

# **BVGer A-5485/2021 vom 14. Dezember 2023**

Bundesverwaltungsgericht, 2023-12-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5485\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5485_2021)

FR: TAF A-5485/2021 du 14 décembre 2023

IT: TAF A-5485/2021 del 14 dicembre 2023

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des CLO gestützt auf Art. 26 DBA CH-HU zugrunde. Der Vollzug der Amtshilfe wird durch das Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG) geregelt. Demnach gelten im Beschwerdeverfahren die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des DBA CH-HU.

### **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 damit 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). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist mit Blick auf die sie betreffenden Informationen, deren Übermittlung an das CLO vorgesehen ist, materiell beschwert. Sie ist damit und als Adressatin der angefochtenen Verfügung zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG, je in Verbindung mit Art. 19 Abs. 5 StAhiG) eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.149 ff.; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 1146 ff.).

### **E. 2**

Zu prüfen ist vorab, ob die Vorinstanz den Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs verletzt hat.

#### **E. 2.1.1**

Die Beschwerdeführerin rügt, dass die Verfügung sich auf Beilagen beziehe, die dieser nicht beigelegt hätten. Obschon die Vorinstanz ihr auf Nachfrage hin formlos per E-Mail mitgeteilt habe, welche Unterlagen sie herauszugeben gedenke, könne auf die Auskunft mangels Referenzierens und Nummerierens der betreffenden Unterlagen in der Verfügung nicht abgestellt werden. Die Beilagen hätten Bestandteil des Dispositivs bilden sollen, so dass deren Inhalt und Umfang für alle Verfahrensbeteiligten eindeutig feststellbar sei. Gestützt auf diese Überlegungen konkludiert die Beschwerdeführerin, dass die Verfügung infolge Unvollständigkeit des Dispositivs ungültig sei und eine Verletzung des Anspruchs auf Gewährung des rechtlichen Gehörs vorliege. Daher sei die Verfügung zwecks Vervollständigung an die Vorinstanz zurückzuweisen und diese sei zu verpflichten, ihr die Verfügung erneut zur Stellungnahme zuzuschicken.

#### **E. 2.1.2**

Die Vorinstanz weist darauf hin, dass sie der Beschwerdeführerin im Rahmen der Akteneinsicht vom 16. September 2021 die zur Übermittlung vorgesehenen Beilagen offengelegt habe. Ausserdem habe sie der Beschwerdeführerin in der E-Mailkorrespondenz vom 16./17. November 2021 mitgeteilt, dass es sich bei den Beilagen 1 - 4 der Verfügung um dieselben «enclosures» wie bei der Akteneinsicht handle, und daran keine Änderungen vorgenommen worden seien.

#### **E. 2.2.1**

Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101; nachfolgend: BV) Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch verleiht den Betroffenen insbesondere das Recht, Einsicht in die Akten zu nehmen, bevor ein Entscheid erlassen wird, der in ihre Rechtsstellung eingreift (statt vieler: BGE 144 II 427 E. 3 mit Hinweisen). Sinn und Zweck der Akteneinsicht ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (Waldmann/Magnus, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 3. Aufl. 2023, Art. 26 N 32). Voraussetzung des Äusserungsrechts sind genügende Kenntnisse über den Verfahrensverlauf, was auf das Recht hinausläuft, in geeigneter Weise über die entscheidungswesentlichen Vorgänge und Grundlagen vorweg orientiert zu werden (BGE 144 I 11 E. 5.3, 141 I 60 E. 3.3, 140 I 99 E. 3.4). Wie weit dieses Recht geht, lässt sich nicht generell, sondern nur unter Würdigung der konkreten Umstände beurteilen (BGE 144 I 11 E. 5.3 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C\_295/2022 vom 17. November 2022 E. 2.3 mit Hinweisen). Entscheidend ist, ob dem Betroffenen ermöglicht wurde, seinen Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (BGE 144 I 11 E. 5.3 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C\_822/2021 vom 26. Januar 2022 E. 3.1 mit Hinweisen).

#### **E. 2.2.2**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Dessen Verletzung führt in der Regel ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Rechtsprechungsgemäss kann eine nicht schwerwiegende Verletzung jedoch als geheilt gelten, wenn die verletzte Partei die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die

Rechtslage frei prüfen kann (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.8.1). Darüber hinaus ist - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 2.2, A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 3.2).

### **E. 2.2.3**

Für die internationale Amtshilfe in Steuersachen erwähnt Art. 15 Abs. 1 StAhiG als Aspekte des Anspruchs auf Gewährung des rechtlichen Gehörs explizit, dass die beschwerdeberechtigten Personen sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen können. Mit Art. 17 Abs. 1 StAhiG wird die ESTV sodann verpflichtet, jeder beschwerdeberechtigten Person eine Schlussverfügung zu eröffnen, in der die Amtshilfeleistung begründet und der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt werden.

### **E. 2.3.1**

Den Erwägungen der angefochtenen Verfügung kann entnommen werden, dass zusätzlich zu den schriftlichen Antworten der Bank vier Beilagen («enclosure» 1 - 4) zur Übermittlung an das CLO vorgesehen sind (S. 8 f. der Verfügung). Die schriftlichen Antworten, welche auf die «enclosure» 1 - 4 verweisen, sind wortgleich mit jenen des Schreibens «Akteneinsicht und Information» vom 16. September 2021. Die Beilagen werden im Dispositiv der Verfügung nochmals als «enclosure» 1 - 4 erwähnt, ohne dass die Dokumente einzeln bezeichnet werden. Gestützt auf die Anfrage per E-Mail vom 16. November 2021 teilte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin am 17. November 2021 mit, dass es sich bei den Beilagen 1 - 4 um die zur Übermittlung vorgesehenen Beilagen («enclosure» 1 - 4) handle, die sie der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 16. September 2021 habe zukommen lassen. Dem Beilagenverzeichnis, das dem Schreiben vom 16. September 2021 angehängt war, kann entnommen werden, dass es sich bei den «enclosures» 1 - 4 um folgende Dokumente handelt: - Identification documents concerning the account holder A.\_\_\_\_\_, redacted (enclosure 1); - Declaration of the identity of the beneficial owner (form A) redacted (enclosure 2); - Individual documents of the account CH\_\_\_\_\_ 1 from 1 January 2016 to 24 October 2018 (account closing [enclosure 3]); - Individual documents of the account CH\_\_\_\_\_ 2 from 2 March 2016 (account opening) to 24 October 2018 (account closing [enclosure 4]). Im genannten Schreiben vom 16. September 2021 wurde die Beschwerdeführerin ausserdem eingeladen, die Zustimmungserklärung zu retournieren, wenn sie der Übermittlung der Informationen zustimme sowie allfällige Einwände und/oder Vorschläge zur Ergänzung mitzuteilen. Die Beschwerdeführerin konnte sich somit bereits am 16. September 2021 darüber im Klaren sein, welche Dokumente die Vorinstanz zu übermitteln beabsichtigte, und sie wurde eingeladen, dazu Stellung zu nehmen. Dieser Einladung ist sie mit Schreiben vom 27. September 2021 nachgekommen und hat damit ihren Anspruch auf rechtliches Gehör wahrgenommen.

### **E. 2.3.2**

Es liegt sodann keine Verletzung der Pflicht vor, den Umfang der zu übermittelnden Informationen in der Schlussverfügung zu bestimmen (E. 2.2.3): Zwar hätte eine präzisere Bezeichnung der zur Übermittlung vorgesehenen Dokumente dem gängigen Vorgehen besser entsprochen, doch lässt sich aus der wortgleichen Beantwortung der Fragen inklusive der Hinweise auf die «enclosures» 1 - 4 im Schreiben vom 16. September 2021 und in der Verfügung erkennen, dass es sich um die gleichen Beilagen handelt. Selbst wenn man von einer Verletzung von Art. 17 Abs. 1 StAhiG ausginge, wäre diese durch den Umstand geheilt, dass die Vorinstanz am Tag nach Eröffnung der Verfügung gegenüber der Beschwerdeführerin bestätigte, dass es sich um dieselben Beilagen handelte, die Letzterer im Rahmen der «Akteneinsicht und Information» bekannt gegeben wurden. Die Beschwerdeführerin konnte ihr Beschwerderecht somit in Kenntnis des Umfangs der zu übermittelnden Informationen ausüben.

### **E. 2.3.3**

Die Vorinstanz hat demzufolge weder den Anspruch der Beschwerdeführerin auf Gewährung des rechtlichen Gehörs noch die Pflicht verletzt, in der Schlussverfügung den Umfang der zu übermittelnden Informationen zu bestimmen.

### **E. 3.1**

Gemäss Art. 26 DBA CH-HU tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-HU). Der Informationsaustausch ist weder durch Art. 1 DBA CH-HU (persönlicher Geltungsbereich) noch durch Art. 2 DBA CH-HU (sachlicher Geltungsbereich) eingeschränkt (Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-HU).

### **E. 3.2**

Ziffer 6 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-HU sieht vor, 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). Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG tritt hinter diese völkerrechtliche Bestimmung zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Informationen sind auch dann zu übermitteln, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (sog. Verifikationszweck; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 3.1.2 mit Hinweisen). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 3.8) besteht kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-5440/2021 vom 10. Juli 2023 E. 2.5.1, A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.3.3, A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.4.2, A-4843/2019 vom 31. August 2020 E. 2.1.1, je mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.3**

In Ziffer 6 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-HU werden die formellen Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen festgehalten. Danach hat der ersuchende Staat folgende Angaben zu liefern: (i) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person, (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden, (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in welcher der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht, (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden, und (v) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers.

### **E. 3.4**

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 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). 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 (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und 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; Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.2.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.3.4 mit Hinweisen). 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 143 II 185 E. 3.3.2 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4994/2022 vom 2. Mai 2023 E. 2.3.3. mit Hinweisen). Ersuchte Informationen, die mangels voraussichtlicher Erheblichkeit oder mangels Erhältlichkeit nicht übermittelt werden dürfen, sind auszusondern oder unkenntlich zu machen (Art. 8 Abs. 1 und 17 Abs. 2 StAhiG; vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.9 mit Hinweisen).

### **E. 3.5**

Laut Ziffer 6 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-HU besteht unter den Vertragsparteien des Abkommens Einvernehmen darüber, dass Art. 26 DBA CH-HU die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen (siehe zum Begriff der spontanen Amtshilfe: BVGE 2010/26 E. 5.6 mit Hinweisen). Ein spontaner Informationsaustausch liegt vor, wenn Informationen von der ersuchten Behörde übermittelt werden, die voraussichtlich erheblich sind, jedoch von der

ersuchenden Behörde nicht angefordert wurden (BGE 147 II 116 E. 5.1 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.4.1 mit Hinweisen). Die Feststellung, ob eine Information ersucht wurde oder nicht - und damit Amtshilfe auf Ersuchen oder spontaner Natur vorliegt -, ist eine Frage der Auslegung des Amtshilfeersuchens (BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteil des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.4.2).

### **E. 3.6**

Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und E. 3.5, 146 I 172 E. 7.1.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.4).

#### **E. 3.7.1**

Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen («Drittperson») im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist grundsätzlich nicht zulässig, es sei denn, die Informationen sind voraussichtlich erheblich und ihre Aushändigung verhältnismässig (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.2.1 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 [in BGE 147 II 13 nicht publizierte] E. 4.3; Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.8 ff., auch zum Folgenden). Als «nicht betroffene Personen» gelten Personen, die nichts mit dem im Amtshilfeverfahren geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den zu übermittelnden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; statt vieler: Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.3; Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.8). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Der Name einer nicht betroffenen Person kann somit in den zu übermittelnden Unterlagen nur belassen werden, wenn dies auch geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3; Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.3).

#### **E. 3.7.2**

Sollen Informationen über nicht betroffene Personen nicht übermittelt werden, so genügt es rechtsprechungsgemäss nicht, pauschal vorzubringen, dass es sich bei den in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnten Personen um unbeteiligte Dritte handle. Vielmehr ist in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteile des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.8.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.5 mit Hinweis).

### **E. 3.8**

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln

(sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, 142 II 218 E. 3.3 und 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5).

### **E. 3.9**

Das Amtshilfeverfahren betrifft nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Es ist Sache des ersuchenden Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und deren Anwendung zu prüfen. Stellt sich eine Frage bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, wie beispielsweise die Verjährung der Steuerschuld oder des Steuerwohnsitzes, ist diese von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten (BGE 144 II 206 E. 4.6; Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5.2 f.; Urteile des BVGer A-5440/2021 vom 10. Juli 2023 E. 2.8, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.4, A-5741/2019 vom 26. August 2020 E. 6.4, je mit weiteren Hinweisen).

### **E. 4**

Im vorliegenden Fall weiter zu prüfen ist, ob das Ersuchen infolge Löschung der betroffenen Person aus dem ungarischen Handelsregister gegenstandslos geworden ist.

#### **E. 4.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, das Amtshilfegesuch sei gegenstandslos geworden, da die betroffene Person im Verlaufe des Verfahrens im ungarischen Handelsregister rechtsgültig gelöscht worden sei.

#### **E. 4.2**

Aus Sicht der Vorinstanz sprengt die Frage, ob die Löschung der betroffenen Person im ungarischen Handelsregister tatsächlich und rechtens erfolgt und dies als Nachweis einer vollständigen Bereinigung deren Steuerangelegenheiten in Ungarn gelten könne, den Rahmen der im Amtshilfeverfahren vorzunehmenden Plausibilitätskontrolle. Zudem habe das CLO das Ersuchen bis dato nicht zurückgezogen.

#### **E. 4.3**

Mit ihrer Triplik vom 14. Februar 2023 bringt die Beschwerdeführerin vor, das Ersuchen sei infolge Löschung der betroffenen Person gegenstandslos geworden. Der Eingabe ist eine notariell beglaubigte deutsche Übersetzung des ungarischen Handelsregisterauszugs beigelegt. Bei der Frage nach den Rechtsfolgen der Löschung der betroffenen Person im ungarischen Handelsregister auf ihre Steuerpflicht in Ungarn handelt es sich um eine materielle Frage des ungarischen Steuerrechts. Diese ist vor den ungarischen Steuerbehörden geltend zu machen und kann nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens geprüft werden (E. 3.9). Ein Rückzug des Ersuchens seitens des CLO liegt zudem nicht vor, sodass das vorliegende Amtshilfeverfahren nicht gegenstandslos geworden ist.

#### **E. 4.4**

Nach dem Gesagten ist der Antrag auf Abschreibung des Beschwerdeverfahrens infolge Gegenstandslosigkeit abzuweisen.

### **E. 5**

Zu prüfen ist sodann, ob das Ersuchen die Voraussetzungen von Ziffer 6 des Protokolls zum DBA CH-HU verletzt, namentlich das Subsidiaritätsprinzip und das Vertrauensprinzip sowie bezüglich der formellen Anforderungen die Angaben zur Identität der betroffenen

Person und zum Steuerzweck enthält.

### **E. 5.1**

Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, das Ersuchen sei nichtig und an das CLO zurückzuweisen, da es nicht den Voraussetzungen von Ziffer 6 des Protokolls zum DBA CH-HU entspreche. Insbesondere liege eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips und des Vertrauensprinzips vor, da der Eigentümer auf seine vom CLO angeforderte Stellungnahme keine Antwort erhalten habe. In seiner Stellungnahme vom 14. April 2021 an das CLO habe der Eigentümer unter anderem bestätigt, dass er sie (die Beschwerdeführerin) am 12. April 2012 gegründet und die Verbindung zwischen der betroffenen Person und ihr (der Beschwerdeführerin) hergestellt habe, im Übrigen aber nicht weiter mit ihr (der Beschwerdeführerin) befasst sei. Anstatt das innerstaatliche Verfahren weiter voranzutreiben, habe das CLO am 21. April 2021 das Ersuchen gestellt. Sodann sei unklar, wessen Steuerpflicht zu beurteilen sei, da im Ersuchen zwar die betroffene Person angegeben, inhaltlich sich die Anfrage jedoch auf die Gesuchstellerin [recte: die Beschwerdeführerin] und zwei Privatpersonen [d.h. den Eigentümer und die Eigentümerin] beziehe. Es würden weiter auch die Namen aller bei ihr (der Beschwerdeführerin) tätigen Personen erfragt. Der im Ersuchen angegebene Steuerzweck «audit (corporate tax)» könne daher nicht richtig sein. Die ersuchten Informationen seien zu allgemein gefasst, was eine unrechtmässige «fishing expedition» indiziere.

### **E. 5.2**

Hinsichtlich des Subsidiaritätsprinzips ist die Vorinstanz der Ansicht, dass es dem CLO frei stehe, die vom Eigentümer erhaltenen Informationen durch jene, die mittels Amtshilfe eingeholt wurden, zu verifizieren. Zudem sei eine ersuchende Behörde nicht gehalten, alle ihr zur Verfügung stehenden Mittel auszuschöpfen, ehe sie ein Amtshilfeersuchen stelle. In Bezug auf die Angaben zur Identität, handle es sich bei der betroffenen Person um ein in Ungarn ansässiges Unternehmen und somit könne davon ausgegangen werden, dass sie dort steuerpflichtig sei. Es gäbe vorliegend keine Hinweise auf ein «spekulatives Amtshilfeersuchen» im Sinne einer «fishing expedition». Es bestehe auch kein Grund, an der Angabe des Steuerzwecks «audit (corporate tax)» zu zweifeln. Rechtsprechungsgemäss sei es zulässig, Informationen über Drittpersonen zu verlangen - die wie vorliegend - geeignet seien, ein umfassenderes Bild über die Sachlage zu erhalten und daraus die notwendigen Schlussfolgerungen für die Steuerpflicht der betroffenen Person zu ziehen. Es liege keine spontane Amtshilfe vor, da die ersuchten Informationen klar formuliert seien und auf eine konkrete Bankbeziehung Bezug nehmen würden, andernfalls sie von der Bank nicht ohne Weiteres hätten identifiziert werden können. Demzufolge gedenke sie, keine Informationen zu übermitteln, die nicht im Ersuchen enthalten seien.

### **E. 5.3**

Was die gerügte Verletzung des Subsidiaritätsprinzips betrifft, kann den eingereichten Unterlagen entnommen werden, dass die ungarische «National Tax and Customs», d.h. die dem CLO übergeordnete Amtsstelle, mit elektronisch datiertem Schreiben verschiedene Fragen hinsichtlich des Darlehensverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person an deren Eigentümer gestellt hatte. Mit Schreiben vom 14. April 2021 ist der Eigentümer dieser Aufforderung nachgekommen. Dieses Vorgehen deutet darauf hin, dass die ungarische Steuerbehörde ein im Steuerverfahren übliches Vorgehen zur Abklärung des Sachverhaltes (Einholen einer Stellungnahme) gewählt hat, bevor sie ein

Amtshilfeersuchen stellte. Es ist dem CLO sodann unbenommen, wenn es zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht zweifelsfreier Erkenntnisse, ein Amtshilfeersuchen stellt (E. 3.2). Der Einwand, der Eigentümer habe vor Stellen des Ersuchens keine Rückmeldung auf seine Stellungnahme erhalten, vermag keine ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung des CLO zu wecken. Unter Berücksichtigung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 3.8) besteht kein Grund daran zu zweifeln, dass die ungarische Steuerbehörde das Subsidiaritätsprinzip nicht eingehalten hätte.

#### **E. 5.4**

Bezüglich der formellen Angaben kann dem Ersuchen entnommen werden, dass die Steuerpflicht der betroffenen Person untersucht wird («Hungarian Taxpayer under investigation»: Betroffene Person). Gemäss dem Darlehensvertrag wird der Eigentümer als «managing director» bezeichnet. Gegenüber der ungarischen «National Tax and Customs» hat er offengelegt, dass er den Kontakt zwischen der betroffenen Person und der Beschwerdeführerin hergestellt hat. Es ist daher zur Klärung des vermuteten Sachverhalts - der Eigentümer und die Eigentümerin stünden hinter der Beschwerdeführerin und hätten sich selbst [mittels vorgeschobener betroffener Person] ein Darlehen ausbezahlt - nicht zu beanstanden, wenn das Ersuchen auch Fragen enthält, die auf den Eigentümer und bei der Beschwerdeführerin tätigen Personen abzielen. Auf jeden Fall lässt die Art der Fragestellung keinen Zweifel daran, dass es sich bei der Identität der in die Untersuchung einbezogenen Person um die betroffene Person handelt. Dass sodann für die betroffene Person als Steuerzweck «audit (coporate tax)» angegeben wird, liegt auf der Hand. Nach dem Gesagten sind sowohl die Identität der betroffenen Person als auch der Steuerzweck klar umschrieben, sodass die Rüge der Beschwerdeführerin - es handle sich um eine «fishing expedition» - nicht verfängt.

#### **E. 5.5**

Nach dem Gesagten sind weder das Subsidiaritätsprinzip noch das völkerrechtliche Vertrauensprinzip verletzt. Die formellen Erfordernisse von Ziffer 6 des Protokolls zum DBA CH-HU, namentlich jene betreffend Angaben zur Identität der betroffenen Person und zum Steuerzweck, sind erfüllt.

#### **E. 6**

Entsprechend dem Sub-eventualantrag ist zu prüfen, ob die Übermittlung der Informationen gegen das Spezialitätsprinzip verstösst.

##### **E. 6.1**

Die Beschwerdeführerin beantragt, dass eine spezielle Zusicherung hinsichtlich Einhaltung des Spezialitätsprinzips vor einer möglichen Herausgabe der Informationen einzuholen sei. Denn der Umfang der zu übermittelnden Informationen wecke «ernsthafte Zweifel», ob die ersuchten Daten dereinst nicht auch anderweitig verwendet würden.

##### **E. 6.2**

Gemäss der Vorinstanz sind die vorliegend betroffenen Personen durch den Spezialitätsvorbehalt geschützt. Das CLO habe im Ersuchen bestätigt, dass die Informationen den Geheimhaltungsbestimmungen des Art. 26 Abs. 2 DBA CH-HU unterlägen. Einer speziellen Zusicherung bedürfe es erst, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der abgegebenen Erklärung bestünden. Vorliegend bestünden keine konkreten, nachgewiesenen Anhaltspunkte, welche die Vermutung des guten Glaubens umzustossen

vermöchten, sodass keine Zusicherung seitens der ungarischen Behörden erforderlich sei.

### **E. 6.3**

Was die befürchtete Nichteinhaltung des Spezialitätsprinzips betrifft, liegen im vorliegenden Fall keine Indizien für ein nicht abkommenskonformes oder gegen das völkerrechtliche Vertrauensprinzip verstossendes Verhalten seitens des CLO vor. Vielmehr hat das CLO in seinem Ersuchen zugesichert, die Verwendung und Weitergabe der erhaltenen Informationen dem Abkommen entsprechend zu verwenden sowie die Geheimhaltungspflichten einzuhalten (S. 3 des Ersuchens). Unter Berücksichtigung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 3.8) besteht daher kein Anlass, an dieser Erklärung zu zweifeln.

### **E. 6.4**

Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Ersuchen einer speziellen Zusicherung des CLO, wonach das Spezialitätsprinzip eingehalten werde, ist daher abzuweisen.

### **E. 7**

Weiter ist zu klären, ob unerhebliche Informationen zur Übermittlung vorgesehen sind und dadurch die Rechte Dritter verletzt bzw. ein spontaner Informationsaustausch vorliegt.

#### **E. 7.1**

Aus Sicht der Beschwerdeführerin ist die Herausgabe von Informationen über den (angeblich) bestehenden Zahlungsverkehr zwischen ihr und dem Eigentümer nicht erheblich, um die Steuerpflicht der betroffenen Person zu beurteilen. Insbesondere sei die Übermittlung der Kontosaldi und Depotauszüge nicht relevant, da Ungarn keine Vermögenssteuer kenne. Dies komme der spontanen Amtshilfe nahe. Auch sei die Herausgabe der Namen unbeteiligter Drittpersonen nicht mit dem angegebenen Steuerzweck vereinbar. So sei es weder erforderlich noch verhältnismässig, sämtliche Belege aller Banktransaktionen ohne Schwärzung der Namen herauszugeben. Vor der Herausgabe der Informationen seien die unbeteiligten Dritten ausserdem anzuhören. Zu einer solchen (vorgängigen) Information sei die Vorinstanz als Bundesbehörde auch gestützt auf Art. 18a des Datenschutzgesetzes vom 19. Juni 1992 (aDSG, AS 2010 3387) verpflichtet.

#### **E. 7.2**

Gemäss der Vorinstanz sind alle Banktransaktionen der sich in Prüfung befindenden Steuerperioden entscheidend, um der ersuchenden Behörde einen nachvollziehbaren, wahrheitsgetreuen und umfassenden Einblick in die steuerrechtlich relevante Situation der betroffenen Person zu geben. Eine Überprüfung der ungarischen Rechtslage, insbesondere zur Vermögenssteuer, sei nicht angezeigt und wäre ohnehin vor den ungarischen Behörden geltend zu machen. Somit lägen keine Gründe vor, an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen zu zweifeln. Sodann begründe die Erwähnung der Zahlungsabsender und -empfänger in den zu übermittelnden Bankdokumenten keine Beschwerdelegitimation. Im vorliegenden Verfahren könnten ausserdem keine Drittinteressen geltend gemacht werden.

#### **E. 7.3**

Soweit die Beschwerdeführerin die Herausgabe der Kontosaldi für die Beurteilung der Steuerpflicht der betroffenen Person als nicht voraussichtlich erheblich erachtet, hat sich

das Gericht auf eine Plausibilitätskontrolle zu beschränken (E. 3.4). Das Ersuchen enthält eine Frage betreffend den Umsatz (debit, credit) der Bankkonti 1 und 2 für den fraglichen Zeitraum (Frage 10 des Ersuchens), wobei die relevanten Dokumente ebenfalls zuzustellen seien (Satz im Anschluss an Frage 10 des Ersuchens). Entsprechend hat die Bank der Vorinstanz zur Beantwortung der Fragen neben dem Gesamtumsatz der Bankkonti 1 und 2 als Belege je Kopien der einzelnen Belastungsanzeigen und Gutschriften (nachfolgend: Bankauszüge) zukommen lassen. Diese enthalten auch Angaben zum Zahlungsverkehr zwischen dem Eigentümer und der Beschwerdeführerin. Es erscheint plausibel und ist nicht völlig ausgeschlossen, dass diese Informationen sowie die weiteren Zahlungsströme zur Beurteilung des Sachverhalts voraussichtlich erheblich sein können.

#### **E. 7.4**

Nach dem Gesagten sind die Herausgabe der Kontensaldi als voraussichtlich erheblich einzustufen. Entsprechend kann aus Sicht des Gerichts der Auffassung der Beschwerdeführerin - die Übermittlung des Zahlungsverkehrs zwischen der Beschwerdeführerin und dem Eigentümer komme einer spontanen Amtshilfe nahe - nicht zugestimmt werden.

#### **E. 7.5.1**

Gleich verhält es sich mit Namen von Dritten, die in den Bankauszügen der Konti 1 und 2 enthalten sind. Es handelt sich dabei nicht um unbeteiligte Dritte, die zufällig in den Unterlagen erwähnt werden («fruit d'un pur hasard»; E. 3.7.1), sondern um Personen, mit welchen die Beschwerdeführerin finanzielle Beziehungen pflegt. Es erscheint plausibel, dass die Namen der Dritten zur Beurteilung der Steuerpflicht der betroffenen Person voraussichtlich erheblich sind, beispielsweise dann, wenn es sich um eine mit der betroffenen Person nahestehende Person handelt. Es kann daher nicht mit der Vorinstanz übereingestimmt werden, dass die Beschwerdeführerin Drittinteressen geltend macht. Es wird von der Beschwerdeführerin indessen lediglich pauschal und nicht für jeden Namen einzeln dargelegt, warum dessen Übermittlung nicht erheblich sein sollte (E. 3.7.2) bzw. weshalb sie selbst ein schützenswertes Interesse daran hat, dass die Namen der Dritten geschwärzt werden.

#### **E. 7.5.2**

Alsdann besteht im vorliegenden Fall keine Pflicht, die in den Bankauszügen genannten Dritten betreffend die Übermittlung zu informieren. Aus datenschutzrechtlicher Sicht besteht zwar grundsätzlich eine solche Informationspflicht, doch stellt Art. 4 Abs. 3 StAhiG eine ausreichende spezialgesetzliche Grundlage dar, die es erlaubt, auf die Bekanntgabe zu verzichten (Art. 18a Abs. 4 Bst. a aDSG i.V.m. Art. 71 des Datenschutzgesetzes vom 25. September 2020 [DSG, SR 235.1]; zum Ganzen ausführlich: BGE 148 II 349 E. 4 f.). Zudem handelt es sich bei Bankinformationen nicht um besonders schützenswerte Personendaten, für die im Einzelfall dennoch eine Informationspflicht bestünde (BGE 148 II 349 E. 4.3).

#### **E. 7.5.3**

Nach dem Gesagten sind die zu übermittelnden Bankauszüge voraussichtlich erheblich, um die Steuerpflicht der betroffenen Person zu erhellen. Auf eine Information der unbeteiligten Dritten ist sodann zu verzichten. Entsprechend ist der Sub-Eventualantrag abzuweisen.

## **E. 8**

Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen und ausgangsgemäss der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

## **E. 9**

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 173.11) 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. Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

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