Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6102/2016

Urteil vom 15. März 2017

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann,
Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____,
vertreten durch
B._____ und C._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidg. Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-D).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 3. April 2015 reichte das Bundeszentralamt für Steuern der Bundesrepublik Deutschland (nachfolgend: BZSt) als Vertreterin des deutschen Bundesministeriums für Finanzen (nachfolgend: BMF) gestützt auf Art. 27 des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62, nachfolgend: DBA-D) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfegesuch ein. Das Gesuch betrifft nach seinem Wortlaut einen der ersuchenden Behörde namentlich nicht bekannten «deutschen Steuerpflichtigen». Dieser Steuerpflichtige könne «über das bekannte vorliegende Nummernkonto […] bei der Filiale D._____ der E._____ AG» identifiziert werden (S. 9 des Amtshilfegesuches). Das BZSt erklärte im Gesuch, es habe im Rahmen eines in Deutschland geführten Ermittlungsverfahrens die Erkenntnis gewonnen, dass der Inhaber dieses Kontos ein deutscher Staatsbürger sei und er seinen Kapitalstamm sowie seine daraus resultierenden Erträge den deutschen Finanzbehörden möglicherweise verschwiegen habe. Es bestehe der Verdacht, dass der Inhaber des Kontos in Deutschland Fakten, Geschäftsvorfälle, Einkommen, Produkte oder Sonstiges verheimlicht habe und an einer Steuerhinterziehung beteiligt sei. Es sei «[a]ufgrund der […] Höhe des bekannten angelegten Kapitalvermögens (ca. […] CHF) […] bei [V]orliegen einer Steuerhinterziehung von einem besonders schweren Fall im Sinne des § 370 Abs. 3 Nr. 1 der deutschen Abgabenordnung auszugehen» (S. 9 des Amtshilfegesuches).

Das BZSt stellte das Gesuch nach eigenen Angaben für die Zwecke der Einkommenssteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer, und zwar für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2011. Es ersucht für diese Zeitspanne um

a) Angaben über den Kontoinhaber des erwähnten Bankkontos,

b) die Namen der über dieses Konto verfügungsberechtigten Personen,

c) die Namen der Personen, welche das Konto eröffnet haben, und

d) die «Kontoeröffnungsunterlagen (Formular A) der Standesregeln zur Sorgfaltspflicht (VBS) gem. Artikel 3 und 4».

Im Ersuchen bat das BZSt sodann die ESTV darum, von einer vorgängigen Notifikation der betroffenen Person abzusehen.

A.b Mit Schreiben vom 9. Juli 2015 teilte das BZSt der ESTV mit, dass es an seinem Antrag auf Verzicht auf eine vorgängige Notifikation der betroffenen Person nicht mehr festhalte.

B.
Mit Editionsverfügung vom 23. Juli 2015 verlangte die ESTV von der E._____ AG, ihr die von der zuständigen deutschen Behörde gewünschten Informationen zu übermitteln, die im Ausland ansässige betroffene Person über das Amtshilfeverfahren zu informieren und diese zur Bezeichnung einer zustellungsbevollmächtigten Person in der Schweiz aufzufordern.

C.
Die E._____ AG teilte der ESTV in der Folge für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2011 mit, dass es sich beim Inhaber des Kontos Nr. […] bei der E._____ AG um A._____ handle, dieser und eine weitere Person verfügungsberechtigt über das Konto gewesen seien und die Kundenbeziehung durch A._____ eröffnet worden sei. Ferner übermittelte die E._____ AG der ESTV das verlangte, für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2011 gültig gewesene Formular A zur erwähnten Bankbeziehung. Schliesslich erklärte die E._____ AG, die betroffene Person am 7. August 2015 über das Amtshilfeverfahren informiert zu haben.

D.
Nachdem sie den in der Schweiz zustellungsbevollmächtigten Rechtsvertretern A._____s Akteneinsicht gewährt und ihnen die Möglichkeit zu einer Stellungnahme zur beabsichtigten Amtshilfeleistung eingeräumt hatte, ordnete die ESTV (im Folgenden auch: Vorinstanz) mit Schlussverfügung vom 2. September 2016 an, dass sie dem BZSt Amtshilfe betreffend A._____ leiste (Dispositiv-Ziff. 1 der Schlussverfügung). Ferner verfügte die Vorinstanz, dass sie dem BZSt zum Konto Nr. […] nebst dem bei der E._____ edierten gültigen Formular A die ebenfalls bei der E._____ AG erhältlich gemachten Informationen übermittle, dass der Inhaber des Kontos A._____ sei, nebst ihm eine Drittperson über das Bankkonto verfügungsberechtigt sei und das Konto durch A._____ eröffnet worden sei (Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung).

In der Begründung der Schlussverfügung führte die Vorinstanz insbesondere aus, dass beim vorliegenden Sachverhalt keine «fishing expedition» gegeben sei, weil das BZSt «alles eingereicht [habe] […], was im untersuchten Fall bis anhin bekannt [sei] […], […] und gestützt auf diese Informationen ein begründeter Verdacht [bestehe] […], dass es sich beim Kontoinhaber um eine in Deutschland steuerpflichtige Person handelt».

E.
A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) liess am 4. Oktober 2016 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Er beantragt, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz sei die Schlussverfügung der ESTV vom 2. September 2016 aufzuheben und die Leistung von Amtshilfe betreffend den Beschwerdeführer zu verweigern. In prozessualer Hinsicht verlangt er mit der Beschwerde, das Verfahren sei zu sistieren, bis er eine beim deutschen Bundesverwaltungsamt verlangte sog. Negativbescheinigung, das heisst eine «amtliche Bescheinigung über die Feststellung des Nichtbesitzes der Deutschen Staatsangehörigkeit» (vgl. Beschwerdebeilage 3) eingereicht habe.

F.
Mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 15. November 2016 legte der Beschwerdeführer die angekündigte Negativbescheinigung vor.

G.
Die ESTV beantragt mit Vernehmlassung vom 21. November 2016, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

H.
Der Beschwerdeführer hält mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 13. Dezember 2016 an seinen in der Sache gestellten Anträgen fest. Zugleich erklärt er, sein Antrag um Sistierung des Verfahrens sei als gegenstandslos geworden zu betrachten. Mit der Eingabe vom 13. Dezember 2016 legt der Beschwerdeführer ferner ein Schreiben der E._____ AG vom 8. Dezember 2016 betreffend das streitbetroffene Konto vor.

I.
Die Vorinstanz bekräftigt mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 21. Dezember 2016 ihren Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

J.
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 BZSt bzw. des BMF gestützt auf das DBA-D zugrunde. Die Durchführung dieses Abkommens richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des DBA-D (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe, insbesondere der Amtshilfe im Rahmen des DBA-D (vgl. Art. 32 VGG e contrario, Art. 19 Abs. 1 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

Der Beschwerdeführer erfüllt als Verfügungsadressat die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG), so dass darauf einzutreten ist.

1.3 Der Beschwerdeführer hat zwar mit seiner Beschwerde um Sistierung des Verfahrens bis zur Einreichung einer Negativbescheinigung ersucht. Zwischenzeitlich hat er indessen eine solche Negativbescheinigung eingereicht. Auch erklärt er nunmehr folgerichtig in seiner Stellungnahme vom 13. Dezember 2016, das Sistierungsgesuch sei als gegenstandslos geworden zu erachten, da er mit der nachträglich ins Recht gelegten Negativbescheinigung vom 26. Oktober 2016 habe nachweisen können, dass er kein deutscher Staatsbürger sei.

Mit dem Beschwerdeführer ist davon auszugehen, dass ein allfälliger Grund zur Sistierung des Verfahrens mit der Einreichung der Negativbescheinigung vom 26. Oktober 2016 beim Bundesverwaltungsgericht dahingefallen ist. Dementsprechend ist das mit der Beschwerde gestellte Sistierungsgesuch als gegenstandslos geworden abzuschreiben (vgl. auch Urteil des BGer 1B_414/2013 vom 29. April 2014 Bst. D).

2.

2.1 Das am 11. August 1971 abgeschlossene DBA-D trat am 29. Dezember 1972 in Kraft. Die heute geltende Fassung der Amtshilfeklausel des DBA-D, Art. 27 DBA-D (in der Fassung gemäss Art. 4 des Protokolls vom 27. Oktober 2010 «zur Änderung des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 12. März 2002» [AS 2012 825 ff., 827 f.]), trat am 21. Dezember 2011 in Kraft. Auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft gesetzt wurde die revidierte Fassung von Ziff. 3 des Protokolls zum DBA-D mit den darin enthaltenen Ausführungsbestimmungen zu Art. 27 DBA-D (vgl. AS 2012, 829 f.).

Die erwähnte Amtshilfeklausel ist auf Amtshilfeersuchen, die am oder nach dem 21. Dezember 2011 gestellt wurden, hinsichtlich sich auf einen am 1. Januar 2011 beginnenden Zeitraum beziehende Informationen im Sinne von Art. 27 Abs. 5 DBA-D (vgl. zu dieser Vorschrift sogleich E. 2.2) anwendbar (vgl. Art. 6 Ziff. 2 Bst. d/aa des erwähnten Protokolls vom 27. Oktober 2010).

2.2 Art. 27 DBA-D entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung. Gemäss Art. 27 Abs. 1 Satz 1 DBA-D 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 Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei wird der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-D (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-D (sachlicher Geltungsbereich) eingeschränkt (Art. 27 Abs. 1 Satz 2 DBA-D).

Art. 27 Abs. 3 DBA-D enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So wird damit der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, von den Gesetzen und 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. 27 Abs. 3 Bst. c DBA-D keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung (Ordre public) widerspräche».

Die Art. 27 Abs. 3 DBA-D vorgehende Vorschrift von Art. 27 Abs. 5 DBA-D enthält ihrerseits Einschränkungen der in vorgenannter Bestimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung. So darf der ersuchte Vertragsstaat nach Art. 27 Abs. 5 DBA-D die Leistung von Amtshilfe nicht nur deshalb ablehnen, «weil die Informationen sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum an einer Person beziehen» (Satz 1). In diesem Zusammenhang räumt Art. 27 Abs. 5 Satz 2 DBA-D den Steuerbehörden des ersuchten Staates die Kompetenz ein, die Offenlegung der in diesem Absatz der Amtshilfebestimmung erwähnten Informationen durchzusetzen.

2.3 Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D führt die Angaben auf, welche die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfegesuches zu liefern haben (vgl. zudem Abs. 2 und 3 der Verständigungsvereinbarung vom 15. Dezember 2011 betreffend die Auslegung von Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D; Art. 6 Abs. 2 StAhiG ist aufgrund der in Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D statuierten Regelung nicht einschlägig [vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.4; Urteil des BVGer A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 5.3 und 11]).

Nach Ziff. 3 Bst. c des Protokolls zum DBA-D bezweckt die Bezugnahme auf Informationen, welche voraussichtlich erheblich sind, «einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, 'fishing expeditions' zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist» (Satz 1; die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Ent-

wicklung [OECD] umschreibt «fishing expeditions» als «speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation» [vgl. Urteil des BVGer A-4415/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.2]). Ferner wird mit dieser Klausel festgehalten, dass Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, welche «fishing expeditions» vermeiden sollen (Satz 2 erster Teil). Zugleich wird bestimmt, dass die Unterabsätze von Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Satz 2 zweiter Teil).

2.4 Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss sich die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Informationen bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben und hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates nach der Edition der verlangten Unterlagen zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt dabei nach dieser Rechtsprechung eine doppelte Bedeutung zu, indem der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfegesuch geltend machen muss und der ersuchte Staat nur solche Unterlagen übermitteln darf, welche voraussichtlich erheblich sind (BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BGer 2C_411/2016, 2C_413/2016, 2C_414/2016, 2C_415/2016, 2C_416/2016, 2C_417/2016, 2C_418/2016 vom 13. Februar 2017 E. 3.3.2 [zur Publikation vorgesehen]). Würde nicht verlangt, dass sich die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergibt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Informationen bzw. Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Der ersuchte Staat darf sodann mit Blick auf das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger im Sinne von Ziff. 3 Bst. c des Protokolls zum DBA-D unwahrscheinlich ist. 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 BVGer A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3).

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 [BV, SR 101]) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteile des BVGer 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).

2.5 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann 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. BGE 139 II 404 E. 7.2.2, 128 II 407 E. 5.2.1; Urteil des BGer 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2797/2016 und A-2801/2016 vom 28. Dezember 2016 E. 4.2.4.3, 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 2.2.1; zum Ganzen Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.3, A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.3).

2.6 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 BVGer A-4569/2015 vom 17. März 2016 E. 6, A-7091/2014 vom 9. Juni 2015 E. 5.2, 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). 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 BGer 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.3, 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 (Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5).

2.7 Art. 7 Bst. a StAhiG sieht – in Umsetzung des Verbots der «fishing expeditions» – vor, dass auf Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn diese zum Zweck der Beweisausforschung gestellt wurden.

3.

Da der Informationsaustausch im Sinne von Art. 27 DBA-D nicht durch Art. 1 DBA-D (persönlicher Geltungsbereich) beschränkt ist (vgl. Art. 27 Abs. 1 Satz 2 DBA-D; E. 2.2), bedarf es zwar für die Amtshilfeverpflichtung keiner Ansässigkeit der betroffenen Person im Sinne von Art. 1 DBA-D (vgl. auch Urteil des BVGer A-4685/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 2.1.1). Im abkommensrechtlichen Sinne als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden können Informationen jedoch mit Blick auf das Ausgeführte (vgl. E. 2.2 und 2.4) nur dann, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist. Daraus folgt, dass die Schweiz als ersuchter Staat jedenfalls dann keine Amtshilfe im Sinne von Art. 27 Abs. 1 DBA-D leisten darf, wenn in einem Amtshilfegesuch in Bezug auf keine der betroffenen Personen Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat geltend gemacht werden.

4.

4.1 Im vorliegenden Fall betrifft das Amtshilfegesuch des BZSt bzw. des BMF vom 3. April 2015 nebst der deutschen Einkommenssteuer auch die deutsche Erbschafts- und Schenkungssteuer. Der in Art. 27 Abs. 1 DBA-D vorgesehene Informationsaustausch wird zwar – wie ausgeführt – gemäss Satz 2 dieser Bestimmung (namentlich) nicht durch den sachlichen Geltungsbereich des DBA (Art. 2 DBA-D) eingeschränkt (E. 2.2). Gleichwohl stellt sich vorliegend die Frage, ob Art. 27 DBA-D für Amtshilfegesuche betreffend Informationen zur Erhebung der deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer einschlägig ist. Denn die Amtshilfe für die deutsche Erbschaftssteuer und allenfalls auch die Amtshilfe für die deutsche Schenkungssteuer könnte sich unter Umständen statt nach Art. 27 DBA-D ausschliesslich nach der Amtshilfeklausel von Art. 13 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der

Nachlass- und Erbschaftssteuern vom 30. November 1978 (SR 0.672.913.61) richten.

Wie es sich mit dieser Frage verhält, kann hier aber dahingestellt bleiben. Denn zum einen wäre – wie nachfolgend (E. 5) ersichtlich wird – gestützt auf Art. 27 DBA-D keine Amtshilfe zu leisten, selbst wenn diese Bestimmung vorliegend auch in Bezug auf die deutsche Erbschafts- und Schenkungssteuer anwendbar wäre.

Zum anderen wird zu Recht weder vom ersuchenden Staat noch von der ESTV geltend gemacht, es sei vorliegend aufgrund von Art. 13 des erwähnten Nachlass- und Erbschaftssteuerabkommens Amtshilfe zu leisten. Diese Bestimmung erlaubt nämlich nur Amtshilfe zur Durchführung dieses Abkommens (sog. kleine Amtshilfe), und es ist weder substantiiert dargetan noch ersichtlich, dass die mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen geforderten (sowie nach Auffassung der ESTV zu übermittelnden) Informationen für die richtige Durchführung dieses Abkommens notwendig sind.

4.2 Es kann hier dahingestellt bleiben, ob das Ersuchen des BZSt bzw. des BMF die für ein Amtshilfegesuch im Sinne von Art. 27 DBA-D geltenden formellen Anforderungen erfüllt und die ESTV deshalb zu Recht darauf eingetreten ist. Denn wie anschliessend aufgezeigt wird, sind vorliegend jedenfalls die hiervor in E. 2.2, 2.4 und 3 genannten materiellen Voraussetzungen der Amtshilfeleistung gestützt auf Art. 27 DBA-D nicht erfüllt.

5.

5.1 Wie dargelegt, können der Amtshilfeverpflichtung von Art. 27 Abs. 1 DBA-D nur Informationen sowie Unterlagen unterliegen, welche im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich, also wahrscheinlich erheblich für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger im Sinne von Ziff. 3 Bst. c des Protokolls zum DBA-D sind (vgl. E. 2.2 und 2.4). In diesem Kontext gilt es vorliegend vorab zu klären, ob Hinweise auf Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht des Beschwerdeführers im ersuchenden Staat während des vom Amtshilfegesuch erfassten Zeitraumes bestehen (vgl. E. 3).

5.2 Nach Ansicht der Vorinstanz hat die deutsche Steuerbehörde in ihrem Ersuchen hinreichende Anhaltspunkte dafür geliefert, dass der Beschwerdeführer in Deutschland steuerpflichtig ist (vgl. Vernehmlassung, S. 5). Indessen wird im Amtshilfegesuch eine Steuerpflicht des Beschwerdeführers

in Deutschland in der massgebenden Zeitspanne ohne Nennung von diesbezüglichen Anknüpfungspunkten behauptet, und zwar nur (sinngemäss) mit der Bezeichnung des Beschwerdeführers bzw. der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person als «deutschen Steuerpflichtigen». Diese Bezeichnung wäre zwar nicht zu beanstanden, wenn der Beschwerdeführer zum Beispiel aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfungspunkte (wie namentlich Grundeigentum oder Führen eines Geschäftsbetriebes) in der Bundesrepublik Deutschland Steuern bezahlen müsste (vgl. auch zum Folgenden Urteil des BVGer A-4685/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 3.3.1). Freilich wird im vorliegenden Amtshilfegesuch weder geltend gemacht, beim Beschwerdeführer habe im massgebenden Zeitraum eine ortsbezogene, nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland eine unbeschränkte Steuerpflicht begründende Anknüpfung (beispielsweise Wohnsitz oder qualifizierter Aufenthalt) bestanden, noch werden darin für eine allfällige beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während dieses Zeitraums relevante wirtschaftliche oder andere Verbindungen des Beschwerdeführers zu diesem Staat genannt.

Zwar wird der betroffenen Person im vorliegenden Amtshilfegesuch der Besitz der deutschen Staatsangehörigkeit zugeschrieben. Indessen wird seitens des BZSt bzw. des BMF bezeichnenderweise nicht vorgebracht und ist auch nicht ersichtlich, dass allein aufgrund dieser (angeblichen) deutschen Staatsangehörigkeit eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat bestanden hat (vgl. dazu auch Stellungnahme der Vorinstanz vom 21. Dezember 2016, S. 2, wo die ESTV erklärt, dass «eine deutsche Steuerpflicht […] nicht ausschliesslich durch die Staatsbürgerschaft […] begründet» werde).

Mit Blick auf das hier Dargelegte ist davon auszugehen, dass im Amtshilfegesuch die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen schon mangels genügenden Hinweisen auf steuerliche Anknüpfungspunkte des Beschwerdeführers im ersuchenden Staat nicht rechtsgenügend geltend gemacht wurde. Mit anderen Worten wurden im Amtshilfegesuch keine hinreichenden Verdachtsmomente für eine Steuerpflicht des Beschwerdeführers im ersuchenden Staat dargetan. Entsprechend dem Dargelegten (vgl. E. 3) ist somit keine Amtshilfe gestützt auf Art. 27 DBA-D zu leisten. Anders zu entscheiden hiesse, die erwähnte, in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung anerkannte doppelte Bedeutung des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit zu negieren bzw. das rechtspre-

chungsgemäss geltende Erfordernis, dass sich die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften bereits aus dem Amtshilfegesuch ergibt (vgl. E. 2.4), seines Sinngehaltes zu entleeren.

Nichts an diesem Ergebnis zu ändern vermag das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. E. 2.6). Denn es ginge nicht an, in Konstellationen wie der vorliegenden allein gestützt auf die Erklärung des ersuchenden Staates, dass die betroffene Person dort steuerpflichtig ist oder war, Amtshilfe zu leisten. Letzteres würde darauf hinauslaufen, dass Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden könnten und Unterlagen in Verletzung des Verbots von «fishing expeditions» auch dann zu übermitteln wären, wenn sich erst aufgrund deren Erhebung durch die ersuchte Behörde Hinweise für steuerliche Anknüpfungspunkte im ersuchenden Staat ergeben würden (in diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass sich im vorliegenden Fall auch aus den von der ESTV aufgrund des Gesuches beschafften Bankunterlagen keine Hinweise auf steuerliche Anknüpfungspunkte des Beschwerdeführers im ersuchenden Staat ergeben).

5.3 Da sich das vorliegende Amtshilfegesuch – wie ausgeführt – als nicht rechtsgenügend begründet erweist, kann hier dahingestellt bleiben, inwiefern es dem Beschwerdeführer mit der von ihm eingereichten Negativbescheinigung sowie den Schreiben der E._____ AG vom 29. September und 8. Dezember 2016 zum Kontostand des streitbetroffenen Kontos gelungen ist, die Sachverhaltsdarstellung des BZSt bzw. des BMF im Sinne der von in E. 2.6 genannten Rechtsprechung sofort zu entkräften. Auch besteht kein Anlass, auf die übrigen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten einzugehen.

5.4 Es ergibt sich somit, dass die angefochtene Schlussverfügung nicht rechtskonform und deshalb aufzuheben ist. Es darf keine Amtshilfe betreffend den Beschwerdeführer geleistet werden.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten gutzuheissen.

6.
Bei diesem Verfahrensausgang sind dem obsiegenden Beschwerdeführer und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 VwVG). Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Die ESTV hat dem obsiegenden Beschwerdeführer die ihm erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die Parteientschädigung des Beschwerdeführers für die ihm erwachsenen notwendigen Auslagen ist mangels Kostennote aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen praxisgemäss auf insgesamt Fr. 7'500.- festzusetzen. In diesem Betrag ist die Mehrwertsteuer nicht enthalten, weil aufgrund des ausländischen Wohnsitzes des Beschwerdeführers in Bezug auf die Leistung seiner Rechtsvertreter von einem (steuerbefreiten) Dienstleistungsexport auszugehen ist (vgl. Art. 8 Abs. 1 sowie Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]; Urteil des BVGer A-1917/2016 vom 3. August 2016 E. 6.2).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Das mit der Beschwerde gestellte Sistierungsgesuch wird als gegenstandslos geworden abgeschrieben.

2.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die angefochtene Schlussverfügung der ESTV vom 2. September 2016 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe betreffend den Beschwerdeführer geleistet.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die ESTV wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.- zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Marianne Ryter	Beat König

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 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) 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: