



Urteil vom 25. Februar 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richterin Sonja Bossart Meier,
Gerichtsschreiber Matthias Gartenmann.

Parteien

1. **A.** _____,
(...),
2. **B.** _____,
(...),
beide vertreten
durch Christoph Niederer, Rechtsanwalt,
und Beatrice Klaesi, Rechtsanwältin,
Vischer AG,
(...),
Beschwerdeführende,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
(...),
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-NL).

Sachverhalt:**A.**

Mit Datum vom (Datum) reichte der Belastingdienst der Niederlande (nachfolgend: BD) gestützt auf das Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.963.61; nachfolgend: DBA-NL) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfegesuch ein.

B.

Im Ersuchen wird um Informationen betreffend A. _____ (nachfolgend: betroffene Person 1) und B. _____ (nachfolgend: betroffene Person 2) gebeten. Als Informationsinhaberin wird die Bank C. _____, (...), (nachfolgend: Bank), genannt. Als betroffene Steuerarten und Steuerjahre werden die Einkommenssteuern im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2017 angegeben.

Der BD führte im Gesuch an, aus einer Prüfung der niederländischen Steuerbehörde gehe hervor, dass die betroffene Person 1 und betroffene Person 2 zumindest an einem Bankkonto bei der genannten Bank mit der Nummer (...) (nachfolgend: Bankkonto) berechtigt waren.

Der BD verlangt die Beantwortung einer Reihe von Fragen und die Übermittlung von Dokumenten und zwar namentlich eine Antwort auf folgende Fragen des Amtshilfeersuchens:

(...) (Wiedergabe ersuchte Informationen)

Im Amtshilfeersuchen bestätigt der BD, dass er alle Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft hat und bereit sowie in der Lage ist, solche Informationen in vergleichbaren Fällen zu beschaffen und weiterzuleiten.

C.

Am 1. Juni 2018 erliess die ESTV gegenüber der genannten Bank eine Editionsverfügung und bat sie, die im Ausland ansässigen betroffenen Personen über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

D.

Am 13. Juni 2018 kam die Bank der Aufforderung zur Aktenedition nach und teilte mit, dass die betroffenen Personen nicht über das Amtshilfeverfahren informiert werden konnten.

E.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2018 informierte die ESTV die betroffene Person 1 und mit Veröffentlichung im Bundesblatt vom (Datum) die betroffene Person 2 über das Amtshilfeersuchen.

F.

Mit Schreiben vom 8. August 2018 beantragte die betroffene Person 2 und mit Schreiben vom 20. September 2018 die betroffene Person 1 Akteneinsicht.

G.

Mit Schreiben vom 19. November 2018 und 30. November 2018 gewährte die ESTV den betroffenen Personen Akteneinsicht und teilte mit, welche Informationen sie dem BD zu übermitteln gedenke. Sie setzte eine Frist, innert welcher die Zustimmung zur Übermittlung der Unterlagen erteilt oder eine Stellungnahme eingereicht werden könne.

H.

Die betroffenen Personen, vertreten durch ihren Anwalt, haben der ESTV am 7. Januar 2019 eine Stellungnahme eingereicht. Sie wehrten sich gegen die Leistung von Amtshilfe insbesondere mit den Argumenten, die Informationen seien voraussichtlich nicht erheblich, es handle sich um eine unzulässige Beweisausforschung («fishing expedition») und der BD habe die niederländischen innerstaatlichen Mittel nicht ausgeschöpft.

I.

Mit den Schreiben vom 14. Februar 2019 hat die ESTV den betroffenen Personen ergänzende Akteneinsicht gewährt.

J.

Mangels Zustimmung der betroffenen Personen erging am 1. Mai 2019 die Schlussverfügung der ESTV. Mit dieser wurde bestimmt, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe in Bezug auf die beiden betroffenen Personen geleistet wird (Dispositiv-Ziff. 1). In Dispositiv-Ziff. 2 wurden die Informationen genannt, welche an die ersuchende Behörde übermittelt werden sollen.

K.

Gegen diese Schlussverfügung erhoben die betroffenen Person 1 und 2 (nachfolgend auch: Beschwerdeführende) am 3. Juni 2019 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen die Aufhebung der Schlussverfügung der ESTV vom 1. Mai 2019 und die Verweigerung der Amtshilfe unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

L.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 19. Juli 2019 die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

M.

Die Beschwerdeführenden reichten am 30. August 2019 eine Stellungnahme zur Vernehmlassung vom 19. Juli 2019 ein. In der Stellungnahme führen sie einige Argumente genauer aus.

N.

Die ESTV teilte mit Schreiben vom 9. September 2019 mit, dass sie auf eine Stellungnahme verzichte.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern entscheidungswesentlich – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BD gestützt auf das DBA CH-NL zu Grunde (vgl. Sachverhalt Bst. A). Dieses Abkommen wurde am 26. Februar 2010 unterzeichnet und trat am 9. November 2011 in Kraft. Seine Bestimmungen finden gemäss Art. 29 Abs. 1 DBA CH-NL auf die Steuerjahre und Steuerperioden Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar 2012 beginnen.

Zu beachten ist die Sonderregelung in Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL, wonach Art. 26 DBA CH-NL sowie Paragraph XVI des Protokolls zum Abkommen auf Ersuchen anwendbar sind, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens vom 9. November 2011 gestellt werden und Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem 1. März 2010 beginnt.

Diese rückwirkende Anwendung neuer Amtshilfebestimmungen auf zurückliegende Steuerperioden ist gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung zulässig, da nach dem Bundesgericht Amtshilfebestimmungen verfahrensrechtlicher Natur und damit mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar seien (BGE 143 II 628 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.1 mit weiteren Hinweisen).

Das vorliegende Amtshilfeersuchen ist am (Datum) gestellt worden und betrifft die Einkommenssteuer im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2017, weshalb die Anwendbarkeit des Abkommens sowie des Protokolls vorliegend gegeben ist (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.1).

1.2 Soweit das DBA CH-NL keine abweichenden Bestimmungen enthält, richtet sich der Vollzug der Amtshilfe nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario; zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des StAhiG siehe AS 2013 229; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.3 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

1.4 Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG; Art. 5 und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.5 Die Beschwerdeführenden sind als vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen bzw. Verfügungsadressaten im Sinne von Art. 48 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung. Damit sind sie zur Beschwerde berechtigt.

1.6 Nach dem Gesagten ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 5 StAhiG).

1.7 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 Bst. a-c VwVG).

2.

2.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den Niederlanden ist Art. 26 DBA CH-NL, welcher im Wortlaut weitgehend Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen entspricht (vgl. Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBI 2010 5787, 5800 zu Art. 26; BGE 143 II 136 E. 5.1.1).

2.2 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 218 E. 3.3; 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). 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 218 E. 3.1; 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5).

2.3 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun.

Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe, wie mit jenem der Rechtshilfe, nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.2.3). Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss diese hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; 139 II 404 E. 9.5).

Es liegt an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

2.4

2.4.1 Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist weder durch den persönlichen Geltungsbereich von Art. 1 DBA CH-NL noch durch den sachlichen Geltungsbereich von Art. 2 DBA CH-NL eingeschränkt (vgl. Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-NL).

2.4.2 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (BGE 143 II 185 E. 3.3.1; 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2).

2.4.3 Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, je mit Hinweisen). Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden («fishing expedition») und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit

feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu. Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfegesuch zu entnehen sein muss, wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt. Zum anderen sind nur solche Informationen zu übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.1, mit Hinweisen).

2.4.4 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1).

2.4.5 Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1 f.; Urteil des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4, mit Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1 f.; Urteile des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.3.2; A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4).

2.4.6 Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden, wenn sie (unter anderem oder

ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist (vgl. Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.1.2). Dafür genügt bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.1 und A-3275/2018, A-3276/2018 vom 28. November 2018 E. 2.3.1). Sodann hat der ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips nur zu prüfen, ob dem Ersuchen Kriterien dafür zu entnehmen sind, dass im ersuchenden Staat gemäss Abkommen eine Steuerpflicht bestehen könnte und kann – sofern keine offensichtlichen Fehler, Lücken oder Widersprüche vorliegen bzw. die betroffene Person nicht sofort beweisen kann, dass die Vorbringen des ersuchenden Staates falsch sind – auf den im Ersuchen dargestellten Sachverhalt abstellen (vgl. E. 2.4.3; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.2 und A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.3).

2.4.7 Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585 ff., 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, mit Hinweisen). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.4.3 f.; 143 II 506 E. 5.2.1 in Bezug auf Daten von Bankangestellten; jüngst: Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteil des BVGer A-4819/2016 vom 4. April 2018 E. 3.4 und 3.5).

2.4.8 In seinem Urteil 2C_963/2014 vom 24. September 2015 (teilweise publiziert in: BGE 141 II 436) erklärt das Bundesgericht im Zusammenhang mit einem Ersuchen um internationale Amtshilfe in Steuersachen, die Identität der Inhaber einer Vollmacht an den direkt gehaltenen Bankkonten einer von dem Amtshilfeersuchen betroffenen Person stelle ein wesentliches Element bei der Überprüfung der Geldflüsse dar. Es liege keine Konstellation vor, in der Personen nur zufällig in den Bankunterlagen auftauchen würden. Aus diesem Grund seien diese Informationen voraussichtlich erheblich (Urteile des BGer 2C_963/2014 vom 24. September 2015 E. 6.2; 2C_216/2015 vom 8. November 2015 E. 4.2; Urteil des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.2).

2.5

2.5.1 Art. 26 DBA CH-NL äussert sich nicht dazu, welche Anforderungen im Einzelnen an ein Amtshilfegesuch zu stellen sind. Hierzu führt aber das Protokoll zum DBA CH-NL in Paragraph XVI Bst. b aus, dass Einvernehmen darüber besteht, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 26 des Abkommens den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

- (i) die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer;
- (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- (iii) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat die Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- (v) den Namen und, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

Während Paragraph XVI Bst. b des Protokolls zum Abkommen wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die «fishing expeditions» vermeiden sollen, sind die Unterabsätze (i) bis (v) so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Paragraph XVI Bst. c des Protokolls zum Abkommen).

2.5.2 Die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene und gleichentags in Kraft getretene Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Paragraph XVI Bst. b des Protokolls zum Abkommen (AS 2012 4079), hält in ihrem 3. Absatz Folgendes fest (zum Zusammenspiel des DBA CH-NL inkl. Protokoll und der Verständigungsvereinbarung im Rahmen der Auslegung vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1 f.):

„Diese Anforderungen sind daher so zu verstehen, dass einem Amtshilfegesuch entsprochen wird, wenn der ersuchende Staat, vorausgesetzt, es handelt sich nicht um eine «fishing expedition», zusätzlich zu den gemäss Paragraph XVI Bst. b Unterabsätze (ii)-(iv) des Protokolls verlangten Angaben:

- a) die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und
- b) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt.

Mit den Unterschriften von den beiden zuständigen Behörden ist diese Verständigungsvereinbarung ab dem Tag des Inkrafttretens des Abkommens anzuwenden.“

2.5.3 Das Bundesverwaltungsgericht hat entschieden, dass keine «fishing expedition» vorliegt, wenn einer ersuchenden Behörde eine Kontonummer vorliegt und diese Behörde auch nach anderen Konten fragt, die die betroffene Person bei der Bank, bei der das Konto mit der vorgenannten Nummer gehalten wird, hält oder an denen sie berechtigt ist. Es handelt sich gerade nicht um eine grundlose Anfrage «ins Blaue», sondern um eine konkrete Frage in Bezug auf eine identifizierte bzw. identifizierbare Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung. In einem solchen Fall kann von einer «fishing expedition» keine Rede sein (Urteile des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.5; A-1230/2016 vom 10. November 2016 E. 4.2.1; A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.4).

2.6

2.6.1 Gemäss Paragraph XVI Bst. a des Protokolls zum Abkommen besteht Einvernehmen 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 von Informationen ausgeschöpft hat (sog. Subsidiaritätsprinzip). Der ersuchende Staat muss seine innerstaatlichen Mittel mindestens soweit ausüben, dass er das Ermittlungsobjekt genügend präzisiert hat. Ansonsten ist die Gewährung von Amtshilfe nicht möglich (Urteile des

BVGer A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und 11; A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1).

Was unter den «üblichen Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA CH-NL nicht weiter definiert. Aus der Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen «sämtlicher» möglicher Mittel verlangt wird (vgl. dazu statt vieler: Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte (Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.3.1). Das Subsidiaritätsprinzip dient denn auch vor allem dazu, den ersuchten Staat vor Überforderung zu schützen (vgl. HARALD SCHAUMBURG, in: Schaumburg [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 2017, Rz. 22.80 S. 1273; MICHAEL ENGELSCHALK, in: Vogel/Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., München 2015, Art. 26 Rz. 35).

Das Steueramtshilfegesetz kennt im Übrigen eine vergleichbare Regelung (Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, Art. 6 Rz. 61). Diese hat – wie auch die Abkommensbestimmung – gemäss Botschaft des Bundesrats vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes primär das Ziel, «fishing expeditions» zu verhindern (BBI 2011 6193, S. 6206; vgl. zum Abkommen: Botschaft des Bundesrates vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBI 2010 5787 S. 5802; Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1).

Dass es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führt nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf, insbesondere dann, wenn die Person gemäss dem anwendbaren Recht zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet ist (vgl. Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 4.2.5).

Es kann einem Staat auch nicht verwehrt werden, mit dem Steuerpflichtigen weiter in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen, auch wenn bereits ein Amtshilfegesuch gestellt wurde (Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 5.2.2).

2.6.2 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips besteht kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafter Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. E. 2.2; BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteil des BGer 2C_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.1; A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 2.7.2).

2.7 Nach Art. 26 Abs. 3 Bst. b DBA CH-NL ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren des ersuchenden Staates nicht beschafft werden können (sog. Grundsatz der Reziprozität; vgl. auch Art. 6 Abs. 2 Bst. f StAhiG). Die Erhältlichkeit von Informationen ist Teil dieses Reziprozitätsprinzips und von Art. 26 DBA CH-NL mitumfasst. Die Reziprozität beschränkt sich nämlich nicht bloss auf den Fall eines Amtshilfeersuchens in einem anderen Staat, sondern sie beinhaltet auch die Erhältlichkeit der Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren. Der ersuchte Staat ist nicht verpflichtet, über sein innerstaatliches Recht hinauszugehen, um dem ersuchenden Staat Informationen zu beschaffen oder herauszugeben. Er ist also nur verpflichtet, dem ersuchenden Staat diejenigen Kanäle zur Informationsbeschaffung zur Verfügung zu stellen, die auch dem ersuchten Staat zur Durchführung seines innerstaatlichen Rechts offenstehen.

In der Praxis ist es häufig schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen,

wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1 und E. 2.4).

3.

Im vorliegenden Verfahren gilt es zu prüfen, ob die Vorinstanz dem niederländischen Amtshilfeersuchen zurecht stattgegeben hat bzw. ob sich die angefochtene Schlussverfügung vom 1. Mai 2019 als bundesrechtskonform erweist. Die Beschwerdeführenden machen im Wesentlichen geltend, die vom BD verlangten Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich und es liege eine unzulässige «fishing expedition» vor (vgl. E. 3.1). Bestritten ist zudem, ob das Prinzip der Subsidiarität und das völkerrechtliche Vertrauensprinzip gewahrt werde (vgl. E. 3.2). Überdies rügen die Beschwerdeführenden, dass das Erhältlichkeits- und Reziprozitätsprinzip nicht eingehalten werde (vgl. E. 3.3).

3.1 Zunächst ist auf die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit und unzulässigen «fishing expedition» einzugehen. Die Beschwerdeführenden bringen vor, die voraussichtliche Erheblichkeit sei nicht gegeben, da aus der Erklärung des BD nicht hervorgehe, wofür die einverlangten Informationen genau benötigt würden. Es werde angegeben, es seien die Einkommensteuern vom Jahr 2011 bis 2017 betroffen, doch sei nicht nachvollziehbar, inwiefern Informationen über Kontobewegungen, Bargeldabhebungen, Bargeldeinzahlungen sowie Kopien der Kontoeröffnungs- und -schliessungsformulare, Kopien der Ausweise und Vollmachten für die Erhebung der Einkommenssteuer erforderlich sein sollen. Folglich mache der BD keine genügenden Angaben zum Steuerzweck und es gebe unübersehbare Zweifel daran, dass die Unterlagen tatsächlich der Festsetzung der Einkommenssteuer der Beschwerdeführenden in den Niederlanden dienen sollen, da die beiden Beschwerdeführenden bereits eine Steuererklärung in den Niederlanden einreichen würden. Es gehe dem BD um Informationen von namentlich noch nicht bekannten Personen. Ein solches Verhalten des BD stelle eine unzulässige «fishing expedition» dar.

3.1.1 Grundsätzlich ist es Sache des ersuchenden Staats zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 2.4.5). Die ESTV darf, sofern keine offensichtlichen Fehler, Lücken oder Widersprüche bestehen, darauf abstellen, dass der BD die Informationen benötigt. Es sei denn, die Beschwerdeführenden könnten sofort beweisen, dass die Vorbringen des ersuchenden Staates falsch sind (vgl. E. 2.4.6). Letzteres gelingt den Beschwerdeführenden hingegen nicht. So

ist im vorliegenden Verfahren denn auch unbestritten, dass die Beschwerdeführenden in den Niederlanden im Sinne des Abkommens steuerpflichtig sind. Nach eigenen Ausführungen reichen sie in den Niederlanden jeweils eine Steuererklärung ein (vgl. E. 3.1). In diesem Zusammenhang und im Lichte des in Erwägung 2.4.8 erstgenannten Urteils des Bundesgerichts, welches mit dem vorliegenden Verfahren rechtswesentlich vergleichbar ist, ergibt sich für das vorliegende Verfahren die voraussichtliche Erheblichkeit. Bei den ersuchten Informationen liegt nämlich keine Konstellation vor, in der Personen nur zufällig in den Bankunterlagen auftauchen. Die Vorinstanz hat in ihrer Schlussverfügung richtigerweise festgestellt, dass die ersuchten Informationen für die korrekte Erhebung der Einkommenssteuer der Beschwerdeführenden voraussichtlich erheblich sind.

3.1.2 Das vorliegende Ersuchen enthält im Übrigen in formeller Hinsicht die erforderlichen Angaben (vgl. E. 2.5.1 f.). Namentlich ist festzuhalten, dass vorliegend nicht schadet, dass der BD nicht nur Informationen zu dem mit Kontonummer genau benannten Bankkonto, sondern auch zu anderen Konten, welche die betroffenen Personen bei der Bank halten bzw. an denen sie berechtigt sind, erhalten möchte. Wie aufgezeigt stellt dies alleine gemäss der Rechtsprechung keine «fishing expedition» dar (E. 2.5.3).

3.1.3 Nach dem Gesagten ist die Amtshilfeverpflichtung der Schweiz im vorliegenden Fall – bei erfüllten weiteren Voraussetzungen – grundsätzlich gegeben.

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführenden rügen sodann eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips. Die im Ersuchen angefragten Informationen seien nicht bei den Beschwerdeführenden direkt, etwa mittels einer «Auflage», angefragt worden. Folglich habe der BD die gesetzlich vorgesehenen innerstaatlichen Mittel noch nicht ausgeschöpft. Die entsprechende Bestätigung des BD im Amtshilfeersuchen sei damit schlichtweg unwahr und verdiene keinen Rechtsschutz, damit gelte das völkerrechtliche Vertrauensprinzip für das vorliegende Amtshilfeverfahren nicht.

3.2.2 Der BD sichert im Amtshilfeersuchen zu, dass

«(...) alle Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind.»

Die Beschwerdeführenden verkennen, dass die Vorinstanz gemäss dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip auf die Darstellung des Sachverhalts und die Erklärungen des BD im Amtshilfeersuchen vertrauen darf, sofern

3.4 Andere Gründe, die im vorliegenden Fall gegen eine Gewährung von Amtshilfe sprechen würden, sind weder geltend gemacht noch sonst ersichtlich.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

4.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Matthias Gartenmann

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: