

# **BVGer A-1648/2016 vom 27. Juni 2017**

Bundesverwaltungsgericht, 2017-06-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1648\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1648_2016)

FR: TAF A-1648/2016 du 27 juin 2017

IT: TAF A-1648/2016 del 27 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. 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 höchste Gericht 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 höchstrichterlich 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, - 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. 6 f.), - die Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden (BBl 2010 5787 ff.) und die Materialien zum DBA-NL würden klarstellen, dass der Informationsaustausch gestützt auf dieses Abkommen auf «konkrete Anfragen im Einzelfall» beschränkt sei und nur bei einer namentlichen Identifikation der von einem Amtshilfegesuch betroffenen Person(en) durch den ersuchenden Staat greife (so Beschwerde, S. 7, 9 und 11), - BGE 139 II 404 ff. sei vorliegend nicht einschlägig (und auch nicht analog heranziehbar), soweit in diesem Urteil erklärt werde, dass eine Namensnennung der betroffenen Personen im Ersuchen nicht zwingend erforderlich sei (Beschwerde, S. 12 f.).

## **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). 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. 6 ff.), nicht gefolgt werden (aus diesem Grund von vornherein nicht stichhaltig ist auch das sinngemässe Vorbringen des Beschwerdeführers, das vorliegende Ersuchen des BD würde wegen einer unzulässigen Beweisausforschung den formellen Gesuchsanforderungen von Art. 6 StAhiG nicht entsprechen [vgl. dazu Beschwerde, S. 11 und 14]). 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 höchstrichterlichen Rechtsprechung abkommensrechtlich (auch ohne weitere Ausführungen im streitbetreffenden 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 lediglich eine Beschränkung des Kreises der betroffenen Personen «auf Kunden der UBS» vorgenommen (bzw. «sich mit einer generellen und unpräzisen Umschreibung einer Gruppe von Personen begnügt») und es bei der Äusserung der vagen Vermutung bewenden lassen, «dass sich der Bankkunde gesetzeswidrig verhalten habe» (Beschwerde, S. 9 ff.).

### **E. 5.3**

Mit Blick auf die Wertungen des höchsten Gerichts 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.

### **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 Gewährung der von der ESTV angeordneten Amtshilfe würde gegen Art. 6 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz

(DSG; SR 235.1) verstossen (Beschwerde, S. 13). Gemäss Art. 6 Abs. 1 DSG dürfen Personendaten nicht ins Ausland bekannt gegeben werden, «wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen Personen schwerwiegend gefährdet würde, namentlich weil eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet». Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung nach Art. 6 Abs. 2 DSG unter anderem dann möglich, wenn hinreichende (insbesondere vertragliche) Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Bst. a der Bestimmung), oder wenn die betroffene Person im Einzelfall eingewilligt hat (Bst. b der Bestimmung). Es kann vorliegend offen bleiben, ob das DSG mit dessen Art. 6 vorliegend überhaupt (neben dem StAhiG) anwendbar ist (vgl. dazu BVGE 2015/13 E. 3.2). Der Beschwerdeführer würde nämlich mit dem hier genannten Vorbringen auch dann ins Leere stossen, wenn dies der Fall wäre: Die angefochtene Schlussverfügung enthält eine Verwendungsbeschränkung, wie sie nach dem DSG verlangt wird. Demgemäss dürfen die im Amtshilfeverfahren erlangten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen den Beschwerdeführer für den im Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015 erwähnten Sachverhalt verwertet werden und sind diese Informationen grundsätzlich geheim zu halten (vgl. Dispositiv-Ziff. 3 der angefochtenen Schlussverfügung). Damit wäre die von der Vorinstanz beabsichtigte Datenbekanntgabe an den BD selbst bei Anwendbarkeit des DSG nach Art. 6 Abs. 2 Bst. a DSG - auch ohne Zustimmung des Beschwerdeführers - zulässig (vgl. auch Urteil des BVGer A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 17.4).

### **E. 6.3**

Der Beschwerdeführer rügt zwar auch, dass die angefochtene Schlussverfügung mangels überwiegenden öffentlichen Interesses gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip verstosse und nicht mit Art. 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; SR 0.101) vereinbar sei. Zur Stützung dieser Vorbringen macht er aber im Wesentlichen einzig geltend, dass es sich beim streitbetroffenen Ersuchen um eine fishing expedition handle (vgl. Beschwerde, S. 13 f.). Da Letzteres - wie ausgeführt - gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht zutrifft (vgl. E. 5.2), erübrigt es sich, hier weiter auf diese Vorbringen des Beschwerdeführers einzugehen.

### **E. 7**

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und 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.