

BGer 2C 514/2019 vom 17. August 2020

Bundesgericht, 2020-08-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_514_2019

FR: TF 2C 514/2019 du 17 août 2020

IT: TF 2C 514/2019 del 17 agosto 2020

Regeste

Amtshilfe DBA (CH-NL) | Rechtshilfe und Auslieferung

Erwägungen

E. 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).

E. 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).

E. 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.). Die zu beurteilenden Rechtsfragen müssen schliesslich entscheidrelevant sein. Das Bundesgericht prüft nicht Fragen rein theoretischer Natur, die keine konkrete Auswirkung für die Parteien haben (BGE 142 II 161 E. 3 S. 173; Urteile 2C_275/2017 vom 20. März 2017 E. 2.7; 2C_20/2017 vom 25. Januar 2017 E. 2.1).

E. 1.4

Der Beschwerdeführer macht geltend, die vorgängige Ausschöpfung der im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen Mittel zur Informationsbeschaffung sei eine Voraussetzung für die Informationsübermittlung im Rahmen des DBA CH-NL. Die Sprachfassungen der diesbezüglich entscheidenden Ziff. XVI lit. a des Protokolls zum DBA CH-NL würden voneinander abweichen. Die französische Fassung laute: "Il est entendu que l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements uniquement après avoir utilisé tous les moyens de procédure habituels prévus par son droit interne aux fins d'obtenir ces renseignements." Auf Niederländisch laute dieselbe Bestimmung: "Het is wel te verstaan dat uitsluitend om uitwisseling van inlichtingen zal worden verzocht nadat de verzoekende Verdragsluitende Staat alle beschikbare middelen heeft aangewend om inlichtingen te verkrijgen die beschikbaar zijn volgens de nationale belastingprocedure." Der französische Wortlaut entspreche (in die deutsche Sprache übersetzt) der Formulierung " nachdem alle üblichen Verfahrensmittel verwendet wurden ", der niederländische dagegen der Formulierung " nachdem alle verfügbaren Mittel verwendet hat". Die Unterscheidung sei relevant, denn der Begriff "alle verfügbaren" Mittel gehe naturgemäss weiter als der Begriff "übliche" Mittel. Das Protokoll zum DBA CH-NL sehe diesbezüglich vor, dass der Wortlaut in französischer, niederländischer und englischer Sprache gleicherweise verbindlich sei, wobei im Falle unterschiedlicher Auslegung der englische Wortlaut massgebend sei. Letzterer laute: "[...] once [...] has pursued all means available to obtain information available under the internal taxation procedure." Demzufolge müsse die Niederlande zwingend innerstaatlich zuerst alle verfügbaren Mittel angewendet haben, bevor sie ein Amtshilfegesuch stellen könne. Vorliegend habe es zum Zeitpunkt der Stellung des Amtshilfegesuch lediglich erste Kontakte zwischen dem BD und dem Beschwerdeführer gegeben. Weder sei letzterem im Hinblick auf die sog. Informationsverfügung ein Fragebogen zugestellt geschweige denn eine Informationsverfügung erlassen worden. Demnach habe der BD innerstaatlich nicht "alle verfügbaren Mittel" und nicht einmal die "üblichen" Mittel ausgeschöpft. Als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stelle sich die Frage, ob der ersuchende Staat gemäss Ziff. XVI lit. a (zu Art. 26) des Protokolls zum DBA CH-NL zuerst "alle verfügbaren" Mittel ausgeschöpft haben müsse, bevor er ein Amtshilfegesuch stellen dürfe, oder bloss "alle üblichen" Mittel. Diese Frage, welche aus verschiedenen Gründen wichtig sei, betreffe mehrere gleichartige Fälle und sei noch nicht geklärt.

E. 1.5

Das Bundesgericht hat die aufgeworfene Rechtsfrage mittlerweile im Urteil 2C_493/2019 vom 17. August 2020 geklärt. Bei Einreichung der vorliegenden Beschwerde war sie jedoch noch offen und rief von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung, sodass es sich um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelte. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (vgl. Urteil 2C_1053/2018

vom 22. Juli 2019 E. 1.5).

E. 1.6

Gegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens bildet ausschliesslich das vorinstanzliche Urteil, welches aufgrund des Devolutiveffekts insbesondere die diesem vorangegangene Schlussverfügung der ESTV vom 15. November 2018 ersetzt. Die dem vorinstanzlichen Urteil zugrunde liegenden Verfügungen und Entscheide gelten durch die Beschwerde vor Bundesgericht als mit angefochten. Sie können im bundesgerichtlichen Verfahren demzufolge nicht eigenständig angefochten werden. Auf den Antrag, die genannte Schlussverfügung der ESTV aufzuheben, ist deshalb nicht einzutreten (BGE 139 II 404 E. 2.5 S. 415; 136 II 539 E. 1.2 S. 543).

E. 1.7

Der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kommt in Verfahren auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zu (Art. 103 Abs. 2 lit. d BGG). Der vorliegende Antrag, der Beschwerde aufschiebende Wirkung zu erteilen, erweist sich damit als gegenstandslos, weshalb auf diesen nicht einzutreten ist.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, sprich willkürlich sind 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.). Zur Sachverhaltsfeststellung gehört auch die auf Indizien gestützte Beweiswürdigung. Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich als willkürlich gemäss Art. 9 BV , wenn sie offensichtlich unhaltbar oder aktenwidrig ist, wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidewesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 265 f.; Urteile 2C_1072/2014 vom 9. Juli 2015 E. 1.4; 2C_310/2014 vom 25. November 2014 E. 1.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 139 II 404 E. 10.1 S. 444 f.).

E. 2.2

Das vorliegende Amtshilfeverfahren richtet sich nach dem DBA CH-NL sowie nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1).

E. 3.1

Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV). In diesem Zusammenhang gibt er zu bedenken, dass die Behörde gemäss Art. 12 VwVG (Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021]) auch die Parteien entlastende Umstände richtig und vollständig abklären müsse.

Die Vorinstanz habe seine erheblichen Vorbringen bezüglich des Subsidiaritätsprinzips und des Vertrauensprinzips nicht berücksichtigt. Trotz detaillierter Ausführungen bezüglich der erwähnten Diskrepanz zwischen der französischen und der niederländischen Fassung der relevanten Protokollbestimmung und der daraus abgeleiteten Massgeblichkeit des englischen Wortlauts (vgl. E. 1.4 oben) habe die Vorinstanz keine Auslegung der Protokollbestimmung vorgenommen, was auch einen Verstoss gegen Art. 12 und Art. 30 VwVG darstelle. Bezüglich des Vertrauensprinzips habe sich die Vorinstanz mit den Antworten des BD auf die Frage der ESTV, ob die üblichen Mittel ausgeschöpft seien bzw. damit, ob die ESTV sich auf die entsprechende Antwort (vgl. oben Sachverhalt lit. A.b. in fine) habe verlassen dürfen, nicht auseinandergesetzt. Auch habe die Vorinstanz nicht begründet, weshalb sie nicht auf die Argumente des Beschwerdeführers eingehe. Der Beschwerdeführer rügt in diesem Zusammenhang auch die Verletzung der Begründungspflicht als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs. Zudem erblickt er in der vorinstanzlichen Behandlung des Vertrauensprinzips einen Verstoss gegen Art. 32 und Art. 35 VwVG .

E. 3.2

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV fliesst die Pflicht der Behörden, die Vorbringen des von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen (BGE 136 I 229 E. 5.2 S. 236; Urteile 2C_432/2016 vom 26. Januar 2018 E. 3.2.1; 2C_147/2017 vom 23. Januar 2018 E. 2.6.2). Zudem ergibt sich aus dieser Verfahrensgarantie die Begründungspflicht. Letztere verlangt allerdings nicht, dass sich das Gericht mit sämtlichen vorgebrachten Sachverhaltselementen, Beweismitteln und Rügen auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich sein Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2 S. 70 f. ; 134 I 83 E. 4.1 S. 88 f.; Urteil 6B_651/2018 vom 17. Oktober 2018 E. 8.3.1). Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn das Gericht auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (BGE 133 III 235 E. 5.2 S. 248 f.).

E. 3.3.1

Die Vorinstanz hat in ihrer Urteilsbegründung kurz auf die unterschiedlichen Sprachfassungen des relevanten Protokolltextes Bezug genommen, nämlich auf die (nach der Übersetzung in die deutsche Sprache) "üblichen Mittel" versus "alle verfügbaren Mittel". Sie hat erwogen, bezüglich Auslegung des entsprechenden Wortlautes bestehe bereits eine Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und der Beschwerdeführer könne daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten. Ob das niederländische Verständnis der relevanten Protokollbestimmung vom schweizerischen abweiche, könne zudem trotz der vorgelegten Dokumente zur niederländischen Rechtsauffassung offen gelassen werden, denn ein allfälliger Auslegungskonflikt sei nicht im vorliegenden Verfahren zu klären (E. 3.3.3 und 3.3.4 des angefochtenen Urteils). Daraus ergibt sich, dass die Vorinstanz die diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers tatsächlich gehört und geprüft hat, weshalb der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) nicht verletzt ist. Art. 30 VwVG (Recht auf vorgängige Anhörung) stellt einen Teilgehalt des rechtlichen Gehörs dar

(vgl. Urteil 2C_695/2014 vom 16. Januar 2015 E. 4.3) und geht folglich in diesem Zusammenhang nicht über Art. 29 Abs. 2 BV hinaus, weshalb die erstgenannte Bestimmung ebenfalls nicht verletzt ist. In Bezug Art. 12 VwVG (Feststellung des Sachverhaltes) ist festzuhalten, dass diese Bestimmung die Vorinstanz auch bezüglich entlastender Umstände nur dazu verpflichtet, den entscheidenderheblichen Sachverhalt zu ermitteln (BGE 143 II 425 E. 5.1 S. 438 f.; Urteil 2C_1017/2014 vom 9. Oktober 2017 E. 2; KRAUSKOPF/EMMENEGGER/BABEY, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [Praxiskommentar VwVG], 2. Aufl. 2016, N. 27 ff. zu Art. 12 VwVG). Dem ist die Vorinstanz nachgekommen. Sollte der Beschwerdeführer der Auffassung sein, die Nichtvornahme der Auslegung der relevanten Protokollbestimmung durch die Vorinstanz verletze Art. 12 VwVG , so ist ihm entgegen zu halten, dass die Auslegung von Rechtsbegriffen eine Rechts- und nicht eine Sachverhaltsfrage ist (Urteile 2C_127/2018 vom 30. April 2019 E. 3.2; 2C_678/2013 / 2C_680/2013 vom 28. April 2014 E. 3.3), weshalb diese Bestimmung nicht verletzt ist.

E. 3.3.2

Im Weiteren hat sich die Vorinstanz mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip auseinandergesetzt, entgegen dem Beschwerdeführer auch bezüglich der E-Mail des BD an die ESTV vom 4. Oktober 2018, wonach selbst ohne Erlass einer Informationsverfügung alle üblichen Mittel ausgeschöpft seien (E. 2.9, 3.1 und 3.2 des angefochtenen Urteils). Die Argumente des Beschwerdeführers wurden demnach gehört und geprüft. Dass sich die Vorinstanz diesbezüglich relativ kurz gefasst hat und nicht im Detail auf die Argumente des Beschwerdeführers eingegangen ist, stellt keine Verletzung der Begründungspflicht dar, denn der Beschwerdeführer war in der Lage, das vorinstanzliche Urteil sachgerecht anzufechten. Letzteres erweist sich somit auch in diesem Punkt bezüglich des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) und dessen Teilgehalt Begründungspflicht als bundesrechtskonform. Die Anrufung der Art. 32 und Art. 35 VwVG führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Sowohl Art. 32 VwVG (Prüfung der Parteivorbringen) als auch Art. 35 VwVG (Begründung und Rechtsmittelbelehrung) umfassen Teilaspekte bzw. -gehalte des rechtlichen Gehörs, nämlich die Verpflichtung des Gerichts erheblichen Parteivorbringen zu würdigen, sprich sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen sowie den getroffenen Entscheid angemessen zu begründen (WALDMANN/BICKEL, in: Praxiskommentar VwVG, N. 18 zu Art. 32 VwVG ; UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, in: Praxiskommentar VwVG, N. 3 und 10 zu Art. 35 VwVG). Die genannten Bestimmungen gehen im vorliegenden Zusammenhang nicht über Art. 29 Abs. 2 BV hinaus und sind demzufolge nicht verletzt.

E. 4

Im Zusammenhang mit der Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung des Subsidiaritäts- und des Vertrauensprinzips.

E. 4.1

In Bezug auf die Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist zunächst festzuhalten, dass gemäss dem letzten Absatz des Protokolls zum DBA CH-NL drei verbindliche Sprachfassungen desselben in französischer, niederländischer und englischer Sprache bestehen. Eine Übersetzung des entsprechenden niederländischen Wortlautes "alle beschikbare middelen" in die französische Sprache ergibt "tous les moyens possibles" und alternativ "tous le moyens disponibles", in die englische Sprache "all means available "

(<https://www.deepl.com>), besucht am 13. November 2019). Eine Übersetzung des entsprechenden französischen Wortlautes "tous les moyens [...] habituels" in die niederländische Sprache ergibt "alle gebruikelijke middelen", in die englische Sprache "all the usual means" (<https://www.deepl.com>), besucht am 13. November 2019). Das entsprechende englische Protokoll enthält den Wortlaut "all means available". Während der niederländische und der englische Wortlaut übereinstimmen, besteht zwischen dem französischen auf der einen und dem niederländischen bzw. englischen Wortlaut auf der anderen Seite eine Diskrepanz. Der niederländische und der englische Protokollwortlaut entsprechen in deutscher Sprache der Wendung "alle verfügbaren Mittel" (<https://www.deepl.com>), besucht am 13. November 2019), während der französische Protokollwortlaut in deutscher Sprache der Wendung "alle üblichen Mittel" oder "alle gängigen Mittel" entspricht. Gemäss dem letzten Absatz des Protokolls zum DBA CH-NL (in seiner französischen, niederländischen und englischen Sprachfassung) ist bei "unterschiedlicher Auslegung" der französischen und niederländischen Sprachfassungen der englische Wortlaut massgebend. Nach dem hier einschlägigen Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (VRK; SR 0.111) ist Ausgangspunkt der Auslegung der Wortlaut (BGE 143 II 136 E. 5.2.2 S. 148; Urteil 2C_306/2017 vom 3. Juli 2019 [zur Publikation vorgesehen] E. 4.4.2). Dieser ist unterschiedlich, weshalb ein unterschiedliches Auslegungsergebnis als möglichen erscheint.

E. 4.2

Nach Art. 31 Abs. 1 VRK haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Zieles und Zweckes auszulegen. Neben dem Zusammenhang sind gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c) zu berücksichtigen. Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 VRK ergänzende Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die nach Art. 31 VRK ermittelte Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 lit. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 lit. b VRK ; Urteile 2C_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.1; 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; 2C_306/2017 vom 3. Juli 2019 E. 4.4.2; je mit Hinweisen und zur Publikation vorgesehen; BGE 144 II 130 E. 8.2 S. 139 mit Hinweisen; 143 II 136 E. 5.2.1 S. 148 f. mit Hinweisen).

E. 4.3

Art. 31 Abs. 1 VRK bestimmt eine Reihenfolge der Berücksichtigung der verschiedenen Auslegungselemente, ohne dabei eine feste Rangordnung unter ihnen festzulegen. Den Ausgangspunkt der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags bildet jedoch die gewöhnliche Bedeutung seines Wortlautes bzw. seiner Bestimmungen (Urteile 2C_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen und zur Publikation vorgesehen; BGE 144 II 130 E. 8.2.1 S. 130; 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208; 143 II 136 E. 5.2.2 S. 148 f.). Diese gewöhnliche Bedeutung ist nach

Treu und Glauben und unter Berücksichtigung ihres Zusammenhangs und des Ziels und Zwecks des Vertrags zu bestimmen (Urteile 2C_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen und zur Publikation vorgesehen; BGE 144 II 130 E. 8.2.1 S. 139; 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208; 143 II 136 E. 5.2.2 S. 148 f.). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was mit dem Vertrag erreicht werden sollte. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben stellt die teleologische Auslegung den "effet utile" des Vertrags sicher (Urteile 2C_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen; BGE 144 II 130 E. 8.2.1 S. 139; 143 II 136 E. 5.2.2 S. 148 f.; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167; 141 III 495 E. 3.5.1 S. 503). Der auszulegenden Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (Urteile 2C_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen und zur Publikation vorgesehen; BGE 143 II 136 E. 5.2.2 S. 148 f.; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167). Ausserdem sind die Vertragsstaaten nach Treu und Glauben gehalten, jedes Verhalten und jede Auslegung zu unterlassen, mittels welcher sie ihre vertraglichen Pflichten umgehen oder den Vertrag seines Ziels und Zwecks entleeren würden (Urteile 2C_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen; BGE 144 II 130 E. 8.2.1 S. 139; 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167).

E. 4.4

In Anwendung der vorgenannten Auslegungsprinzipien hat das Bundesgericht im Urteil 2C_493/2019 vom 17. August 2020 insbesondere dem Ziel und Zweck des DBA CH-NL Rechnung getragen. Es hat in diesem Rahmen unter anderem erwogen, dass bezüglich der Anwendung des Subsidiaritätsprinzips auch das völkerrechtliche Vertrauensprinzip zum Tragen komme. Grundsätzlich sei es dem ersuchten Staat weder möglich, noch dessen Aufgabe, zu verifizieren, ob der ersuchende Staat gemäss seinem (internen) Steuerverfahrensrecht bereits die nötigen Schritte unternommen habe, um der Subsidiarität gerecht zu werden. Es könne deshalb im zwischenstaatlichen Verhältnis nicht relevant sein, ob der Steuerpflichtige im ersuchenden Staat nach Einreichung der Steuererklärung erst aufgefordert worden sei, gewisse Informationen nachzuliefern oder ob bereits ein entsprechendes Informationsbeschaffungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen worden sei (Urteil 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.1 mit Hinweisen). Im Ergebnis ist das Bundesgericht in diesem Urteil zum Schluss gekommen, Ziff. XVI lit. a des Protokolls zum DBA CH-NL sei so zu verstehen, dass die Formulierung "alle verfügbaren Mittel" inhaltlich nicht weiter gehe als "alle üblichen Mittel", sondern die Bedeutung dieselbe sei (Urteil 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.1 f. mit Hinweisen). Dies wird laut dem genannten Urteil auch durch die bundesrätliche Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden vom 25. August 2010 (BBl 2010 5787 ff.), insbesondere die darin festgehaltene Übernahme des OECD-Standards in der Amtshilfe in Steuersachen - mithin die weitgehend vorbestehende Praxis der Staaten - und das diesen Standard repräsentierende OECD-MA (OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen) bzw. den entsprechenden OECD-Kommentar, bestätigt. Letzterer hält zu Art. 26 OECD-MA fest, dass vor der Stellung eines Amtshilfesuches die "regular sources of information", sprich die "gewöhnlichen" bzw. "üblichen" Mittel ausgeschöpft sein müssen (Urteil 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E.

5.5.3). Auch aus dem OECD-Musterabkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen vom April 2002 (TIEA-MA [Model Tax Information Exchange Agreement]), welches ebenfalls Teil des OECD-Standards bildet, nämlich dessen Art. 5 Abs. 5 lit. g und dem von der OECD diesbezüglich herausgegebenen Kommentar ergibt sich, dass der Sinn der Formulierung "alle verfügbaren Mittel" nicht über die üblichen Mittel hinausgeht. Entscheidend ist die Gewährleistung einer effektiven Steueramtshilfe bzw. das teleologische Verständnis. Der ersuchende Staat darf nicht erst dann zum Mittel der Steueramtshilfe greifen, wenn er in seinem Territorium mit einem unverhältnismässigen Aufwand rechnen muss (Urteil 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.4).

E. 4.5

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass vorliegend um die Übermittlung schweizerischer Bankdaten ersucht wurde. Diese waren aufgrund der (schweizerischen) gesetzlichen Rahmenbedingungen für die niederländischen Steuerbehörden nicht greifbar, weshalb die ESTV auf die Bestätigung des BD, wonach "auch ohne Eröffnung einer Informationsverfügung alle üblichen Mittel ausgeschöpft sind" bzw. das Subsidiaritätsprinzip eingehalten ist, vertrauen durfte (Urteil 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.6; vgl. Urteil 2C_893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 11, nicht publ. in: BGE 143 II 202 ; zum Vertrauensprinzip allgemein vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2 S. 211; 143 II 202 E. 8.7.1 S. 221 f.). Der Umstand, dass vorliegend der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt der Stellung des Amtshilfesuchs lediglich die Steuererklärung abgegeben und der BD ihm laut Amtshilfesuch zum vermuteten ausländischen Bankkonto erst gewisse Fragen gestellt hatte, welche er unbeantwortet liess, führt nach dem Gesagten nicht zu einem anderen Ergebnis. Auch der Einwand des Beschwerdeführers, es seien nicht einmal die üblichen Mittel ausgeschöpft worden, ist folglich vorliegend nicht zu hören.

E. 4.6

Demnach ist vorliegend weder das Subsidiaritätsprinzip bzw. Ziff. XVI lit. a des Protokolls zum DBA CH-NL noch das völkerrechtliche Vertrauensprinzip verletzt worden. Das vorinstanzliche Urteil erweist sich somit als völkerrechtskonform.

E. 5.1

Im Weiteren rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung von Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL i.V.m. Art. 10 Abs. 3 StAhiG . Er bestreitet die Würdigung der Vorinstanz, wonach sich aus dem Amtshilfesuch und in Anwendung des Vertrauensprinzips sowie aus dem Schreiben des BD vom 20. November 2018 keine Verwendung der Informationen für die strafrechtliche Verfolgung ausserfiskalischer Delikte und auch keine entsprechende Weiterleitung an Strafverfolgungsbehörden ohne Zustimmung der schweizerischen Behörden ergebe. Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, aus dem Amtshilfesuch werde im Gegenteil klar ersichtlich, dass die Strafverfolgung ausserfiskalischer Delikte naheliegend sei. Mit E-Mail an die ESTV vom 30. März 2018 bestätigte der BD zudem, dass die Informationen (aus der Steueramtshilfe) mit Sicherheit für andere als steuerstrafrechtliche Zwecke verwendet würden. Es sei davon auszugehen, dass die Informationen unmittelbar an die entsprechenden Strafbehörden weitergeleitet würden, weshalb dafür gemäss Art. 20 Abs. 3 StAhiG bereits jetzt eine Zustimmung des ESTV im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Justiz vorliegen müsse, was nicht der Fall sei.

E. 5.2

Primär hat das Amtshilfegesuch der Steuerveranlagung im ersuchenden Staat zu dienen. Eine Verwendung bzw. Weiterleitung der übermittelten Informationen für die strafrechtliche Verfolgung anderer Delikte als Steuerdelikte ist gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL zulässig, wenn eine solche Verwendung nach dem Recht beider Staaten möglich ist und die zuständige Behörde des ersuchten Staates, vorliegend (gemäss Art. 10 Abs. 3 StAhiG) die ESTV im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Justiz, dem zustimmt (vgl. Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBl 2010 5787 ff., 5801).

E. 5.3

Der Beschwerdeführer beanstandet mit seiner Rüge die vorinstanzliche Beweiswürdigung, nicht die Rechtsanwendung. Er zieht aus den Beweismitteln andere tatsächliche Schlüsse als die Vorinstanz. Die (vorgenannte) Rechtslage gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL ist dagegen unbestritten. Eine ausdrückliche Rüge der willkürlichen Beweiswürdigung bzw. Sachverhaltsfeststellung enthält die Beschwerde nicht. Die Vorbringen des Beschwerdeführers können jedoch als sinngemässe Sachverhaltsrüge ("Aus dem Amtshilfeersuchen wird klar ersichtlich") aufgefasst werden.

E. 5.4

Die Vorinstanz hat erwogen, gemäss den Angaben im Amtshilfegesuch stehe das Ersuchen vorab im Zusammenhang mit den Einkommenssteuern des Beschwerdeführers. Die Verwendung der Informationen für Einkommenssteuerzwecke erscheine angesichts dem geltend gemachten Vorliegen von Schwarzgeld nicht abwegig, ebensowenig die Verwendung in einem Steuerstrafverfahren. Dem Schreiben des BD vom 20. November 2018 könne zudem weder mit der erforderlichen Klarheit entnommen werden, dass die Unterlagen für andere als steuerliche Zwecke weitergeleitet würden, noch dass eine (entsprechende) Weiterleitung ohne vorgängige Zustimmung der Schweiz erfolge (E. 3.4.2 und 3.4.3 des angefochtenen Urteils).

E. 5.5

Das Amtshilfegesuch erwähnt als "Beteiligte Steuerarten" die Einkommenssteuer. Vor Auflistung der konkreten Fragen führt der BD zudem aus: "Zwecks einer richtigen Steuererhebung möchte ich Sie bitten, die folgenden Fragen zu beantworten." Auch hält der BD fest, für die Sammlung von "so viel wie möglich Steuertatsachen" sei wichtig, ob die Familie A. _____ tatsächlich über Bankkonten bei der Bank B. _____ verfüge. Der Passus bezüglich "Schwarzgeld", "Geldwäsche" und "Schweigegeld" erscheint dagegen primär als Anlass, weshalb der BD überhaupt aktiv geworden ist. Aus dem Amtshilfegesuch kann demnach nicht geschlossen werden, dass es die strafrechtliche Verfolgung ausserfiskalischer Delikte bezweckt. In Bezug auf die Weiterleitung für solche Zwecke ist relevant, ob auf eine Weiterleitung ohne vorgängige Zustimmung der zuständigen schweizerischen Behörden geschlossen werden muss. Es trifft zu, dass aufgrund des Amtshilfegesuchs und des E-Mails des BD vom 30. März 2018 davon auszugehen ist, dass bereits strafrechtliche Ermittlungen bezüglich ausserfiskalischer Delikte im Gange sind. Daraus und auch aus der anfänglichen, teilweisen Schwärzung des Amtshilfegesuchs folgt jedoch nicht, dass der BD seine Verpflichtung, für eine Weiterleitung der aus dem Amtshilfeverfahren gewonnenen Informationen zuerst die Zustimmung der schweizerischen Behörden einzuholen, ignorieren wird. Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Schreiben des BD vom 20. November 2018, wonach nicht garantiert werden könne, dass der

Beschwerdeführer nicht strafrechtlich verfolgt werde. Letzteres muss im Übrigen gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL nicht garantiert werden, sondern für die Weiterleitung der Informationen (zwecks strafrechtlicher Verfolgung ausserfiskalischer Delikte) ist das Zustimmungserfordernis einzuhalten. Die vorinstanzliche Beweiswürdigung erweist sich damit nicht als offensichtlich unhaltbar bzw. willkürlich, sondern als bundesrechtskonform.

E. 6.1

Die Beschwerde ist somit unbegründet und demzufolge abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 6.2

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu tragen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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