

# **BVGer A-2914/2021 vom 1. September 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-09-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2914\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2914_2021)

FR: TAF A-2914/2021 du 1 septembre 2022

IT: TAF A-2914/2021 del 1 settembre 2022

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des österreichischen CLO gestützt auf Art. 26 des DBA CH-AT zugrunde. Die Durchführung dieser Abkommensbestimmung richtet sich - unter Vorbehalt abweichender Regelungen im DBA CH-AT - nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 StAhiG).

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die internationale Amtshilfe in Steuersachen zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 ff. des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist als Adressat der angefochtenen Schlussverfügung und Person, die vom Amtshilfeersuchen betroffen ist bzw. über welche Daten übermittelt werden sollen, zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG, Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Auf die frist- und formgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.3**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

### **E. 2.1**

Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-AT entspricht in ihrem heute geltenden Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (nachfolgend: OECD-MA; siehe Fassung gemäss Art. II des Protokolls vom 3. September 2009 zur Abänderung des DBA CH-AT, in Kraft getreten am 1. März 2011 [AS 2011 823, nachfolgend: Änderungsprotokoll] und Botschaft vom 20. Januar 2010 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des DBA CH-AT [BBl 2010 1303, 1307]). Diese (revidierte) Bestimmung zum Informationsaustausch findet Anwendung auf Veranlagungsjahre, die ab dem 1. Januar

2012 beginnen (vgl. Art. IV Ziff. 2 des Änderungsprotokolls [AS 2011 823]).

#### **E. 2.2.1**

Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-AT tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA CH-AT (persönlicher Anwendungsbereich), wonach das Abkommen (nur) für in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässige Personen gilt, beschränkt. Zu den unter das Abkommen fallenden Steuern zählt namentlich die Einkommenssteuer (einschliesslich der Steuern vom Gewinn aus der Veräusserung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens) und die Körperschaftssteuer in Österreich (vgl. Art. 2 DBA CH-AT, insbesondere Abs. 3 Ziff. 1 Bst. a und b sowie Abs. 2).

#### **E. 2.2.2**

Art. 26 Abs. 2 DBA CH-AT enthält das sog. Spezialitätsprinzip, wonach die im Rahmen des Informationsaustauschs erhaltenen Daten im Grundsatz ebenso geheim zu halten sind wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts beschafften Informationen und regelt unter welchen Voraussetzungen diese Daten dennoch zugänglich gemacht und weiterverwendet werden dürfen.

#### **E. 2.2.3**

Nach Art. 26 Abs. 3 DBA CH-AT sind die Absätze 1 und 2 nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat, von den Gesetzen oder 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). Schliesslich besteht auch keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre Public widerspräche (Bst. c).

#### **E. 2.2.4**

Art. 26 Abs. 5 DBA CH-AT enthält insofern eine Gegenausnahme, als er bestimmt, dass Absatz 3 nicht so auszulegen sei, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum einer Person beziehen. Ungeachtet des Abs. 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.

#### **E. 2.3**

Im Zusammenhang mit Art. 26 DBA CH-AT ist weiter das zugehörige Schlussprotokoll (eingefügt durch Art. VIII des Protokolls vom 21. März 2006 zur Abänderung des DBA CH-AT [AS 2007 1253], von der Bundesversammlung genehmigt am 6. Oktober 2006 [AS 2007 1251]; ebenfalls unter SR 0.672.916.31) zu beachten.

### **E. 2.3.1**

Gemäss Ziff. 2 Bst. a des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT besteht zwischen den Vertragsparteien Einigkeit darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat (sog. Subsidiaritätsprinzip).

### **E. 2.3.2**

Nach Ziff. 2 Bst. b des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT besteht der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Die im Amtshilfeersuchen zu liefernden Angaben sind gemäss dieser Bestimmung zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions»; sie sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern würden.

#### **E. 2.3.2.1**

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen. Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1). 2.3.2.1.1 Um bei Amtshilfeersuchen, welche die betroffenen Personen nicht namentlich identifizieren, unzulässige Beweisausforschungen, d.h. «fishing expeditions», auszuschliessen, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verlangt (BGE 143 II 136 E. 6.1.2), dass die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben; (ii) das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, d.h. das Steuerrecht verletzt; und (iii) aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können. Diese Kriterien gelten aus Kohärenzgründen nicht nur für die ursprünglich ins Auge gefassten Gruppensuchen nach Art. 3 Bst. c StAhiG, sondern finden nach der Rechtsprechung ebenfalls auf sog. Listenersuchen Anwendung (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3, 143 II 628 E. 5.1).

### **E. 2.3.3**

Gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT (in der am 14. November 2012 in Kraft getretenen Fassung; vgl. AS 2012 6941) besteht zwischen den Vertragsparteien sodann Einigkeit darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 26 des Abkommens den

Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben: i) die Identifikation der steuerpflichtigen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; v) den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit sie bekannt sind.

#### **E. 2.4.1**

Auf ein Ersuchen ist nach Art. 7 Bst. c StAhiG 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». Letzteres bedeutet, dass die objektiven Tatbestandsmerkmale eines Straftatbestandes des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) erfüllt sein müssen und die Delikte unter die schweizerische Straf- bzw. Gerichtshoheit gemäss Art. 3 bis 8 StGB fallen (BGE 143 II 202 E. 8.5.6).

#### **E. 2.4.2**

Sofern eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, ist jeweils zu prüfen, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Gegen diesen Grundsatz wird etwa verstossen, wenn der ersuchende Staat versichert hatte, dass keine auf schweizerischem Territorium geheimen Bankdaten für ein Amtshilfeersuchen verwendet werden, und er dennoch ein Ersuchen stellt, das direkt oder indirekt kausal mit solchen geheimen Daten zusammenhängt (vgl. BGE 143 II 224 E. 6.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 6.2). Ein treuwidriges Verhalten ist in der Regel auch ohne vorgängige ausdrückliche Zusicherung anzunehmen, wenn der ersuchende Staat illegal erworbene Daten kauft und ein darauf abgestütztes Amtshilfeersuchen stellt (vgl. Urteil des BGer 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3.4). Das blosses Verwenden illegal erworbener Daten durch den ersuchenden Staat, welche dieser im Rahmen der (spontanen) Amtshilfe durch einen anderen Staat erhalten hat, stellt rechtssprechungsgemäss jedoch noch kein treuwidriges Verhalten dar (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3.5 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-3186/2019 vom 20. August 2020 E. 2.8.3, A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 6.2).

#### **E. 2.5**

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet 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 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 und 2.1.3, 139 II 451 E. 2.2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2258/2020 vom 19. Februar 2021 E. 2.2).

#### **E. 3**

Das vorliegende Verfahren hat - worauf die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung sinngemäss hinweist - einen engen inhaltlichen Bezug zum rechtskräftigen Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021, welchem dasselbe Amtshilfeersuchen des CLO wie in casu zu Grunde lag. Dem Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 kommt somit für das vorliegende Verfahren Grundsatzcharakter zu (nachfolgend auch: Referenzurteil). Das Bundesverwaltungsgericht kam in diesem Urteil zum Schluss, dass hinreichend konkrete Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der vom österreichischen Ersuchen betroffenen Personen gegeben seien und eine verbotene «fishing expedition» daher nicht vorliege (E. 4.4.3 f.). Im Folgenden sind die wesentlichen konkreten Rügen der Beschwerdeführerinnen im Lichte des Urteils des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 zu beurteilen. Vorliegend machen die Beschwerdeführerinnen vorab geltend, die Beschwerdeführerin 1 weise keine Anknüpfungspunkte zu Österreich auf. Die an ihr ursprünglich wirtschaftlich berechnete Person sei im Jahr 2013 verstorben. Gegenüber Verstorbenen habe aber insbesondere im Zeitpunkt, in dem das Amtshilfeersuchen gestellt wurde, keine Amtshilfe geleistet werden dürfen. Art. 18a StAhiG, der dies geändert habe, sei nämlich erst am 1. November 2019 in Kraft getreten. Ohnehin habe die damals wirtschaftlich berechnete Person aber keinen Wohnsitz in Österreich gehabt. Das sei auch von der C.\_\_\_\_\_ bestätigt worden. Die Beschwerdeführerin 2, die dann wirtschaftlich Berechnete geworden sei, weise ebenfalls keine Anknüpfungspunkte zu Österreich auf. Sie habe während der Jahre 2013 bis 2015 ihren Wohnsitz in D.\_\_\_\_\_ und der Schweiz gehabt. Es liege auch kein Wohnsitzkonflikt vor, der im ersuchenden Staat zu klären sei, sondern die Wohnsitze sowohl der ursprünglich wirtschaftlich berechneten Person als auch jener der Beschwerdeführerin 2 seien nachgewiesen. Die Konten bestünden im konkreten Fall bis heute. Soweit der Verdacht auf Verletzung von steuerlichen Pflichten damit begründet werde, dass viele Konten im Jahr 2012 geschlossen worden seien, treffe dies für den vorliegenden Fall nicht zu. Ohnehin liege eine «fishing expedition» vor, da der entsprechende Verdacht nicht ausreichend begründet worden sei. Die Gefahr eines Steuerausfalls rechtfertige keine «fishing expedition». Auch sei es willkürlich, wenn Listen aus früheren Jahren verwendet würden.

### **E. 3.1**

Zunächst ist auf die Frage der Rechtmässigkeit der Amtshilfeleistung einzugehen, wobei die Beschwerdeführerinnen die grundsätzliche Zulässigkeit von Listenersuchen zu Recht anerkennen, und in diesem Zusammenhang insbesondere darauf, ob das vorliegende Listenersuchen den erhöhten Anforderungen genügt, um eine verbotene Beweisausforschung (sog. «fishing expedition») auszuschliessen. Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Fragen im Referenzurteil ausführlich geprüft und dabei in seinem Urteil A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 Folgendes erwogen:

#### **E. 3.1.1**

Zur Frage, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen des CLO vom 16. Februar 2017 eingetreten ist, hielt das Bundesverwaltungsgericht dafür, das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen stütze sich auf eine Liste mit ursprünglich [mehreren tausend] eindeutig zuordenbaren Kundenstammmummern, mithilfe derer die ESTV und die zur Edition aufgeforderte Bank die betroffenen Personen in der Folge identifizieren und die ersuchten Informationen hätten zusammenstellen können. Nebst den erwähnten Banknummern enthalte das Ersuchen weder Namen noch Adressen der betroffenen Personen. Ein solches «Listenersuchen» stelle nach der gefestigten Rechtsprechung eine

nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich zulässige Sammlung von Einzlersuchen dar, welche nicht mit einem Gruppensuchen im Sinn von Art. 3 Bst. c StAhiG zu verwechseln sei (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.2.1). Des Weiteren enthalte das Amtshilfeersuchen auch die weiteren erforderlichen Angaben gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.2.3).

### **E. 3.1.2**

Zur Frage, ob das vorliegende Listenersuchen, den erhöhten Anforderungen genügt, um eine verbotene Beweisausforschung (sog. «fishing expedition») auszuschliessen, äusserte sich das Bundesverwaltungsgericht im Referenzurteil wie folgt:

#### **E. 3.1.2.1**

Erforderlich sei erstens, dass das Ersuchen eine detaillierte Beschreibung der Gruppe enthalte, welche die Tatsachen und speziellen Umstände nennt, die zum Ersuchen geführt hätten. Das vorliegende Ersuchen [des CLO] identifiziere die betroffenen Personen mittels eindeutig zuordenbaren Kundenstammmummern. Eine hinreichend detaillierte Beschreibung der Gruppe sei damit vorliegend zu bejahen (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.1).

#### **E. 3.1.2.2**

Gemäss der dritten Voraussetzung habe die ersuchende Behörde aufzuzeigen, dass die verlangten Informationen geeignet seien, für die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen zu sorgen. Auch dieses Kriterium sei vorliegend erfüllt. Mit der Aufdeckung eines bisher im Rahmen der Steuererklärung nicht deklarierten Kontos - sofern ein solches bestehe - erhalte der ersuchende Staat die Möglichkeit, allfällige von Steuerpflichtigen zu Unrecht nicht entrichtete Steuern nachzufordern (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.2).

#### **E. 3.1.3**

Was die verbleibende zweite Voraussetzung betreffe, so müsse das Amtshilfeersuchen das anwendbare Steuerrecht und die Motive darlegen, die es erlauben würden, davon auszugehen, dass die vom Ersuchen betroffenen Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Verpflichtungen nicht erfüllt hätten. Das hier streitbetreffene Amtshilfeersuchen Österreichs bezeichne unbestrittenermassen das anwendbare Steuerrecht. Fraglich und zu prüfen bleibe, ob auch hinreichende Motive für die Annahme von Steuerpflichtverletzungen genannt werden (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3). Die einschlägige bundesgerichtliche Rechtsprechung hat das Bundesverwaltungsgericht im Referenzurteil wie folgt dargelegt:

#### **E. 3.1.3.1**

Gemäss der Rechtsprechung müssten für die Annahme einer Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen konkrete Anhaltspunkte bzw. Verdachtsmomente vorliegen, wobei sich diese nicht auf die einzelnen Individuen bezögen, wohl aber in allgemeiner Weise auf die Personen in dieser Gruppe. Je nach den Umständen könne auch die Art und Weise, wie der ersuchende Staat Kenntnis von der Liste erlangt habe, ein Indiz dafür sein, dass die Kontoinhaber ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht eingehalten hätten (Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.2; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.1). Solche hinreichenden Anhaltspunkte habe das Bundesgericht

namentlich in folgenden zwei Fallkonstellationen bejaht: Im einen Fall habe das Amtshilfeverfahren auf einem Listenersuchen Frankreichs basiert. Dabei seien die dem Ersuchen zugrundeliegenden Daten (im Urteil bezeichnet als Listen A, B und C) anlässlich einer von der Staatsanwaltschaft Bochum durchgeführten Hausdurchsuchung bei einer deutschen Gruppengesellschaft der C.\_\_\_\_\_ im Mai 2012 und im Juli 2013 gefunden worden. Das Bundesgericht habe erwogen, dass erste Überprüfungen der ersuchenden Behörde hinsichtlich der Liste A, welche die Namen von 1'130 Personen auswies, gezeigt hätten, dass die betroffenen Steuerpflichtigen ihr Konto entweder nicht deklariert oder bereits zu einem früheren Zeitpunkt regularsiert gehabt hätten. Es habe eine Verbindung zwischen der Liste A und den Listen B (betreffend Jahr 2006) und C (betreffend Jahr 2008) als gegeben erachtet, wobei die Listen B und C zwar keine Namen enthalten hätten aber einen Domizilcode, der auf eine Ansässigkeit in Frankreich hingedeutet habe. Das Gericht habe hervorgehoben, dass gegen die Bank ein Strafverfahren in Frankreich eingeleitet worden sei und ihr der Aufbau eines Steuerfluchtsystems zur Last gelegt werde. Es sei zum Schluss gekommen, dass diese Anhaltspunkte zusammen betrachtet einen hinreichenden Verdacht auf steuerrechtswidriges Verhalten der mittels Banknummern identifizierten Personen der Listen B und C begründet hätten. Weiter habe es den Umstand, dass die Listen B und C bei einer Hausdurchsuchung im Rahmen einer Steuerstrafuntersuchung in Deutschland gefunden worden seien, als zusätzliches Indiz für ein steuerrechtswidriges Verhalten gewertet (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.5 f.; zum Ganzen: Urteil des BVerfG A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2). Im anderen Fall habe dem Verfahren ein Amtshilfeersuchen aus Deutschland zugrunde gelegen, welches die betroffene Person mittels einer Kontonummer identifiziert habe. Das Bundesgericht habe die Tatsache, dass die ersuchende Behörde die Kontonummer kenne und wisse, dass darauf ein hoher Geldbetrag liegt, für sich allein genommen noch nicht als Indiz dafür gewertet, dass dieser Geldbetrag nicht oder nicht ordnungsgemäss versteuert worden sei. Als ausschlaggebend habe es vielmehr erachtet, dass gemäss der Schilderung der ersuchenden Behörde durch einen Zufallsfund (anlässlich einer Durchsuchung der Geschäftsräume einer Bank mit Sitz in Frankfurt) Listen mit Kundendaten in Form von Kundenstammmnummern, Alter, Domizil und Einlagehöhe in einer verborgenen Datei auf dem Personal Computer einer Mitarbeiterin habe gesichert werden können. Der Umstand, dass diese Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden gewesen seien, habe es als Indiz dafür gewertet, dass die betreffenden Konten möglicherweise verdeckt hätten geführt werden sollen und allenfalls nicht gesetzeskonform deklariert worden seien. Dieses Indiz in Kombination mit den übrigen Umständen (Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahme der Daten sowie hohe Summe auf dem betreffenden Konto) stelle gemäss Bundesgericht einen konkreten Hinweis auf Unregelmässigkeiten dar. Das Bundesgericht habe im Ergebnis eine unzulässige Beweisausforschung verneint (Urteil des BVerfG 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5, insbes. E. 5.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVerfG A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2).

### **E. 3.1.3.2**

Wie im oben erwähnten, bereits gerichtlich beurteilten Listenersuchen Frankreichs stütze sich auch das vorliegende Amtshilfeersuchen auf (von den deutschen Behörden zur Verfügung gestellte) Listen mit Banknummern und Vermögensdaten der Jahre 2006 und 2008, die anlässlich einer Hausdurchsuchung der deutschen Strafverfolgungsbehörden bei einer Niederlassung der C.\_\_\_\_\_ in Frankfurt aufgefunden worden seien. Mit anderen Worten würde das vorliegende Listenersuchen Österreichs und das erwähnte

Listenersuchen Frankreichs auf Daten derselben Quelle basieren. Es sei zwischenzeitlich gerichtsnotorisch, dass sich diese «Listen» - wie betreffend das oben zitierte Urteil 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 ausgeführt - mutmasslich auf einer verborgenen Datei auf dem PC einer Bankmitarbeiterin befunden hätten (siehe Urteil des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 3.6; Beschlüsse des Bundesstrafgerichts BB.2019.61 und BB.2019.63 vom 20. November 2019). Weiter habe die spontane Übermittlung der erwähnten «Listen» von Deutschland nach Österreich - wie sich aus dem Ersuchen ergebe - gestützt auf die europäische Richtlinie 2011/16 vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64/1 vom 11. März 2011) stattgefunden. Ein solch spontaner Informationsaustausch sei u. a. vorgesehen, wenn die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung im anderen Mitgliedstaat hat (s. Abschn. II Art. 9 Abs. 1 Bst. a der Richtlinie 2011/16; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2). Der Bezug zu Österreich werde vorliegend über die in der Liste erwähnten Domizilcodes hergestellt. Gemäss Amtshilfeersuchen habe sodann ein Abgleich der auf der Liste enthaltenen Kundenstammmnummern auf Basis von zwei Abkommen mit der Schweiz (Sachverhalt Bst. A.b in fine) zur Zuordnung und Aussonderung von [mehreren hundert] Konten geführt. Dies zeige, dass sich zumindest in diesen Fällen der Domizilcode als korrekt erwiesen habe. Sodann sei der Domizilcode auch bereits beim französischen Listenersuchen, das auf Daten derselben Quelle beruht habe, als genügend erachtet worden (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.6 f.; Urteil des BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Gemäss Angaben der ersuchenden Behörde würden sich die in der «Liste» ausgewiesenen Vermögenswerte auf [mehrere] Milliarden Schweizer Franken belaufen und damit eine erhebliche Summe darstellen (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2). Wie bereits erwähnt, genüge es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung für die Vermutung von Steuerpflichtverletzungen, dass die dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegenden Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden gewesen seien, ein Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie eine hohe Summe von Vermögenswerten betroffen seien. Dies decke sich mit der Ausgangslage im Referenzurteil und es komme hinzu, dass die das Referenzurteil betreffenden Daten aus derselben Quelle stammen würden, die auch dem vom Bundesgericht als zulässig qualifizierten Listenersuchen Frankreichs zugrunde gelegen habe. Vor diesem Hintergrund sei hinsichtlich des Referenzurteils das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der betroffenen Personen - und damit der (dortigen) Beschwerdeführenden - im dort streitbetroffenen Amtshilfeersuchen des CLO zu bejahen. Eine verbotene «fishing expedition», welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen nach sich ziehen müsste, liege daher nicht vor (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2).

### **E. 3.2**

An diesen Erwägungen ist für den vorliegenden Fall vollumfänglich festzuhalten. Die Vorbringen der Beschwerdeführerinnen vermögen an dieser Rechtsprechung nichts zu ändern. Insbesondere können die Beschwerdeführerinnen aus dem Umstand, dass die streitbetroffenen Konten nicht im Jahr 2012 geschlossen wurden, sondern weiterhin bestehen, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Der Verdacht bezieht sich auf die Gruppe/Liste als Gesamtheit, nicht die einzelnen Personen auf der Liste (E. 3.1.3.1).

### **E. 3.3.1**

Des Weiteren enthält das Amtshilfeersuchen auch die weiteren erforderlichen Angaben gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT (Sachverhalt, Bst. A.b und A.c; E. 2.3.3 und 3.1.1.1). Auch vorliegend ist mangels gegenteiliger, konkreter Anhaltspunkte von der Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips (E. 2.3.1) auszugehen.

### **E. 3.3.2**

Die Beschwerdeführerinnen bestreiten weiter, dass die ursprünglich an den streitbetroffenen Konten wirtschaftlich berechnete Person sowie die Beschwerdeführerin 2 jemals in Österreich steuerpflichtig gewesen seien. Der Domizilcode sei irrtümlich zugewiesen worden. Die ursprünglich wirtschaftlich berechnete Person, welche im Jahr 2013 verstorben sei, habe ihren Wohnsitz insbesondere ab der Steuerperioden 2012 in D. \_\_\_\_\_ gehabt, was die C. \_\_\_\_\_ auch bestätigt habe. Die Beschwerdeführerinnen legen unter anderem zahlreiche Nebenkostenabrechnungen ins Recht. Die Beschwerdeführerin 2 habe zum Beginn des Jahres 2013 ihren Wohnsitz in D. \_\_\_\_\_ und danach in der Schweiz gehabt. Zum Beweis wird die schweizerische Wohnsitzbescheinigung ins Recht gelegt. Die Beschwerdeführerinnen halten dafür, das DBA CH-AT sei auf sie damit gar nicht anwendbar und verweisen auf Art. 1 DBA CH-AT. Dem ist entgegenzuhalten, dass Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-AT unabhängig davon zu leisten ist, ob die davon betroffene Person Sitz oder Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten hat (Art. 26 Abs. 1 DBA CH-AT; E. 2.2.1). Gemäss Referenzurteil wird der relevante Bezug zu Österreich über die in der Liste erwähnten Domizilcodes hergestellt. Damit seien hinreichende (statistische) Hinweise auf eine Steuerunehrlichkeit der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen gegeben, zumal für die Zulässigkeit eines Listenersuchens ein globaler Verdacht für eine Steuerhinterziehung ausreichend sei. Sodann sei der Domizilcode auch bereits beim französischen Listenersuchen, das auf Daten derselben Quelle beruht habe, als genügend erachtet worden. Gemäss Angaben der ersuchenden Behörde belaufen sich die in der «Liste» ausgewiesenen Vermögenswerte auf [mehrere] Milliarden Schweizer Franken, mithin auf eine erhebliche Summe (E. 3.1.3.2). Daran ist festzuhalten. Der Domizilcode genügt als Anknüpfungspunkt für eine mögliche Steuerpflicht in Österreich (Urteile des BVGer A-274/2021 vom 7. Juli 2022 E. 3.4.2 [das BGer ist mit Urteil 2C\_622/2022 vom 29. Juli 2022 nicht auf eine Beschwerde gegen dieses Urteil eingetreten], A-5662/2020 vom 10. Mai 2021 E. 5.1.3 [das BGer ist mit Urteil 2C\_435/2021 vom 2. Juni 2021 nicht auf eine Beschwerde gegen dieses Urteil eingetreten], A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2 m.w.H.). Dem Vorbringen der Beschwerdeführerinnen, es liege kein Ansässigkeitskonflikt vor, der im ersuchenden Staat zu klären wäre, ist entgegenzuhalten, dass der Domizilcode, auch wenn er aus einem früheren Jahr stammt, den Anknüpfungspunkt zu Österreich herstellt, weshalb bereits ein allfälliger Ansässigkeitskonflikt vorliegen könnte, der vom ersuchenden Staat zu klären ist (zur Zugrundelegung von Informationen aus früheren Jahren vgl. Urteil des BGer 2C\_1162/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 6.4 f., allerdings in Bezug auf die voraussichtliche Erheblichkeit; vgl. Urteil des BVGer A-5378/2020 vom 2. Juni 2022 E. 5.3.3). Dies gilt umso mehr, wenn - wie betreffend die ursprünglich wirtschaftlich berechnete Person - die Ansässigkeit in einem Drittstaat, also weder der Schweiz noch dem ersuchenden Staat, geltend gemacht wird (vgl. Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.5). Im Referenzurteil hat das Bundesverwaltungsgericht überdies festgehalten, dass es nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zu klären sei, wo letztendlich der Steuerwohnsitz liege, und es sei in diesem Verfahren auch nicht Aufgabe

der Schweizer Behörden zu prüfen, ob nach österreichischem Recht ein Steuerwohnsitz in Österreich bestehe (dortige E. 5.2 m.w.H.). Die genannten Umstände möchten im Rahmen des Ansässigkeitsstreits wesentlich sein, der jedoch in einem anderen Verfahren durchzuführen sei. Damit ist - wie bereits im Referenzurteil (E. 5.2) - von der voraussichtlichen Erheblichkeit der vorliegend zur Übermittlung vorgesehenen Informationen betreffend die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 auszugehen. Diese sind für den Nachweis ihres steuerrechtlichen Wohnsitzes in einem Drittstaat vorab auf das innerstaatliche, österreichische Steuerverfahren zu verweisen (Urteil des BVGer A-274/2021 vom 7. Juli 2022 E. 3.4.2 [das BGer ist mit Urteil 2C\_622/2022 vom 29. Juli 2022 nicht auf eine Beschwerde gegen dieses Urteil eingetreten]). Auf die von den Beschwerdeführerinnen beigebrachten Beweismittel zum Wohnsitz des ursprünglich wirtschaftlich Berechtigten ist nach dem Gesagten nicht einzugehen.

### **E. 3.3.3**

Dass die ursprünglich an den Bankkonten wirtschaftlich berechtigte Person mittlerweile verstorben ist, führt nicht dazu, dass sie betreffend keine Amtshilfe zu leisten wäre. Zwar trat Art. 18a StAhiG erst am 1. November 2019 in Kraft. Es handelt sich dabei aber um eine verfahrensrechtliche Bestimmung, die sofort Anwendung auf alle Verfahren findet (Urteil des BVGer A-6409/2020 vom 11. Januar 2022 E. 3.5).

### **E. 3.3.4**

Zu klären bleibt in diesem Zusammenhang noch die Frage, ob auch Informationen betreffend die Beschwerdeführerin 2 zu übermitteln sind. Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass im Amtshilfeersuchen ausdrücklich nach den Rechtsnachfolgern der Kontoinhaber und der wirtschaftlich berechtigten Personen gefragt wird (Sachverhalt Bst. A.c). Der ersuchte Staat erachtet diese Information damit als voraussichtlich erheblich, wobei es nicht Sache des ersuchten Staates ist, diese Einschätzung des ersuchenden Staates in Frage zu stellen (vgl. Urteil des BVGer A-5378/2020 vom 2. Juni 2022 E. 5.3.3 m.H.; vgl. auch Urteil des BVGer F-5677/2020 vom 2. Mai 2022 E. 7.2.5). Dass die Beschwerdeführerin 2 geltend macht, ihren Wohnsitz nicht in Österreich zu haben, ändert daran nichts. Der Bezug der Beschwerdeführerin 2 zu Österreich, die in der Schweiz ihren Wohnsitz hat, wird hier über ihre Stellung als Rechtsnachfolgerin einer Person, bei der ein Bezug zu Österreich nicht ausgeschlossen werden kann (E. 3.3.2), hergestellt.

## **E. 4**

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in den Schlussverfügungen vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Vorbringen der Beschwerdeführerinnen, insbesondere zum fehlenden Wohnsitz der betroffenen Personen, vermögen daran nichts zu ändern. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

### **E. 5.1**

Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführerinnen die auf Fr. 5'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

### **E. 5.2**

Den unterliegenden Beschwerdeführerinnen ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

#### **E. 6**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

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