



## Urteil vom 21. Dezember 2021

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

---

Parteien

1. **Fondation X.**\_\_\_\_\_, ...,
2. **A.**\_\_\_\_\_, ...,
3. **B.**\_\_\_\_\_, ...,

alle vertreten durch

Dr. Andreas Hünerwadel, Rechtsanwalt,  
und Marc Gerber, Rechtsanwalt, ...,  
Beschwerdeführende,

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 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, DBA CH-AT) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz).

Als vom Ersuchen betroffene Personen nannte das CLO mutmasslich in Österreich steuerpflichtige Personen, die anhand von Kundenstammmnummern gemäss einer dem Ersuchen beigelegten Liste identifizierbar seien. Als Informationsinhaberin in der Schweiz wurde die UBS Switzerland AG (nachfolgend: UBS oder Bank) genannt. Die Informationen würden für die Erhebung der Einkommenssteuer, die Kapitalertragssteuer und die Körperschaftssteuer 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 über [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 Domiziladresse gemäss den Bankunterlagen der Kontoinhaber und der wirtschaftlich berechtigten Personen bzw. von deren Rechtsnachfolgern.
- b) Die Kontosalen 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 (BBI 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 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.

**D.**

Nachdem die Fondation X.\_\_\_\_\_, A.\_\_\_\_\_, und B.\_\_\_\_\_, alle vertreten durch denselben Rechtsanwalt, als vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen ihre Verfahrensteilnahme erklärt hatten, gewährte die ESTV ihnen mit Schreiben vom 3. bzw. 30. Oktober 2017 antragsgemäss Akteneinsicht. Weiter wies die ESTV darauf hin, dass sie über den weiteren Verlauf des Verfahrens zu gegebener Zeit informieren werde und – sollte sie zum Schluss kommen, dass Amtshilfe zu leisten sei – Gelegenheit zur Stellungnahme einräumen werde.

**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 Schlussverfügung vom 23. November 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 Fondation X. \_\_\_\_\_ sowie A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ an.

#### **L.**

Dagegen liessen die Fondation X. \_\_\_\_\_ sowie A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Beschwerdeführenden) mit einer gemeinsamen Eingabe vom 22. Dezember 2020 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Sie beantragen, die angefochtene Schlussverfügung sei aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen; eventualiter sei die angefochtene Schlussverfügung aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen des CLO nicht einzutreten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz.

Zur Begründung verweisen die Beschwerdeführenden vorab auf formelle Mängel der angefochtenen Schlussverfügung. Sie sei erstens «in Vertretung» von einer unbekanntem und möglicherweise unberechtigten Person unterzeichnet worden. Zweitens liege eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör vor, denn die ESTV stütze sich in ihrer Schlussverfügung zu ihrem Nachteil auf Aktenstücke, in die sie keine Einsicht erhalten hätten.

Unter dem Titel «materielle Beschwerdegründe» machen die Beschwerdeführenden zusammengefasst eine unzulässige Rückwirkung der Bestimmung, wonach die Identifikation von Steuerpflichtigen auf andere Weise als durch Namen möglich ist, geltend. Weiter sind sie der Ansicht, die ersuchten Informationen seien mangels Ansässigkeit und Steuerpflicht der Beschwerdeführenden in Österreich nicht relevant und das vorliegende «Gruppenersuchen» stelle eine sog. unzulässige «fishing expedition» dar. Sodann werde mit dem vorliegenden Ersuchen der völkerrechtliche Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, denn am Ursprung dieses Ersuchens stehe eine Verletzung des Schweizerischen Bankkundengeheimnisses, es stütze sich also auf Daten deliktischen Ursprungs.

**M.**

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Oktober 2021 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

**N.**

Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 20. Oktober 2021 liessen die Beschwerdeführenden an ihren bisherigen Anträgen und Ausführungen festhalten und subeventualiter einen Ergänzungsantrag hinsichtlich der Akteneinsicht in die vorinstanzlichen Akten stellen.

**O.**

Mit Zwischenverfügung vom 25. Oktober 2021 hiess der Instruktionsrichter das subeventualiter gestellte Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführenden insoweit gut, als er ihnen die vorinstanzlichen Akten (gespeichert auf einem USB-Stick) zusandte. Weiter verfügte er, dass über das Akteneinsichtsgesuch, soweit es sich auf Unterlagen beziehe, die sich nicht in den vorinstanzlichen Akten befänden, zu einem späteren Zeitpunkt entschieden werde.

Auf die detaillierten Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie entscheidewesentlich 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 Beschwerdeführenden

haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung und Personen, die vom Amtshilfeersuchen betroffen sind 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 Beschwerdeführenden können 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.**

Mit ihrem Hauptantrag verlangen die Beschwerdeführenden die Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung und Rückweisung der Sache an die Vorinstanz aus formellen Gründen.

**2.1** Sie machen geltend, dass die vorinstanzliche Verfügung lediglich «in Vertretung» von einer für sie nicht erkennbaren und möglicherweise nicht berechtigten Person unterzeichnet worden sei.

**2.1.1** Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der Steueramtshilfe sind grundsätzlich schriftlich zu eröffnen (Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 34 Abs. 1 VwVG). Diese sind weiter als Verfügungen zu bezeichnen und müssen eine Begründung sowie eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 35 VwVG).

**2.1.2** Im kürzlich ergangenen Urteil A-6219/2020 vom 31. Mai 2021, welches ebenfalls ein Steueramtshilfeverfahren basierend auf einem sog. Listenersuchen betraf, erwog das Bundesverwaltungsgericht, dass die handschriftliche Unterschrift der Verfügung im Bereich der internationalen Steueramtshilfe kein Gültigkeitserfordernis darstelle (E. 3.2 ff. des Urteils). Es begründete dies in erster Linie damit, dass weder das StAhiG noch das VwVG ein Unterschriftserfordernis für Verfügungen ausdrücklich vorsähen; dies namentlich im Gegensatz zur Regelung bei der Beschwerdeschrift (vgl. Art. 52 Abs. 1 VwVG) oder bei Entscheiden des Bundesverwaltungsgerichts (s. Art. 35 des Geschäftsreglements für das Bundesverwaltungsgericht vom 17. April 2008 [VGR, SR 173.320.1]; ausführlich dazu: E. 3.5.1 des genannten Urteils). Weiter wies das Gericht darauf hin, dass die Un-



terschrift auch im Bereich der sog. Massenverfahren generell kein Gültigkeitserfordernis darstelle (E. 3.5.2 des Urteils). Es kam daher zum Schluss, dass die Unterzeichnung der Schlussverfügung durch eine Person der ESTV «im Auftrag» einer anderen Person nicht zu beanstanden sei.

An den dargelegten rechtlichen Erwägungen des Urteils A-6219/2020 vom 31. Mai 2021 und der Schlussfolgerung ist auch für das vorliegende Verfahren festzuhalten. Nichts an der rechtlichen Beurteilung ändert, dass die Unterschrift nicht «im Auftrag», sondern «in Vertretung» erfolgte. Sodann ist entgegen der Andeutung der Beschwerdeführenden vorliegend trotz der «in Vertretung» erfolgten Unterschrift sowohl die verfügende Behörde, nämlich die ESTV, Dienst für Informationsaustausch, als auch die Person, in deren Namen unterschrieben wurde und die letztlich den Entscheid zu verantworten hat, klar ersichtlich. Es bestehen keine Zweifel, dass die Schlussverfügung von der sachlich und funktionell zuständigen Behörde erlassen wurde.

**2.2** Die Beschwerdeführenden sehen weiter ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Sie machen geltend, dass sich die Vorinstanz im Zusammenhang mit dem Aspekt der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu ihrem Nachteil auf eine Erklärung der deutschen Steuerbehörde stütze, welche diese im Rahmen eines parallel hängigen Amtshilfeverfahrens abgegeben habe. Zudem stelle die Vorinstanz auf Eingaben von Personen ab, die von einem ähnlich lautenden Amtshilfeersuchen gestützt auf dieselbe Datenquelle betroffen seien. Sie (die Beschwerdeführenden) hätten keine Kenntnis von diesen Aktenstücken und hätten sich im vorinstanzlichen Verfahren auch nicht zu deren Inhalt äussern können.

**2.2.1** Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör, welcher in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV, SR 101) verankert ist (BGE 140 V 464 E. 4.1, 135 II 286 E. 5.1). Sinn und Zweck des Akteneinsichtsrechts ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 26 N 32).

Im Bereich der internationalen Steueramtshilfe wird (für das Verfahren vor der ESTV) das Recht auf Akteneinsicht explizit in Art. 15 StAhiG festgehalten. Gemäss Art. 15 Abs. 1 StAhiG können sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen. Soweit die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich gewisser Aktenstücke glaubhaft macht, kann die ESTV gemäss Art. 15 Abs. 2 StAhiG einer beschwerdeberechtigten Person die Einsicht in die entsprechenden Aktenstücke nach Art. 27 VwVG verweigern. Im Übrigen finden die Bestimmungen des VwVG Anwendung, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (vgl. Art. 5 Abs. 1 StAhiG).

Gemäss Art. 26 Abs. 1 VwVG hat die Partei oder ihr Vertreter u.a. Anspruch darauf, in ihrer Sache alle als Beweismittel dienenden Aktenstücke (Bst. b) einzusehen. Nach Art. 27 Abs. 1 VwVG darf die Behörde die Einsichtnahme in die Akten nur verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit der Eidgenossenschaft, die Geheimhaltung erfordern (Bst. a), wesentliche private Interessen, insbesondere von Gegenparteien, die Geheimhaltung erfordern (Bst. b) oder das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (Bst. c). Die Verweigerung der Einsichtnahme darf sich nur auf jene Aktenstücke erstrecken, für die Geheimhaltungsgründe bestehen (Art. 27 Abs. 2 VwVG). Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf auf dieses zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ihr ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 28 VwVG). Liegen Geheimhaltungsgründe vor, ist aufgrund einer Interessenabwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse einerseits und dem Interesse auf Akteneinsicht andererseits abzuwägen. Wegleitend für die Abwägung ist das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV; Zwischenverfügung des BVGer A-6337/2014 vom 7. April 2015 E. 2 mit Hinweisen; WALDMANN/OESCHGER, Praxiskommentar VwVG, Art. 27 N 3 f.).

**2.2.2** Wie sich aus den Vorbringen der Beschwerdeführenden und der Ziff. 6.4 der angefochtenen Schlussverfügung ergibt, handelt es sich bei den streitbetroffenen Aktenstücken um eine durch die deutsche Steuerbehörde im Rahmen eines parallelen Amtshilfeverfahrens abgegebene Erklärung, eine durch die UBS in einem laufenden Untersuchungsverfahren der Bundesanwaltschaft eingereichte Stellungnahme sowie um einen Durch-

suchungsbeschluss der Staatsanwaltschaft Bochum. Die Vorinstanz verweigerte die Einsicht in diese Akten im vorinstanzlichen Verfahren laut Schlussverfügung, weil es sich dabei um Akten betreffend Drittverfahren handle, die nicht zu den Verfahrensakten gehörten. Soweit sie (die ESTV) diese Akten vorliegend für die Sachverhaltsfeststellung beigezogen habe, könne für deren wesentlichen Inhalt auf die bereits gemachten Ausführungen in der Schlussverfügung verwiesen werden. Da sich der für die Beurteilung von Art. 7 Bst. c StAhiG relevante Sachverhalt bereits rechtsgenügend aus dem Amtshilfeersuchen ergebe, habe sie (die ESTV) davon absehen können, den Parteien vor Erlass der Schlussverfügung Gelegenheit zu geben, sich dazu zu äussern, zumal sie nicht zum Nachteil der Parteien auf diese Akten abstelle (zum Ganzen: Schlussverfügung Ziff. 6.4 in fine).

**2.2.3** Die Argumentation der Vorinstanz, wonach es sich bei den streit betroffenen Akten nicht um Verfahrensakten handle, vermag nicht zu überzeugen: In der Schlussverfügung führt sie selbst aus, dass zu klären sei, ob den Parteien Einsicht in diese Aktenstücke zu gewähren sei, die für die Sachverhaltsfeststellung *beigezogen* worden seien. Dass die Vorinstanz einen Aktenbeizug nicht formell verfügt hat, ändert nichts am Umstand, dass sie diese Akten im Rahmen der Begründung der Schlussverfügung erwähnt und somit verwendet hat. Die Frage, ob die Erwähnung dieser Aktenstücke notwendig war, kann hier offenbleiben. Zu prüfen bleibt vielmehr, ob Gründe für die Einschränkung der Akteneinsicht bestehen.

**2.2.4** Vorliegend hat die ersuchende Behörde in Bezug auf die streit betroffenen Akten keine Geheimhaltungsgründe glaubhaft gemacht. Die Einschränkung der Akteneinsicht muss daher in Anwendung von Art. 27 VwVG durch überwiegende private oder öffentliche Interessen gerechtfertigt sein.

Was die Erklärung der deutschen Steuerbehörde in einem parallelen Amtshilfeverfahren (siehe dazu auch: Urteil des BVGer A-1499/2017 vom 3. August 2017 Bst. F.d des Sachverhalts) sowie den Durchsuchungsbeschluss der Staatsanwaltschaft Bochum betrifft, so ist davon auszugehen, dass die deutschen Behörden nicht wollen, dass diese Dokumente in Amtshilfeverfahren, die von anderen Staaten ausgelöst wurden, vollständig offengelegt werden. Die Gewährung der Akteneinsicht in solche Dokumente könnte zu Verstimmungen im Verhältnis der schweizerischen und deutschen Behörden führen, was nicht im Interesse der Schweiz wäre, der daran gelegen ist, im internationalen Verhältnis gute Beziehungen zwischen den Behörden zu pflegen (vgl. Zwischenverfügung des BVGer A-5506/2015 vom

23. März 2016 E. 4.2). Gleichsam dürfte auch die in das deutsche Strafverfahren involvierte Bank ein erhebliches Interesse an der Geheimhaltung der sie betreffenden Strafakten (hier: des Durchsuchungsbeschlusses) und einer Stellungnahme in einem strafrechtlichen Gerichtsverfahren haben. Demgegenüber erscheint das Interesse der Beschwerdeführenden an der Akteneinsicht als weniger gewichtig, zumal sie von diesen, in anderen Verfahren erstellten Akten im Wesentlichen nur insofern betroffen sind, als diese zum Verständnis des Gesamtkontextes beitragen. Dieser Gesamtkontext bildete zwischenzeitlich aber auch Gegenstand mehrerer öffentlich zugänglicher Gerichtsurteile und kann diesen hinreichend entnommen werden. Nach dem Gesagten ist aufgrund von Art. 27 Abs. 1 Bst. a und b VwVG im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Einsicht in die streitbetroffenen Akten verweigert hat.

**2.2.5** Zu prüfen bleibt, ob diese Aktenstücke im Zusammenhang mit einer allfälligen Verletzung von Treu und Glauben zum Nachteil der Beschwerdeführenden verwendet wurden (vgl. dazu auch: E. 4.5.3).

In Ziff. 6.5 der Schlussverfügung setzt sich die Vorinstanz mit der Frage auseinander, ob das Amtshilfeersuchen überhaupt auf einer «strafbaren Handlung» basiert. Weiter erwägt sie, dass – selbst wenn am Ursprung des Ersuchens eine strafbare Handlung gestanden hätte – die Kausalkette namentlich durch die Hausdurchsuchung bei der Bank in Deutschland durchbrochen worden sei. Schliesslich verneint die Vorinstanz eine Verletzung von Treu und Glauben durch den ersuchenden Staat, weil Österreich keine Zusicherung abgegeben habe, keine gestohlenen Daten zu verwenden, und die ersuchende Behörde die Daten auf legalem Weg amtshilfeweise erhalten habe.

Bei genauer Betrachtung der vorinstanzlichen Begründungskaskade entpuppt sich die fehlende Zusicherung Österreichs und der Umstand, dass Österreich die Daten auf legalem Weg erhalten hat, als Hauptbegründung, die in keinem Zusammenhang mit den streitbetroffenen Aktenstücken steht. Zwar weisen die vorangestellten Ausführungen inhaltlich einen Bezug zu den streitbetroffenen Akten auf, dennoch stützt die Vorinstanz ihre Argumentation nicht auf diese Aktenstücke, sondern auf ein Urteil des Bundesstrafgerichts und einen Presseartikel. Dass das vorliegende Ersuchen auf Daten basiert, die aus einer Hausdurchsuchung bei einer deutschen Niederlassung einer schweizerischen Bank stammen, ergibt sich sodann explizit aus dem Amtshilfeersuchen. Es ist folglich nicht erkennbar, dass

die Vorinstanz in Missachtung von Art. 28 VwVG zum Nachteil der Beschwerdeführenden auf die streitbetroffenen Aktenstücke abgestellt hat. Zu ergänzen ist, dass die Vorinstanz den wesentlichen Inhalt der streitbetroffenen Akten mit der Schlussverfügung bekanntgegeben hat. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz liegt nicht vor (vgl. dazu auch: Urteil des BVGer A-3045/2020 vom 29. März 2021 E. 5.4).

### **3.**

**3.1** Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-AT entspricht in seinem 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 Botschaft vom 20. Januar 2010 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des DBA CH-AT [BBl 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]).

### **3.2**

**3.2.1** 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).

**3.2.2** 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 innerstaat-

lichen Rechts beschafften Informationen und regelt unter welchen Voraussetzungen diese Daten dennoch zugänglich gemacht und weiterverwendet werden dürfen.

**3.2.3** 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).

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 Absatz 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.

**3.3** 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.

**3.3.1** 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).

**3.3.2** 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.

**3.3.2.1** 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 Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen. 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).

**3.3.2.2** 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).

**3.3.3** 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.

**3.4** 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).

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 treuwidri-



ges 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).

**3.5** 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).

#### **4.**

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen des CLO vom 16. Februar 2017 eingetreten ist.

**4.1** Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen stützt 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 zusammenstellen konnten. Nebst den erwähnten Banknummern enthält das Ersuchen weder Namen noch Adressen der betroffenen Personen. Ein solches «Listenersuchen» stellt nach der gefestigten Rechtsprechung eine nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich zulässige Sammlung von Einzellersuchen dar, welche nicht mit einem Gruppensuchen im Sinn von Art. 3 Bst. c StAhiG zu verwechseln ist (ausführlich dazu: BGE 146 II 150 E. 4).

## **4.2**

**4.2.1** Auch im Anwendungsbereich des DBA CH-AT ist eine solche Sammlung von Einzelsuchen, bei der die betroffenen Personen nicht namentlich identifiziert werden, grundsätzlich zulässig: Ziff. 2 Bst. c Unterabsatz (i) des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT sieht die Möglichkeit einer Identifikation der betroffenen Person «auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse» explizit vor (vorne E. 3.3.3). Durch die Angabe der Kundenstamnummer im Ersuchen ist das Erfordernis der Identifizierung der Beschwerdeführenden gemäss Ziff. 2 Bst. c Unterabsatz (i) des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT damit grundsätzlich erfüllt.

**4.2.2** Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden schliesst die fehlende Identifikation der betroffenen Person mittels Namen einen Austausch von Informationen auch betreffend das Steuerjahr 2012 nicht aus: Diese am 14. November 2012 in Kraft getretene Änderung von Ziff. 2 Bst. c Unterabsatz (i) des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT wurde mit Art. I des von der Bundesversammlung genehmigten Protokolls vom 4. Juni 2012 zur Abänderung des DBA CH-AT eingefügt (vgl. AS 2012 6941; AS 2012 6939; BBl 2011 3749). In Art. II Ziff. 2 dieses Protokolls vereinbarten die Vertragsstaaten neben dem Inkrafttreten, dass das Protokoll «ab dem Datum des Inkrafttretens des am 3. September 2009 in Wien unterzeichneten Protokolls zur Änderung des Abkommens» Anwendung findet. Letzteres trat seinerseits am 1. März 2011 in Kraft (AS 2011 823; vgl. dazu auch vorne E. 3.1). Dies bedeutet, dass die am 14. November 2012 in Kraft getretene Änderung von Ziff. 2 Bst. c Unterabsatz (i) des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT, welche auch eine Identifikation ohne Namensnennung erlaubt, rückwirkend ab dem 1. März 2011 anwendbar ist (vgl. zur Rückwirkung von Verfahrensregeln im Bereich der Steueramtshilfe: BGE 143 II 628 E. 4.3). Es ist somit und mit Blick auf die zeitliche Anwendbarkeit von Art. 26 DBA CH-AT (E. 3.1 in fine) nicht zu beanstanden, dass die ersuchende Behörde Informationen zu den Steuerjahren 2012 bis 2015 verlangt.

**4.2.3** Des Weiteren enthält das Amtshilfeersuchen auch die weiteren erforderlichen Angaben gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls (vorne E. 3.3.3).

**4.3** In Bezug auf das Subsidiaritätsprinzip nach Ziff. 2 Bst. a des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT (vorne E. 3.3.1) hat die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen bestätigt, dass alle üblichen Informationsquellen ausgeschöpft wurden, auf die es 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 (E. 3.5) besteht grundsätzlich kein Anlass an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln. Mangels gegenteiliger, konkreter Anhaltspunkte ist damit von der Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips auszugehen.

**4.4** Zu prüfen ist weiter, ob das vorliegende Listenersuchen, den erhöhten Anforderungen genügt, um eine verbotene Beweisausforschung (sog. «fishing expedition») auszuschliessen (dazu vorne E. 3.3.2.2).

**4.4.1** Erforderlich ist erstens, dass das Ersuchen eine detaillierte Beschreibung der Gruppe enthält, welche die Tatsachen und speziellen Umstände nennt, die zum Ersuchen geführt haben. Das vorliegende Ersuchen identifiziert die betroffenen Personen mittels eindeutig zuordenbaren Kundenstammmummern. Eine hinreichend detaillierte Beschreibung der Gruppe ist damit vorliegend zu bejahen.

**4.4.2** Gemäss der dritten Voraussetzung hat die ersuchende Behörde aufzuzeigen, dass die verlangten Informationen geeignet sind, für die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen zu sorgen. Auch dieses Kriterium ist vorliegend erfüllt. Mit der Aufdeckung eines bisher im Rahmen der Steuererklärung nicht deklarierten Kontos – sofern ein solches besteht – erhält der ersuchende Staat die Möglichkeit, allfällige von Steuerpflichtigen zu Unrecht nicht entrichtete Steuern nachzufordern.

**4.4.3** Was die verbleibende zweite Voraussetzung betrifft, so muss das Amtshilfeersuchen das anwendbare Steuerrecht und die Motive darlegen, die es erlauben, davon auszugehen, dass die vom Ersuchen betroffenen Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Verpflichtungen nicht erfüllt haben. Das hier streitbetroffene Amtshilfeersuchen Österreichs bezeichnet unbestrittenmassen das anwendbare Steuerrecht. Fraglich und zu prüfen bleibt, ob auch hinreichende Motive für die Annahme von Steuerpflichtverletzungen genannt werden.

**4.4.3.1** Gemäss der Rechtsprechung müssen für die Annahme einer Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen konkrete Anhaltspunkte bzw. Verdachtsmomente vorliegen, wobei sich diese nicht auf die einzelnen Individuen beziehen, wohl aber in allgemeiner Weise auf die Personen in dieser Gruppe. Je nach den Umständen kann auch die Art und Weise, wie der ersuchende Staat Kenntnis von der Liste erlangt hat, ein Indiz dafür sein, dass die Kontoinhaber ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht

eingehalten haben (Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.2). Solche hinreichenden Anhaltspunkte hat das Bundesgericht namentlich in folgenden zwei Fallkonstellationen bejaht:

Im einen Fall basierte das Amtshilfeverfahren auf einem Listenersuchen Frankreichs. Dabei wurden 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. Das Bundesgericht erwog, 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 regularsiert gehabt hätten. Es erachtete eine Verbindung zwischen der Liste A und den Listen B (betreffend Jahr 2006) und C (betreffend Jahr 2008) als gegeben, wobei die Listen B und C zwar keine Namen enthielten aber einen Domizilcode, der auf eine Ansässigkeit in Frankreich hindeutete. Das Gericht hob hervor, dass gegen die Bank ein Strafverfahren in Frankreich eingeleitet worden sei und ihr der Aufbau eines Steuerflucht-systems zur Last gelegt werde. Es kam zum Schluss, dass diese Anhaltspunkte zusammen betrachtet einen hinreichenden Verdacht auf steuerrechtswidriges Verhalten der mittels Banknummern identifizierten Personen der Listen B und C begründeten. Weiter wertete es den Umstand, dass die Listen B und C bei einer Hausdurchsuchung im Rahmen einer Strafuntersuchung in Deutschland gefunden wurden, als zusätzliches Indiz für ein steuerrechtswidriges Verhalten (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.5 f.).

Im anderen Fall lag dem Verfahren ein Amtshilfeersuchen aus Deutschland zugrunde, welches die betroffene Person mittels einer Kontonummer identifizierte. Das Bundesgericht wertete 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, dass dieser Geldbetrag nicht oder nicht ordnungsgemäss versteuert wurde. Als ausschlaggebend erachtete es vielmehr, 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 Kundenstamnummern, Alter, Domizil und Einlagehöhe in einer verborgenen Datei auf dem Personal Computer einer Mitarbeiterin gesichert werden konnten. Der Umstand, dass diese Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden waren, wertete es als Indiz

dafür, dass die betreffenden Konten möglicherweise verdeckt geführt werden sollten und allenfalls nicht gesetzeskonform deklariert worden waren. Dieses Indiz in Kombination mit den übrigen Umständen (Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie hohe Summe auf dem betreffenden Konto) stellt gemäss Bundesgericht einen konkreten Hinweis auf Unregelmässigkeiten dar. Das Bundesgericht verneinte im Ergebnis eine unzulässige Beweisausforschung (Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5, insbes. E. 5.3.1).

**4.4.3.2** Wie im oben erwähnten, bereits gerichtlich beurteilten Listenersuchen Frankreichs stützt 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 wurden. Mit anderen Worten basieren das vorliegende Listenersuchen Österreichs und das erwähnte Listenersuchen Frankreichs auf Daten derselben Quelle. Es ist 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 befanden (siehe Urteil des BVerfG 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 fand die spontane Übermittlung der erwähnten «Listen» von Deutschland nach Österreich – wie sich aus dem Ersuchen ergibt – 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) statt. Ein solch spontaner Informationsaustausch ist 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).

Der Bezug zu Österreich wird vorliegend über die in der Liste erwähnten Domizilcodes hergestellt. Gemäss Amtshilfeersuchen führte sodann ein Abgleich der auf der Liste enthaltenen Kundenstammmnummern auf Basis von zwei Abkommen mit der Schweiz (vorne Sachverhalt Bst. A.b in fine) zur Zuordnung und Aussonderung von über 370 Konten. Dies zeigt, dass sich zumindest in diesen Fällen der Domizilcode als korrekt erwiesen hat. Sodann wurde der Domizilcode auch bereits beim französischen Listenersuchen, das auf Daten derselben Quelle beruhte, als genügend erachtet

(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 belaufen sich die in der «Liste» ausgewiesenen Vermögenswerte auf [mehrere] Milliarden Schweizer Franken und stellen damit eine erhebliche Summe dar.

Wie bereits erwähnt, genügt es 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 und es kommt hinzu, dass die vorliegenden Daten aus derselben Quelle stammen, die auch dem vom Bundesgericht als zulässig qualifizierten Listenersuchen Frankreichs zugrunde lag. Vor diesem Hintergrund ist vorliegend das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der betroffenen Personen – und damit der Beschwerdeführenden – 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.

**4.5** Weiter vertreten die Beschwerdeführenden die Ansicht, das Amtshilfeersuchen verletze den Grundsatz von Treu und Glauben, weil es auf unrechtmässig bzw. deliktisch erlangten Informationen beruhe. Am Ursprung des «Listenfonds» stehe eine Verletzung des strafrechtlich geschützten Schweizerischen Bankkündengeheimnisses.

**4.5.1** Wie vorne ausgeführt (E. 3.4), liegt ein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben insbesondere dann vor, wenn der ersuchende Staat eine Zusicherung abgegeben hat, wonach er kein Ersuchen gestützt auf in strafbarer Weise erlangte Daten stellen werde. Kein treuwidriges Verhalten stellt dagegen das blosser Verwenden illegal erworbener Daten durch den ersuchenden Staat dar, welche dieser im Rahmen der (spontanen) Amtshilfe durch einen anderen Staat erhalten hat. Vorliegend hat Österreich keine Zusicherung abgegeben, allfällig illegal erworbene Daten nicht im Rahmen von an die Schweiz gerichteten Amtshilfeersuchen zu verwenden. Vielmehr hat es die Daten auf legalem Weg der spontanen Amtshilfe von Deutschland erhalten. Es ist zudem nicht ersichtlich, inwiefern im Rahmen der (offiziellen) Beschlagnahmung der «Listen» bei der deutschen Niederlassung der UBS und der anschliessenden Weitergabe dieser Dokumente von Deutschland an Österreich schweizerisches Recht

verletzt worden wäre. Ein treuwidriges Verhalten Österreichs ist bereits aus diesem Grund zu verneinen.

**4.5.2** An dieser Würdigung vermag der Umstand, dass am Ursprung der von den deutschen Behörden eingeleiteten Strafuntersuchung gegen die deutsche Niederlassung der UBS der Kauf einer CD mit Daten steht, die von einem Bankmitarbeiter möglicherweise in strafbarer Weise beschafft und weitergegeben wurde, nichts zu ändern. Zwar wurde im Zusammenhang mit der Weitergabe der Daten-CD an Deutschland eine strafbare Handlung (allerdings keine Bankkundengeheimnisverletzung) in der Schweiz zwischenzeitlich gerichtlich bestätigt (s. Urteil des Bundesstrafgerichts SK.2016.34 vom 21. Januar 2019). Aber wie das Bundesverwaltungsgericht dazu bereits im Urteil A-1534/2018 vom 3. August 2020 in Erwägung 3.6 für das gleichgelagerte Listenersuchen Frankreichs erwogen hat, lässt sich daraus kein treuwidriges Verhalten Österreichs ableiten. Erstens wurde die Kausalkette durch externe Faktoren wie namentlich die Ermittlungen der deutschen Strafbehörden wenn nicht gar unterbrochen, so doch zumindest stark beeinflusst. Zweitens handelt es sich bei den vorliegend verwendeten Daten nicht um jene, die vom Bankmitarbeiter illegal beschafft und nach Deutschland verkauft wurden, sondern um andere Daten, die anlässlich der später erfolgten Hausdurchsuchung gefunden wurden.

Im Zusammenhang mit den anlässlich der Hausdurchsuchung gefundenen Listen haben sowohl die Bundesanwaltschaft als auch die Beschwerdeinstanz eine vorsätzliche Verletzung des Bankkundengeheimnisses verneint (s. Beschlüsse des Bundesstrafgerichts BB.2019.61 und BB.2019.63 vom 20. November 2019, mit welchen die Einstellungsverfügung der Bundesanwaltschaft bestätigt wurde). Auch diesbezüglich fehlt es durch die Einwirkung externer Faktoren auf die Kausalkette ganz grundsätzlich an einer hinreichenden Nähe Österreichs zum Tatgeschehen, welche die Annahme eines Verstosses gegen den völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben rechtfertigen könnte.

**4.5.3** Mit Blick auf das soeben Ausgeführte besteht vorliegend keine Notwendigkeit, die von den Beschwerdeführenden mit subeventualiter gestelltem Ergänzungsantrag vom 20. Oktober 2021 zur Einsicht verlangten Unterlagen, soweit sie sich noch nicht in den vorinstanzlichen Akten befanden (siehe: Sachverhalt Bst. N. und O.; zu den streitgegenständlichen Unterlagen vorne E. 2.2.2), auf Stufe des Gerichts beizuziehen. Das Akteneinsichtsgesuch ist insoweit abzuweisen.

**4.6** Nach dem Gesagten erweist sich das vorliegende Listenersuchen Österreichs als zulässig und die Vorinstanz ist zu Recht darauf eingetreten.

## **5.**

Weiter ist zu prüfen, ob die weiteren Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe erfüllt sind.

**5.1** Die Beschwerdeführenden machen geltend, die verlangten und zur Übermittlung vorgesehenen Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich, weil sie seit dem Jahr 2000 [ausserhalb Österreichs] ansässig und dort unbeschränkt steuerpflichtig seien.

**5.2** Wie erwähnt, wird vorliegend der Bezug zu Österreich durch die in den UBS-Listen aufgeführten Domizil-Codes hergestellt. Unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung hat das Bundesverwaltungsgericht den Domizil-Code beim gleichgelagerten Listenersuchen Frankreichs als hinreichenden Anknüpfungspunkt für eine mögliche Steuerpflicht in Frankreich (für die Jahre 2010 bis 2015) qualifiziert (dazu bereits vorne: E. 4.4.3.2 mit Hinweisen; ferner: Urteil des BVerG A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Dasselbe gilt auch für das vorliegende Listenersuchen Österreichs. Die Beschwerdeführenden und ihre individuellen Banknummern befanden sich unbestrittenermassen auf den Listen, die anlässlich einer Hausdurchsuchung der Zweigniederlassung der UBS in Deutschland gefunden wurden, und zwar in Verbindung mit dem Domizil-Code für Österreich. Wo letztendlich der Steuerwohnsitz liegt, ist nicht im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu klären, und es ist in diesem Verfahren auch nicht Aufgabe der Schweizer Behörden zu prüfen, ob nach österreichischem Recht ein Steuerwohnsitz in Österreich besteht (vgl. Urteil des BVerG 2C\_805/2018 vom 23. August 2019 E. 4.5 mit Hinweis auf BGE 145 II 122 E. 2.2.2 und E. 3.2, sowie BGE 142 II 161 E. 2.2.2, auch zum Folgenden). Die genannten Umstände mögen im Rahmen des Ansässigkeitsstreits wesentlich sein, der jedoch in einem anderen Verfahren durchzuführen ist. Damit ist von der voraussichtlichen Erheblichkeit der vorliegend zur Übermittlung vorgesehenen Informationen betreffend die Beschwerdeführenden auszugehen. Sie sind für den Nachweis ihres steuerrechtlichen Wohnsitzes in einem Drittstaat vorab auf das innerstaatliche, österreichische Steuerungsverfahren zu verweisen.



**6.**

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

**7.**

Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführenden 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.

Den unterliegenden Beschwerdeführenden ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

**8.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) handelt (Art. 83 Bst. h, 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. 5'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der in derselben Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Kathrin Abegglen Zogg

**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: