

BVGer A-1499/2017 vom 3. August 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-08-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1499_2017

FR: TAF A-1499/2017 du 3 août 2017

IT: TAF A-1499/2017 del 3 agosto 2017

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BZSt bzw. des BMF vom 2. April 2015 gestützt auf das DBA-D zu Grunde. Die Durchführung dieses Abkommens richtet sich nach dem - per 1. Februar 2013 in Kraft getretenen - Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des DBA-D (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.2

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe, insbesondere der Amtshilfe im Rahmen des DBA-D (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde vom 10. März 2017 (vgl. Sachverhalt Bst. D) ist somit gegeben. Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG; Art. 5 und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

E. 1.3

Der Beschwerdeführer erfüllt als Verfügungsadressat die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG), so dass darauf einzutreten ist.

E. 2.1

Das am 11. August 1971 abgeschlossene DBA-D (vgl. Sachverhalt Bst. A.a) trat am 29. Dezember 1972 in Kraft. Die heute geltende Fassung der Amtshilfeklausel des DBA-D, Art. 27 DBA-D (in der Fassung gemäss Art. 4 des Protokolls vom 27. Oktober 2010 «zur Änderung des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 12. März 2002» [AS 2012 825 ff., 827 f.]), trat

am 21. Dezember 2011 in Kraft. Auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft gesetzt wurde die revidierte Fassung von Ziff. 3 des Protokolls zum DBA-D mit den darin enthaltenen Ausführungsbestimmungen zu Art. 27 DBA-D (vgl. AS 2012, 829 f.). Gemäss Art. 6 Ziff. 2 Bst. d des erwähnten Protokolls vom 27. Oktober 2010 ist dieses in beiden Vertragsstaaten in Bezug auf Ersuchen nach Art. 4 und Art. 5 Ziff. 3 und 5 des Protokolls anzuwenden, die am oder nach dem 21. Dezember 2011 gestellt worden sind und zwar hinsichtlich Informationen nach Art. 27 Abs. 5 DBA-D, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am 1. Januar des auf die Unterzeichnung des Protokolls (am 27. Oktober 2010) folgenden Jahres beginnt (also per 1. Januar 2011).

E. 2.2

Art. 27 DBA-D entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD). Gemäss Art. 27 Abs. 1 Satz 1 DBA-D tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei wird der Informationsaustausch durch Art. 1 DBA-D (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-D (sachlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt (Art. 27 Abs. 1 Satz 2 DBA-D). Art. 27 Abs. 3 DBA-D enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So wird der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b). Auch besteht gemäss Art. 27 Abs. 3 Bst. c DBA-D keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung (Ordre public) widerspräche». Durch Art. 27 Abs. 5 DBA-D werden die in Art. 27 Abs. 3 DBA-D genannten Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung indes wieder relativiert: So ist 27 Abs. 3 DBA-D «in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil die Informationen sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum an einer Person beziehen» (Satz 1). In diesem Zusammenhang räumt Art. 27 Abs. 5 Satz 2 DBA-D den Steuerbehörden des ersuchten Staates die Kompetenz ein, die Offenlegung der in diesem Absatz der Amtshilfebestimmung erwähnten Informationen durchzusetzen.

E. 2.3

In Ziff. 3 des Protokolls zum DBA-D zu Art. 27 des DBA-D werden die Angaben aufgeführt, welche die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfesuches zu liefern haben (vgl. zudem Abs. 2 und 3 der Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 betreffend die Auslegung von Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D; Art. 6 Abs. 2 StAhiG ist aufgrund der in Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D statuierten Regelung nicht einschlägig [vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.4; Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.3]). Es sind dies gemäss Bst.

b: aa)hinreichende Angaben zur Identifizierung der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person (typischerweise der Name und, soweit bekannt, Geburtsdatum, Adresse, Kontonummer oder ähnliche identifizierende Informationen [wobei die Identifikation gemäss Abs. 2 und 3 der erwähnten Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann]; bb)die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; cc)eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; dd)den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; und ee)den Namen und, soweit bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen. Nach Ziff. 3 Bst. c des Protokolls zum DBA-D bezweckt die Bezugnahme auf Informationen, welche voraussichtlich erheblich sind, «einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten», ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist» (Satz 1). Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung [OECD] umschreibt «fishing expeditions» als «speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation» [vgl. Urteil des BVGer A-4415/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.2; Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.3]). Ferner wird mit dieser Klausel festgehalten, dass Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, welche «fishing expeditions» vermeiden sollen (Satz 2, erster Teil). Zugleich wird bestimmt, dass die Unterabsätze von Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Satz 2, zweiter Teil).

E. 2.4

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss sich die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Informationen bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben und es hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates nach der Edition der verlangten Unterlagen zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt dabei nach dieser Rechtsprechung eine doppelte Bedeutung zu, indem der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfegesuch geltend machen muss und der ersuchte Staat nur solche Unterlagen übermitteln darf, welche voraussichtlich erheblich sind (BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BGer 2C_411/2016 vom 13. Februar 2017 E. 3.3.1 f.; Urteile des BVGer A-2838/2016 vom 8. März 2017 E. 3.6.2.2 und A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.4 m.w.H.). Würde nicht verlangt, dass sich die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergibt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden («fishing expedition») und die ersuchte Behörde müsste die Informationen bzw. Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Der ersuchte Staat darf sodann mit Blick auf das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger im Sinne von Ziff. 3 Bst. c des Protokolls zum DBA-D unwahrscheinlich ist. In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.4

m.w.H.). Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns (vgl. Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.4 m.w.H.). Art. 7 Bst. a StAhiG sieht - in Umsetzung des Verbots der «fishing expeditions» - vor, dass auf Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn diese zum Zweck der Beweisausforschung gestellt wurden.

E. 2.5

Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BGE 139 II 404 E. 7.2.2; BGE 128 II 407 E. 5.2.1; BVGE 2011/14 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.4). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 404 E. 7.2.2; BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.5 m.w.H.).

E. 2.6

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet sodann der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre Public (vgl. Art. 7 StAhiG) - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteile des BVGer B-1258/2013 vom 24. Juli 2013 E. 4.1 und B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend hat sich die ESTV nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Sie hat weder Tat- noch irgendwelche Schuldfragen zu prüfen oder ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Die ESTV ist vielmehr an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4685/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 2.5 sowie A-4044/2015 vom 16. Februar 2016 E. 2.6 jeweils mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Nur wenn diese sofort entkräftet werden, darf der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.6 m.w.H.).

E. 2.7

Da der Informationsaustausch im Sinne von Art. 27 DBA-D nicht durch Art. 1 DBA-D (persönlicher Geltungsbereich) beschränkt ist (vgl. Art. 27 Abs. 1 Satz 2 DBA-D; E. 2.2), bedarf es zwar für die Amtshilfepflichtung keiner Ansässigkeit der betroffenen Person im Sinne von Art. 1 DBA-D (vgl. auch Urteil des BVGer A-4685/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 2.1.1). Im abkommensrechtlichen Sinne als voraussichtlich erheblich qualifiziert

werden können Informationen jedoch mit Blick auf das Ausgeführte (vgl. E. 2.2 und E. 2.4) nur dann, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist. Daraus folgt, dass in einem Amtshilfeersuchen in Bezug auf die betroffene(n) Person(en) Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat geltend gemacht werden müssen (vgl. Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 3 e contrario).

E. 3.1.1

Im vorliegenden Fall hat der um Amtshilfe ersuchende Staat in seinem Ersuchen vom 2. April 2015 (Sachverhalt Bst. A.a f.) bzw. in seiner Stellungnahme vom 15. Mai 2017 (Sachverhalt Bst. F.d) folgende Angaben gemacht: aa)Das Ersuchen betreffe namentlich nicht bekannte "in Deutschland ansässige deutsche Steuerpflichtige". Ungeachtet der Staatsbürgerschaft begründe der Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthalt einer natürlichen Person in Deutschland eine deutsche Steuerpflicht. Die steuerpflichtige Person könne über das bekannte Nummernkonto [...] bei der C. _____ Filiale der D. _____ [...] AG identifiziert werden. bb)Das Ersuchen betreffe den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011 (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). cc)Es werde um folgende Informationen betreffend das erwähnte Nummernkonto ersucht: - Aktuelle(r) Inhaber - Namen des/der Verfügungsberechtigten - Namen des/der Kontoeröffner(s) - Kontoeröffnungsunterlagen (Formular A). Im Rahmen eines in Deutschland geführten Ermittlungsverfahrens sei die Erkenntnis gewonnen worden, dass die Inhaberin des genannten Nummernkontos eine in Deutschland ansässige Person sei, welche ihren Kapitalstamm sowie die daraus resultierenden Erträge den deutschen Finanzbehörden möglicherweise verschwiegen habe. Es werde vermutet, dass der Inhaber des Kontos Fakten, Geschäftsvorfälle, Einkommen, Produkte oder Sonstiges verheimlicht habe und an einer Steuerhinterziehung beteiligt sein könnte. dd)Das Ersuchen werde für die Zwecke der Einkommenssteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer gestellt. ee)Mutmasslicher Inhaber der verlangten Informationen sei die C. _____ Filiale der D. _____ [...] AG.

E. 3.1.2

Damit liegen die gemäss Ziff. 3 des Protokolls zum DBA-D zu Art. 27 des DBA-D erforderlichen Angaben vor (vgl. vorangehend E. 2.3). Zu prüfen bleibt, ob auch die weiteren Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe im vorliegenden Fall gegeben sind:

E. 3.2.1

Wie dargelegt, können der Amtshilfeverpflichtung von Art. 27 Abs. 1 DBA-D nur Informationen sowie Unterlagen unterliegen, welche im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich, also wahrscheinlich erheblich für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger im Sinne von Ziff. 3 Bst. c des Protokolls zum DBA-D sind (vgl. E. 2.2, E. 2.4 und E. 2.7). Die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen muss sich dabei bereits aus dem Amtshilfesuch selbst ergeben und es muss auch nach der Edition der verlangten Unterlagen tatsächlich davon ausgegangen werden können, dass die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind (vgl. vorangehend E. 2.4). Durch diese (doppelte) Prüfung soll ausgeschlossen werden, dass Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden (sog. «fishing expeditions»; E. 2.4). Im genannten Kontext gilt

es vorliegend also zu prüfen, ob Hinweise auf Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers im ersuchenden Staat während des vom Amtshilfegesuch erfassten Zeitraumes bestehen.

E. 3.2.2

Hatte die ersuchende Behörde im Ersuchen vom 2. April 2015 die "betroffenen Kontoinhaber / Personen" noch als "deutsche Staatsangehörige" bezeichnet, wies sie im Rahmen ihrer Stellungnahme vom 15. Mai 2017 darauf hin, dass diese Bezeichnung fälschlicherweise erfolgt sei und es sich bei den betroffenen Personen stattdessen um "in Deutschland ansässige deutsche Steuerpflichtige" handle. Ungeachtet der Staatsbürgerschaft begründe der Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthalt einer natürlichen Person in Deutschland eine deutsche Steuerpflicht. Aus genannter Stellungnahme wird sodann ersichtlich, dass die Ansässigkeit der betroffenen Person(en) in Deutschland aus bankinterner Dokumentation hervorgeht, welche im Rahmen der in Deutschland durchgeführten Untersuchungen sichergestellt worden ist (vgl. Sachverhalt Bst. F.d). Die ersuchende Behörde macht insofern geltend, beim Beschwerdeführer habe im massgebenden Zeitraum durch Ansässigkeit eine ortsbezogene, nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland Steuerpflicht begründende, Anknüpfung bestanden.

E. 3.2.3

In Anbetracht des Gesagten kann festgehalten werden, dass die ersuchende Behörde im vorliegenden Fall hinreichende Anhaltspunkte dafür geliefert hat, dass der Beschwerdeführer in Deutschland steuerpflichtig ist. Die voraussichtliche Erheblichkeit der erfragten Informationen für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten des Beschwerdeführers im Sinne von Ziff. 3 Bst. c des Protokolls zum DBA-D (vgl. E. 2.2 ff.) ergibt sich somit - im Gegensatz zum Fall, welcher dem Urteil des BVerfG A-6102/2016 vom 15. März 2017 zu Grunde lag (vgl. Sachverhalt Bst. F.b) und bei welchem keine genügenden steuerrechtlichen Anknüpfungspunkte wie z.B. Ansässigkeit oder wirtschaftliche Anknüpfung dargetan worden waren - bereits aus dem Ersuchen selbst. Damit bleibt zu prüfen, ob auch die edierten Informationen an sich als für den genannten Zweck voraussichtlich erheblich einzustufen sind (vgl. E. 2.4 und E. 3.2.1).

E. 3.2.4

Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich geltend, das betreffende Konto habe keine steuerbaren Erträge generiert, weshalb der Verdacht von vornherein unbegründet sei, er habe solche Erträge verheimlicht und dadurch Steuern hinterzogen. Mit seiner Argumentation geht der Beschwerdeführer allerdings fehl, da für die Bejahung der voraussichtlichen Erheblichkeit der edierten Informationen ausreichend ist, dass sie wahrscheinlich erheblich für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten des Beschwerdeführers sind (vgl. vorangehend E. 2.4, E. 3.2.1 und E. 3.2.3 f.). Was sich bei dieser Aufklärung dannzumal ergibt - allenfalls, dass die betroffene Person keine Steuern schuldet - ist hingegen nicht ausschlaggebend.

E. 3.3

Nach dem Dargelegten kann festgehalten werden, dass sich das vorliegende Amtshilfegesuch als rechtsgenügend begründet erweist. Die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen ergibt sich zum einen bereits aus dem Ersuchen bzw. den ergänzenden Ausführungen der ersuchenden Behörde selbst, zum anderen ist auch von der voraussichtlichen Erheblichkeit der in der Schweiz edierten Informationen auszugehen bzw.

erscheint Letztere zumindest nicht unwahrscheinlich (vgl. dazu E. 2.4). Entsprechend erweist sich das ausländische Ersuchen - entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers - nicht als «fishing expedition».

E. 3.4.1

Im vorliegenden Fall betrifft das Amtshilfeersuchen des BZSt bzw. des BMF vom 2. April 2015 nebst der deutschen Einkommenssteuer auch die deutsche Erbschafts- und Schenkungssteuer (vgl. Sachverhalt Bst. A.a f.). In ihrer Schlussverfügung hat die Vorinstanz u.a. festgehalten, die von der Schweiz übermittelten Informationen seien nur Personen oder Behörden zugänglich zu machen, die mit der Veranlagung oder Erhebung, mit der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 27 Abs. 1 DBA-D genannten Steuern befasst seien (vgl. Sachverhalt Bst. C.b). Dass die Einkommenssteuer von Art. 27 DBA-D erfasst wird, steht ausser Frage (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Zu prüfen ist hingegen, ob diese Bestimmung auch für Amtshilfesuche betreffend Informationen zur Erhebung der deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer einschlägig ist:

E. 3.4.2.1

Gemäss Art. 2 Abs. 1 DBA-D gilt dieses Abkommen - ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung - für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für die Rechnung eines der beiden Vertragsstaaten, der Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden. Nach Art. 2 Abs. 2 DBA-D gelten als Steuern vom Einkommen und Vermögen alle (ordentlichen und ausserordentlichen) Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschliesslich der Steuern vom Gewinn aus der Veräusserung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuer sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs. Wie vorangehend in Erwägung 2.2 festgehalten, tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten jedoch gemäss Art. 27 DBA-D unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung [Hervorhebung hier hinzugefügt], die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht», wobei der Informationsaustausch durch Art. 2 DBA-D nicht eingeschränkt wird (Art. 27 Abs. 1 DBA-D).

E. 3.4.2.2

Völkerrechtliche Verträge sind nach den Auslegungsregeln des für die Schweiz am 6. Juni 1990 in Kraft getretenen Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, Vertragsrechtskonvention, VRK; SR 0.111) auszulegen. Ausgangspunkt der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Sodann hat die Auslegung nach Treu und Glauben zu erfolgen (vgl. Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK; vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.3; Urteil des BGER 2C_1000/2015 vom 17. März 2017 E. 6.3; Urteil des BVGer A-5692/2015 vom 31. August 2016 E. 7.2.1 m.w.H.). Ergänzende Auslegungsmittel - Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses - können nach Art. 32 VRK (lediglich subsidiär) herangezogen werden, um die sich unter Anwendung von Art. 31 ergebende Bedeutung zu

bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn diese Auslegung die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 Bst. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 Bst. b VRK; Urteil des BGer 2C_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5692/2015 vom 31. August 2016 E. 7.2.2 m.w.H.)

E. 3.4.2.3

Gemäss dem - für die Auslegung in erster Linie massgebenden - Wortlaut von Art. 27 Abs. 1 DBA-D ergibt sich, dass sich diese Bestimmung auch auf Amtshilfesuche betreffend Informationen zur Erhebung der deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer erstreckt, zumal sich die Bestimmung auch auf den Austausch von Informationen bezieht «die zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (vgl. diesbezüglich bereits Stefan Oesterhelt, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Jusletter 12. Oktober 2009, S. 13 sowie auch das Urteil des BVGer A-7143/2014 vom 15. August 2016 E. 9.3 S. 18 in fine sowie S. 19 betreffend Art. 28 des Abkommens vom 9. September 1966 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 [SR 0.672.934.91]). Gleiches ergibt sich aus der Botschaft vom 3. Dezember 2010 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BBl 2011 485). Demgemäss hat die Schweiz ursprünglich beabsichtigt, den Informationsaustausch auf die vom Abkommen erfassten Steuern zu beschränken. Damit sollten Überschneidungen mit anderen internationalen Übereinkommen vermieden werden. Zudem war vorgebracht worden, der Informationsaustausch für Erbschafts- und Nachlasssteuern solle Gegenstand des entsprechenden DBA (vgl. dazu nachfolgend E. 3.4.2.4) sein. Da Deutschland jedoch nicht vom Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens abweichen wollte, hat man sich schliesslich im Rahmen einer Gesamtlösung auf den Geltungsbereich für sämtliche Steuern geeinigt. Auch gemäss der Schilderung in der Botschaft gilt Informationsaustausch somit in Bezug auf alle Steuern. Allerdings wurde festgehalten, dass jedes Abkommen, das parallel anwendbar sein könnte, im jeweiligen Einzelfall gemäss seinen Besonderheiten und nach dem Grundsatz der «Lex specialis» zu prüfen sei (BBl 2011 485, 493).

E. 3.4.2.4

Nach dem Gesagten ist diesbezüglich auf das Abkommen vom 30. November 1978 (in Kraft getreten am 28. September 1980) zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern (SR 0.672.913.61) einzugehen. Gemäss Art. 13 Abs. 1 dieses Abkommens können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auf Verlangen diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Staaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind für eine richtige Durchführung dieses Abkommens. Diese Amtshilfeklausel betrifft somit nur die sog. «kleine Amtshilfe» (vgl. Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 4.1 in fine). Damit vermag sie die Amtshilfeklausel des DBA-D im hier zu beurteilenden

Fall nicht zu ersetzen. Hinzu kommt, dass vorliegend weder substantiiert dargetan noch ersichtlich ist, dass die mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen geforderten (sowie nach Auffassung der Vorinstanz zu übermittelnden) Informationen für die richtige Durchführung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern notwendig sind.

E. 3.4.3

Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass Art. 27 DBA-D auch für Amtshilfegesuche betreffend Informationen zur Erhebung der deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer einschlägig ist.

E. 3.5

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich das vorliegende Amtshilfegesuch als rechtsgenügend begründet und nicht als «fishing expedition» erweist. Die angefochtene Schlussverfügung ist damit nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist entsprechend vollumfänglich abzuweisen.

E. 4.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind dem unterliegenden Beschwerdeführer die Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 4'000.-- festzusetzen und dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen.

E. 4.2

Dem unterliegenden Beschwerdeführer ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

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