

BVGer A-4207/2023 vom 12. Dezember 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-12-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4207_2023

FR: TAF A-4207/2023 du 12 décembre 2024

IT: TAF A-4207/2023 del 12 dicembre 2024

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BD gestützt auf Art. 26 DBA CH-NL zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des DBA CH-NL.

E. 1.2

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG), womit seine Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegend angefochtenen Entscheids gegeben ist. Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

E. 1.3.1

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gelten insbesondere die Inhaber eines Bankkontos, über welches im Amtshilfeverfahren Auskünfte erteilt werden sollen, als von der Informationserhebung und -übermittlung persönlich und direkt betroffen und somit als beschwerdeberechtigte Personen. Wird eine juristische Person, die Kontoinhaberin ist, aufgelöst, kann sie keine Beschwerde mehr einlegen. In dieser Konstellation kommt dem wirtschaftlich Berechtigten die Beschwerdelegitimation zur Anfechtung eines Amtshilfeentscheids zu (vgl. BGE 139 II 404 E. 2.1.1 und E. 2.3). Der Beschwerdeführer ist als Verfügungsadressat und Person, über die Amtshilfe verlangt wird, sowie als wirtschaftlich Berechtigter der aufgelösten Gesellschaft ohne Weiteres beschwerdeberechtigt.

E. 1.3.2

Die Beschwerden wurden zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG), weshalb auf diese

einzutreten ist.

E. 2.1

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 VwVG).

E. 2.2.1

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den Niederlanden ist Art. 26 DBA CH-NL, welcher im Wortlaut weitgehend Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen entspricht (vgl. Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBl 2010 5787, 5800 zu Art. 26; BGE 143 II 136 E. 5.1.1).

E. 2.2.2

Gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL sind Art. 26 DBA CH-NL sowie Paragraph XVII [vormals Paragraph XVI] des Protokolls vom 26. Februar 2010 zum Abkommen (ebenfalls unter SR 0.672.963.61; nachfolgend: Protokoll 2010 zum DBA CH-NL) anwendbar auf Ersuchen, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens dieses Abkommens (also ab dem 9. November 2011) gestellt werden und welche Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden 1. März (also per 1. März 2010) beginnt. Diese rückwirkende Anwendung neuer Amtshilfebestimmungen auf zurückliegende Steuerperioden ist laut höchstrichterlicher Rechtsprechung zulässig, weil es sich bei den Bestimmungen über die Amtshilfe um solche verfahrensrechtlicher Natur handle, die mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar seien (BGE 143 II 628 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.1 m.w.H.; das Protokoll vom 12. Juni 2019 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Änderung des Abkommens vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft ab 30. November 2020, AS 2020 4839, ist vorliegend ohne Belang, da die damit verbundenen Änderungen - abgesehen von der zeitlichen Anwendbarkeit erst ab 1. Januar 2021 und Bezeichnung - ohnehin nicht die Amtshilfeklausel [Art. 26 DBA CH-NL] betreffen).

E. 2.3.1

Gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des 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. Der Informationsaustausch ist dabei weder durch Art. 1 DBA CH-NL (persönlicher Geltungsbereich) noch durch Art. 2 DBA CH-NL (sachlicher Geltungsbereich) eingeschränkt.

E. 2.3.2

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; statt vieler: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, einen möglichst weitgehenden 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 (Ziff. XVII Bst. c des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL).

E. 2.3.3

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 [SR 101; nachfolgend: BV]) zwingend zu berücksichtigen ist (statt vieler: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.3 m.w.H.).

E. 2.3.4

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 (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.4, A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 3.5.2). In letzterem Sinne ist Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV aussondern oder unkenntlich zu machen sind (statt vieler: Urteile des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.5, A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.4).

E. 2.3.5

Informationen zu einem Bankkonto sind laut ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts geeignet, zur korrekten Besteuerung der an diesen Bankkonten wirtschaftlich berechtigten Personen beizutragen (BGE 147 II 116 E. 5.4.2 ff., 141 II 436 E. 4.6 und 6.1 m.w.H.). Ein entsprechendes Amtshilfeersuchen kann namentlich darauf abzielen, die Steuerbemessungsgrundlage im ersuchenden Staat zu vervollständigen, wenn der ersuchende Staat diese Person verdächtigt, nicht ihr gesamtes steuerpflichtiges Einkommen oder Vermögen deklariert zu haben (Urteil des BGer 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4440/2021 vom 7. März 2022 E. 4.2).

E. 2.4

Ziff. XVII Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL definiert die Angaben, welche die Steuerbehörden des ersuchenden Staates im Amtshilfeersuchen zu liefern haben. Zusätzlich zu diesen Angaben muss der ersuchte Staat die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifizieren (wobei die Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann) und den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angeben, sofern diese ihm bekannt sind (vgl. Abs. 3 Bst. a und b der am 31. Oktober 2011 abgeschlossenen und gleichentags in Kraft getretenen Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b [heute: Ziff. XVII Bst. b] des Protokolls zum DBA CH-NL [AS 2012 4079]).

E. 2.5.1

Entsprechend dem Protokoll 2010 zum DBA CH-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 von Informationen ausgeschöpft hat (Ziff. XVII Bst. a des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL; sog. Subsidiaritätsprinzip). Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG tritt hinter diese völkerrechtliche Bestimmung zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

E. 2.5.2

Was unter dem Begriff der «üblichen Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA CH-NL nicht weiter definiert. Nach bundesverwaltungsgerichtlicher Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (Urteile des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_514/2019 vom 17. August 2020], A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.1 und A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Ein Mittel kann nicht mehr als «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 (Urteil des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.3.2). Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Selbst wenn es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führt dies nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf (Urteil des BVGer A-5650/2021 vom 2. November 2022 E. 3.2.6). Zur Wahrung des Subsidiaritätsprinzips ist etwa eine Befragung der betroffenen Person nicht notwendig, bevor ein Amtshilfeersuchen gestellt wird (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2, A-5648/2014 vom 12. Februar 2015 E. 7). Es genügt, wenn

der ersuchende Staat anhand innerstaatlich vorgesehener Mittel das Ermittlungsobjekt hinreichend präzisiert hat, so dass die Leistung von Amtshilfe ermöglicht wird (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2, A-4991/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und 11). Auch bei einer allfälligen Zusammenarbeit zwischen ersuchendem Staat und einer dort steuerpflichtigen Person im Rahmen des innerstaatlichen Steuerverfahrens kann ein Amtshilfesuch gestellt werden, um die Vollständigkeit sowie Glaubwürdigkeit der sich bereits im Besitz des ersuchenden Staates befindlichen Informationen zu überprüfen (Urteil des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.3.4). Ferner kann einem ersuchenden Staat nicht verwehrt werden, mit dem Steuerpflichtigen weiter in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen, auch wenn bereits ein Amtshilfeersuchen gestellt worden ist (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.1; Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.3, A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 5.2.2). Das Bundesverwaltungsgericht hat ausserdem klargestellt, dass, wenn der Steuerpflichtige verdächtigt wird, dem ersuchenden Staat nicht alle seine im Ausland gehaltenen Vermögenswerte korrekt gemeldet zu haben, vom ersuchenden Staat nicht verlangt werden kann, dass er sich zuvor an den betreffenden Steuerpflichtigen gewandt hat (vgl. Urteile des BVGer A-2243/2022, A-2244/2022 vom 21. März 2023 E. 2.7.2, A-4441/2021 vom 7. April 2022 E. 4.10, A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 10.4, A-1146/2019 vom 6. September 2019 E. 5.2.1, A-5647/2017 vom 2. August 2018 E. 4.3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 3.5.1 m.w.H.). Allerdings ist die Voraussetzung der Ausschöpfung der im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel rechtsprechungsgemäss nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige noch Gelegenheit hat, seine Steuerfaktoren korrekt und spontan zu deklarieren. 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 (Urteile des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.4, A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.1, A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1).

E. 2.5.3

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.6) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.3.3, A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.4.2, A-6744/2019 vom 15. Dezember 2020 E. 2.5.2).

E. 2.6.1

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Diesem Grundsatz nach besteht - ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1, 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.1, A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_864/2019 vom 17. August 2020]).

E. 2.6.2

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1, 144 II 206 E. 4.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.2).

E. 2.6.3

Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.3 m.w.H.). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem 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 (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur - aber immerhin - hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteile des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.4.3, A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

E. 2.6.4

Der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen haben («pacta sunt servanda», kodifiziert in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK, SR 0.111]; vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1 und 142 II 35 E. 3.2, je m.w.H.), führt dazu, dass Erklärungen der jeweiligen Vertragspartner ebenfalls nach Treu und Glauben zu interpretieren sind. Dies gilt insbesondere für das Amtshilfeersuchen und die darin von der ersuchenden Behörde als voraussichtlich erheblich bezeichneten Informationen (zum Ganzen: BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteil des BGer 2C_287/2019, 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.1 und 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.5.2).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist umstritten und zu prüfen, ob die zur Übermittlung an den BD vorgesehenen Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 3.1) und ob das Subsidiaritätsprinzip eingehalten ist (E. 3.2). Schliesslich ist auf die Eventualanträge einzugehen (E. 3.3).

E. 3.1.1

Der Beschwerdeführer macht geltend, der BD habe nicht explizit dargetan, dass die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich seien. Der zu untersuchende Sachverhalt gehe weder aus der Schlussverfügung noch aus dem Amtshilfeersuchen eindeutig hervor. Die Vorinstanz stütze sich lediglich auf Mutmassungen, die in einer falschen Sachverhaltsdarstellung münden würden. Daher habe die Vorinstanz ihre Begründungspflicht und damit den Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör verletzt. Mangels Darlegung der voraussichtlichen Erheblichkeit seitens des BD wäre auf das Amtshilfeersuchen nicht einzutreten.

E. 3.1.2

In ihrer Vernehmlassung bringt die Vorinstanz vor, die ersuchten Informationen seien im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung alle geeignet, um die steuerliche Situation des Beschwerdeführers überprüfen zu können und stünden in einem Zusammenhang zum dargestellten Sachverhalt. Daher sei die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllt.

E. 3.1.3.1

Der Sachverhalt muss durch den BD nicht bereits lückenlos dargelegt und strikt bewiesen werden, hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen genügen (vgl. E. 2.6.3). Nach Angaben der ersuchenden Behörde überprüft diese die steuerliche Situation des Beschwerdeführers im Hinblick auf die Einkommenssteuer im Zeitraum vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2021, basierend auf zwei Konten, die im Rahmen eines vorgängigen «Massenersuchens» gemeldet worden seien. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers enthält das Amtshilfeersuchen somit eine kurze, aber ausreichend detaillierte Sachverhaltsdarstellung. Der Beschwerdeführer bestreitet sodann die Sachverhaltsdarstellung nicht und entkräftet sie auch nicht durch Urkunden.

E. 3.1.3.2

Die Angaben im Ersuchen sind zudem ausreichend, damit die vor-aussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen beurteilt werden kann. Hinsichtlich dessen hat sich sowohl die Vorinstanz (als ersuchte Behörde) als auch das Bundesverwaltungsgericht auf eine Plausibilitätskontrolle zu beschränken (E. 2.3.4): Der BD ersucht um die Übermittlung von Informationen zu Bankkonten des Beschwerdeführers mit dem Hinweis, dies sei zur Beurteilung dessen Steuersituation wichtig. Grundsätzlich ist es Sache des ersuchenden Staats zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind. Es ist indessen offensichtlich, dass die betreffenden Bankinformationen dem BD ermöglichen, die finanzielle Situation des Beschwerdeführers näher abzuklären bzw. die Steuerbemessungsgrundlage zu vervollständigen (vgl. E. 2.3.5). Es ist demnach ein genügender Zusammenhang zwischen dem im Ersuchen geschilderten Sachverhalt und den verlangten Informationen sowie den ersuchten Dokumenten ersichtlich. Die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen im niederländischen Steuerverfahren lässt sich damit ohne Weiteres dem Ersuchen vom 20. März 2023 entnehmen. Vor diesem Hintergrund stellt somit die Ausführung der Vorinstanz, wonach sie die erfragten Informationen als voraussichtlich erheblich erachtet, entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers keine reine Mutmassung dar. Insofern hat die Vorinstanz auch nicht ihre Begründungspflicht verletzt.

E. 3.1.3.3

Zusammenfassend gelingt es dem Beschwerdeführer aufgrund des hiervor Ausgeführten nicht, aufzuzeigen, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Informationen und der in den Niederlanden gegen ihn durchgeführten steuerrechtlichen Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint. Die Vorbringen des Beschwerdeführers vermögen insbesondere weder die Sachverhaltsdarstellung noch die Erklärungen des BD sofort zu entkräften (vgl. E. 2.6.2 und 2.6.3). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.6) besteht daher kein Anlass, an der Richtigkeit der Ausführungen und Erklärungen der ersuchenden Behörde zu zweifeln. Damit ist in Übereinstimmung mit den Erwägungen der Vorinstanz die vor-aussichtliche Erheblichkeit grundsätzlich sämtlicher zu übermittelnden Informationen als gegeben zu betrachten (vgl. E. 3.3.4 zu den noch vorzunehmenden Schwärzungen).

E. 3.2.1

Dem Beschwerdeführer zufolge sei das Subsidiaritätsprinzip verletzt, da die niederländischen Behörden nicht alle im innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hätten. Laut den Ausführungen eines niederländischen Steuerspezialisten habe die niederländische Behörde weder eine Informationsentscheidung getroffen, wie diese in Art. 52a des (niederländischen) Allgemeinen Gesetzes über die staatlichen Steuern vorgesehen sei, noch haben sie eine Zivilklage gegen den Beschwerdeführer angestrengt, um an die fraglichen Informationen zu gelangen. Damit habe der BD das Subsidiaritätsprinzip verletzt.

E. 3.2.2

Die Vorinstanz erwidert zu diesem Punkt, dass es grundsätzlich nicht die Aufgabe des ersuchten Staates sei, zu verifizieren, ob der ersuchende Staat nach seinem internen Steuerverfahrensrecht bereits die nötigen Schritte unternommen habe. In Bezug auf den vom Beschwerdeführer thematisierten Informationsentscheid verweist die Vorinstanz auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach für die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips nicht relevant sei, ob die niederländische Steuerbehörde zum Zeitpunkt der Stellung des Amtshilfeersuchens eine Informationsverfügung erlassen habe. Die Vorinstanz vergleicht die Informationsentscheidung sodann mit der Ermessensveranlagung nach schweizerischem Recht. Diese sei subsidiär, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt. Da der Beschwerdeführer trotz Mahnungen keinerlei Auskünfte erteilt habe, könne die niederländischen Steuerbehörde nichts anderes als die Informationen mittels Amtshilfe bei der Bank zu erfragen. Die niederländische Zivilklage sei zu vergleichen mit der innerstaatlichen Verfahrenspflichtverletzung. Diese Klage sei lediglich eine Unterstützung zwecks Einhaltung der Verfahrenspflichten und keine zwingende Voraussetzung für eine Steuerveranlagung. Damit sei diese Klage nicht Teil der üblichen innerstaatlichen Mittel. Wäre eine Verurteilung zwingende Voraussetzung, so würde dies die Amtshilfe enorm erschweren und zusätzlich in die Länge ziehen.

E. 3.2.3

Der Beschwerdeführer führt in seiner Replik aus, dass die von der Vorinstanz erwähnte Rechtsprechung, wonach es für den BD kein Hindernis darstelle, ein Amtshilfeersuchen an die Schweiz zu stellen, wenn noch keine rechtskräftige Informationsverfügung erlassen worden ist, hier nicht einschlägig sei. Denn diese bundesgerichtliche Rechtsprechung umfasse den vorliegenden Fall, wonach kein Informationsentscheidungsverfahren eröffnet

wurde, gerade nicht. Weiter sei die niederländische Zivilklage nicht zu vergleichen mit der innerstaatlichen Verfahrenspflichtverletzung. Zwar handle es sich bei der Zivilklage um eine Kann-Bestimmung, dies ändere jedoch nichts daran, dass es sich hierbei um ein verfügbares und übliches Mittel für die Steuerveranlagung nach niederländischem Recht handle.

E. 3.2.4.1

Im Amtshilfeersuchen hat der BD bestätigt, alle üblichen (innerstaatlichen) Mittel ausgeschöpft zu haben, um die ersuchten Auskünfte zu erhalten (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.6) besteht grundsätzlich kein Anlass, an dieser Erklärung des BD zu zweifeln.

E. 3.2.4.2

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, der BD habe insbesondere Zwangsmassnahmen direkt ihm gegenüber anwenden können, um an die Unterlagen zu gelangen, ist ihm entgegenzuhalten, dass die Anwendung solcher Massnahmen gerade nicht verlangt werden kann. Auch wenn der ersuchenden Behörde Zwangsmassnahmen - zu denen möglicherweise sowohl das Informationsverfahren als auch die Zivilklage zählen - noch offenstehen würden, wird das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt, wenn die ersuchende Behörde ein Amtshilfeersuchen stellt, bevor sie solche Massnahmen ausgeschöpft hat. Die ersuchende Behörde ist auch nicht verpflichtet, die zu steuernden Person vorgängig zu befragen, bevor sie ein Amtshilfeersuchen stellt (vgl. E. 2.5.2). Die Rechtsprechung hat entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers auch bestätigt, dass ein innerstaatliches Informationsverfahren an sich und nicht nur dessen rechtskräftiger Abschluss für die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips ohne Relevanz ist (vgl. Urteil des BGer 2C_514/2019 vom 17. August 2020 E. 4.5).

E. 3.2.4.3

Vor diesem Hintergrund ist auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip abzustellen (vgl. E. 2.6). Entgegen der Argumentation des Beschwerdeführers und in Übereinstimmung mit der Vorinstanz liegen keine ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung der ersuchenden Behörde (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) vor. Mithin ist keine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips erkennbar.

E. 3.3.1

Eventualiter beantragt der Beschwerdeführer zusätzliche Schwärzung in den gemäss Schlussverfügungen vom 29. Juni 2023 und 3. Juli 2023 zu übermittelnden Beilagen 1 und 2. Er begründet dies damit, dass sich in den zu übermittelnden Dokumenten Daten befänden, die den Zeitraum vor dem 1. März 2010 betreffen und somit nicht vom Amtshilfeersuchen des BD erfasst seien.

E. 3.3.2

Die Vorinstanz bezieht sich in Bezug auf die Eventualanträge auf spezifische zu schwärzende Stellen: Zunächst erläutert sie zu den Versionsdaten von Bankformularen, dass daraus keine konkreten Rückschlüsse auf das Vertragsverhältnis gezogen werden könnten und diese Daten nicht im direkten Zusammenhang mit der Eröffnung einer Bankbeziehung stünden. Daher seien sie nicht zu schwärzen. Das Ausstellungsdatum und Ablaufdatum des Passes des Beschwerdeführers sei ebenfalls nicht zu schwärzen, da kein konkreter Zusammenhang zur Kontoeröffnung gegeben sei. Zudem könnten die

niederländischen Behörden die Passdaten anhand der Passnummer oder anderer Merkmale wie der Passfoto-Version oder der grafischen Gestaltung ermitteln, was die Schwärzung letztlich wirkungslos mache. Wären alle diese Merkmale unkenntlich zu machen, wäre die ersuchende Behörde nicht in der Lage, die Echtheit und Gültigkeit des dem Bankkonto zugrundeliegenden Ausweisdokumentes zu überprüfen oder die Kopie als Beweis im Steuerverfahren zu verwenden. Des Weiteren sei das Errichtungsdatum eines Trusts analog zum Gründungsdatum einer Gesellschaft zu beurteilen, da es der eindeutigen Identifikation des Trusts diene und daher für die ersuchende Behörde voraussichtlich relevant sei. Da Trusts weder bei ihrer Errichtung in einem Register erfasst würden noch eine öffentliche Marktpräsenz wie Gesellschaften hätten, sei das Errichtungsdatum zur klaren Zuordnung eines Trusts zur betroffenen Person besonders bedeutsam. Zudem könne die niederländische Behörde anhand dieses Datums nicht automatisch auf die Kontoeröffnung schliessen, weshalb das Errichtungsdatum offenbleiben müsse. Es sei auch zu berücksichtigen, dass Bestrebungen für ein Register von Trusts im Gange seien, wie sie bereits in gewissen Partnerstaaten der Schweiz existieren, was eine analoge Behandlung wie bei öffentlichen Informationen aus dem Handelsregister rechtfertigen würde. Schliesslich räumt die Vorinstanz ein, dass das zu schwärzende Datum der Kontoeröffnung versehentlich nicht berücksichtigt wurde und dies daher nachgeholt werde.

E. 3.3.3

In der Replik entgegnet der Beschwerdeführer, dass die Erstellungsdaten von Bankformularen sowie datierte Instruktionen Hinweise auf die zeitliche Verortung der Vertragsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der Bank geben könnten. Ein Formulardatum wie «03.2004» würde darauf hindeuten, dass die Bankbeziehung bereits vor dem 1. März 2010 bestand, was jedoch nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens sei. Betreffend Ausweisdaten sei es zwar zutreffend, dass diese isoliert betrachtet keinen direkten Zusammenhang mit der Kontoeröffnung hätten. In Verbindung mit den Bankunterlagen jedoch würde eine Passkopie, die bis zum 17. November 2009 gültig war, darauf hinweisen, dass die Bankbeziehung schon einige Jahre vor dem 1. März 2010 eröffnet wurde. Zwar könnten die niederländischen Steuerbehörden die Gültigkeitsdauer des Passes auch ohne Amtshilfe ermitteln, jedoch wäre dies erheblich aufwendiger. Zum Errichtungsdatum des Trusts bringt der Beschwerdeführer vor, dass es vorliegend nicht um die Frage der Übermittlung des Bankformulars als solches gehe, sondern darum, ob das Errichtungsdatum zu schwärzen sei. Die allgemeinen Ausführungen der Vorinstanz zur Identifikation von Trusts und zu Registrierungsbestrebungen würden zudem ohne Bezug zum konkreten Sachverhalt bleiben. Ebenso müsse sich die Vorinstanz nicht darum sorgen, ob der BD den Trust eindeutig identifizieren könne, da dies nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens sei. Schliesslich bestehe kein Grund, für eine analoge Anwendung des Schweizer Rechts auf einen Trust nach bahamaischem Recht.

E. 3.3.4.1

Zunächst ist festzuhalten, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung Bankkontoeröffnungsunterlagen, sonstige Vereinbarungen und KYC-Dokumente, die das Verhältnis zwischen der Bank und der Kundin oder dem Kunden während dessen Dauer regeln, auch dann zu übermitteln sind, wenn sie vor dem ersuchten Zeitraum erstellt wurden, sofern das Verhältnis fortbesteht und die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Urteil des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 7.4.2; Urteile des BVer A-2764/2022 vom 22. Juni 2023 E. 4.1.3.1, A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 8.2.1).

Jedoch sind diejenigen Stellen zu schwärzen, deren Erheblichkeit für den ersuchten Zeitraum unwahrscheinlich ist (vgl. Urteile des BVerG A-4192/2020, A-4194/2020 und A-4196/2020 vom 25. März 2021 E. 2.1.2, A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9.2.1, je m.w.H.) und die Rückschlüsse auf Zeitperioden zulassen könnten, die vom Ersuchen nicht erfasst sind (Urteil des BVerG 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 11.2.1). Es kann sich dabei aufdrängen, Datumsangaben zu schwärzen, die sich auf die Zeit vor dem 1. März 2010 beziehen (vgl. Urteile des BVerG 2C_1010/2022 vom 23. Juli 2024 E. 5.4, 2C_108/2023 vom 21. Februar 2024 E. 1.3.1; Urteil des BVerG A-625/2018 und A-3455/2018 vom 12. November 2018 E. 6.3.5.3).

E. 3.3.4.2

Die Vorinstanz hat in ihrer Vernehmlassung dem Antrag des Beschwerdeführers auf Schwärzung des Datums der Kontoeröffnung zugestimmt und ausgeführt, dass die Datumsangabe nachträglich geschwärzt werde. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet diese Schwärzung als gerechtfertigt und heisst die Beschwerde diesbezüglich gut. Das Bundesverwaltungsgericht hat in einem früheren Urteil entschieden, dass das Druckdatum der Kontoeröffnungsdokumente zu schwärzen ist (Urteil des BVerG A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 3.3 [bestätigt durch Urteil des BVerG 2C_716/2020 vom 18. Mai 2020]). In einem weiteren Verfahren wurden Datumsangaben in den Fusszeilen geschwärzt, die einen Bezug zum Zeitpunkt der Kontoeröffnung hatten (Urteil des BVerG A-625/2018 und A-3455/2018 vom 12. November 2018 E. 6.3.5.3 [Entscheid teilweise bestätigt durch Urteil des BVerG 2C_1053/2018 vom 22. Juli 2019]). Im Lichte dieser Rechtsprechung sind im vorliegenden Fall auch die Versionsdaten der Bankformulare zu schwärzen, da sonst Rückschlüsse auf den Zeitpunkt der Kontoeröffnung und somit auf Zeitperioden gezogen werden könnten, die vom Ersuchen nicht erfasst sind. Dasselbe gilt für das Ausstellungs- sowie Ablaufdatum des Passes. Es kann diesbezüglich der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn sie erklärt, dass aufgrund dieser Schwärzung die Echtheit und Gültigkeit des Ausweisdokumentes nicht überprüft werden kann. So führt die Vorinstanz selbst an, dass diese Daten anhand der Passnummer oder anderer Merkmale zur Kenntnis gebracht werden können. Das Errichtungsdatum des Trusts ist zu schwärzen, da diese Angabe keine voraussichtlich relevante Information zur Klärung der steuerlichen Situation der betroffenen Person im vom Antrag abgedeckten Zeitraum liefert. Die Identifikation der Gesellschaft und die Zuordnung des Beschwerdeführers zu dieser Gesellschaft sind nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens. Für das Bundesverwaltungsgericht ist sodann nicht ersichtlich, weshalb in diesem Fall eine analoge Beurteilung wie bei Informationen aus dem Handelsregister angezeigt sein sollte, bei denen aufgrund der öffentlichen Zugänglichkeit auf eine Schwärzung verzichtet wird (vgl. Urteil des BVerG A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 11.3.2). Das von der Vorinstanz angesprochene Transparenzregister ist weder in Kraft getreten noch ist geplant, es wie das Handelsregister öffentlich zugänglich zu machen (vgl. Geschäft des Bundesrates Nr. 24.046 «Bundesgesetz über die Transparenz juristischer Personen und die Identifikation der wirtschaftlich berechtigten Personen»).

E. 4

Nach dem Gesagten sind die Beschwerden insoweit (sehr marginal) gutzuheissen, als die vom Ersuchen zeitlich nicht erfassten (nicht «weiterwirkenden») Datumsangaben, welche Rückschlüsse auf vom Ersuchen nicht umfasste Jahre zulassen, in den zur Übermittlung vorgesehenen Beilagen vollständig zu schwärzen sind. Im Übrigen sind die Beschwerden abzuweisen.

E. 5.1

Der Beschwerdeführer obsiegt lediglich marginal, weshalb er die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen hat (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 7'500.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 5.2

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

E. 6

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen 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 Sinne 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. 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.