Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4407/2014

Urteil vom 8. Dezember 2014

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____**,** (…),
vertreten durch Dr. iur. Walter Frei, Rechtsanwalt,
Bill Isenegger Ackermann AG, (…),
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI, Amtshilfe,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz,

Gegenstand

Amtshilfe (DBA NL-CH).

Sachverhalt:

A.
Am 19. Juni 2013 reichte der Belastingdienst der Niederlande (nachfolgend: BD) gestützt auf das Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA-NL; SR 0.672.963.61) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfegesuch ein. Das Gesuch betraf – neben anderen Personen – A._____.

Der BD führte zur Begründung aus, die niederländische Steuerbehörde habe eine Steuerprüfung bei einer – ebenfalls vom Gesuch betroffenen – niederländischen Gesellschaft eingeleitet. Dabei sei festgestellt worden, dass Zahlungen an eine Gesellschaft mit Schweizer Adresse (Postfach in [Ort]) getätigt worden seien. Bei diesen Zahlungen seien auch Konten bei der B._____ AG verwendet worden. Im Weiteren sei die Hälfte des Betrags dieser Zahlungen an ein Schweizer Konto bei der Bank C._____ weitergeleitet worden. A._____ soll diese Konten direkt oder indirekt – allenfalls mit einer weiteren vom Gesuch betroffenen Person – gehalten haben bzw. halten.

B.
Primär ersuchte der BD betreffend A._____ um Auskunft, ob dieser Bank- oder Wertpapierkonten bei der B._____ AG in der Schweiz besitze. Zudem wurde um folgende Informationen zu den (allfälligen) Konten ab dem 1. März 2010 gebeten:

> "a. Ein Verzeichnis des/der am 1. März 2010 existierenden Bank- und Wertpapierkontos/-konten der B._____ AG.
>
> b. Was ist/sind der/die Saldo/Salden des/der betreffenden Bank- oder Wertpapierkontos/-Konten am 01.03.2010, 01.01.2011, 01.01.2012 und 31.12.2012.
>
> Ich möchte gerne die Kontobewegungen dieses/dieser Kontos/Konten ab dem 1. März 2010 bis einschl. 31. Dezember 2012 von Ihnen erhalten.
>
> c. Wann wurden diese(s) Konto/Konten eröffnet? Ich möchte gerne Kopien der Eröffnungsformulare und der eventuellen Auflösungsformulare erhalten.
>
> d. Wer ist/sind der/die Nutzungsberechtigte(n) und Bevollmächtigte(n) dieses/dieser Kontos/Konten?

Ich möchte gerne die vollständigen Namen, die Adresse und die Wohnortdaten von Ihnen erhalten.

e. Wenn das/die Konto/Konten aufgelöst wurde(n), dann möchte ich gerne, das Datum der Auflösung von Ihnen erhalten. Auch möchte ich gerne eine Kopie der Kontoauflösungsformulare erhalten."

Der BD versicherte in einem Begleitschreiben zum Amtshilfeersuchen zudem, dass in den Niederlanden alle Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden seien.

C.
In der Folge forderte die ESTV mit Verfügungen vom 30. Juli 2013 die D._____ AG (als Rechtsnachfolgerin der B._____ AG) auf, die Informationen und Unterlagen gemäss Amtshilfeersuchen zu übermitteln. Zudem müsse die Bank A._____ über das laufende Verfahren informieren.

Die D._____ AG kam der Editionsverfügung fristgerecht nach.

D.
Mit Eingaben vom 30. September bzw. 1. Oktober 2013 informierte Rechtsanwalt Walter Frei die ESTV, dass er A._____ vertrete. Er bat zudem um Einsicht in die Akten. Diese wurde ihm mit Schreiben vom 29. November 2013 gewährt.

E.
Nachdem die ESTV A._____ über die beabsichtigte Übermittlung von Informationen informiert und diesem dazu das rechtliche Gehör gewährt hatte, liess A._____ mit Schreiben vom 11. Februar 2014 eine Stellungnahme einreichen. Er brachte darin hauptsächlich vor, die Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe seien nicht erfüllt, da der BD nicht sämtliche innerstaatlichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft habe.

F.
Am 8. Juli 2014 erliess die ESTV eine Schlussverfügung gegenüber A._____. Sie kam darin zum Schluss, dass dem BD Amtshilfe zu leisten sei. In Dispositiv-Ziffer 2 der Schlussverfügung listete die ESTV die dem BD zu übermittelnden Informationen und Unterlagen auf. Diese wurden teilweise geschwärzt, falls die entsprechende Information als nicht amtshilfefähig eingestuft wurde.

Die ESTV hielt in ihrer Schlussverfügung ferner fest, sie werde den BD darauf hinweisen, dass die in Dispositiv-Ziffer 2 der Schlussverfügung genannten Informationen nur im Verfahren gegen A._____ für den im Ersuchen vom 19. Juni 2013 genannten Tatbestand verwertet werden dürften und die edierten Informationen, die nach dem innerstaatlichen Recht der Schweiz beschafft worden seien, geheim zu halten seien und nur Personen und Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörde) zugänglich gemacht werden dürften, welche mit der Veranlagung, Erhebung, Verwaltung, Vollstreckung, Strafverfolgung oder mit der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der unter das DBA-NL fallenden Steuern befasst seien (Dispositiv-Ziffer 3 der Schlussverfügung).

G.
Mit Eingabe vom 6. August 2014 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Er beantragt, es sei die Schlussverfügung der ESTV vom 8. Juli 2014 aufzuheben und die Amtshilfe zu verweigern; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV. Zur Begründung bringt der Beschwerdeführer insbesondere vor, der ersuchende Staat könne gemäss Ziffer XVI zu Art. 26 des Protokolls zum DBA-NL ein Amtshilfegesuch erst stellen, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Recht vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft habe. Im vorliegenden Fall hätte die niederländische Steuerbehörde dies nicht getan. Der Beschwerdeführer hätte mit gerichtlichem Zwangsverfahren zur Herausgabe der Informationen aufgefordert werden können. Ein solches Verfahren habe nicht stattgefunden und daher dürfe keine Amtshilfe geleistet werden.

H.
Die ESTV verzichtete mit Schreiben vom 3. Oktober 2014 auf eine Vernehmlassung.

I.
Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Unterlagen wird – sofern erforderlich – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des niederländischen BD gestützt auf das DBA-NL zugrunde. Da das vorliegende Amtshilfegesuch am 19. Juni 2013, also nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) am 1. Februar 2013 eingereicht wurde, richtet sich die Durchführung dieses Abkommens nach diesem Gesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Die per 1. August 2014 in Kraft getretenen Art. 14 Abs. 1 und 2, Art. 15 Abs. 2 sowie Art. 21a StAhiG in der Fassung der Änderung vom 21. März 2014 gelten dabei vorliegend ungeachtet des Umstandes, dass das hier streitbetroffene Amtshilfeersuchen im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Gesetzesänderung bereits eingereicht war (vgl. Art. 24a Abs. 2 StAhiG in der Fassung der am 1. August 2014 in Kraft getretenen Änderung vom 21. März 2014 [AS 2014 2309 ff.]). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA-NL (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Anwendbar ist ferner der Bundesbeschluss vom 17. Juni 2011 über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden (SR 672.963.6; nachfolgend: Genehmigungsbeschluss DBA-NL).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend Amtshilfe gestützt auf das DBA-NL zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 bis 33 VGG). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3 Da die Beschwerde zudem form- und fristgerecht eingereicht wurde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG), ist darauf einzutreten.

1.4

1.4.1 Doppelbesteuerungsabkommen gelten als völkerrechtliche Verträge im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, Vertragsrechtskonvention, VRK, SR 0.111; in Kraft getreten für die Schweiz am 6. Juni 1990). Sie sind demzufolge – unter Vorbehalt speziellerer Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1, BVGE 2010/64 E. 4.2) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch für Abkommen angewendet werden, welche vor Inkrafttreten der

VRK geschlossen wurden (BGE 122 II 234 E. 4c) bzw. von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4693/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1, A-4689/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1, A-1246/2011 vom 23. Juli 2012 E. 3.3, je mit Hinweisen).

1.4.2 Ein in Kraft stehender Vertrag bindet gemäss Art. 26 VRK die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Dieser Grundsatz gebietet die redliche, von Spitzfindigkeiten und Winkelzügen freie Auslegung von vertraglichen Bestimmungen. Eine Auslegung nach Treu und Glauben beachtet auch das Rechtsmissbrauchsverbot einschliesslich des Verbots des venire contra factum proprium (Urteil des Bundesgerichts 2C_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1 mit Hinweisen).

1.4.3 Die Auslegung nach Art. 31 VRK ist ein einheitlicher Vorgang und stützt sich auf den Wortlaut der vertraglichen Bestimmung gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung, Ziel und Zweck des Vertrags, Treu und Glauben sowie den Zusammenhang. Dabei haben die einzelnen Auslegungselemente den gleichen Stellenwert (BVGE 2010/7 E. 3.5; JEAN-MARC SOREL, in: Olivier Corten/Pierre Klein [Hrsg.], Les Conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaire article par article, 3 Bände, Brüssel 2006, N. 8 zu Art. 31 VRK; MARK E. VILLIGER, Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties in the Case-Law of the European Court of Human Rights, in: Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte, Festschrift für Georg Ress, Köln 2005, S. 327).

1.4.4 Den Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (Art. 31 Abs. 1 VRK; SOREL, a.a.O., N. 8 und 29 zu Art. 31 VRK; MARK E. VILLIGER, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, Leiden/Boston 2009, N. 30 zu Art. 31 VRK). Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags und nach Treu und Glauben zu interpretieren, es sei denn, die Parteien hätten nach Art. 31 Abs. 4 VRK vereinbart, einem Ausdruck einen besonderen Sinn beizugeben (BVGE 2010/7 E. 3.5.1 und E. 3.5.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1735/2011 vom 21. Dezember 2011 E. 2.2.1, mit weiteren Literaturhinweisen).

1.4.5 Ergänzende Auslegungsmittel – Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses – können (lediglich subsidiär) nach

Art. 32 VRK herangezogen werden, um die sich unter Anwendung von Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn diese Auslegung die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 Bst. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 Bst. b VRK; Urteil des Bundesgerichts 2C_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4689/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1; PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, S. 110 ff. insb. S. 112 f.; MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in: Dogmatik und Praxis im Steuerrecht – Festschrift für Markus Reich, Uttinger/Rentzsch/Luzi [Hrsg.], Zürich/Basel/Genf 2014, S. 396 ff. insb. S. 401 ff.).

2.

2.1 Das am 26. Februar 2010 unterzeichnete DBA-NL trat am 9. November 2011 in Kraft (vgl. Art. 29 Abs. 1 DBA-NL).

Die Amtshilfeklausel des DBA-NL, Art. 26 DBA-NL, und die zugehörige Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL sind laut Art. 29 Abs. 2 DBA-NL "anwendbar auf Ersuchen, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens dieses Abkommens gestellt werden und die Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden 1. März beginnt".

Da das vorliegende Amtshilfegesuch vom 19. Juni 2013 nach dem Inkrafttreten des DBA-NL eingereicht wurde, sind nach der zuletzt genannten Abkommensklausel Art. 26 DBA-NL und Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL intertemporalrechtlich anwendbar, soweit das Gesuch Informationen betrifft, die sich auf die Zeit ab dem 1. März 2010 beziehen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 2.1 auch zum Folgenden).

Die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene und gleichentags in Kraft getretene Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL ist ab ihrem Inkrafttreten anzuwenden (Abs. 4 der Verständigungsvereinbarung) und gilt somit auch im vorliegenden Fall.

2.2 Art. 26 DBA-NL entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche

Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD-MA; vgl. Botschaft des Bundesrats vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBl 2010 5787, S. 5800). Gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, "die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung *voraussichtlich erheblich* sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht". Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-NL (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-NL (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt (Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL).

Art. 26 Abs. 3 DBA-NL enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So wird damit der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b). Auch besteht gemäss Art. 26 Abs. 3 (Bst. c) DBA-NL keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, "die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche".

Die Art. 26 Abs. 3 DBA-NL vorgehende Vorschrift von Art. 26 Abs. 5 DBA-NL enthält ihrerseits Einschränkungen der in vorgenannter Bestimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung. So darf der ersuchte Vertragsstaat nach Art. 26 Abs. 5 DBA-NL die Leistung von Amtshilfe nicht nur deshalb ablehnen, "weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen" (Satz 1). In diesem Zusammenhang räumt Art. 26 Abs. 5 Satz 2 DBA-NL den Steuerbehörden des ersuchten Staates die Kompetenz ein, die Offenlegung der in diesem Absatz der Amtshilfebestimmung erwähnten Informationen durchzusetzen.

Die Regelung von Art. 26 Abs. 5 DBA-NL bedeutet indes nicht, dass der ersuchte Staat in jedem Fall Bankinformationen an den ersuchenden Staat zu übermitteln hat. Die Grenzen der Verpflichtung zur Amtshilfe, welche in Art. 26 Abs. 3 DBA-NL statuiert sind, kommen auch auf Bankinformationen zur Anwendung, soweit sich die Weigerung zur Leistung von Amtshilfe auf Gründe stützt, die mit der Eigenschaft des Informationsinhabers als Bank nichts zu tun haben (zu Art. 26 Abs. 5 OECD-MA vgl. STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Jusletter vom 12. Oktober 2009, www.jusletter.ch, Rz. 126, mit weiteren Hinweisen; auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 2.2).

3.

3.1 Neben der (materiellen) Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen (nachfolgend E. 3.2) muss das Amtshilfeersuchen gewissen (formellen) Anforderungen genügen.

3.1.1 Gemäss Ziff. XVI Bst. a des Protokolls zum DBA-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 der Informationen ausgeschöpft hat.

Was unter den "üblichen Mitteln" zu verstehen ist, wird im DBA-NL nicht weiter definiert. Aus der Auslegung der fraglichen Bestimmung nach den anzuwendenden Regeln (E. 1.4) ergibt sich, dass das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel sicherlich nicht verlangt wird. 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 Erfolgschancen als sehr gering einzuschätzen sind. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte.

Dies wird – im Sinne von Art. 32 VRK (E. 1.4.5) – durch die Ausführungen des Bundesrats zu dieser Protokollbestimmung im DBA-NL in der Botschaft bestätigt, gemäss welcher verhindert werden soll, dass der ersuchende Staat Ermittlungen unternehme, die ohne präzises Ermittlungsobjekt in der Hoffnung vorgenommen würden, steuerlich relevante Informationen zu erhalten (BBl 2010 S. 5802). In diesem Sinne dient die Pflicht zum Ausschöpfen der üblichen innerstaatlichen Mittel durch den ersuchenden Staat (auch) der Verhinderung von "fishing expeditions" (vgl.

nachfolgend E. 3.2). Somit kann bei der Anwendung von Ziff. XVI Bst. a des Protokolls zum DBA-NL das Verbot von "fishing expeditions" ganz grundsätzlich als Schranke angesehen werden. Der ersuchende Staat muss seine innerstaatlichen Mittel mindestens soweit ausüben, bis er das Ermittlungsobjekt genügend präzisiert hat. Ansonsten ist die Gewährung von Amtshilfe nicht möglich.

Das Steueramtshilfegesetz kennt im Übrigen eine vergleichbare Regelung (Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG). Auch diese hat gemäss Botschaft des Bundesrats vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes primär das Ziel, "fishing expeditions" zu verhindern (BBl 2011 6193, S. 6206).

3.1.2 Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL sieht vor, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfegesuches folgende 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."

Abs. 3 der Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011 zur Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL hält hierzu präzisierend fest, dass einem Amtshilfegesuch stattzugeben ist, wenn der ersuchende Staat, vorausgesetzt, es handle sich nicht um eine "fishing expedition" (vgl. nachfolgend E. 3.2), zusätzlich zu den Angaben im Sinne von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL, (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.

Eine wörtlich fast identische Regelung sieht Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL für Amtshilfegesuche der Niederlande vor.

3.1.3 Auch Art. 6 Abs. 2 StAhiG, welcher Anwendung findet, falls das anwendbare Abkommen keine Bestimmungen über den Inhalt eines Ersuchens enthält und sich aus dem Abkommen nichts anderes ableiten lässt, sieht vor, dass das Ersuchen insbesondere folgende Angaben enthalten muss (vgl. bereits schon E. 3.1.1):

> "a. die Identität der betroffenen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann;
>
> b. eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben zur Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht;
>
> c. den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
>
> d. die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich im ersuchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informationsinhaberin oder eines Informationsinhabers befinden, die oder der im ersuchten Staat ansässig ist;
>
> e. den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin oder des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit bekannt;
>
> f. die Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte;
>
> g. die Erklärung, welche präzisiert, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat."

3.2 Aufgrund von Art. 26 DBA-NL haben die zuständigen Behörden in der Schweiz mit den zuständigen niederländischen Behörden die Informationen auszutauschen, die zur Durchsetzung des DBA-NL oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Beziehung *voraussichtlich erheblich* sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem DBA-NL widerspricht. Im Unterschied zu den bisherigen Amtshilfeklauseln ist demnach nicht mehr erforderlich, dass ein

Verdacht auf einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt vorliegt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 3.2; GIOVANNI MOLO, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen. Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, in: ASA 80, S. 143 ff., S. 151; OESTERHELT, a.a.O., Rz. 79).

Gemäss Ziff. XVI Bst. c Satz 1 des Protokolls zum DBA-NL soll der Verweis auf "voraussichtlich erhebliche" Informationen "einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, 'fishing expeditions' zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist". Es handelt sich dabei um eine Anlehnung an das OECD-Manual bzw. den OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA, wonach das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit ("foreseeable relevance", "pertinence vraisemblable") der Balance zwischen dem angestrebten möglichst weitgehenden Austausch von Informationen und einer unerlaubten "fishing expedition" dient (vgl. auch zum Folgenden: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4.1, mit den entsprechenden Hinweisen; vgl. ferner OESTERHELT, a.a.O., Rz. 89; vgl. auch Ziff. XVI Bst. c Satz 2 des Protokolls zum DBA-NL, wonach die inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch nach Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL wichtige verfahrenstechnische Anforderungen zur Vermeidung von "fishing expeditions" seien, die freilich so auszulegen seien, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern). Die OECD umschreibt "fishing expeditions" als "speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation" (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 2.2.1.2).

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 BV) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 2.2.1.2, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.2, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4, mit Hinweisen).

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Würde dies nicht verlangt,

könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem "voraussichtlich" kommt dergestalt eine doppelte Bedeutung zu, indem es sich zum einen darauf bezieht, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfegesuch geltend machen muss, und zum andern nur solche Unterlagen zu übermitteln sind, die *voraussichtlich erheblich* sind. Der ersuchte Staat darf hier allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128 II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2, A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 6.2.2.1). In letzterem Sinne ist auch 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 (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 3.2).

3.3 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann zwar von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit 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. Urteil des Bundesgerichts 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. Aufl., 2009, Rz. 295). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 404 E. 7.2.2, 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 125 II 250 E. 5b; siehe zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.3).

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) –

prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.2.2, B-1258/2013 vom 24. Juli 2013 E. 4.1, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.1.1; Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2010.295 vom 15. Dezember 2011 E. 5.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. [statt vieler] Urteil des Bundesgerichts 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen.

4.

4.1 Im vorliegend in Frage stehenden Auskunftsersuchen des BD ist der Beschwerdeführer neben anderen Personen als "Beteiligte (Rechts)Person in den Niederlanden" mit Name, Vorname, Adresse, Geburtsdatum und Steuer- bzw. Sozialversicherungsnummer genannt. Der BD führt in seinem Gesuch aus, er benötige die verlangten Informationen für die richtige Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer ab dem 1. März 2010. Zudem erklärt der BD, im Inland alle Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft zu haben.

Im Folgenden gilt es zu prüfen, ob mit Blick auf die hiervor in E. 3 genannten Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen dem BD Amtshilfe zu leisten ist.

4.2

4.2.1 In formeller Hinsicht enthält das Gesuch des BD vom 19. Juni 2013 (zusammen mit dem dazu verfassten Begleitschreiben) sowohl die gemäss den Vorschriften zu Art. 26 DBA-NL erforderlichen Angaben (vgl. E. 3.1.1) als auch die laut Art. 6 Abs. 2 StAhiG unabdingbaren Informationen (vgl. E. 3.1.3). Insbesondere erläutert der BD in formeller Hinsicht rechtsgenügend den Steuerzweck, für den er die in Frage stehenden Informationen verlangt. So erklärt er, wie erwähnt (E. 4.1), er brauche die geforderten Informationen für die richtige Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer ab dem 1. März 2010. Zudem

sind die vom BD verlangten Informationen im Amtshilfegesuch genügend klar umschrieben. Im Gesuch wird neben der genauen Nennung der betroffenen Personen und der betroffenen Informationsinhaber (vorliegend eine Bank) auch eine Kontonummer angegeben.

4.2.2 Der Beschwerdeführer bringt vor, das Gesuch des BD erfülle die Anforderungen nicht. Der ersuchende Staat könne erst dann ein Gesuch stellen, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft habe. In den Niederlanden seien gegen ihn keine besonderen Untersuchungen vorgenommen worden. Insbesondere hätten die niederländischen Behörden von der Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht, ihn mit Zwangsmitteln zur Auskunft bzw. zur Herausgabe der Informationen aufzufordern.

4.2.3 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips bestand grundsätzlich keine Veranlassung für die ESTV, an der Erklärung der Niederlande, alle üblichen innerstaatlichen Massnahmen seien ausgeschöpft worden, zu zweifeln. Wenn es dem Beschwerdeführer jedoch gelingt, diese Erklärung sofort zu entkräften, kann nicht mehr von deren Richtigkeit ausgegangen werden (E. 3.3 in fine), und es müsste geprüft werden, welche Folgen dies auf die Gültigkeit des Amtshilfeersuchens hätte.

4.2.4 Die Ausführungen in der Beschwerdeschrift und die dazu eingereichten Schreiben, welche den Standpunkt des Beschwerdeführers belegen sollen, betreffen das Verhältnis zwischen einer niederländischen Gesellschaft und den niederländischen Steuerbehörden. So tragen die Schreiben den Vermerk "(…)" bzw. "(…)", nicht jedoch den Namen des Beschwerdeführers (vgl. Beschwerdebeilage 6 und 7). Dieser, als (angeblicher) Hauptaktionär der Gesellschaft, wird in den Schreiben zwar erwähnt, die relevanten Aussagen beziehen sich aber auf die betroffene(n) Gesellschaft(en). Aus dem Amtshilfeersuchen des BD geht demgegenüber hervor, dass der Verdacht besteht, der Beschwerdeführer halte die entsprechenden Konten direkt. Aus diesem Grund – so ist anzunehmen – betrifft das Gesuch neben der niederländischen Körperschaftssteuer auch die Einkommenssteuer. Dokumente, aus welchen der Stand des Verfahrens in den Niederlanden gegen den Beschwerdeführer selbst ersichtlich wäre, wurden keine eingereicht. Auch auf Ausführungen dazu wurde verzichtet. Solche wären jedoch notwendig gewesen, um die Aussage des BD in Zweifel zu ziehen. Durch das Fehlen jeglicher Dokumente und ohne genauere Ausführungen über den Stand des Verfahrens müssen die

Vorbringen des Beschwerdeführers als blosse Behauptungen qualifiziert werden und vermögen die Erklärung des BD von Vornherein nicht zu entkräften. Es besteht kein Grund zur Annahme, dass der BD die Voraussetzung von Ziff. XVI Bst. a des Protokolls zum DBA-NL nicht beachtet habe.

4.2.5 Selbst wenn man den Ausführungen des Beschwerdeführers folgen wollte, die niederländische Steuerbehörde ihn tatsächlich nicht mit – allenfalls möglichen – Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufgefordert hätte, würde dies am Ergebnis vorliegend nichts ändern. So räumt der Beschwerdeführer selbst ein, dass er nach niederländischem Recht in einem Steuerverfahren zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet sei. Wenn er dieser Pflicht – ohne Zwangsmassnahmen – nicht nachkommt, die Steuerbehörde jedoch aufgrund ihrer Untersuchungen den konkreten Verdacht hat, dass der Steuerpflichtige im Ausland direkt oder indirekt ein Konto bei einer bestimmten Bank hält, der Steuerpflichtige dies jedoch bestreitet, muss es ihr möglich sein, ein Amtshilfeersuchen bei jenem Staat zu stellen. Auf einem anderen Weg kann die Steuerbehörde die Informationen nicht erhalten und es erscheint mehr als fraglich, ob der Beschwerdeführer unter Zwang sämtliche relevanten Unterlagen einreichen, die Existenz eines solchen Kontos somit nicht mehr bestreiten würde. Der Beschwerdeführer hat immerhin die Möglichkeit, die entsprechenden Unterlagen auch während des Amtshilfeverfahrens von sich aus einzureichen.

Auch aus diesem Grund kann der Beschwerdeführer aus seinen Vorbringen nichts zu seinen Gunsten ableiten.

4.2.6 Da das vorliegende Amtshilfegesuch (mit Bezug auf den Beschwerdeführer) demnach sowohl die (formellen) Anforderungen gemäss den vorn in E. 3.1.1 erwähnten Bestimmungen, als auch diejenigen von Art. 6 Abs. 2 StAhiG (E. 3.1.3) erfüllt, muss hier nicht auf das genaue Verhältnis zwischen diesen Vorschriften eingegangen werden.

5.

Weiter ist zu prüfen, ob das Amtshilfegesuch des BD Informationen betrifft, die im Sinne von Art. 26 Abs. 1 DBA-NL *voraussichtlich erheblich* sind. Gleiches muss danach auch für die nach der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Angaben und Unterlagen gelten (vgl. E. 3.2 letzter Absatz).

5.1 Im Ersuchen des BD wird ausgeführt, dass die niederländische Steuerbehörde im Zusammenhang mit der Prüfung einer niederländischen und weiteren ausländischen Gesellschaften Informationen erhalten habe, der Beschwerdeführer halte – allenfalls zusammen mit einer weiteren Person – in der Schweiz ein Konto bei der B._____ AG. Die Informationen über ein solches Konto seien relevant für die Einkommens- und Körperschaftssteuer in den Niederlanden.

5.2 Die vom BD geforderten Informationen können mit Blick auf die Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer beim Beschwerdeführer als *voraussichtlich erheblich* im Sinne der einschlägigen Vorschriften bezeichnet werden. Der BD hat mit seinen Ausführungen zu der sich in den Niederlanden im Gange befindenden steuerlichen Untersuchung gegen den Beschwerdeführer und andere vom Gesuch betroffene Personen hinreichende Indizien in Bezug auf die Einkommens- und Körperschaftssteuerverhältnisse in den Niederlanden dargetan.

5.3 Schliesslich gilt es noch festzuhalten, dass die gemäss Dispositiv-Ziffer 2 der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Informationen ebenfalls die Voraussetzungen von Art. 26 DBA-NL und der entsprechenden Vorschriften im StAhiG erfüllen. Der Umstand, dass die Informationen hauptsächlich ein Konto betreffen, welches eine andere als die im Amtshilfeersuchen genannte Nummer hat, ist nicht schädlich, da die Nennung einer Kontonummer gar nicht notwendig gewesen wäre. Bereits die Nennung der Bank hätte genügt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 5). Etwas Gegenteiliges vermag auch die Beschwerde nicht zu bewirken.

Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

6.

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 1'500.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

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).

7.
Gemäss Art. 83 Bst. h BGG kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen 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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt 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. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84*a*, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: