

# **BVGer A-6511/2020 vom 2. März 2023**

Bundesverwaltungsgericht, 2023-03-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6511\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6511_2020)

FR: TAF A-6511/2020 du 2 mars 2023

IT: TAF A-6511/2020 del 2 marzo 2023

## **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 StAhiG (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. Der Beschwerdeführer ist als Verfügungsadressat und Person, über die Amtshilfe verlangt wird, ohne Weiteres beschwerdeberechtigt.

### **E. 1.3.2**

Die Beschwerde wurde 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 darauf einzutreten ist.

### **E. 1.4.1**

Der Beschwerdeführer beantragt aus verfahrensökonomischen Gründen, die Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht betreffend die Schlussverfügungen in verschiedenen einzeln genannten Amtshilfeverfahren (Sachverhalt, Bst. D) seien zu vereinigen. Sie betreffen denselben Sachverhalt (Amtshilfeersuchen i.S. Familie B. \_\_\_\_\_), und es würden sich dieselben Rechtsfragen stellen. Die Vorinstanz äussert sich nicht zur beantragten Verfahrensvereinigung.

#### **E. 1.4.2**

Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts und hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (Urteil des BVerfG A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 1.3 m.w.H.). In der angefochtenen Schlussverfügung vom 27. November 2020 wird im Rubrum nur der Beschwerdeführer als formell betroffene Personen genannt. Die Vorinstanz erliess in gleicher Sache auch weitere (zwischenzeitlich beim Bundesverwaltungsgericht angefochtene) Schlussverfügungen gegenüber weiteren Familienmitgliedern des Beschwerdeführers (Konnexverfahren; Sachverhalt, Bst. F). Zwar liegt den erwähnten Schlussverfügungen dasselbe Amtshilfeersuchen des BD zugrunde. Die separate Eröffnung von Schlussverfügungen an die in ein Amtshilfeverfahren involvierten Personen entspricht jedoch dem in Art. 17 Abs. 1 StAhiG vorgesehenen Vorgehen und liegt in allfälligen gegenseitigen Geheimhaltungsinteressen begründet (Urteil des BVerfG A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 1.3 m.w.H.). Diese Geheimhaltungsinteressen scheinen vorliegend allerdings wenig ausgeprägt zu sein, zumal die Familienmitglieder von denselben Rechtsvertretern vertreten werden, können jedoch dennoch nicht ganz ausgeschlossen werden. Die beim Bundesverwaltungsgericht hängigen Verfahren betreffen wie dargelegt nicht (nur) den Beschwerdeführer, sondern weitere Familienmitglieder des Letzteren. Es liegt zwar auf der Hand, dass sich in allen Verfahren überwiegend gleiche Rechtsfragen stellen. Jedoch wird das Bundesverwaltungsgericht in den einzelnen übrigen Verfahren individuelle Einzelaspekte zu prüfen haben. Somit erweist es sich für das Bundesverwaltungsgericht als effizienter, die Verfahren getrennt zu führen und auf eine Vereinigung zu verzichten. Der Antrag des Beschwerdeführers auf Verfahrensvereinigung ist somit abzuweisen, was immerhin bei der Bemessung der Verfahrenskosten zu berücksichtigen sein wird (E. 5.1).

#### **E. 1.5**

Betreffend Antrag des Beschwerdeführers auf Edition der vorinstanzlichen Akten ist Folgendes festzuhalten: Die Vorinstanz hat dem Bundesverwaltungsgericht mit der Vernehmlassung vom 30. Juni 2022 die gesamten dem Beschwerdeführer aufgrund seiner Akteneinsicht bei der Vorinstanz bekannten vorinstanzlichen Akten (Sachverhalt, Bst. B.c und B.m) in elektronischer Form übermittelt, wodurch sie Eingang in die Gerichtsakten gefunden haben. Der Antrag des Beschwerdeführers erweist sich daher als gegenstandslos.

#### **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 gemäss 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 [gemäss 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 und 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 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; vgl. Urteile des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.1.1.1 m.w.H. und 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 und 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 auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (statt vieler: Urteile des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.5 und 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**

Das DBA CH-NL i.V.m. dem Protokoll 2010 zum DBA CH-NL sowie i.V.m. der am 31. Oktober 2011 in Kraft getretenen Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Paragraph XVI Bst. b (heute: Paragraph XVII Bst. b) des Protokolls 2010 zum Abkommen (AS 2012 4079; nachfolgend: Verständigungsvereinbarung; zum Zusammenspiel des DBA CH-NL inkl. Protokoll und der Verständigungsvereinbarung im Rahmen der Auslegung vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1 f.) erlaubt Amtshilfe auch für Ersuchen ohne Identifikation durch Namen (BGE 143 II 136 E. 5.4, erneut bestätigt im: Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5).

##### **E. 2.3.5.1**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Ersuchen, die eine Mehrzahl von Personen betreffen und welche die betroffenen Personen namentlich oder mittels einer Liste mit Nummern - etwa Kreditkarten- oder Bankkontonummern - identifizieren, als eine

Sammlung einzelner Ersuchen zu betrachten. Die ersuchende Behörde fasst diese einzelnen Ersuchen aus Gründen der Verfahrensökonomie in einem gemeinsamen Gesuch zusammen, könnte sie aber grundsätzlich auch einzeln stellen. Für solche Ersuchen verwendet das Bundesgericht den Begriff «Listenersuchen» («demande collective»; vgl. BGE 146 II 150 E. 4.3, 143 II 628 E. 4.4 und 5.1; Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 4.4, veröffentlicht in: Der Steuerentscheid [StE] 2019 A 31.1 Nr. 14; Urteil des BGer 2C\_893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 12.1, nicht publ. in: BGE 143 II 202, aber in: Revue de droit Administratif et de droit Fiscal [RDAF] 2017 II S. 336, StE 2017 A 31.2 Nr. 14, SteuerRevue [StR] 72/2017 S. 612; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5.1).

#### **E. 2.3.5.2**

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 «Listenersuchen» (E. 2.3.5.1) Anwendung (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3, 143 II 628 E. 5.1; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.3.2.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5.2).

#### **E. 2.3.5.3**

Gemäss Paragraph XVII [zu Art. 26] Bst. b des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL besteht zwischen den Vertragsparteien sodann Einvernehmen 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 zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer; (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; (iii) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat die Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; (v) den Namen und, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

#### **E. 2.3.5.4**

Gemäss Abs. 3 Bst. b der Verständigungsvereinbarung sind die vorstehenden Anforderungen so zu verstehen, dass einem Amtshilfe-gesuch entsprochen wird, wenn der ersuchende Staat, vorausgesetzt, es handelt sich nicht um eine «fishing expedition», zusätzlich zu den gemäss Paragraph XVI Bst. b (heute Paragraph XVII Bst. b) Unterabsätze

(ii)-(iv) des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL verlangten Angaben: a) die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und b) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt.

#### **E. 2.4.1**

Gemäss 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. 2.4.2**

Was unter dem Begriff der «üblichen Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA CH-NL nicht weiter definiert. Gemäss 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). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat - im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen - einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind (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).

#### **E. 2.5**

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 sowie 146 I 172 E. 7.1.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.4).

#### **E. 2.6.1**

Ein wichtiges Element in 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 m.w.H.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als dass dieses nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden

kann (statt vieler: BGE 139 II 404 E. 9.5 und 128 II 407 E. 5.2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.5.1).

### **E. 2.6.2**

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 und 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. 2.7**

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 (SR 311.0; nachfolgend: StGB) 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). 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 geheime 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 m.w.H.; Urteile des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.4, A-3186/2019 vom 20. August 2020 E. 2.8.3, A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 6.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.6).

### **E. 2.8**

Die Vereinbarung einer Amtshilfeklausel im Rahmen eines DBA ist ein politischer Entscheid, den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.7.1 m.w.H.).

### **E. 3**

Das hier streitgegenständliche Amtshilfeersuchen der Niederlande vom 21. Februar 2017 bildete bereits Gegenstand des Referenzurteils des Bundesverwaltungsgerichts A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 (nachfolgend: Referenzurteil). Darin hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass das Listenersuchen alle Anforderungen erfülle und daher zulässig sei. Im gleichen Sinn fällte das Bundesverwaltungsgericht betreffend Amtshilfeersuchen der Niederlande das Nachfolgeurteil A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022. Auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das Bundesgericht mit Urteil 2C\_872/2022 vom 8. November 2022 nicht eingetreten. Aufgrund dieser höchstrichterlichen Klärung der Frage der Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens und deren präjudizieller Bedeutung für das vorliegende Verfahren bleibt für das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich kein Raum, die Amtshilfe in Abweichung zu den höchstrichterlichen Erwägungen zu verweigern. Die nachfolgenden Ausführungen (E. 3.1 ff.), welche die Frage der Zulässigkeit des vorliegenden Amtshilfeersuchens beschlagen, beschränken sich daher hauptsächlich auf eine kurze Zusammenfassung der relevanten, das Bundesverwaltungsgericht materiell bindenden, höchstrichterlichen Schlussfolgerungen.

### **E. 3.1**

Der Beschwerdeführer rügt die Verletzung des rechtlichen Gehörs, indem die Schlussverfügung der ESTV vom 27. November 2020 «in Vertretung» einer nicht identifizierbaren Person unterschrieben worden sei. In seinem Urteil A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 hat das Bundesverwaltungsgericht diese beschwerdeführerische Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs verworfen. Es bestünden keine Zweifel, dass die Schlussverfügung von der sachlich und funktionell zuständigen Behörde erlassen worden sei (dortige E. 3.1). Im Übrigen erkannte auch das Bundesgericht in seinem Nichteintretensentscheid 2C\_872/2022 vom 8. November 2022 keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (dortige E. 4.2.1). Somit dringt der Beschwerdeführer mit derselben Rüge auch im vorliegenden Verfahren nicht durch.

### **E. 3.2**

Im Weiteren hält der Beschwerdeführer die Eintretensvoraussetzungen für nicht gegeben, da er im fraglichen Ersuchen eine «fishing expedition» sowie ein treuwidriges Verhalten der Niederlande erblickt. Das Bundesverwaltungsgericht hat erwogen, dass keine verbotene «fishing expedition», welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen nach sich ziehen müsste, vorliege (Referenzurteil, E. 4.6; Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 3.7.2). In seinem Nichteintretensentscheid 2C\_872/2022 vom 8. November 2022 hat das Bundesgericht abermals ausgeführt, dass der Domizilcode in Listen, die von der Informationsinhaberin (Bank) geführt worden seien, einen hinreichenden Anknüpfungspunkt für eine potenzielle Steuerpflicht darstelle (dortige E. 4.2.2). Das Bundesverwaltungsgericht hat auch kein treuwidriges Verhalten der Niederlande erkannt (Referenzurteil, E. 4.5; Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 3.8.3). Demnach ist vorliegend weder eine «fishing expedition» noch ein treuwidriges Verhalten der Niederlande ersichtlich.

### **E. 3.3**

Der Beschwerdeführer bestreitet zudem die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen mangels niederländischen Bezugs. Das Bundesverwaltungsgericht hat die voraussichtliche Erheblichkeit der vom BD ersuchten Informationen bejaht (Referenzurteil, E. 4.12 ff.; Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 9.3.2). Wie schon

erwähnt, stellt der Domizilcode in Listen, die von der Informationsinhaberin (Bank) geführt worden sind, einen hinreichenden Anknüpfungspunkt für eine potenzielle Steuerpflicht dar (E. 3.2). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung bildet zudem die Bestimmung der steuerrechtlichen Ansässigkeit («Steuerwohnsitz») einer betroffenen Person im internationalen Verfahren eine materiellrechtliche Frage, die vom ersuchenden ausländischen Staat zu klären ist (Urteil des BGer 2C\_872/2022 vom 8. November 2022 E. 4.2.3 m.w.H.; Referenzurteil, E. 4.6; Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 9.3.2). Das trifft insbesondere auch auf den Einwand zu, die persönliche Zugehörigkeit mit der damit einhergehenden unbeschränkten Steuerpflicht bestehe nicht im Ausland, sondern in der Schweiz (Urteil des BGer 2C\_872/2022 vom 8. November 2022 E. 4.2.3 m.w.H.). Somit sind auch im vorliegenden Verfahren die zu übermittelnden Informationen voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des niederländischen Rechts im ersuchten Zeitraum (E. 2.3.2).

#### **E. 4**

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der angefochtenen Schlussverfügung vom 27. November 2020 vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **E. 5.1**

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind angesichts verschiedener beim Bundesverwaltungsgericht hängiger Konnexverfahren (Urteil des BVGer 6507/200 vom 11. Oktober 2022 E. 1.4.2 und E. 5.1; Sachverhalt, Bst. F) mit teils gleichen rechtlichen Fragen auf Fr. 3'000.- 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 einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.- ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden. Der Überschuss von Fr. 2'000.- ist dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

#### **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. 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.