.

Erwägungen:

1.

1.1. Der angefochtene Entscheid hat die Sistierung des Verfahrens vor der Vorinstanz zum Gegenstand. Es handelt sich dabei um einen Zwischenentscheid nach Art. 93 Abs. 1 BGG. Solche Entscheide können beim Bundesgericht nur angefochten werden, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG).

Die Aufhebung des angefochtenen Sistierungsentscheids würde nicht sofort einen Endentscheid herbeiführen. Die Beschwerde ist folglich nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG zulässig.

1.1.1. Praxisgemäss muss der Nachteil, der dem Beschwerdeführer droht, rechtlicher Natur sein und auch durch einen für den Beschwerdeführer günstigen Entscheid in der Zukunft nicht mehr behoben werden können (BGE 143 III 416 E. 1.3 S. 419; 141 III 80 E. 1.2 S. 80; 139 V 604 E. 3.2 S. 607, je mit Hinweisen). Rein tatsächliche Nachteile reichen grundsätzlich nicht aus (BGE 142 III 798 E. 2.2 S. 800 f.; 141 III 80 E. 1.2 S. 80; 138 III 190 E. 6 S. 192; 137 III 380 E. 1.2.1 S. 382 mit Hinweisen). Die selbständige Anfechtbarkeit von Zwischenentscheiden bildet aus prozessökonomischen Gründen eine Ausnahme vom Grundsatz, dass sich das Bundesgericht mit jeder Angelegenheit nur einmal befassen soll (BGE 142 III 798 E. 2.2 S. 801; 141 III 80 E. 1.2 S. 81). Die Ausnahme ist restriktiv zu handhaben (BGE 144 III 253 E. 1.3 S. 254; 144 III 475 S. 479 E. 1.2 S. 479; 138 III 94 E. 2.2 S. 95; 134 III 188 E. 2.2 S. 191).

1.1.2. Die Verlängerung oder Verteuerung des Verfahrens stellt grundsätzlich einen bloss tatsächlichen Nachteil dar, der in aller Regel für die Zulässigkeit der Beschwerde gegen den Zwischenentscheid nicht ausreicht (BGE 142 II 20 E. 1.4 S. 25 f.; 136 II 165 E. 1.2.1 S. 170). Immerhin muss aber sichergestellt werden, dass das Verfahren insgesamt dem verfassungsrechtlichen Gebot genügt, im Rahmen eines fairen Verfahrens innert angemessener Frist einen wirksamen Rechtsschutz zu gewähren (Art. 29 Abs. 1 BV; Art. 6 Ziff. 1 EMRK). Unter diesem Aspekt kann es verfassungsrechtlich geboten sein, bereits auf einen Zwischenentscheid einzutreten, wenn es rechtsstaatlich unzumutbar wäre, die Parteien auf die Anfechtung des Endentscheids zu verweisen (BGE 143 IV 175 E. 2.3 S. 177 f.; 143 III 416 E. 1.4 S. 420; 142 II 20 E. 1.4 S. 25; 138 III 190 E. 6 S. 191 f.; 136 II 165 E. 1.2.1 S. 171). Will sich eine beschwerdeführende Partei auf das verfassungsmässige Beschleunigungsgebot (Art. 29 Abs. 1 BV; Art. 6 Ziff. 1 EMRK) berufen, hat sie klar und in einer den Anforderungen von Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG genügenden Weise darzulegen, weshalb sie der Ansicht ist, dass die Sistierung zu einem überlangen Verfahren führt (BGE 134 IV 43 E.

2.5 S. 47). Wird sie diesen Anforderungen gerecht, tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde gegen den Zwischenentscheid ein, sei es im Sinne einer Ausnahme vom Erfordernis des nicht wieder gutzumachenden Nachteils (vgl. etwa BGE 143 III 416 E. 1.4 S. 420; 138 IV 258 E. 1.1 S. 261) oder weil die Verfahrensverzögerung in diesen Fällen bereits selbst einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur darstellt (vgl. etwa BGE 143 IV 175 E. 2.3 S. 177).

1.1.3. Ins Gewicht fällt vorliegend, dass sich das Gebot zur Beschleunigung des Verfahrens auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht nur aus der Verfassung ergibt, sondern in Art. 4 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR. 651.1) zusätzlich gesetzlich verankert wurde. Die zügige Durchführung des Amtshilfeverfahrens ist ausserdem auch völkerrechtlich geboten, denn die Schweiz hat sich ihren Partnerstaaten gegenüber zwar nicht zu festen Obergrenzen für die Verfahrensdauer (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.7 S. 225), aber doch zu einem möglichst weit-

gehenden und wirksamen Informationsaustausch verpflichtet (vgl. z.B. Ziff. XVI lit. c des Protokolls zum DBA CH-NL). Die ESTV ist mit dem Vollzug der internationalen Amtshilfe in Steuersachen betraut (Art. 2 Abs. 1 StAhiG) und hat folglich auch die Einhaltung des gesetzlichen Beschleunigungsgebots zu gewährleisten. Wird sie in der Erfüllung dieses gesetzlichen Auftrags durch eine Verfassenssistierung des Bundesverwaltungsgerichts beeinträchtigt, bedeutet dies für die ESTV nicht bloss einen tatsächlichen, sondern einen rechtlichen Nachteil. Damit macht die ESTV substantiiert die Verletzung des Beschleunigungsgebots geltend. Der Zwischenentscheid der Vorinstanz ist somit bereits deshalb nach Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG selbständig anfechtbar.

1.2.

Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nach Art. 84a BGG zulässig, 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. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit Hinweisen). 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, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und die von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. 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 (BGE 139 II 340 E. 4 S. 343). 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). Die zu beurteilende Frage muss sodann entscheiderelevant sein (BGE 142 II 161 E. 3 S. 173; Urteile 2C 286/2019 vom 9. April 2019 E. 2.1; 2C 20/2017 vom 25. Januar 2017 E. 2.1).

Als Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung präsentiert die ESTV die Frage, ob die Sistierung von Beschwerdeverfahren auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen das Beschleunigungsgebot gemäss Art. 4 Abs. 2 StAhiG verletze. Das Bundesgericht trat auf die Beschwerde einer betroffenen Person nicht ein, welche die Sistierung des betreffenden Amtshilfverfahrens verlangt hatte (Urteil 2C 871/2018 vom 5. Oktober 2018 E. 4.1 und 4.3), dies deshalb, weil die Anwendung der allgemeinen Grundsätze zur Sistierung keine grundsätzliche Frage betraf. Die ESTV erachtet es demgegenüber als geboten, im Bereich der Steueramtshilfe die Sistierung im Lichte des spezialgesetzlichen Beschleunigungsgebots gemäss Art. 4 Abs. 2 StAhiG weitgehend oder gar ganz auszuschliessen. Die Frage ist von grosser praktischer Bedeutung und stellt sich überdies nicht nur im vorliegenden, sondern in einer Reihe von Fällen, die aktuell beim Bundesgericht hängig sind. Es handelt sich folglich um eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung gemäss Art. 84a BGG.

1.3. Die ESTV ist gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 und Art. 12 f. der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement (OV-EFD; SR 172.215.1) zur Beschwerdeführung berechtigt (BGE 136 II 359 E. 1.2 S. 362).

1.4. Auf die nach Art. 100 Abs. 1 und Art. 42 BGG frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Hauptaufgabe des Bundesgerichts ist die Rechtskontrolle (Art. 189 BV). Es prüft daher die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz nicht frei wie eine Appellationsinstanz, sondern nur in eingeschränkter Weise (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52). Namentlich können die vorinstanzlichen Feststellungen gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG nur berichtigt werden, wenn sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt

worden sind (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117; 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.). Bringt eine Partei vor Bundesgericht Tatsachen vor, die nicht Gegenstand des angefochtenen Entscheids waren, kann das Bundesgericht diese nur berücksichtigen, wenn erst der angefochtene Entscheid dazu Anlass gegeben hat (Art. 99 Abs. 1 BGG). Für das Bundesgericht gänzlich unbeachtlich sind hingegen Tatsachen und Beweismittel, die erst nach dem angefochtenen Entscheid stattgefunden haben bzw. entstanden sind (echte Noven; vgl. BGE 144 V 35 E.

5.2.4 S. 39; 143 V 19 E. 1.2 S. 23; 139 III 120 E. 3.1.2 S. 123; 139 II 7 E. 4.2 S. 12; 133 IV 342 E. 2.1 S. 344). Die Parteien haben substantiiert darzulegen, inwiefern der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt im Lichte der vorstehenden Regeln zu ergänzen ist; werden sie diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

3.

3.1. Die Vorinstanz hat das Beschwerdeverfahren sistiert, weil sich dieselbe Rechtsfrage stelle wie in zwei bereits beim Bundesgericht hängigen Verfahren. Die ESTV rügt, dass diese Sistierung gegen das Beschleunigungsgebot gemäss Art. 4 Abs. 2 StAhiG verstosse.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts zum verfassungsmässigen Beschleunigungsgebot (Art. 30 Abs. 1 BV, Art. 6 Ziff. 1 EMR K) und etwa der spezialgesetzlichen Ausprägung von Art. 5 Abs. 1 StPO entzieht sich die Beurteilung der angemessenen Verfahrensdauer starren Regeln. Ob sich die Dauer eines Verfahrens als angemessen erweist, ist in jedem Einzelfall unter Würdigung aller konkreten Umstände zu prüfen, es sei denn, die anwendbaren Verfahrensvorschriften sähen bestimmte Erledigungsfristen vor (BGE 143 IV 373 E. 1.3.1 S. 377; 135 I 265 E. 4.4 S. 277; 130 I 312 E. 5.2 S. 332; 124 I 139 E. 2.c S. 141). Die Sistierung eines Verfahrens kann mit dem Beschleunigungsgebot in Konflikt geraten. Sie kann sich insbesondere aus Gründen der Verfahrensökonomie anbieten, wenn ein präjudizieller Entscheid einer anderen Behörde bevorsteht (BGE 130 V 90 E. 5 S. 95; Urteil 9C 799/2018 vom 21. Februar 2019 E. 2, in: SVR 2019 AHV 13 Nr. 36). Im Zweifelsfall ist freilich zugunsten des Beschleunigungsgebots auf eine Sistierung zu verzichten (BGE 119 II 386 E. 1b S. 389).

3.2. Für den Bereich der Steueramtshilfe schreibt Art. 4 Abs. 2 StAhiG vor, dass Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen zügig durchzuführen sind (vgl. oben E. 1.1.3). Dieses spezialgesetzliche Beschleunigungsgebot bindet nicht nur die ESTV als mit dem Vollzug betraute Behörde, sondern richtet sich an alle an der Amtshilfe Beteiligten, einschliesslich der Gerichte (vgl. Botschaft vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011 S. 6205). Das Gesetz konkretisiert das Beschleunigungsgebot an verschiedener Stelle, indem es etwa Gerichtsferien ausschliesst (Art. 5 Abs. 2 StAhiG), bloss einen einmaligen Schriftenwechsel vorsieht (Art. 19 Abs. 4 StAhiG), die Beschwerdefrist vor Bundesgericht auf zehn Tage verkürzt (Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG) und dem Bundesgericht vorschreibt, Nichteintretensentscheide innert 15 Tagen zu fällen (Art. 107 Abs. 3 BGG; vgl. BGE 142 II 218 E. 2.5.1 S. 224).

3.3. Art. 4 Abs. 2 StAhiG bringt für das Amtshilfeverfahren zum Ausdruck, dass das Beschleunigungsgebot in diesem Gebiet aufgrund der auf dem Spiel stehenden Interessen von besonderer Bedeutung ist. Die Verfahrensbeschleunigung dient im Kontext der internationalen Amtshilfe nicht den Interessen der vom Ersuchen betroffenen Personen, sondern dem Interesse der Schweiz an einem ordentlichen Funktionieren der Amtshilfe (BGE 142 II 218 E. 2.5.1 S. 224 mit Hinweis auf CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, N. 43 zu Art. 4 StAhiG).

3.4. Sistiert die ESTV oder ein Gericht ein Amtshilfeverfahren, droht eine Beeinträchtigung des Beschleunigungsgebots. Unnötige Verzögerungen des Amtshilfeverfahrens verletzen nicht nur das Beschleunigungsgebot gemäss Art. 4 Abs. 2 StAhiG, sondern laufen auch den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz zu einem wirksamen Informationsaustausch zuwider, welche die Schweiz seit der Übernahme des internationalen Standards von Art. 26 des Musterabkommens der OECD (OECD-MA) gegenüber ihren Vertragspartnern eingegangen ist (vgl. im Verhältnis zu den Niederlanden Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL und Ziff. XVI lit. c des

Protokolls zum DBA CH-NL). Ohne eine feste Limite rechtlich verbindlich vorzugeben, wird davon ausgegangen, dass Amtshilfeverfahren binnen 90 Tagen durchgeführt werden (Michael Beusch/Ursula Spörri, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N. 333 zu Art. 26 OECD-MA) (Hrsg.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 26 OECD-MA N. 333); nur in Ausnahmefällen können die Umstände eine längere Verfahrensdauer rechtfertigen oder erfordern (Schoder, a.a.O., Art. 4 N 44). Als Behörde, welcher der Vollzug der Steueramtshilfe obliegt (vgl. Art. 2 Abs. 1 StAhiG), ist es an der ESTV, diese Vorgaben zu gewährleisten

und das Amtshilfeverfahren in allen Phasen soweit als möglich zu beschleunigen, um die Einhaltung der völkerrechtlichen Verpflichtungen sicherzustellen. Sie und die Gerichte haben in aller Regel von der Sistierung von Amtshilfeverfahren abzusehen. In jedem Fall ausgeschlossen ist die Sistierung, wenn sie zu einer substantziellen Verlängerung des Amtshilfeverfahrens führt.

3.5. Die Sistierung eines Amtshilfeverfahrens kann demnach nur ganz ausnahmsweise zulässig sein und bedarf zwingender Gründe. Zu denken ist an die 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 beide Verfahren effektiv um die identische Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung drehen, sodass die Antwort des Bundesgerichts im ersten Verfahren das zweite Verfahren vor der Vorinstanz präjudiziert und die Übermittlung der ersuchten Informationen bestimmt. In diesem Fall öffnet die Vorinstanz mit einem Entscheid in der Sache den Parteien nämlich den Weg an das Bundesgericht, den ihnen Art. 84a BGG ansonsten versperrt hätte (vgl. Urteile 2C 598/2017 vom 29. März 2017 E. 1.3; 2C 988/2015 vom 29. März 2017 E. 1.1; 2C 527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 1.2.2; 2C 289/2015 vom 5. April 2016 E. 1.2.2, nicht publ. in: BGE 142 II 218, aber in: StR 71/2016 S. 710; 2C 216/2015 vom 8. November 2015 E. 1.3.2). In einer solchen (Ausnahme-) Konstellation verletzt die Sistierung das gesetzliche Beschleunigungsgebot gemäss Art. 4 Abs. 2 StAhiG ausnahmsweise nicht.

3.6. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Zwischenentscheid festgestellt, dass vor Bundesgericht zwei Verfahren hängig sind, in denen sich im Wesentlichen dieselbe Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung stellt. Die ESTV behauptet zwar, dass sich das vorliegende von jenen Verfahren massgeblich unterscheidet. Sie unterlässt es aber, diese angeblichen Unterschiede zu substantzieren. Damit bleibt es für das Bundesgericht bei den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG). Folglich ist davon auszugehen, dass die Entscheide des Bundesgerichts in den bei ihm hängigen Verfahren die vorliegende Angelegenheit dergestalt präjudizieren werden, dass sich eine Sistierung rechtfertigt.

3.7. Die Sistierung des Verfahrens, welche die Vorinstanz vorgenommen hat, erweist sich nach dem Gesagten als mit dem Beschleunigungsgebot gemäss Art. 4 Abs. 2 StAhiG kompatibel. Der angefochtene Zwischenentscheid verletzt weder Bundes- noch Völkerrecht.

4.

Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Es sind keine Kosten zu erheben (Art. 66 Abs. 4 BGG). Da sich die Beschwerdegegner nicht vernehmen lassen mussten, ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3.

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

Lausanne, 21. April 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler