

BVGer A-1515/2016 vom 9. Juni 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-06-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1515_2016

FR: TAF A-1515/2016 du 9 juin 2017

IT: TAF A-1515/2016 del 9 giugno 2017

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des niederländischen BD gestützt auf das DBA-NL zugrunde. Da das in Frage stehende Amtshilfegesuch am 23. Juli 2015, also nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1) am 1. Februar 2013 eingereicht wurde, richtet sich die Durchführung dieses Abkommens nach diesem Gesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Zu beachten ist sodann die Konkretisierung des StAhiG auf Verordnungsstufe, d.h. die frühere Verordnung vom 20. August 2014 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (frühere Steueramtshilfeverordnung; AS 2014 2753; im Folgenden: aStAhiV) bzw. die Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfeverordnung, StAhiV; SR 651.11). Die aStAhiV war vom 1. August 2014 bis 31. Dezember 2016 in Kraft (vgl. Art. 4 aStAhiV und Art. 15 StAhiV). Die StAhiV wurde per 1. Januar 2017 in Kraft gesetzt (Art. 17 StAhiV). In inhaltlicher Hinsicht wurden die beim vorliegenden Fall einschlägigen Vorschriften der aStAhiV unverändert in die Bestimmungen der StAhiV überführt. Deshalb muss hier nicht geklärt werden, ob bei der zu beurteilenden Sachverhaltskonstellation die frühere oder die heute geltende Steueramtshilfeverordnung massgebend ist.

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA-NL zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG in Verbindung mit Art. 31-33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG; SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

E. 1.3

Der Beschwerdeführer erfüllt als Verfügungsadressat die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VwVG).

E. 1.4

Da die Beschwerde im Übrigen form- und fristgerecht eingereicht wurde, ist darauf einzutreten.

E. 2

In zeitlicher Hinsicht sind vorliegend die Amtshilfeklausel des DBA-NL, Art. 26 DBA-NL, und die zugehörige Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL ebenso anwendbar wie die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL (nachfolgend: Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL; vgl. zum Ganzen Urteil des BGer 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 5.1 Abs. 1 [zur Publikation vorgesehen]).

E. 3.1

Gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-NL 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 für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (vgl. zu den Beschränkungen dieser Amtshilfepflicht aber Art. 26 Abs. 3 und 5 DBA-NL).

E. 3.2

Das Protokoll zum DBA-NL hält insbesondere Folgendes fest (vgl. Ziff. XVI Bst. c des Protokolls): «Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, 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 bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist.»

E. 3.3

Gemäss dem Protokoll zum DBA-NL stellt der ersuchende Staat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat (Ziff. XVI Bst. a des Protokolls). Was unter den «üblichen Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA-NL nicht weiter definiert. Aus der Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln (vgl. dazu [statt vieler] Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 1.4) ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen «sämtlicher» möglicher Mittel verlangt wird. Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat - im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen - einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte (Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.3.1). Gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist die Voraussetzung der Ausschöpfung der im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel (sog. Subsidiaritätsprinzip) allerdings dann nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige noch Gelegenheit hat, seine Steuerfaktoren korrekt und spontan zu deklarieren (Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.3.2.1). Ist hingegen die Frist zur Abgabe der Steuererklärung abgelaufen und bestehen Zweifel an der

Selbstdeklaration, ist das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt, wenn sich die Informationen im ersuchten Staat befinden (vgl. Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.3.2.2; vgl. Daniel Holenstein, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, N. 284 zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens).

E. 3.4

Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG ist auf ein Ersuchen nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind». Aus der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt, dass dann, wenn eine Partei behauptet, dass ein Amtshilfeersuchen auf strafbaren Handlungen beruht, zu prüfen ist, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Gemäss dem Bundesgericht wird das legitime Vertrauen, das die Schweiz in eine Zusage des ersuchenden Staates hat, (jedenfalls dann) verletzt und damit gegen diesen Grundsatz verstossen, wenn der ersuchende Staat versichert hatte, dass keine auf schweizerischem Territorium geheime Bankdaten für ein Amtshilfeersuchen verwendet werden, und er dennoch ein Ersuchen stellt, das direkt oder indirekt kausal mit solchen geheimen Daten zusammenhängt. Soweit in einer solchen Konstellation der zweite Teil von Art. 7 Bst. c StAhiG, der sich auf tatsächlich in der Schweiz strafbare Handlungen bezieht (vgl. Urteil des BGer 2C_893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 8.5.6 [zur Publikation vorgesehen]), anwendbar ist, hat dies zur Folge, dass die Schweiz nicht auf ein entsprechendes Amtshilfeersuchen eintreten darf. Im Übrigen beschränkt sich die Tragweite von Art. 7 Bst. c StAhiG gemäss dem Bundesgericht aber darauf, in den Fällen, bei welchen das im internationalen öffentlichen Recht geltende Prinzip von Treu und Glauben eine Verweigerung der Amtshilfe erlauben würde, der Schweiz vorzuschreiben, auf das Amtshilfegesuch nicht einzutreten (vgl. zum Ganzen Urteil des BGer 2C_1000/2015 vom 17. März 2017 E. 6.2 [zur Publikation vorgesehen]; Urteil des BVGer A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.3.5).

E. 4.1

Das Bundesgericht kam in seinem Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 zum Schluss, dass sich die rechtliche Grundlage für die Leistung von internationaler Amtshilfe bei Gruppensuchen aus dem einschlägigen Abkommen ergeben müsse. Die seit dem 1. August 2014 in Kraft stehenden Vorschriften des StAhiG zu Gruppensuchen gemäss Gesetzesänderung vom 21. März 2014 (AS 2014 2309) würden nur dann zum Tragen kommen, wenn das einschlägige Abkommen selbst solche Ersuchen zulasse (E. 4 des Urteils). Das Bundesgericht hielt im erwähnten Urteil ferner fest, dass das DBA-NL in Verbindung mit der Verständigungsvereinbarung zu diesem Abkommen bei Gruppensuchen ohne Identifikation der betroffenen Personen mittels Angabe der Namen Amtshilfe grundsätzlich erlaube (E. 5 des Urteils).

E. 4.2

Zur Beantwortung der Frage, ob sich das ohne namentliche Erwähnung der betroffenen Personen gestellte Gruppensuchen des BD vom 23. Juli 2015 «von einer unzulässigen Fishing Expedition abzugrenzen vermag», zog das Bundesgericht zum einen Ausführungen aus dem OECD-Kommentar (offizieller Kommentar zum OECD-Musterabkommen) in der Fassung des Updates vom 17. Juli 2012 und zum anderen Art. 2 Abs. 1 aStAhiV mit der in dieser Vorschrift enthaltenen Aufzählung der in einem Gruppensuchen zu machenden

Angaben heran (vgl. E. 6.1 ff. des genannten Urteils). Dabei erklärte es die Bestimmungen des StAhiG zu Gruppensuchen sowie sinngemäss auch Art. 2 Abs. 1 aStAhiV (nur insoweit für anwendbar, als damit die - Amtshilfe bei Gruppensuchen zulassende staatsvertragliche - Regelung des DBA-NL konkretisiert wird (E. 6.2 des Urteils). Das Bundesgericht nannte sodann aus dem OECD-Kommentar in der erwähnten Fassung das folgende Beispiel für eine Situation, bei welcher (gemäss diesem Kommentar) keine Amtshilfe gestützt auf ein Gruppensuchen zu leisten ist (siehe zum Ganzen E. 6.1.2 des Urteils): «8.1 a) La Banque B est établie dans l'État B. L'État A taxe ses résidents sur la base de leurs revenus mondiaux. L'autorité compétente de l'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir les noms, les dates et lieux de naissance et le solde des comptes (notamment des renseignements sur tout actif financier détenu dans ces comptes) des résidents de l'État A qui ont un compte auprès de la Banque B de l'État B, possèdent un pouvoir de signature sur un tel compte ou ont un intérêt en tant que bénéficiaire sur un tel compte. La demande indique que la Banque B est connue pour avoir de nombreux titulaires étrangers, sans apporter toutefois des informations complémentaires.» Das Bundesgericht erwog zudem namentlich das Folgende, um die Zulässigkeit der Amtshilfeleistung gestützt auf das Gruppensuchen des BD vom 23. Juli 2015 zu begründen (E. 6.3 des Urteils): «Da das Ersuchen keine Namen nennt bzw. gerade um solche ersucht, sind die übrigen Umstände umso detaillierter zu beschreiben, damit die Notwendigkeit bzw. die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationsübermittlung beurteilt und eine unzulässige Beweisausforschung verhindert werden kann. Dies gilt umso mehr, als das Ersuchen eine grosse Anzahl von Bankkunden betreffen könnte. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt daher hohe Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Darstellung des Sachverhalts. Denn nur wenn der Sachverhalt genügend klar dargestellt wurde, kann das zulässige Ersuchen von einer verpönten Beweisausforschung abgegrenzt werden [...]. [...] [Es] würde [...] gemäss Kommentar zum OECD-MA eine unzulässige Fishing Expedition darstellen, wenn, wie in Beispiel 8.a), von Staat B die Nennung derjenigen im Staat A ansässigen Personen verlangt würde, die ein Konto bei der Bank B im Staat B besitzen. Das hier umstrittene niederländische Ersuchen [vom 23. Juli 2015] erweist sich im Vergleich zu diesem [...] Beispiel immerhin als konkreter, werden doch zusätzliche Identifikationsmerkmale genannt. Zudem beschreibt das Gesuch die spezifischen Tatsachen und Umstände, die zum Ersuchen geführt haben. Es zeigt auf, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen, welche das genannte Verhaltensmuster erfüllten, seien ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen, und es ergibt sich daraus ohne Weiteres, dass die verlangten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen dieser Steuerpflichtigen führen können [...]. Insgesamt lässt sich das Ersuchen daher von einer verpönten Beweisausforschung abgrenzen und erscheint damit - wenn auch im Sinne eines Grenzfalls - gerade noch als zulässig.» Die natürliche Person, über welche die ESTV seinerzeit Informationen an den BD zu übermitteln beabsichtigte, fiel nach Ansicht des Bundesgerichts unter die im Amtshilfeersuchen definierte Gruppe (vgl. Urteil des BGer 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.4). Das Bundesgericht bestätigte deshalb die von der ESTV getroffene Amtshilfeanordnung.

E. 5.1

Beim vorliegenden Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015 handelt es sich unbestrittenermassen um das gleiche Ersuchen, das Anlass zum bundesgerichtlichen Verfahren 2C_276/2016 gab (vgl. insbesondere das Sistierungsgesuch der Vorinstanz vom 11. April 2016). Bei dieser Sachlage besteht hier kein Anlass, die vom Bundesgericht

bejahte Frage, ob Gruppensuchen ohne Identifikation der betroffenen Personen mittels Angabe der Namen unter dem DBA-NL grundsätzlich zulässig sind (vgl. vorn E. 4.1), erneut aufzuwerfen. Dies gilt jedenfalls insoweit, als der Beschwerdeführer gegen die prinzipielle Zulässigkeit solcher Ersuchen Gesichtspunkte ins Feld führt, die vom Bundesgericht bereits umfassend gewürdigt worden sind (vgl. Urteil des BGer 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 3-5). In diesem Sinne als von vornherein unbegründet zu qualifizieren sind im Lichte der hiervor (E. 4) zusammengefassten Erwägungen des Bundesgerichts die Vorbringen des Beschwerdeführers, - es fehle an einer dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht genügenden gesetzlichen Grundlage für die Amtshilfeleistung (Beschwerde, S. 9 f.), weil das DBA-NL eine Amtshilfe bei Gruppenanfragen generell ausschliesse (Beschwerde, S. 10 f.), - der OECD-Kommentar in der Fassung vom 17. Juli 2012 könne nicht für die Auslegung von Art. 26 DBA-NL herangezogen werden, weshalb eine Gruppenanfrage im Anwendungsbereich des DBA-NL unzulässig sei (Beschwerde, S. 13 ff.), - das StAhiG bilde keine Grundlage für die Zulässigkeit von Gruppensuchen im Verhältnis zum Königreich der Niederlande (Beschwerde, S. 17 ff. Dieses Vorbringen ist deshalb nicht stichhaltig, weil sich die Zulässigkeit von Gruppensuchen im Anwendungsbereich des DBA-NL nach bundesgerichtlicher Auffassung [vgl. E. 4.1] nicht aus dem Landesrecht, sondern [bereits] aus dem Abkommensrecht ergibt.), - das Gruppensuchen des BD verlange im Widerspruch zum klaren Wortlaut des Protokolls zum DBA-NL und zur Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL, dass der ersuchte und nicht der ersuchende Staat die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziere.

E. 5.2

Mit dem genannten Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 hat das Bundesgericht sinngemäss die Auffassung geäussert, dass im Anwendungsbereich von Art. 26 DBA-NL abkommensrechtlich für eine Amtshilfeleistung genügende Anhaltspunkte für ein rechtswidriges Verhalten vorliegen, wenn Bankkunden deshalb zum Kreis der in einem Gruppensuchen definierten Gruppe zählen, weil sie innert einer angesetzten Frist trotz entsprechender Aufforderung sowie Androhung der Kündigung der Bankbeziehung im Unterlassungsfall einen von der Bank geforderten Nachweis der Steuerkonformität nicht erbracht haben. Denn das Bundesgericht hat das entsprechende Kriterium im Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015 im Ergebnis gestützt auf eine Auslegung des DBA-NL unter Heranziehung des Updates des OECD-Kommentars vom 17. Juli 2012 für rechtmässig befunden (vgl. insbesondere E. 6.1 und 6.3 des Urteils). Aus dem erwähnten Bundesgerichtsurteil ergibt sich auch ohne Weiteres, dass sich die vorliegende Konstellation rechtswesentlich vom Beispiel eines unzulässigen Ersuchens im OECD-Kommentar in der aktuellsten Fassung, das der Beschwerdeführer anruft (Beschwerde, S. 25 und 28), unterscheidet. Das Bundesgericht erklärte nämlich - wie ausgeführt - ausdrücklich, dass sich das Amtshilfesuch des BD vom 23. Juli 2015 als konkreter als das im OECD-Kommentar an der einschlägigen Stelle erwähnte Ersuchen (Staat A verlangt von Staat B die Nennung derjenigen im Staat A ansässigen Personen, welche ein Konto bei der angeblich über zahlreiche Auslandbeziehungen verfügenden Bank B im Staat B besitzen) erweist (vgl. vorn E. 4.2). Da das Bundesgericht somit einen rechtswesentlichen Unterschied zum genannten Beispiel aus dem OECD-Kommentar ausgemacht hat, besteht kein Grund, die Amtshilfe vorliegend in Anlehnung an dieses Beispiel zu verweigern. Wie aus den vorstehenden Ausführungen (vgl. E. 4.2) hervorgeht, verneinte das Bundesgericht im erwähnten Urteil die Frage, ob das vorliegende

Gruppensuchen des BD vom 23. Juli 2015 eine unzulässige Beweisausforschung bzw. fishing expedition darstellt. Dabei prüfte es diese Frage ausführlich, und zwar nicht nur unter Heranziehung des genannten Beispiels eines unzulässigen Gruppensuchens im OECD-Kommentars in der Fassung vom 17. Juli 2012, sondern auch unter Berücksichtigung von in diesem Kommentar genannten Beispielen zulässiger Gruppensuchen (vgl. Urteil des BGer 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.1 und 6.3). Bei dieser Sachlage kann der Auffassung des Beschwerdeführers, wonach vorliegend eine unzulässige Beweisausforschung gegeben sei (ausführlich dazu Beschwerde, S. 24 ff.), nicht gefolgt werden. Nichts anderes ergibt sich mit Blick auf die übrigen Umstände des hier zu beurteilenden Falles: Das Abstellen auf das Kriterium des Nichteinreichens eines Nachweises über die Steuerkonformität bei der Bank führt zwar bei Gruppenanfragen der hier interessierenden Art dazu, dass vom ersuchenden Staat keine Schilderung eines eigentlichen konkreten Tatmusters, welches auf ein gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen schliessen lässt, verlangt wird (dies wurde in der Doktrin bereits im Zusammenhang mit dem Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015 erkannt [vgl. Andrea Opel, Fischen in trüben Gewässern - Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, in: Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 43 und 49]). Darin liegt aber in der hier zu beurteilenden Konstellation kein Verstoss gegen Art. 3 Bst. c StAhiG, wonach als Gruppensuchen im Sinne dieses Gesetzes Amtshilfeersuchen gelten, «mit welchen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind». Ebenso wenig kann darin in casu eine andere Rechtsverletzung erblickt werden, insbesondere nicht ein Verstoss gegen Art. 2 Abs. 1 Bst. g aStAhiV und/oder Art. 3 Abs. 1 Bst. g StAhiV, die übereinstimmend vorsehen, dass ein Gruppensuchen «eine klare und auf Tatsachen gestützte Begründung der Annahme» enthalten muss, «dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über welche die Informationen verlangt werden, das anwendbare Recht nicht eingehalten haben»: Zum einen sind angesichts der genannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung abkommensrechtlich (auch ohne weitere Ausführungen im streitbetroffenen Ersuchen) für eine Amtshilfeleistung genügende Anhaltspunkte für ein rechtswidriges Verhalten des Beschwerdeführers zu bejahen. Zum anderen können die erwähnten landesinternen Vorschriften zu Gruppensuchen nur insoweit zur Anwendung kommen, als damit die Amtshilfe bei Gruppensuchen zulassende staatsvertragliche Regelung des DBA-NL konkretisiert wird (vgl. E. 4). Vor diesem Hintergrund kann aus der Lehrmeinung, dass ein Verzicht auf die Schilderung eines spezifischen Tatmusters im eigentlichen Sinne in einem gestützt auf Art. 26 DBA-NL gestellten Gruppensuchen gegen Art. 3 Bst. c StAhiG verstosse (in diesem Sinne Opel, a.a.O., N. 49), ebenso wenig etwas zugunsten des Beschwerdeführers abgeleitet werden wie aus seinen Vorbringen, das Königreich der Niederlande habe im fraglichen Ersuchen blosse Vermutungen und keine konkreten Anhaltspunkte für ein bestimmtes strafbares Verhalten des Beschwerdeführers vorgebracht, die vom Ersuchen erfasste Personengruppe nicht hinreichend eingegrenzt und der Informationsinhaberin kein aktives schuldhaftes Verhalten vorgeworfen (Beschwerde, S. 26 ff.; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 31. März 2017, S. 4).

E. 5.3

Mit Blick auf die Wertungen des Bundesgerichts in dessen Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 ist nach dem Gesagten vorliegend Amtshilfe in dem von der ESTV beabsichtigten Umfang zu leisten. Rechtswesentliche Unterschiede zwischen dem

vorliegenden und dem seinerzeit vom Bundesgericht gewürdigten Sachverhalt sind nämlich nicht ersichtlich. Insbesondere ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer - wie die betroffene Person im bundesgerichtlichen Verfahren 2C_276/2016 - unter die im Amtshilfeersuchen des BD vom 23. Juli 2015 definierte Gruppe fällt (vgl. dazu auch hinten E. 6.3).

E. 6.1

Die übrigen Vorbringen des Beschwerdeführers vermögen den hiervor gezogenen Schluss - wie im Folgenden aufgezeigt wird - nicht umzustossen.

E. 6.2

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorschriften zu Gruppensuchen im StAhiG und der aStAhiV bzw. der StAhiV würden eine unzulässige Rückwirkung anordnen, so dass gestützt darauf keine Amtshilfe geleistet werden könne (Beschwerde, S. 18 f.). Mit Blick darauf, dass sich nach dem Bundesgericht die Amtshilfeverpflichtung beim vorliegenden Gruppensuchen - wie gezeigt - bereits aus dem Abkommensrecht ergibt und jenes Gericht die Vorschriften des StAhiG zu Gruppensuchen sowie sinngemäss auch Art. 2 Abs. 1 aStAhiV lediglich insoweit für anwendbar erklärt, als damit die sich aus dem DBA-NL ergebende Regelung konkretisiert und die Durchführung der in diesem Abkommen vorgesehenen Amtshilfe geregelt wird (vgl. E. 4), kann aus diesem Vorbringen des Beschwerdeführers von vornherein nichts zu seinen Gunsten abgeleitet werden. Denn ein allfälliger Verstoss gegen das Rückwirkungsverbot durch landesinterne Vorschriften des StAhiG und der aStAhiV bzw. der StAhiV könnte einzig zu deren Unanwendbarkeit führen, jedoch nicht zur Konsequenz haben, dass der abkommensrechtlichen Amtshilfeverpflichtung der Boden entzogen wäre.

E. 6.3

Sodann bringt der Beschwerdeführer vor, es dürfe vorliegend keine Amtshilfe geleistet werden, weil die Aufgabe, die unter die Suchkriterien des Gruppensuchens fallenden Personen zu identifizieren, unter Verstoss gegen Art. 178 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) an die UBS delegiert worden sei. Diese Vorschrift erlaube nämlich nur die Übertragung von «Verwaltungsaufgaben», nicht aber die Übertragung von «justiziellen Instruktions- und Ermessensaufgaben» an Organisationen sowie Personen ausserhalb der Bundesverwaltung (Beschwerde, S. 21; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 31. März 2017 S. 7). Gemäss Art. 14a Abs. 1 StAhiG muss der Informationsinhaber die von einem Gruppensuchen betroffenen Personen auf Verlangen der ESTV identifizieren. Diese bundesgesetzliche Vorschrift ist aufgrund des sog. Anwendungsgebotes von Art. 190 BV (vgl. dazu anstelle vieler Ulrich Häfelin et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016, N. 2089 f.) für das Bundesverwaltungsgericht bindend. Deshalb darf die ESTV den Informationsinhaber zur Identifikation der betroffenen Personen auffordern, selbst wenn dies Art. 178 Abs. 3 BV, wonach «Verwaltungsaufgaben» durch Gesetz ausserhalb der Bundesverwaltung stehenden Organisationen und Personen des öffentlichen oder des privaten Rechts übertragen werden können, widersprechen würde. Eine andere Frage wäre, inwiefern die ESTV beim Entscheid, über welche Personen Informationen - wie in casu - gestützt auf ein Gruppensuchen dem ersuchenden Staat zu übermitteln sind, an die Identifikation der betroffenen Personen durch den Informationsinhaber gebunden ist. Wie es sich damit verhielte, kann hier jedoch offen bleiben: Zwar hat die UBS in ihrer Antwort

auf die an sie gerichtete Editionsverfügung - wie der Beschwerdeführer zutreffend vermerkt - zu einigen in die Edition eingeschlossenen Kundenbeziehungen für die «eigene Beurteilung» durch die ESTV weiterführende Informationen geliefert (vgl. dazu Akten Vorinstanz, act. 3 S. 2, sowie Beschwerde, S. 22), und ist dabei gestützt auf die vorliegenden Unterlagen (infolge der darin seitens der Vorinstanz vorgenommenen Schwärzungen) nicht auszuschliessen, dass zu diesen Kundenbeziehungen auch jene des Beschwerdeführers zählt. Indessen ist aus den übrigen Akten nicht ersichtlich und hat der Beschwerdeführer auch nicht hinreichend substantiiert, dass er von der UBS und der Vorinstanz zu Unrecht als betroffene Person identifiziert worden ist. Aus dem (allgemeinen) Vorbringen in der Beschwerde, die «Suchresultate der UBS [...]» seien mit Blick auf die genannte Lieferung von Zusatzangaben über einzelne Kundenbeziehungen zur eigenen Beurteilung durch die ESTV nicht eindeutig (vgl. Beschwerde, S. 21), lässt sich daher nichts zugunsten des Beschwerdeführers ableiten.

E. 6.4

Haltlos ist auch das Argument des Beschwerdeführers, Art. 6 Abs. 2bis StAhiG, wonach der Bundesrat den erforderlichen Inhalt eines Gruppensuchens bestimmt, sehe eine verfassungswidrige Gesetzesdelegation vor. Zum einen hat das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 die gestützt auf diese Vorschrift erlassene Verordnungsregelung bzw. Art. 2 Abs. 1 aStAhiV angewendet, ohne eine verfassungswidrige Gesetzesdelegation zu beanstanden. Zum anderen wäre das Bundesverwaltungsgericht aufgrund des Anwendungsgebotes von Art. 190 BV an die vom Bundesgesetzgeber getroffene Entscheidung, mit Art. 6 Abs. 2bis StAhiG die Regelung des notwendigen Inhaltes eines Gruppensuchens dem Bundesrat zu überlassen, ohne Rücksicht auf eine allfällige Verfassungswidrigkeit dieser Delegationsregelung gebunden.

E. 6.5

Jedenfalls implizit hat das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 auch entschieden, dass zwischen dem vorliegenden Ersuchen des BD und einer pendenten Prüfung oder Untersuchung im Königreich der Niederlande ein hinreichender Nexus besteht. Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, es fehle an einer laufenden Untersuchung in den Niederlanden im Zusammenhang mit dem streitigen Ersuchen, stösst er deshalb ebenfalls ins Leere.

E. 6.6

Der Beschwerdeführer macht unter Berufung auf einen entsprechenden Befund in einem von ihm eingereichten Gutachten von C._____, vom 30. Oktober 2015 sinngemäss auch geltend, das Königreich der Niederlande könnte einem mit dem Ersuchen des BD vergleichbaren Gesuch der Schweiz nicht stattgeben, weil die entsprechenden Informationen gegebenenfalls nach dem niederländischen Recht mangels deren voraussichtlichen Erheblichkeit und einer im ersuchenden Staat im Zusammenhang mit dem Ersuchen laufenden Untersuchung nicht beschafft werden könnten. Eine Amtshilfegewährung im vorliegenden Fall würde deshalb gegen den Grundsatz der Reziprozität verstossen. Es trifft zwar zu, dass die Schweiz als ersuchter Staat die Beschaffung von Informationen ablehnen kann, wenn der ersuchende Staat die fraglichen Informationen in einer vergleichbaren Situation nicht beschaffen könnte (Grundsatz der Reziprozität). Dies ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 3 Bst. b DBA-NL, welcher es dem um Amtshilfe ersuchten Staat erlaubt, die Gewährung von Amtshilfe zu

verweigern, wenn die Informationen «nach den Gesetzen oder im üblichen
Verwaltungsverfahren [...] des anderen Vertragsstaates [bzw. des um Amtshilfe
ersuchenden Vertragsstaates] nicht beschafft werden können» (vgl. zum Grundsatz der
Reziprozität Stefan Oesterhelt, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in:
Jusletter vom 12. Oktober 2009, Rz. 96). Vorliegend ist aber nicht davon auszugehen, dass
das Königreich der Niederlande bei einem mit dem Amtshilfegesuch des BD vergleichbaren
Ersuchen der Schweiz die entsprechenden Informationen nicht beschaffen könnte. Denn der
BD erklärte im Amtshilfegesuch ausdrücklich, in der Lage zu sein, Informationen der von
ihm geforderten Art in vergleichbaren Fällen zu beschaffen und an die ESTV
weiterzuleiten. Mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. dazu anstelle
vieler BGE 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409 E. 4; Urteile des BVGer
A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.6, A-4569/2015 vom 17. März 2016 E. 6) besteht
hier kein Anlass, an dieser Erklärung zu zweifeln. Dies gilt umso mehr, als entgegen der
Auffassung des Beschwerdeführers - wie dargelegt - die voraussichtliche Erheblichkeit der
vom BD geforderten Informationen gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu
bejahen und von einer im Zusammenhang mit dem Ersuchen dieser Behörde im Königreich
der Niederlande laufenden Untersuchung auszugehen ist.

E. 6.7

Der BD versicherte (in einem Begleitschreiben zum Amtshilfeersuchen), dass sämtliche zur
Beschaffung der verlangten Informationen verfügbaren Ermittlungsmöglichkeiten im
ersuchenden Staat ausgeschöpft worden seien. Der Beschwerdeführer hält diese Erklärung
für zu pauschal. Seiner Ansicht muss angenommen werden, dass die innerstaatlichen
Ermittlungsmöglichkeiten im Königreich der Niederlande nicht ausgeschöpft wurden und
damit das in Ziff. XVI Bst. a des Protokolls zum DBA-NL statuierte Subsidiaritätsprinzip
nicht eingehalten wurde. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips besteht
rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen
Erklärung der Ausschöpfung aller innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es
besteht ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips (vgl. dazu E. 3.3) sprechendes,
ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit dieser Erklärung begründendes konkretes Element
(vgl. Urteil des BGer 2C_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteil des BVGer
A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.4). Vorliegend sind keine Umstände substantiiert
dargetan oder aus den Akten ersichtlich, welche das Vertrauen in die Richtigkeit der
erwähnten, vom BD abgegebenen Erklärung zu erschüttern vermögen. Insbesondere kann -
anders als dies der Beschwerdeführer suggeriert (Beschwerde, S. 32) - im Umstand, dass es
im Ersuchen des BD an Hinweisen auf die erfolglos gebliebene Nutzung bestimmter
Ermittlungsmöglichkeiten (wie der Überprüfung von Kreditkartenabrechnungen) fehlt,
keine im hier interessierenden Kontext wesentliche Lücke in der abgegebenen Erklärung
erblickt werden. Auch ist gemäss dem Dargelegten (E. 6.5) davon auszugehen, dass bereits
bei der Einreichung des Amtshilfegesuches bei der ESTV im Königreich der Niederlande
eine damit im Zusammenhang stehende Untersuchung lief. Folglich unbegründet ist das
Vorbringen des Beschwerdeführers, mangels einer solchen Untersuchung seien die üblichen
innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung nicht ausgeschöpft worden. Im
Übrigen macht der Beschwerdeführer zwar geltend, die ordentliche Einreichungsfrist für
die Steuererklärung 2014 sei am 1. Mai 2015 abgelaufen. Er hat aber weder substantiiert
dargetan noch ist aktenkundig, dass ihm diese Frist über den Zeitpunkt der Stellung des
Amtshilfegesuches (23. Juli 2015) hinaus erstreckt worden ist und er demnach zu diesem
Zeitpunkt noch Gelegenheit gehabt hätte, seine Steuerfaktoren korrekt und spontan zu

deklarieren. Von einem insofern verfrüht gestellten Amtshilfegesuch kann bei dieser Sachlage von vornherein keine Rede sein (vgl. E. 3.3).

E. 6.8

Der Beschwerdeführer macht auch geltend, die ESTV hätte nach Art. 7 Bst. c StAhiG nicht auf das Amtshilfeersuchen eintreten dürfen, weil es auf Informationen beruhe, welche durch strafbare Handlungen erlangt worden seien. Er beruft sich dabei auf den Umstand, dass im Ersuchen des BD von einem Projekt namens «Lagardeliste» die Rede ist. Die Bezeichnung «Lagardeliste» stehe - so der Beschwerdeführer - für eine auf einem Datendiebstahl bei der Bank HSBC beruhende Liste mit Namen griechischer Staatsbürger, welche in die Hände diverser Staaten gelangt sei. Im vorliegenden Amtshilfegesuch wird insbesondere Folgendes ausgeführt (S. 2 f. des Amtshilfegesuches): «Mittels verschiedener Projekte hat die niederländische Steuerbehörde festgestellt, dass niederländische Steuerpflichtige Vermögen bei Banken in der Schweiz hatten, die nicht bei der niederländischen Steuerbehörde gemeldet wurden. Im Projekt 'Lagardeliste' [...] hat sich herausgestellt, dass in Bezug auf die betroffenen niederländischen Steuerpflichtigen fast 40% dieser Steuerpflichtigen ihre Guthaben bei der schweizerischen Bank nicht in ihren Steuererklärungen angegeben haben. [...] In den letzten Jahren hat die niederländische Steuerbehörde mittels der sogenannten 'Selbstanzeigeregulierung' Ansässigen die Möglichkeit gegeben, unter günstigen Bedingungen freiwillig ihre ausländischen Vermögenswerte nachträglich anzumelden [...]. [...] Die UBS hat im Jahr 2014 (möglicherweise auch in einem vorangegangenen Jahr) unter anderem an ihre niederländischen Klienten/Kontoinhaber ein Schreiben geschickt, und die Klienten gebeten, fiskalische Transparenz/Befolgung der Steuergesetzgebung zu zeigen [...]. Jedenfalls hat die niederländische Steuerbehörde das UBS-Schreiben über einen Selbstanzeiger erhalten, und im Hinblick auf den Tenor des Schreibens ist die Vermutung gerechtfertigt, dass alle Klienten, bei denen die UBS keine Sicherheit über die Transparenz hat, ein derartiges Schreiben erhalten haben.» Aus diesen Ausführungen des BD ergibt sich zwar, dass die niederländische Steuerbehörde aus einem Projekt namens «Lagardeliste» allgemeine Angaben zur Quote an steuererhlichen Personen unter den niederländischen Steuerpflichtigen mit Bankbeziehungen zur Schweiz erlangte. Ein weitergehender Zusammenhang zwischen diesem Projekt und dem vorliegenden Gruppensuchen ist jedoch nicht ersichtlich und wird auch nicht dargetan. Wie aus dem hier zitierten Passus des Ersuchens hervorgeht, waren für dieses Gesuch nicht die Erkenntnisse aus dem erwähnten Projekt, sondern das vom Königreich der Niederlande durchgeführte Selbstanzeigeprogramm und die Aushändigung eines Schreibens der UBS durch einen Selbstanzeiger ausschlaggebend. Unter diesen Umständen kann zwischen den angeblich gestohlenen Daten, die nach Ansicht des Beschwerdeführers im Rahmen des im Gesuch erwähnten Projektes namens «Lagardeliste» verwendet worden sein sollen, und dem vorliegenden Ersuchen kein hinreichend enger (zumindest indirekter) kausaler Zusammenhang im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen werden, um mit Recht davon zu sprechen, dass das Ersuchen im Sinne von Art. 7 Bst. c StAhiG auf in der Schweiz strafbaren Handlungen beruht. Für ein Nichteintreten auf das Gesuch gestützt auf Art. 7 Bst. c StAhiG fehlt es vorliegend zudem am rechtsprechungsgemäss erforderlichen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts (vgl. dazu E. 3.4): Ein entsprechender Verstoss lässt sich vorliegend beispielsweise nicht damit begründen, dass sich das Königreich der Niederlande nicht an eine von ihm gegenüber der Schweiz abgegebene Zusicherung gehalten hätte, keine in der

Schweiz geheimen Bankdaten für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Eine solche Zusicherung wurde nämlich soweit ersichtlich nicht abgegeben. Auch fehlt es vorliegend sowohl an hinreichenden Anhaltspunkten für die Annahme, dass das Königreich der Niederlande im Zusammenhang mit dem vorliegenden Ersuchen zu einem «Datendiebstahl» angestiftet hätte, als auch an Hinweisen auf ein anderes gegen Treu und Glauben im Sinne des internationalen öffentlichen Rechts verstossendes Verhalten dieses Staates. Nach dem Gesagten kann dahingestellt bleiben, ob im Rahmen des im Ersuchen erwähnten Projektes «Lagardeliste» - wie vom Beschwerdeführer implizit behauptet wird - auf einem Datendiebstahl bei der Bank HSBC in Genf bzw. auf tatsächlich in der Schweiz strafbaren Handlungen beruhende Daten erlangt und verwendet wurden. Der Beschwerdeführer stösst somit auch mit dem hier genannten Vorbringen ins Leere.

E. 7

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und - auch mit Bezug auf den Antrag auf Vernichtung der bei der UBS edierten Unterlagen (sowie der Bestätigung der entsprechenden Aktenvernichtung) - abzuweisen.

E. 8.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die unter Berücksichtigung der Kosten für die Zwischenverfügung vom 11. Mai 2016 und der Instruktionsverfügung vom 21. Februar 2017 auf Fr. 3'500.- festgesetzt werden, dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'500.- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

E. 8.2

Eine Parteientschädigung an den unterliegenden Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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