



Abteilung I  
A-274/2021

## Urteil vom 7. Juli 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
vertreten durch lic. iur. Gabriela Loepfe-Lazar,  
Rechtsanwältin (...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-AT).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Am 16. Februar 2017 richtete die zuständige österreichische Steuerbehörde, das Central Liaison Office for International Cooperation, Bundesministerium für Finanzen, Brehmstrasse 14, 1110 Wien (nachfolgend: CLO oder ersuchende Behörde), gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 30. Januar 1974 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.916.31, nachfolgend: DBA CH-AT) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV).

Als vom Ersuchen betroffene Personen nannte das CLO mutmasslich in Österreich steuerpflichtige Personen, die anhand von Kundenstammmummern gemäss einer dem Ersuchen beigelegten Liste identifizierbar seien. Als Informationsinhaberin in der Schweiz wurde die UBS Switzerland AG (nachfolgend: UBS) genannt. Die Informationen würden für die Erhebung der Einkommenssteuer, die Kapitalertragssteuer und die Körperschaftsteuer für die Steuerjahre 2012 bis 2015 benötigt.

**A.b** Gemäss der ersuchenden Behörde basiert das Ersuchen auf einer Auflistung von Bankverbindungen mit Vermögensdaten, die anlässlich einer Hausdurchsuchung bei einer deutschen Niederlassung der UBS sichergestellt und den österreichischen Behörden von Deutschland gestützt auf die europäische Richtlinie 2011/2016/EU als Spontaninformation zur Verfügung gestellt worden sei. Die deutschen Behörden hätten dabei einer Weiterverwendung der betroffenen Informationen gegenüber der Schweiz zugestimmt. Aus der (elektronisch verfügbaren) Aufstellung gehe hervor, dass diese Bankverbindungen und Vermögensdaten Personen zuzuordnen seien, welche einen steuerlichen Bezug zu Österreich hätten (Domizilcode 12400 -12409). Die Aufstellung enthalte das Vermögen im Jahr 2006 und 2008 sowie [mehrere tausend] eindeutig zuordenbare Kundennummern, jedoch keine Namen oder sonstigen Daten der betroffenen Personen. Damit sei eine weitere Ermittlungstätigkeit gegenüber den betroffenen Personen ohne Mithilfe der Schweiz nicht möglich.

Durch das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt sollte die (Nach-)versteuerung von Kontobeziehungen für in Österreich ansässige Personen garantiert werden. Bekanntlich seien jedoch insbesondere im Jahr 2012 etliche Bankbeziehungen in

der Schweiz vor Inkrafttreten des Abkommens beendet worden. Auch könne es andere Gründe geben, warum das Abkommen für bestimmte Konten nicht greife. Bei solchen Kontobeziehungen bestehe ein verstärkter begründeter Verdacht, dass diese Bankbeziehungen der Abgabenhinterziehung dienen könnten. Im Zuge der Kontrolltätigkeit der österreichischen Finanzverwaltung sei es daher unbedingt notwendig, die Inhaber gerade solcher Konten bzw. die Deklaration von im Zusammenhang mit diesen Konten entstandenen steuerpflichtigen Erträgen überprüfen zu können.

Aus oben genannten Gründen seien die angefragten Informationen zu Konten, welche nicht unter obgenanntes Abkommen fallen, voraussichtlich erheblich für die Einkommens-, Körperschaft- und Kapitalertragsbesteuerung in Österreich.

Die Guthaben, welche auf dieser Liste verzeichnet seien, würden sich auf [mehrere] Milliarden Schweizer Franken belaufen, was möglicherweise einen Ausfall an Steuergeldern bis zu (...) Milliarden Euro für den österreichischen Fiskus bedeuten könnte.

Ein Abgleich der auf der Liste enthaltenen Kundenstammmnummern auf Basis des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt sowie des EU-Zinsbesteuerungsabkommens habe zur Zuordnung und Aussonderung von [mehreren hundert] Konten geführt.

**A.c** Konkret ersucht das CLO die ESTV für jedes im Anhang des Ersuchens aufgeführte Bankkonto um die Übermittlung der folgenden Informationen für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015:

- a) Name(n)/Vorname(n), Geburtsdaten und letzte bekannte Domiciladresse gemäss den Bankunterlagen der Kontoinhaber und der wirtschaftlich berechtigten Personen bzw. von deren Rechtsnachfolgern.
- b) Die Kontosalde jeweils per 1. Januar der Jahre 2012 bis 2015 und per 31. Dezember 2015.
- c) Davon ausgenommen sind Bankkonten, die gemäss entsprechenden Abkommen der Abgeltungssteuer unterlagen bzw. als «technische Konten» gelten.

**B.**

**B.a** Mit Editionsverfügung vom 28. April 2017 forderte die Vorinstanz die UBS auf, die ersuchten Informationen einzureichen. Zudem bat sie, die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen mit noch aktiven Geschäftsbeziehungen über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

**B.b** Darüber hinaus informierte die ESTV die betroffenen/beschwerdeberechtigten Personen mittels Publikation im Bundesblatt vom 13. Juni 2017 (BBl 2017 3964) über das laufende Amtshilfeverfahren und forderte diese auf, in der Schweiz ein Zustelldomizil zu bezeichnen. Gleichzeitig wies sie auf die Möglichkeit der Teilnahme im sog. vereinfachten Verfahren hin, ansonsten das Verfahren mittels Schlussverfügung abgeschlossen werde.

**B.c** Mit Schreiben vom 28. Juni 2017 präzisierte die ESTV die Editionsverfügung gegenüber der UBS dahingehend, dass vor dem Hintergrund des im Amtshilfeverfahren geltenden Subsidiaritätsprinzips diejenigen Kontonummern zu kennzeichnen seien, bei denen eine Meldung gegenüber Österreich bereits im Rahmen des (ehemaligen) EU-Zinsbesteuerungsabkommens (heute: Abkommen über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten [AIA, SR 0.641.926.81]) erfolgt sei.

**B.d** Am 28. Juli 2017 gab die UBS die von ihr einverlangten Daten fristgerecht an die ESTV heraus.

**C.**

Mit Schreiben vom 23. August 2017 liess A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person; vertreten durch die im Rubrum genannte Rechtsvertreterin) ihre Verfahrensteilnahme als vom Amtshilfeersuchen betroffene Person erklären. Mit besagtem Schreiben verweigerte die betroffene Person die Zustimmung zur Herausgabe ihrer Bankdaten an das CLO, da sie seit Februar 2008 wieder in [Land] lebe. Ferner verlangte sie vollständige Akteneinsicht, welche die ESTV am 12. Oktober 2017 gewährte.

**D.**

Mit Schreiben vom 27. September 2017 teilte die ESTV dem CLO mit, welche der im Ersuchen erwähnten Kontobeziehungen bei der UBS per 1. Januar 2012 bereits saldiert waren.

**E.**

Am 7. November 2017 leistete die ESTV für einen Teil der Fälle, bei denen

eine Zustimmung zur Informationsübermittlung erfolgt war, Amtshilfe im vereinfachten Verfahren.

#### **F.**

Mit drei separaten Schreiben vom 16. März 2018 bezeichnete die ESTV gegenüber dem CLO jene Konten, für die infolge bereits erfolgter Offenlegung im Rahmen des (ehemaligen) EU-Zinsbesteuerungsabkommens und des (ehemaligen) Quellensteuerabkommens mit Österreich (beide heute: AIA) bzw. wegen einer bereits erhobenen Abgeltungssteuer keine Amtshilfe geleistet werden könne.

#### **G.**

In Erwartung eines Grundsatzurteils des Bundesgerichts bezüglich eines ähnlichen Amtshilfeersuchens der französischen Behörden, welches auf Daten derselben Quelle basierte, setzte die ESTV die Bearbeitung der auf dem Amtshilfeersuchen des CLO vom 16. Februar 2017 basierenden Verfahren vorübergehend aus.

#### **H.**

Mit Urteil vom 26. Juli 2019 erkannte das Bundesgericht im Amtshilfeverfahren betreffend das französische Ersuchen, dass Amtshilfe zu leisten sei (Urteil des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 [teilweise publiziert in: BGE 146 II 150]). Die schriftliche Urteilsbegründung wurde im Dezember 2019 veröffentlicht.

#### **I.**

Mit Schreiben vom 16. Januar 2020 informierte die ESTV die ersuchende Behörde über die neusten Entwicklungen in der Rechtsprechung und über ihre Auffassung, wonach der vom CLO zum Ausdruck gebrachte Verdacht, dass die Mehrheit der vom Gesuch betroffenen Konten den österreichischen Behörden nicht gemeldet worden seien (Globalverdacht der Steuerhinterziehung) nach der neusten Rechtsprechung eine «fishing expedition» ausschliesse. Schliesslich wies sie darauf hin, dass allfällige bereits im Rahmen des AIA übermittelten Daten vom vorliegenden Austausch ausgeschlossen seien, und bat um Klärung der in Österreich geltenden Verjährungsfristen.

#### **J.**

Mit Schreiben vom 24. Januar 2020 bestätigte das CLO das Vorliegen des Globalverdachts der Steuerhinterziehung und wies auf die innerstaatliche Verjährungsfrist von 10 Jahren für die Abgabefestsetzung hin. Allerdings

sei eine Verlängerung dieser Festsetzungsverjährung gewährleistet, wenn die Abgabefestsetzung von der Erledigung einer Beschwerde abhängt.

**K.**

Mit E-Mail vom 22. September 2020 eröffnete die ESTV der betroffenen Person, dass sie (die ESTV) vorhabe, persönliche Daten der betroffenen Person an das CLO zu versenden. Mit genanntem Schreiben erhielt die betroffene Person die Möglichkeit, Einwände gegen die Datenauslieferung vorzubringen. Die betroffene Person nahm am 12. November 2020 dazu Stellung. Sie liess gestützt auf eingereichte Beweismittel ausführen, dass sie mit der Weitergabe ihrer Daten nicht einverstanden sei, da sie seit dem 29. Februar 2008 nicht mehr in Österreich gemeldet sei. Der Domizilwechsel bzw. der Wegzug der betroffenen Person aus Österreich sei der UBS bereits im Jahr 2010 angezeigt worden.

**L.**

Mit Schlussverfügung vom 17. Dezember 2020 qualifizierte die ESTV das Amtshilfeersuchen Österreichs als zulässig und ordnete die Amtshilfeleistung in Bezug auf die vom CLO erfragten und von der UBS edierten Bankkundeninformationen betreffend die betroffene Person an.

**M.**

Gegen die Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) vom 17. Dezember 2020 liess die betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 18. Januar 2021 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Sie lässt unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz beantragen, es sei die Verfügung der Vorinstanz vom 17. Dezember 2020 vollumfänglich aufzuheben und es seien keine Daten im Zusammenhang mit ihr an das CLO zu übermitteln. Im Weiteren liess sie den Verfahrens Antrag stellen, es seien sämtliche Vorakten beizuziehen.

**N.**

Mit Vernehmlassung vom 16. Februar 2022 schliesst die Vorinstanz auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**O.**

Mit unaufgeforderter Replik vom 1. März 2022 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen und ihrem Standpunkt fest.

*Auf die detaillierten Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des österreichischen CLO gestützt auf Art. 26 des DBA CH-AT zugrunde. Die Durchführung dieser Abkommensbestimmung richtet sich – unter Vorbehalt abweichender Regelungen im DBA CH-AT – nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 StAhiG).

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die internationale Amtshilfe in Steuersachen zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 ff. des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist als Adressat der angefochtenen Schlussverfügung und Person, die vom Amtshilfeersuchen betroffen ist bzw. über welche Daten übermittelt werden sollen, zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG, Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Auf die frist- und formgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

### **2.**

**2.1** Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-AT entspricht in ihrem heute geltenden Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (nachfolgend: OECD-MA; siehe Fassung gemäss Art. II des Protokolls vom 3. September 2009 zur Abänderung des DBA CH-AT, in Kraft getreten am 1. März 2011 [AS 2011 823, nachfolgend: Änderungsprotokoll] und Bot-

schaft vom 20. Januar 2010 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des DBA CH-AT [BBI 2010 1303, 1307]). Diese (revidierte) Bestimmung zum Informationsaustausch findet Anwendung auf Veranlagungsjahre, die ab dem 1. Januar 2012 beginnen (vgl. Art. IV Ziff. 2 des Änderungsprotokolls [AS 2011 823]).

## **2.2**

**2.2.1** Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-AT tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA CH-AT (persönlicher Anwendungsbereich), wonach das Abkommen (nur) für in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässige Personen gilt, beschränkt. Zu den unter das Abkommen fallenden Steuern zählt namentlich die Einkommenssteuer (einschliesslich der Steuern vom Gewinn aus der Veräusserung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens) und die Körperschaftssteuer in Österreich (vgl. Art. 2 DBA CH-AT, insbesondere Abs. 3 Ziff. 1 Bst. a und b sowie Abs. 2).

**2.2.2** Art. 26 Abs. 2 DBA CH-AT enthält das sog. Spezialitätsprinzip, wonach die im Rahmen des Informationsaustauschs erhaltenen Daten im Grundsatz ebenso geheim zu halten sind wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts beschafften Informationen und regelt unter welchen Voraussetzungen diese Daten dennoch zugänglich gemacht und weiterverwendet werden dürfen.

**2.2.3** Nach Art. 26 Abs. 3 DBA CH-AT sind die Absätze 1 und 2 nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat, 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). Schliesslich besteht auch 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 (Bst. c).



**2.2.4** Art. 26 Abs. 5 DBA CH-AT enthält insofern eine Gegenausnahme, als er bestimmt, dass Absatz 3 nicht so auszulegen sei, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum einer Person beziehen. Ungeachtet des Abs. 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.

**2.3** Im Zusammenhang mit Art. 26 DBA CH-AT ist weiter das zugehörige Schlussprotokoll (eingefügt durch Art. VIII des Protokolls vom 21. März 2006 zur Abänderung des DBA CH-AT [AS 2007 1253], von der Bundesversammlung genehmigt am 6. Oktober 2006 [AS 2007 1251]; ebenfalls unter SR 0.672.916.31) zu beachten.

**2.3.1** Gemäss Ziff. 2 Bst. a des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT besteht zwischen den Vertragsparteien Einigkeit darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat (sog. Subsidiaritätsprinzip).

**2.3.2** Nach Ziff. 2 Bst. b des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT besteht der Zweck der Verweisung auf Informationen, die *voraussichtlich erheblich* sind, darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Die im Amtshilfeersuchen zu liefernden Angaben sind gemäss dieser Bestimmung zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions»; sie sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern würden.

**2.3.2.1** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts *voraussichtlich erheblich* gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeit-

punkt 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. Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1).

**2.3.2.2** 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 sog. Listenersuchen Anwendung (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3, 143 II 628 E. 5.1).

**2.3.3** Gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT (in der am 14. November 2012 in Kraft getretenen Fassung; vgl. AS 2012 6941) besteht zwischen den Vertragsparteien sodann Einigkeit 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 Identifikation der steuerpflichtigen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann;

ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;

- iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- v) den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit sie bekannt sind.

## **2.4**

**2.4.1** 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 (StGB, SR 311.0) 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).

**2.4.2** 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 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-3186/2019 vom 20. August 2020 E. 2.8.3, A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 6.2).

**2.5** 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; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3). 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 (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 und 2.1.3, 139 II 451 E. 2.2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2258/2020 vom 19. Februar 2021 E. 2.2).

### **3.**

Das vorliegende Verfahren hat – worauf die Vorinstanz in ihrer Vernehmung zu Recht hinweist – einen engen inhaltlichen Bezug zum rechtskräftigen Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021, welchem dasselbe Amtshilfeersuchen des CLO wie in casu zu Grunde lag. Dem Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 kommt somit für das vorliegende Verfahren Grundsatzcharakter zu (nachfolgend auch: Referenzurteil). Das Bundesverwaltungsgericht kam in diesem Urteil zum Schluss, dass hinreichend konkrete Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der vom österreichischen Ersuchen betroffenen Personen gegeben seien und eine verbotene «fishing expedition» daher nicht vorliege (E. 4.4.3 f.). Im Folgenden sind die wesentlichen konkreten Rügen der Beschwerdeführerin im Lichte des Urteils des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 zu beurteilen.

Vorliegend hält die Beschwerdeführerin die Übermittlung der ersuchten Information an das CLO aus verschiedenen Gründen für rechtswidrig und insbesondere für eine unzulässige «fishing expedition». Streitig und im Folgenden zu prüfen sind im Wesentlichen zunächst formelle Punkte (Verfahrensantrag und rechtliches Gehör; E. 3.1), anschliessend die Eintretensvoraussetzungen sowie die Fragen, ob die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen für die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in Österreich voraussichtlich erheblich sind (E. 3.2-3.5) und ob deren Übermittlung verhältnismässig ist (E. 3.6).

**3.1** Vorab ist auf die formellen Aspekte einzugehen.

**3.1.1** Die Beschwerdeführerin stellt gestützt auf Art. 57 Abs. 1 VwVG den Verfahrensantrag, es seien sämtliche Vorakten beizuziehen. Die Vo-

rinstanz hat dem Bundesverwaltungsgericht zusammen mit der Vernehmlassung vom 16. Februar 2022 (Sachverhalt, Bst. N) sämtliche Akten, in welche die Beschwerdeführerin von der Vorinstanz bereits Einsicht erhielt (Sachverhalt, Bst. C und K), übermittelt. Diese fanden auf diese Weise Eingang in die bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahrensakten. Der beschwerdeführerische Verfahrensantrag erweist sich somit als gegenstandslos.

**3.1.2** Im Weiteren ist zu prüfen, ob die Vorinstanz das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt hat.

**3.1.2.1** Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung der Begründungspflicht gemäss Art. 29 der Bundesverfassung der schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und damit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend, da die Vorinstanz das Vorbringen betreffend Wohnsitz in [Land] seit Anfang 2008 in der Schlussverfügung vom 17. Dezember 2020 nur ungenügend berücksichtigt, den rechtserheblichen Sachverhalt nur unvollständig festgestellt und nur eine standardisierte Verfügung statt eines Einzelfallentscheids erlassen habe.

**3.1.2.2** Die Vorinstanz verneint die Verletzung des rechtlichen Gehörs, da aus der Schlussverfügung hinreichend hervorgehe, weshalb die Geltendmachung einer Ansässigkeit oder Steuerpflicht ausserhalb von Österreich, aber auch die Einreichung von Beweisen, welche eine Steuerpflicht in einem Drittstaat bescheinigen würden, die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen nicht zu entkräften vermöchten. Gestützt auf die Ausführungen sei die Beschwerdeführerin ohne Weiteres in der Lage gewesen, die Tragweite der Schlussverfügung zu verstehen und diese in voller Kenntnis der Sachlage anzufechten.

**3.1.3** Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. In der angefochtenen Schlussverfügung der Vorinstanz vom 17. Dezember 2020 werden die entscheidungswesentlichen Faktoren hinlänglich festgestellt und gewürdigt, so dass die Beschwerdeführerin sich über dessen Tragweite ein Bild machen konnte. Aus den präzisen tatsächlichen und rechtlichen Vorbringen in der Beschwerde und in der Replik ergibt sich denn auch zweifellos, dass die Beschwerdeführerin in der Lage war, die vorinstanzliche

Schlussverfügung vom 17. Dezember 2020 sachgerecht anzufechten (zum Ganzen: BGE 142 II 49 E. 9.2 m.w.H.). Der Vorwurf der Verletzung der vorinstanzlichen Untersuchungspflicht und des rechtlichen Gehörs ist somit unbegründet.

**3.2** Sodann ist auf die Frage der Rechtmässigkeit der Amtshilfeleistung einzugehen und in diesem Zusammenhang insbesondere darauf, ob das vorliegende Listenersuchen den erhöhten Anforderungen genügt, um eine verbotene Beweisausforschung (sog. «fishing expedition») auszuschliessen. Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Fragen im Referenzurteil ausführlich geprüft und dabei in seinem Urteil A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 Folgendes erwogen:

### **3.2.1**

**3.2.1.1** Zur Frage, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen des CLO vom 16. Februar 2017 eingetreten ist, hielt das Bundesverwaltungsgericht dafür, das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen stütze sich auf eine Liste mit ursprünglich über 8000 eindeutig zuordenbaren Kundenstammmummern, mithilfe derer die ESTV und die zur Edition aufgeforderte Bank die betroffenen Personen in der Folge identifizieren und die ersuchten Informationen hätten zusammenstellen können. Nebst den erwähnten Banknummern enthalte das Ersuchen weder Namen noch Adressen der betroffenen Personen. Ein solches «Listenersuchen» stelle nach der gefestigten Rechtsprechung eine nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich zulässige Sammlung von Einzellersuchen dar, welche nicht mit einem Gruppenersuchen im Sinn von Art. 3 Bst. c StAhiG zu verwechseln sei (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.2.1). Des Weiteren enthalte das Amtshilfeersuchen auch die weiteren erforderlichen Angaben gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.2.3).

**3.2.1.2** In Bezug auf das Subsidiaritätsprinzip nach Ziff. 2 Bst. a des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT habe die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen bestätigt, dass alle üblichen Informationsquellen ausgeschöpft worden seien, auf die sie in diesem Fall hätte zugreifen können, um die erforderlichen Informationen einzuholen, ohne das Risiko einzugehen, das Ergebnis der Ermittlungen zu gefährden. Nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip bestehe grundsätzlich kein Anlass, an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln. Mangels gegenteiliger, konkreter Anhaltspunkte sei damit von der Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips auszugehen (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.3).

**3.2.2** Zur Frage, ob das vorliegende Listenersuchen den erhöhten Anforderungen genügt, um eine verbotene Beweisausforschung (sog. «fishing expedition») auszuschliessen, äusserte sich das Bundesverwaltungsgericht im Referenzurteil wie folgt:

**3.2.2.1** Erforderlich sei erstens, dass das Ersuchen eine detaillierte Beschreibung der Gruppe enthalte, welche die Tatsachen und speziellen Umstände nennt, die zum Ersuchen geführt hätten. Das vorliegende Ersuchen [des CLO] identifiziere die betroffenen Personen mittels eindeutig zuordenbaren Kundenstammmummern. Eine hinreichend detaillierte Beschreibung der Gruppe sei damit vorliegend zu bejahen (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.1).

**3.2.2.2** Gemäss der dritten Voraussetzung habe die ersuchende Behörde aufzuzeigen, dass die verlangten Informationen geeignet seien, für die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen zu sorgen. Auch dieses Kriterium sei vorliegend erfüllt. Mit der Aufdeckung eines bisher im Rahmen der Steuererklärung nicht deklarierten Kontos – sofern ein solches bestehe – erhalte der ersuchende Staat die Möglichkeit, allfällige von Steuerpflichtigen zu Unrecht nicht entrichtete Steuern nachzufordern (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.2).

**3.2.3** Was die verbleibende zweite Voraussetzung betreffe, so müsse das Amtshilfeersuchen das anwendbare Steuerrecht und die Motive darlegen, die es erlauben würden, davon auszugehen, dass die vom Ersuchen betroffenen Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Verpflichtungen nicht erfüllt hätten. Das hier streitbetroffene Amtshilfeersuchen Österreichs bezeichne unbestrittenermassen das anwendbare Steuerrecht. Fraglich und zu prüfen bleibe, ob auch hinreichende Motive für die Annahme von Steuerpflichtverletzungen genannt werden (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3).

Die einschlägige bundesgerichtliche Rechtsprechung hat das Bundesverwaltungsgericht im Referenzurteil wie folgt dargelegt:

**3.2.3.1** Gemäss der Rechtsprechung müssten für die Annahme einer Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen konkrete Anhaltspunkte bzw. Verdachtsmomente vorliegen, wobei sich diese nicht auf die einzelnen Individuen bezögen, wohl aber in allgemeiner Weise auf die Personen in dieser Gruppe. Je nach den Umständen könne auch die Art und Weise, wie der ersuchende Staat Kenntnis von der Liste erlangt habe, ein Indiz dafür

sein, dass die Kontoinhaber ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht eingehalten hätten (Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.2; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.1). Solche hinreichenden Anhaltspunkte habe das Bundesgericht namentlich in folgenden zwei Fallkonstellationen bejaht:

Im einen Fall habe das Amtshilfeverfahren auf einem Listenersuchen Frankreichs basiert. Dabei seien die dem Ersuchen zugrundeliegenden Daten (im Urteil bezeichnet als Listen A, B und C) anlässlich einer von der Staatsanwaltschaft Bochum durchgeführten Hausdurchsuchung bei einer deutschen Gruppengesellschaft der UBS im Mai 2012 und im Juli 2013 gefunden worden. Das Bundesgericht habe erwogen, dass erste Überprüfungen der ersuchenden Behörde hinsichtlich der Liste A, welche die Namen von 1'130 Personen auswies, gezeigt hätten, dass die betroffenen Steuerpflichtigen ihr Konto entweder nicht deklariert oder bereits zu einem früheren Zeitpunkt regularisiert gehabt hätten. Es habe eine Verbindung zwischen der Liste A und den Listen B (betreffend Jahr 2006) und C (betreffend Jahr 2008) als gegeben erachtet, wobei die Listen B und C zwar keine Namen enthalten hätten aber einen Domizilcode, der auf eine Ansässigkeit in Frankreich hingedeutet habe. Das Gericht habe hervorgehoben, dass gegen die Bank ein Strafverfahren in Frankreich eingeleitet worden sei und ihr der Aufbau eines Steuerflucht-systems zur Last gelegt werde. Es sei zum Schluss gekommen, dass diese Anhaltspunkte zusammen betrachtet einen hinreichenden Verdacht auf steuerrechtswidriges Verhalten der mittels Banknummern identifizierten Personen der Listen B und C begründet hätten. Weiter habe es den Umstand, dass die Listen B und C bei einer Hausdurchsuchung im Rahmen einer Steuerstrafuntersuchung in Deutschland gefunden worden seien, als zusätzliches Indiz für ein steuerrechtswidriges Verhalten gewertet (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.5 f.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2).

Im anderen Fall habe dem Verfahren ein Amtshilfeersuchen aus Deutschland zugrunde gelegen, welches die betroffene Person mittels einer Kontonummer identifiziert habe. Das Bundesgericht habe die Tatsache, dass die ersuchende Behörde die Kontonummer kenne und wisse, dass darauf ein hoher Geldbetrag liegt, für sich allein genommen noch nicht als Indiz dafür gewertet, dass dieser Geldbetrag nicht oder nicht ordnungsgemäss versteuert worden sei. Als ausschlaggebend habe es vielmehr erachtet, dass gemäss der Schilderung der ersuchenden Behörde durch einen Zufallsfund (anlässlich einer Durchsuchung der Geschäftsräume einer Bank



mit Sitz in Frankfurt) Listen mit Kundendaten in Form von Kundenstammmummern, Alter, Domizil und Einlagehöhe in einer verborgenen Datei auf dem Personal Computer einer Mitarbeiterin habe gesichert werden können. Der Umstand, dass diese Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden gewesen seien, habe es als Indiz dafür gewertet, dass die betreffenden Konten möglicherweise verdeckt hätten geführt werden sollen und allenfalls nicht gesetzeskonform deklariert worden seien. Dieses Indiz in Kombination mit den übrigen Umständen (Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie hohe Summe auf dem betreffenden Konto) stelle gemäss Bundesgericht einen konkreten Hinweis auf Unregelmässigkeiten dar. Das Bundesgericht habe im Ergebnis eine unzulässige Beweisausforschung verneint (Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5, insbes. E. 5.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2).

**3.2.3.2** Wie im oben erwähnten, bereits gerichtlich beurteilten Listenersuchen Frankreichs stütze sich auch das vorliegende Amtshilfeersuchen auf (von den deutschen Behörden zur Verfügung gestellte) Listen mit Banknummern und Vermögensdaten der Jahre 2006 und 2008, die anlässlich einer Hausdurchsuchung der deutschen Strafverfolgungsbehörden bei einer Niederlassung der UBS in Frankfurt aufgefunden worden seien. Mit anderen Worten würde das vorliegende Listenersuchen Österreichs und das erwähnte Listenersuchen Frankreichs auf Daten derselben Quelle basieren. Es sei zwischenzeitlich gerichtsnotorisch, dass sich diese «Listen» – wie betreffend das oben zitierte Urteil 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 ausgeführt – mutmasslich auf einer verborgenen Datei auf dem PC einer Bankmitarbeiterin befunden hätten (siehe Urteil des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 3.6; Beschlüsse des Bundesstrafgerichts BB.2019.61 und BB.2019.63 vom 20. November 2019). Weiter habe die spontane Übermittlung der erwähnten «Listen» von Deutschland nach Österreich – wie sich aus dem Ersuchen ergebe – gestützt auf die europäische Richtlinie 2011/16 vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64/1 vom 11. März 2011) stattgefunden. Ein solch spontaner Informationsaustausch sei u. a. vorgesehen, wenn die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung im anderen Mitgliedstaat hat (s. Abschn. II Art. 9 Abs. 1 Bst. a der Richtlinie 2011/16; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2).

Der Bezug zu Österreich werde vorliegend über die in der Liste erwähnten Domizilcodes hergestellt. Gemäss Amtshilfeersuchen habe sodann ein Abgleich der auf der Liste enthaltenen Kundenstammmnummern auf Basis von zwei Abkommen mit der Schweiz (Sachverhalt Bst. A.b in fine) zur Zuordnung und Aussonderung von über 370 Konten geführt. Dies zeige, dass sich zumindest in diesen Fällen der Domizilcode als korrekt erwiesen habe. Sodann sei der Domizilcode auch bereits beim französischen Listenersuchen, das auf Daten derselben Quelle beruht habe, als genügend erachtet worden (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.6 f.; Urteil des BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Gemäss Angaben der ersuchenden Behörde würden sich die in der «Liste» ausgewiesenen Vermögenswerte auf [mehrere] Milliarden Schweizer Franken belaufen und damit eine erhebliche Summe darstellen (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2).

Wie bereits erwähnt, genüge es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung für die Vermutung von Steuerpflichtverletzungen, dass die dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegenden Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden gewesen seien, ein Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie eine hohe Summe von Vermögenswerten betroffen seien. Dies decke sich mit der Ausgangslage im Referenzurteil und es komme hinzu, dass die den Referenzurteil betreffenden Daten aus derselben Quelle stammen würden, die auch dem vom Bundesgericht als zulässig qualifizierten Listenersuchen Frankreichs zugrunde gelegen habe. Vor diesem Hintergrund sei hinsichtlich des Referenzurteils das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der betroffenen Personen – und damit der (dortigen) Beschwerdeführenden – im dort streitbetroffenen Amtshilfeersuchen des CLO zu bejahen. Eine verbotene «fishing expedition», welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen nach sich ziehen müsste, liege daher nicht vor (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2).

**3.3** An diesen Erwägungen ist für den vorliegenden Fall vollumfänglich festzuhalten. Die diesbezüglichen nachfolgenden Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen an dieser Rechtsprechung nichts zu ändern.

### **3.4**

**3.4.1** Gemäss Beschwerdeführerin befindet sich ihr Wohnsitz seit dem 29. Februar 2008 nachweislich in [Land]. Das DBA CH-AT und auch das StAHiG würden auf das vorliegende Verfahren deshalb keine Anwendung

finden, womit es dem Ersuchen an einer gesetzlichen Grundlage mangle. Aus diesem Grund fehle es an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen. Das Ersuchen des CLO stütze sich auf Daten, die mittlerweile 14 Jahre alt seien. Für diesen Zeitraum wäre ohnehin die Verjährung eingetreten. Nun auf die Jahre 2012 ff. aufgrund der Daten aus 2006 und 2008 zu schliessen, komme einer «fishing expedition» gleich. Sie (die Beschwerdeführerin) unterliege erwiesenermassen keiner Steuerpflicht in Österreich ab 2012. Im Referenzurteil werde festgehalten, dass das DBA AT-CH ab dem 1. März 2011 anwendbar sei, ab einem Zeitpunkt also, als sie keinen Wohnsitz mehr in Österreich gehabt habe. Das Referenzurteil sei daher vorliegend nicht einschlägig.

Die Vorinstanz verweist auf die verschiedenen Rechtsgrundlagen, wie Art. 26 DBA CH-AT, die bundesgerichtliche Rechtsprechung sowie insbesondere auf das Referenzurteil und die dortigen Ausführungen zum Bezug zu Österreich durch die in der Liste der UBS aufgeführten Domizilcodes. Die Beschwerdeführerin habe selbst bestätigt, im Zeitraum vom 23. April 2007 bis 29. Februar 2008 in Österreich wohnhaft gewesen zu sein und während dieses Zeitraums der österreichischen Steuerpflicht unterlegen zu haben. Es sei nicht schädlich, dass sich das Amtshilfeersuchen auf Angaben aus den Jahren 2006 und 2008 stütze, während Auskünfte für die Jahre 2012 bis 2015 ersucht würden. Die Vorlage von Unterlagen, die eine Besteuerung in einem Drittstaat belegen würden, vermöge die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen nicht zu entkräften und schliesse ein Steuerdomizil in Österreich während des betreffenden Zeitraums nicht aus. Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Umstände für den Nachweis eines steuerrechtlichen Wohnsitzes in einem Drittstaat seien von ihr im innerstaatlichen, österreichischen Steuerverfahren geltend zu machen. Zudem spiele es keine Rolle, wenn sich die ersuchten Informationen nach ihrer Bereitstellung letztlich als unerheblich erweisen würden.

**3.4.2** Die Beschwerdeführerin bestreitet zu Recht nicht, dass auch im Anwendungsbereich des DBA CH-AT ein («Listenersuchen») grundsätzlich zulässig ist (E. 3.2.1.1). Des Weiteren enthält das Amtshilfeersuchen auch die weiteren erforderlichen Angaben gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT (Sachverhalt, Bst. A.b und A.c; E. 2.3.3 und E. 3.2.1.1). Auch vorliegend ist mangels gegenteiliger, konkreter Anhaltspunkte von der Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips (E. 2.3.1) auszugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht hat im Referenzurteil bereits entschieden, dass sich wie im bundesgerichtlich beurteilten Listenersuchen Frankreichs (E. 3.2.3.2) auch das vorliegende Amtshilfeersuchen des CLO auf Daten derselben Quelle («Listen») basieren. Wie ebenfalls erwähnt begründet die Kombination der Tatsache, dass Listen mit Kundendaten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden gewesen sind mit den übrigen Umständen (Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahme der Daten sowie hohe Summe auf dem betreffenden Konto) einen konkreten Hinweis auf Unregelmässigkeiten (E. 3.2.3.1). Die Übermittlung der in E. 3.2.3.1 und E. 3.2.3.2 erwähnten «Listen» von Deutschland nach Österreich fand zudem auf legalem Weg der spontanen Amtshilfe von Deutschland statt (E. 3.2.3.2). Demnach können diese Daten sehr wohl Basis für das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen des CLO bilden.

Gemäss Referenzurteil wird der relevante Bezug zu Österreich über die in der Liste erwähnten Domizilcodes hergestellt. Damit seien hinreichende (statistische) Hinweise auf eine Steuerunehrlichkeit der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen gegeben, zumal für die Zulässigkeit eines Listenersuchens ein globaler Verdacht für eine Steuerhinterziehung ausreichend sei. Sodann seien der Domizilcode auch bereits beim französischen Listenersuchen, das auf Daten derselben Quelle beruht habe, als genügend erachtet worden. Gemäss Angaben der ersuchenden Behörde belaufen sich die in der «Liste» ausgewiesenen Vermögenswerte auf über [mehrere] Milliarden Schweizer Franken, mithin auf eine erhebliche Summe (E. 3.2.3.2). Daran ist festzuhalten.

Im Referenzurteil hat das Bundesverwaltungsgericht überdies festgehalten, dass es nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zu klären sei, wo letztendlich der Steuerwohnsitz liege, und es sei in diesem Verfahren auch nicht Aufgabe der Schweizer Behörden zu prüfen, ob nach österreichischem Recht ein Steuerwohnsitz in Österreich bestehe (dortige E. 5.2 m.w.H.). Die genannten Umstände möchten im Rahmen des Ansässigkeitsstreits wesentlich sein, der jedoch in einem anderen Verfahren durchzuführen sei. Damit ist – wie bereits im Referenzurteil (E. 5.2) – von der voraussichtlichen Erheblichkeit der vorliegend zur Übermittlung vorgesehenen Informationen betreffend die Beschwerdeführerin auszugehen. Diese ist für den Nachweis ihres steuerrechtlichen Wohnsitzes in einem Drittstaat vorab auf das innerstaatliche, österreichische Steuerverfahren zu verweisen.

Anzufügen bleibt ferner, dass sich auch die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht des ersuchenden Staats richtet und vor den dortigen Behörden geltend zu machen ist (Urteile des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4 ff.; 2C\_800/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 4 und E. 6.3 i.f.). Anders liegen die Dinge nur dann, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass im ausländischen Verfahren elementare Verfahrensgrundsätze verletzt werden könnten oder anderweitig schwere Mängel bestünden. Solche Gründe macht die Beschwerdeführerin indes nicht geltend, es sind für das Bundesverwaltungsgericht nach Aktenlage auch keine ersichtlich (BGE 144 II 206 E. 4.6 m.w.H.). Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht schliesslich aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (BGE 144 II 206 E. 4.3 m.w.H.). Die Beschwerdeführerin vermag somit weder mit ihrem Argument der Nichtansässigkeit in Österreich während des ersuchten Zeitraums noch mit demjenigen der möglichen Verjährung der Steuerschulden in Österreich durchzudringen.

**3.5** Zusammenfassend zeichnet sich vorliegend – wie auch im Referenzurteil – das folgende Bild: Es genügt nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung für die Vermutung von Steuerpflichtverletzungen, dass die dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegenden Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden waren, ein Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie eine hohe Summe von Vermögenswerten betroffen sind. Dies deckt sich mit der vorliegenden Ausgangslage. Es kommt hinzu, dass die vorliegenden Daten aus derselben Quelle stammen, die auch dem vom Bundesgericht als zulässig qualifizierten Listenersuchen Frankreichs zugrunde lag (E. 3.2.3.2). Vor diesem Hintergrund ist in casu das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der betroffenen Personen – und damit der Beschwerdeführerin – im hier streitbetroffenen Amtshilfeersuchen des CLO zu bejahen. Eine verbotene «fishing expedition», welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen nach sich ziehen müsste, liegt daher nicht vor.

Nach dem Dargelegten ergibt sich überdies zur Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen Folgendes: Für die Bejahung der voraussichtlichen Erheblichkeit genügt wie erwähnt eine vernünftige Möglichkeit im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (E. 2.3.2.1). Weil vorliegend wie gezeigt hinreichend konkrete Hinweise für

Unregelmässigkeiten in der Steuerabwicklung bestehen, sind die ersuchten Informationen geeignet, für die mögliche Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen der Beschwerdeführerin zu sorgen (E. 3.2.2.2). Damit ist von der voraussichtlichen Erheblichkeit der vorliegend zur Übermittlung vorgesehenen Informationen betreffend die Beschwerdeführerin auszugehen.

**3.6** Schliesslich ist die Verhältnismässigkeit der Übermittlung der ersuchten Informationen zu prüfen.

**3.6.1** Für die Beschwerdeführerin bedeutet die Herausgabe der Daten an die ersuchende Behörde eine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips nach Art. 5 Abs. 2 BV. Auch in persönlicher Hinsicht sei die Herausgabe der Daten der Beschwerdeführerin nicht erforderlich. Die Herausgabe von Daten habe sich auf die im ersuchten Zeitraum in der Republik Österreich ansässigen Personen zu beschränken. Nicht nur der Gesetzgeber habe verhältnismässig zu handeln, sondern auch alle Behörden seien an Art. 5 Abs. 2 BV gebunden. Dies habe zur Folge, dass jeder Fall einzeln zu prüfen sei, was mit einer standardisierten Verfügung nicht möglich sei.

Laut Vorinstanz erfüllt das vorliegende österreichische Amtshilfeersuchen alle Voraussetzungen nach Art. 26 DBA CH-AT. Darüber hinaus unterlägen Gesetze (in casu das StAhiG) als auch internationale Abkommen (in casu das DBA CH-AT) aufwendigen Ausarbeitungs- und Genehmigungsprozessen, die sicherstellen würden, dass vorgesehene Einschränkungen der Rechte betroffener Personen verhältnismässig seien. So sehe das DBA CH-AT etwa vor, dass nur Informationen übermittelt werden dürften, die «voraussichtlich erheblich» seien.

**3.6.2** Die Frage der Ansässigkeit der Beschwerdeführerin im ersuchten Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015 (Sachverhalt, Bst. A.c) ist vorliegend wie gesehen irrelevant (E. 3.4.2). Dass die angefochten Schlussverfügung der Vorinstanz vom 17. Dezember 2020 hinreichend (individuell) begründet und demnach nicht von einer in casu ungenügend substantiierten «standardisierten Verfügung» auszugehen ist, hat das Bundesverwaltungsgericht bereits erkannt (E. 3.1.3). Ebenso ergibt sich aus der festgestellten voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen für die Prüfung der allfälligen Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in Österreich für den ersuchten Zeitraum (E. 3.5) ohne Weiteres deren Geeignetheit und Erforderlichkeit zu ebendiesem Zweck. Der Beschwerdeführerin stehen schliesslich im allfälligen österreichischen Steuerverfahren weitere Rechtsschutzmöglichkeiten zur Verfügung (E. 3.4.2).

Daher ist der Beschwerdeführerin die Übermittlung der ersuchten Informationen auch zumutbar. Die Übermittlung der ersuchten Informationen erweist sich folglich als verhältnismässig.

#### **4.**

Zusammenfassend ist das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der betroffenen Personen – und damit der Beschwerdeführerin – im hier streitbetreffenen Amtshilfeersuchen des CLO zu bejahen. Eine verbotene «fishing expedition», welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen nach sich ziehen müsste, liegt daher nicht vor. Die vom CLO ersuchten Informationen sind zudem als voraussichtlich erheblich zur Besteuerung der Beschwerdeführerin zu qualifizieren und dementsprechend zu übermitteln.

#### **5.**

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

#### **6.**

**6.1** Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 5'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und 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 in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**6.2** Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

#### **7.**

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 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.**

Der Verfahrens Antrag der Beschwerdeführerin auf Beizug sämtlicher vorinstanzlicher Akten wird als gegenstandslos abgeschrieben.

**2.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in derselben Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kaspar Gerber



**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. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: