



---

Abteilung I  
A-8400/2015

## Urteil vom 21. März 2016

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Marie-Chantal May Canellas,  
Richterin Marianne Ryter,  
Richter Michael Beusch,  
Richterin Salome Zimmermann,  
Gerichtsschreiber Beat König.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch lic. iur. LL.M. Michael Barrot, Rechtsanwalt,  
und lic. iur. Luciano Schmid, Rechtsanwalt,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-NL).

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

Am 23. Juli 2015 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. Das Ersuchen betrifft dem BD namentlich nicht bekannte natürliche Personen, welche im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis 31. Dezember 2014 Inhaber eines oder mehrerer Konten bei der UBS Switzerland AG (vormals UBS AG) waren und in diesem Zeitraum bestimmte weitere, im Gesuch genannte Kriterien erfüllt haben. Der BD verlangt nach dem Amtshilfeersuchen in Bezug auf jede dieser Personen Informationen über Vorname(n), Nachname, Domiziladresse, Geburtsdatum, Bankkontonummer(n) und Vermögensstand auf den betreffenden Konten per 1. Februar 2013, 1. Januar 2014 und 31. Dezember 2014.

**B.**

Aufgrund des Amtshilfegesuches des BD forderte die ESTV die UBS Switzerland AG mit Verfügung vom 3. August 2015 dazu auf, alle unter das Ersuchen fallenden Personen zu identifizieren, der ESTV die vom BD verlangten Informationen zu übermitteln und die beschwerdeberechtigten Personen mit Wohnsitz im Ausland mittels eines der Verfügung beigelegten Schreibens der ESTV über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

Die UBS Switzerland AG reichte der ESTV fristgerecht verschiedene Dokumente ein. Nach diesen Unterlagen ist unter anderem A. \_\_\_\_\_ eine unter das Ersuchen des BD fallende Person.

Die UBS Switzerland AG wies sodann gegenüber der ESTV nach, dass sie das Informationsschreiben dieser Behörde am 17. September 2015 an A. \_\_\_\_\_ versendet hat.

**C.**

Am 22. September 2015 veröffentlichte die ESTV im Bundesblatt eine Mitteilung über das Amtshilfegesuch des BD mit den darin genannten Kriterien zur Identifikation der unter das Ersuchen fallenden Personen (BBI 2015 6938 f.). In der Mitteilung forderte die ESTV überdies die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen mit Wohnsitz im Ausland auf, eine Zustelladresse in der Schweiz anzugeben. Ferner kündigte die ESTV an, eine

Schlussverfügung gegenüber den betroffenen Personen zu eröffnen, welche nicht schriftlich der Übermittlung der im Amtshilfegesuch verlangten Informationen an die ersuchende Behörde im Rahmen des sog. vereinfachten Verfahrens nach Art. 16 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1) zustimmen.

#### D.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2015 liess A. \_\_\_\_\_ der ESTV mitteilen, dass er durch Rechtsanwalt lic. iur. Michael Barrot vertreten sei. Zugleich ersuchte er um Akteneinsicht.

#### E.

Am 22. Oktober 2015 setzte die ESTV A. \_\_\_\_\_ (bzw. dessen Rechtsvertreter) darüber in Kenntnis, welche ihn betreffenden Informationen sie dem BD zu übermitteln beabsichtige. Ferner gewährte sie Akteneinsicht und räumte eine Frist zur Stellungnahme ein.

Nach ungenutztem Ablauf der angesetzten Frist liess A. \_\_\_\_\_ der ESTV mit E-Mail vom 19. November 2015 mitteilen, dass er bislang bei den niederländischen Behörden keine Selbstanzeige eingereicht habe.

#### F.

Am 25. November 2015 erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) eine Schlussverfügung gegenüber A. \_\_\_\_\_. Sie kam darin zum Schluss, dass dem BD betreffend A. \_\_\_\_\_ Amtshilfe zu leisten sei (Dispositiv-Ziff. 1 der Schlussverfügung). Nach Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung übermittelt die ESTV dem BD folgende Informationen:

«Vorname(n)	B. _____
Nachname	A. _____
Domiziladresse	[...], Niederlande
Geburtsdatum	[...]
Bankkontonummer	[...]
Vermögensstand per 1. Februar 2013	CHF [...]
Vermögensstand per 1. Januar 2014	CHF [...]
Vermögensstand per 31. Dezember 2014	CHF [...]

Die ESTV hielt in ihrer Schlussverfügung ferner fest, dass sie den BD darauf hinweisen werde, dass die in Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung genannten Informationen nur im Verfahren gegen A. \_\_\_\_\_ für den im Ersuchen vom 23. Juli 2015 genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen (Dispositiv-Ziff. 3 Bst. a der Schlussverfügung). Ferner ordnete die

ESTV an, dass sie den BD darauf hinweisen werde, dass die edierten Informationen, wie die aufgrund des niederländischen Rechts beschafften Informationen, geheim zu halten seien und nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürften, welche mit der Veranlagung, Erhebung, Vollstreckung, Strafverfolgung oder mit der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der in Art. 26 DBA-NL genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst seien (Dispositiv-Ziff. 3 Bst. b der Schlussverfügung).

**G.**

Am 24. Dezember 2015 liess A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Er beantragt, die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 25. November 2015 sei aufzuheben und dem Amtshilfegesuch des BD sei in Bezug auf ihn nicht nachzukommen. Ferner verlangt er eine Parteientschädigung zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag.

**H.**

In ihrer Vernehmlassung vom 15. Februar 2016 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**I.**

Mit unaufgefordert eingereichtem Schreiben vom 17. Februar 2016 ersuchte der Beschwerdeführer sinngemäss um Ansetzung einer Frist zur Einreichung einer Stellungnahme.

Mit Instruktionsverfügung vom 19. Februar 2016 gewährte das Bundesverwaltungsgericht dem Beschwerdeführer eine Frist zur Einreichung einer allfälligen Stellungnahme bis zum 2. März 2016.

**J.**

Der Beschwerdeführer hält mit Stellungnahme vom 2. März 2016 unter Einreichung verschiedener Beilagen an seinen Beschwerdeanträgen fest. Diese Stellungnahme wurde in der Folge mitsamt den Beilagen der Vorinstanz zugestellt.

**K.**

Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 11. März 2016 reichte die Vorinstanz eine Kopie des Urteils des BGer 2C\_54/2014 vom 2. Juni 2014 zu den Akten.

**L.**

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

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

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des niederländischen BD gestützt auf das DBA-NL zugrunde. Da das in Frage stehende Amtshilfegesuch am 23. Juli 2015, also nach dem Inkrafttreten des StAhiG am 1. Februar 2013 eingereicht wurde, richtet sich die Durchführung dieses Abkommens nach diesem Gesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Massgebend ist dabei auch die per 1. August 2014 in Kraft getretene Änderung des StAhiG vom 21. März 2014 (AS 2014 2309 ff.; vgl. Art. 24a StAhiG).

Zu beachten ist sodann die Verordnung vom 20. August 2014 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfeverordnung, StAhiV; SR 651.11). Diese Verordnung trat rückwirkend auf den 1. August 2014 in Kraft (Art. 4 StAhiV) und hob zugleich die frühere Verordnung vom 16. Januar 2013 über die Amtshilfe bei Gruppenersuchen nach internationalen Steuerabkommen auf (Art. 3 StAhiV).

Anwendbar ist schliesslich der Bundesbeschluss vom 17. Juni 2011 über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden (SR 672.963.6; nachfolgend: Genehmigungsbeschluss DBA-NL).

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA-NL zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG in Verbindung mit Art. 31-33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG; SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.3** Der Beschwerdeführer erfüllt als Verfügungsadressat die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.4** Da die Beschwerde im Übrigen form- und fristgerecht eingereicht wurde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG), ist darauf einzutreten.

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** Doppelbesteuerungsabkommen gelten als völkerrechtliche Verträge im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a des für die Schweiz am 6. Juni 1990 in Kraft getretenen Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, Vertragsrechtskonvention, VRK; SR 0.111). Sie sind demzufolge – unter Vorbehalt speziellerer Regeln (BVGE 2010/7 E. 3.6.1, 2010/64 E. 4.2) – gemäss den Auslegungsregeln der VRK auszulegen. Weil die VRK im Bereich der Auslegungsregeln Völkergewohnheitsrecht kodifiziert hat, können diese Regeln auch von Staaten angewendet werden, welche die VRK nicht ratifiziert haben (Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 1.4.1, A-4693/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1, A-4689/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1, A-1246/2011 vom 23. Juli 2012 E. 3.3, je mit Hinweisen).

**2.1.2** Ein in Kraft stehender völkerrechtlicher Vertrag bindet gemäss Art. 26 VRK die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Dieser Grundsatz gebietet die redliche, von Spitzfindigkeiten und Winkelzügen freie Auslegung von vertraglichen Bestimmungen. Eine Auslegung nach Treu und Glauben beachtet auch das Rechtsmissbrauchsverbot einschliesslich des Verbots des venire contra factum proprium (Urteil des BGer 2C\_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1, mit Hinweisen).

**2.1.3** Den Ausgangspunkt der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (Art. 31 Abs. 1 VRK; JEAN-MARC SOREL, in: Olivier Corten/Pierre Klein [Hrsg.], *Les Conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaire article par article*, 3 Bände, Brüssel 2006, Art. 31 VRK N. 8 und 29; MARK E. VILLIGER, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden/Boston 2009, Art. 31 VRK N. 30). Dieser Grundsatz basiert auf der Annahme, dass der von den beteiligten Staaten anerkannte Wortlaut den nächstliegenden und zugleich wichtigsten Anhaltspunkt zur Ermittlung des gemeinsamen wahren Verpflichtungswillens bildet (vgl. BGE 97 I 359 E. 3). Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen

Bedeutung in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags und nach Treu und Glauben zu interpretieren, es sei denn, die Parteien hätten nach Art. 31 Abs. 4 VRK vereinbart, einem Ausdruck einen besonderen Sinn beizugeben (BVGE 2010/7 E. 3.5.1 und E. 3.5.3; Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 1.4.4, A-1735/2011 vom 21. Dezember 2011 E. 2.2.1).

Wurde ein völkerrechtlicher Vertrag in zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt, ist nach Art. 33 Abs. 1 VRK der Text in jeder dieser Sprachen massgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Parteien vereinbaren, dass bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll. Art. 33 Abs. 3 VRK statuiert zudem die Vermutung, dass die Ausdrücke des Vertrages in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben (vgl. zum Ganzen BVGE 2010/7 E. 3.5.5, mit Hinweisen).

**2.1.4** Ergänzende Auslegungsmittel – Vertragsmaterialien und die Umstände des Vertragsabschlusses – können nach Art. 32 VRK (lediglich subsidiär) herangezogen werden, um die sich unter Anwendung von Art. 31 VRK (vgl. dazu E. 2.1.3) ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn diese Auslegung die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 Bst. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 Bst. b VRK; Urteil des BGer 2C\_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1; Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 1.4.5, A-4689/2013 vom 25. Juni 2014 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsent-scheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in: Laurence Uttinger et al. [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht – Festschrift für Markus Reich, 2014, S. 396 ff., S. 401 ff.).

## **2.2**

**2.2.1** Bestehen in einem Doppelbesteuerungsabkommen dem OECD-Musterabkommen (nachfolgend: OECD-Musterabkommen) nachgebildete Regeln, so ist in der schweizerischen Rechtsprechung und Lehre unbestritten, dass das OECD-Musterabkommen und seine offizielle Kommentierung (nachfolgend: OECD-Kommentar) bei der Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens relevant sind. Das OECD-Musterabkommen und der OECD-Kommentar lassen sich bei der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen freilich nur als subsidiäres Hilfsmittel verwenden, da es sich um ergänzende Hilfsmittel im Sinne von Art. 32 VRK handelt (vgl. BVGE 2011/6 E. 7.3.1, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-3119/2014

vom 27. Oktober 2014 E. 3.3, A-813/2010 vom 7. September 2011 E. 7.4.2.4; s. ferner auch BEUSCH, a.a.O., S. 401 ff.).

**2.2.2** Ob Neuerungen und Änderungen des Kommentars zum OECD-Musterabkommen auch rückwirkend als subsidiäre Auslegungsmittel anwendbar sind, ist in der Lehre umstritten. In der Rechtsprechung wurde diesbezüglich immerhin festgehalten, dass sich der Richter unter gewissen Umständen auf den Kommentar in einer Version stützen könne, die jünger ist als der anzuwendende Staatsvertrag, etwa dann, wenn die Änderung des Kommentars die vorbestehende Regelung nicht ändere, sondern lediglich präzisiere oder erkläre (vgl. Urteile des BVGer A-4689/2013 vom 25. Juni 2014 sowie A-4693/2013 vom 25. Juni 2014 [je E. 4.2], mit weiteren Hinweisen).

### **3.**

**3.1** Die Bundesversammlung erlässt nach Art. 163 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) rechtsetzende Bestimmungen in der Form des Bundesgesetzes oder der Verordnung. Die übrigen Erlasse bzw. Akte der Bundesversammlung ergehen nach Art. 163 Abs. 2 BV in Form des Bundesbeschlusses; wobei als einfacher Bundesbeschluss ein Bundesbeschluss bezeichnet wird, welcher dem Referendum nicht untersteht.

Alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen sind gemäss Art. 164 Abs. 1 Satz 2 BV in der Form eines Gesetzes zu erlassen (materieller Gesetzesvorbehalt); dazu gehören insbesondere die grundlegenden Bestimmungen über die in Art. 164 Abs. 1 Satz 2 BV aufgezählten Materien. Detailregelungen und Ausführungsbestimmungen können hingegen in untergeordneten Rechtssätzen enthalten sein (vgl. PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 19 N. 4; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 351).

Nach Art. 164 Abs. 2 BV können Rechtsetzungsbefugnisse durch Bundesgesetz übertragen werden, soweit dies nicht durch die Bundesverfassung ausgeschlossen ist.

**3.2** Unter Vorbehalt hier nicht interessierender Ausnahmen genehmigt die Bundesversammlung nach Art. 166 Abs. 2 BV (in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 2002 über die Bundesversammlung [Parlamentsgesetz, ParlG; SR 171.10]) die vom Bund abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge. Die Genehmigung erfolgt gemäss



Art. 24 Abs. 3 Satz 1 ParlG bei völkerrechtlichen Verträgen, welche dem Referendum unterliegen, in der Form eines Bundesbeschlusses. Andere völkerrechtliche Verträge genehmigt die Bundesversammlung in der Form eines einfachen Bundesbeschlusses (Art. 24 Abs. 3 Satz 2 ParlG).

Untersteht der Genehmigungsbeschluss eines völkerrechtlichen Vertrages dem obligatorischen Referendum, kann die Bundesversammlung gemäss Art. 141a Abs. 1 BV (in Kraft seit 1. August 2003) die Verfassungsänderungen, welche der Umsetzung des Vertrages dienen, in den Genehmigungsbeschluss aufnehmen. Art. 141a Abs. 2 BV (ebenfalls in Kraft seit 1. August 2003) ermächtigt ferner die Bundesversammlung dann, wenn der Genehmigungsbeschluss eines völkerrechtlichen Vertrages dem fakultativen Referendum untersteht, die Gesetzesänderungen, welche der Umsetzung des Vertrages dienen, in den Genehmigungsbeschluss aufzunehmen.

**3.3** Gemäss Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend (sog. Anwendungsgebot; vgl. dazu BGE 131 II 217 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6362/2014 vom 13. März 2015 E. 2.8).

Art. 190 BV verbietet es den rechtsanwendenden Behörden, einer Norm in einem Bundesgesetz oder in einem völkerrechtlichen Vertrag wegen Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen (vgl. BVGE 2010/40 E. 3.1.1; ULRICH HÄFELIN et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Aufl. 2012, N. 2089 f.). Die Regelung von Art. 190 BV stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in diesem Sinne ein Anwendungsgebot und kein Verbot der Überprüfung von Bundesgesetzen sowie Staatsverträgen auf ihre Verfassungsmässigkeit (Prüfungsverbot) dar (BGE 136 I 65 E. 3.2, 117 Ib 367 E. 2).

Bundesbeschlüsse unterliegen selbst dann nicht dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV, wenn sie referendumpflichtig sind (WALTER KÄLIN, § 74 Verfassungsgerichtsbarkeit, in: Daniel Thürer et al. [Hrsg.], Verfassungsrecht der Schweiz, 2001, S. 1167 ff., S. 1170; JUDITH WYTTENBACH/KARL-MARC WYSS, in: Bernhard Waldmann et al. [Hrsg.], Basler Kommentar Bundesverfassung, 2015 [nachfolgend: Kommentar BV], Art. 163 N. 28, mit Hinweisen). Dafür spricht insbesondere der Umstand, dass Art. 190 BV die Massgeblichkeit von Normen anvisiert, zu welchen Bundesbeschlüsse nach Art. 163 Abs. 2 BV definitionsgemäss nicht zählen (KÄLIN, a.a.O., S. 1170).

**3.4** Weder Art. 190 BV noch Art. 5 Abs. 4 BV, wonach Bund und Kantone das Völkerrecht beachten, regeln abschliessend die Hierarchie zwischen den internationalen und innerstaatlichen Normen (vgl. BGE 136 II 241 E. 16.1; GIOVANNI BIAGGINI, BV Kommentar, 2007, Art. 5 N. 30 und Art. 190 N. 4 und 8).

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung hat das Völkerrecht bei einem Normenkonflikt prinzipiell Vorrang vor dem Landesrecht (BGE 136 II 241 E. 16.1). Dieser grundsätzliche Vorrang des Völker- bzw. Staatsvertragsrechts gilt auch im Verhältnis zu späteren Bundesgesetzen, so dass im Verhältnis zwischen Völkerrecht und Landesrecht die Regel «lex posterior derogat legi priori» nicht anwendbar ist (BGE 139 I 16 E. 5.1, 138 II 524 E. 5.1; Urteil des BGer 2C\_963/2014 vom 24. September 2015 E. 4.1; ASTRID EPINEY, Kommentar BV, Art. 5 N. 95, mit Rechtsprechungshinweisen).

Besteht indessen ein Widerspruch zwischen einem älteren Staatsvertrag und einem jüngeren *Bundesgesetz*, so ist ein Gericht nach der sog. Schubert-Praxis dennoch ausnahmsweise an das Bundesgesetz gebunden, wenn der Gesetzgeber beim Erlass des Bundesgesetzes bewusst in Kauf genommen hat, dass das von ihm erlassene Landesrecht dem Völkerrecht widerspricht (statt aller: BGE 99 Ib 39 E. 3 f.; bestätigt in BGE 111 V 201 E. 2/b; BVGE 2010/40 E. 3.3 [mit zahlreichen Hinweisen]). Eine Kollision mit dem Staatsvertrag kann von vornherein nur in jenen Fällen im Sinne dieser Praxis bewusst in Kauf genommen oder beabsichtigt sein, in denen anlässlich der Beratung des Bundesgesetzes die völkerrechtlichen Aspekte und Auswirkungen bzw. der mögliche Verstoss gegen Völkerrecht eingehend thematisiert wurden (BGE 138 II 524 E. 5.3.2).

Ob und inwieweit die Schubert-Praxis nach wie vor gilt (vgl. dazu insbesondere BGE 139 I 16 E. 5.1, 136 II 241 E. 16.1), kann hier – wie im Folgenden ersichtlich wird – offen gelassen werden.

#### **4.**

##### **4.1**

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

Die Amtshilfeklausel des DBA-NL, Art. 26 DBA-NL, und die zugehörige Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL sind laut Art. 29 Abs. 2 DBA-NL «anwendbar auf Ersuchen, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens

dieses Abkommens gestellt werden und die Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden 1. März beginnt».

Da das vorliegende Amtshilfegesuch vom 23. Juli 2015 nach dem Inkrafttreten des DBA-NL eingereicht wurde, sind nach der zuletzt genannten Abkommensklausel Art. 26 DBA-NL und Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL intertemporalrechtlich anwendbar, soweit das Gesuch Informationen betrifft, die sich auf die Zeit ab dem 1. März 2010 beziehen.

Die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene und gleichentags in Kraft getretene Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL (nachfolgend: Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL) ist ab ihrem Inkrafttreten anzuwenden (Abs. 4 Verständigungsvereinbarung DBA-NL) und gilt somit grundsätzlich auch im vorliegenden Fall (vgl. aber hinten E. 6.3.1.4).

**4.1.2** Das DBA-NL und das zugehörige Protokoll wurden in den Sprachen Französisch, Niederländisch sowie Englisch als authentisch festgelegt, wobei vereinbart wurde, dass bei Abweichungen zwischen den verschiedenen Sprachfassungen der englische Wortlaut massgebend sein soll (vgl. den jeweils letzten Absatz des DBA-NL und des Protokolls zum DBA-NL). Diese Regelung steht im Einklang mit der VRK (vgl. vorn E. 2.1.3 Abs. 2).

**4.2** Art. 26 DBA-NL entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 OECD-Musterabkommen (vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden vom 25. August 2010, BBI 2010, 5787 ff., 5800). Gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-NL (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-NL (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) beschränkt (Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL).

Art. 26 Abs. 3 DBA-NL enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. Sodann sieht die Art. 26 Abs. 3 DBA-NL vorgehende Vorschrift von Art. 26 Abs. 5 DBA-NL ihrerseits Einschränkungen der in ersterer Bestimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfepflichtung vor.

## **5.**

Im vorliegenden Fall nennt das Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015 keine Namen von bestimmten Personen, über welche Informationen verlangt werden. Stattdessen bezieht sich das Gesuch auf eine Gruppe natürlicher Personen, welche bestimmte Kriterien erfüllen: Diesen Personen ist nach der Umschreibung im Amtshilfegesuch gemein, dass sie im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis zum 31. Dezember 2014 über mindestens ein Konto bei der UBS Switzerland AG und gemäss bankinterner Dokumentation über eine Domiziladresse in der Niederlande verfügten sowie gegenüber dieser Bank keinen Nachweis über ihre sog. Steuerkonformität erbracht haben, obschon die Bank ihnen ein Schreiben mit der Ankündigung der Kündigung der Geschäftsbeziehung bei fehlendem Beleg über die Steuerkonformität gesandt hat.

Indem der BD die Personen, über welche Informationen verlangt werden, im Amtshilfegesuch nicht namentlich genannt, sondern mit der erwähnten Umschreibung zur Identifizierbarkeit dieser Personen ein bei diesen in identischer Weise aufgetretenes Verhaltensmuster bezeichnet hat, hat er eine Gruppenanfrage bzw. ein Gruppensuchen ohne Namensnennung gestellt (vgl. Art. 3 Bst. c StAhiG, wonach ein Amtshilfeersuchen dann ein Gruppensuchen bildet, wenn damit «Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind»; siehe zu dieser Legaldefinition auch hinten E. 8.2.2).

Im Folgenden ist deshalb vorab zu klären, ob es zulässig ist, dass die Schweiz bei seitens der Niederlande gestellten Gruppensuchen ohne Namensnennung internationale Amtshilfe in Steuersachen leistet.

## **6.**

**6.1** Es ist mittels Auslegung zu ermitteln, ob abkommensrechtlich unter dem DBA-NL Gruppensuchen ohne Namensnennung zulässig sind oder nicht (vgl. ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen, 2015 [nachfolgend: Abkommenspolitik],

S. 260). Das DBA-NL, das integrierenden Bestandteil des DBA-NL bildende Protokoll zu diesem Abkommen und die zu diesem Protokoll von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten abgeschlossene Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL sprechen nicht ausdrücklich von Gruppensuchen oder -anfragen.

Für die Frage, ob das DBA-NL bzw. dessen Amtshilfeklausel (Art. 26 DBA-NL) Amtshilfe bei Gruppensuchen der genannten Art zulässt, ist deshalb massgebend, welche *Anforderungen abkommensrechtlich bezüglich der Identifikation des betroffenen Steuerpflichtigen* an ein Amtshilfegesuch zu stellen sind. Es ist dabei davon auszugehen, dass Amtshilfe aufgrund eines Gruppensuchens nach dem Abkommensrecht jedenfalls dann ausgeschlossen ist, wenn das DBA-NL die Angabe des Namens des betroffenen Steuerpflichtigen bzw. die Angabe der Namen der betroffenen Steuerpflichtigen im Amtshilfegesuch zwingend verlangt (vgl. XAVIER OBERSON, L'admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre des CDI conclus après le 13 mars 2009, ASA 82 [2013/2014] S. 433 ff., S. 444, wonach Gruppensuchen nicht zulässig sind, wenn nach dem Abkommen die Namen und die Adressen des Steuerpflichtigen sowie des Informationsinhabers anzugeben sind).

Im Folgenden sind zunächst die potentiell einschlägigen internationalen Vorschriften darzustellen (E. 6.2). Danach ist zu prüfen, ob nach dem DBA-NL die Namen der vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen im Ersuchen zwingend genannt werden müssen und damit Gruppensuchen ohne Namensnennung abkommensrechtlich ausgeschlossen sind (E. 6.3 f.).

## 6.2

**6.2.1** Art. 26 DBA-NL enthält keine detaillierte Aufzählung der in einem Amtshilfegesuch erforderlichen Angaben.

**6.2.2** Das Protokoll zum DBA-NL sieht dagegen in Ziff. XVI Bst. b vor, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfegesuches – soweit hier interessierend – folgende Angaben zu liefern haben:

- «(i) die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer;

[...]

(v) den Namen und, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.»

Gemäss Ziff. XVI Bst. c Satz 2 des Protokolls zum DBA-NL sind Ziff. XVI Bst. b Unterabsätze (i)-(v) so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

**6.2.3** Nach Abs. 2 und 3 Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL sind die Anforderungen nach Ziff. XVI Bst. b Unterabsätze (i) und (v) dieses Protokolls insbesondere mit Blick darauf, dass sie gemäss Ziff. XVI Bst. c des Protokolls so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern, so zu verstehen, dass einem Amtshilfegesuch stattgegeben wird, wenn der ersuchende Staat, vorausgesetzt, es handle sich nicht um eine «fishing expedition», zusätzlich zu den Angaben im Sinne von Ziff. XVI Bst. b Unterabsätze (ii)-(iv) des Protokolls zum DBA-NL

«a) die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und

b) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt.»

**6.3** Nach Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL sind bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens – wie dargelegt (vgl. vorn E. 6.2.2) – anzugeben «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» (in der französischen Fassung: «des informations suffisantes pour l'identification de la personne ou des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, en particulier le nom et, si disponible, l'adresse, le compte bancaire et tout autre élément de nature à faciliter l'identification de la personne, comme la date de naissance, l'état-civil ou le numéro de contribuable»; in der niederländischen Fassung: «voldoende gegevens om de persoon of personen op wie de controle of het onderzoek betrekking heeft te identificeren, in het bijzonder diens naam en, voor zover bekend, adres, rekeningnummer en andere gegevens om de identificatie van die persoon of personen te vergemakkelijken, zoals geboortedatum, burgerlijke staat, fis-

caal nummer»; in der englischen Fassung: «information sufficient to identify the person[s] under examination or investigation, in particular name, and, to the extent known, address, account number, and other particulars facilitating that persons identification, such as date of birth, marital status, tax identification number»). Diese Vorschrift verlangt somit – in allen drei massgebenden Fassungen in französischer, niederländischer und englischer Sprache übereinstimmend – nach ihrem klaren Wortlaut als *inhaltliche Anforderung an das Amtshilfegesuch zwingend den Namen der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en)* (vgl. zu den verschiedenen Sprachfassungen vorn E. 4.1.2). Bezüglich des Namens (oder der Namen) fehlt in Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL bezeichnenderweise – anders als hinsichtlich der weiteren für die Identifikation der betroffenen Person(en) erforderlichen Angaben – die Einschränkung, dass die entsprechende Angabe (nur) «sofern verfügbar» (bzw. «si disponible», «voor zover bekend» und «to the extent known») im Amtshilfegesuch enthalten sein muss.

Allein aus dem Umstand, dass im Protokoll zum DBA-NL an der genannten Stelle statt ausschliesslich (im Singular) von hinreichenden Angaben zur Identifikation der betroffenen *Person* von entsprechenden Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) die Rede ist, lässt sich nicht ableiten, dass das Protokoll zum DBA-NL entgegen dem unzweideutigen Wortlaut einen Auslegungsspielraum für die Zulassung von Gruppensuchen ohne Namensnennung belässt (im gleichen Sinne ANDREA OPEL, Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 20 und 36; tendenziell anders jedoch DANIEL HOLENSTEIN, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015 [nachfolgend: HOLENSTEIN, Internationales Steuerrecht], Art. 26 N. 197 f. und N. 201).

Nach dem Gesagten erweist sich, dass Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL nach seinem klaren Wortlaut Gruppensuchen ohne Namensnennung gestützt auf Art. 26 DBA-NL ausschliesst.

### **6.3.1**

**6.3.1.1** Es fragt sich indessen, ob das erwähnte, in Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL statuierte Erfordernis der Namensnennung durch den Umstand relativiert wird, dass diese Bestimmung nach Ziff. XVI Bst. c Satz 2 des Protokolls zum DBA-NL so auszulegen ist, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindert. Diese Frage

drängt sich insbesondere deshalb auf, weil in der Doktrin zum Teil die Ansicht vertreten wird, dass Gruppenanfragen ohne Namensnennung bei allen Doppelbesteuerungsabkommen, welchen einen Hinweis auf das Ziel eines möglichst weit gehenden Informationsaustausches beinhalten, zuzulassen sind (in diesem Sinne CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, N. 38).

### 6.3.1.2

**6.3.1.2.1** Die hiervor genannte Regelung von Abs. 2 und 3 Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL (vgl. E. 6.2.3) könnte darauf hindeuten, dass die zuständigen Behörden beim Abschluss dieser Verständigungsvereinbarung angenommen haben, dass gestützt auf Ziff. XVI Bst. c Satz 2 des Protokolls zum DBA-NL eine *einschränkende Auslegung des Namensanfordernisses* von Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL möglich ist. Davon scheint auch die damals zuständige Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf ausgegangen zu sein, hat sie doch anlässlich der parlamentarischen Beratungen betreffend die Genehmigung des DBA-NL und den seinerzeit erst geplanten Abschluss der Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL Folgendes erklärt (Sitzung des Nationalrates vom 13. April 2011, AmtIBull NR 2011 N. 713):

«Von den vorliegend zu beurteilenden zehn Doppelbesteuerungsabkommen und Änderungsprotokollen mit einer Amtshilfebestimmung nach Artikel 26 des Musterabkommens enthalten die Abkommen mit Deutschland, Indien, Kanada, den Niederlanden, Polen und der Türkei bereits eine [...] Auslegungsregel [, wonach die Anforderungen an ein Amtshilfegesuch so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern]. [...]. Bei den genannten sechs Abkommen wird der Bundesversammlung im Rahmen des Genehmigungsbeschlusses beantragt, den für den steuerlichen Informationsaustausch zuständigen Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden konkrete Vorgaben für die standardkonforme Auslegung dieser Abkommen zu machen. Kann eine 'fishing expedition' ausgeschlossen werden, soll einem Gesuch entsprochen werden, sofern der ersuchende Staat den Steuerpflichtigen identifiziert [...] und Name und Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt, soweit sie ihm bekannt sind.

Damit sichergestellt werden kann, dass die andern Staaten die Auslegungsregel gleich verstehen, müssen wir Verständigungsvereinbarungen mit diesen Partnerstaaten abschliessen, damit es dann gegenseitig gilt. Stimmen die eidgenössischen Räte der in diesem Sinn geänderten Amtshilfepolitik zu, kann damit die Klausel für die sechs Abkommen, die bereits eine solche haben, mit dem Inkrafttreten bereits Anwendung finden; wir werden dann die entsprechenden Verständigungsvereinbarungen noch abschliessen.»



**6.3.1.2.2** Hintergrund des genannten Votums von Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf bildete der Umstand, dass im Rahmen der seitens des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes durchgeführten «Peer Reviews» festgestellt worden war, dass die von der Schweiz bislang vorgesehenen abkommensrechtlichen Anforderungen betreffend die Identifikation der Steuerpflichtigen zu restriktiv sind und möglicherweise ein Hindernis für einen effektiven Informationsaustausch bilden. Der Bundesrat hatte angesichts dieses Befundes am 15. Februar 2011 angekündigt, eine neue Abkommenspolitik zu verfolgen, wonach künftig die für die Gewährung der Amtshilfe unerlässliche Identifikation des betroffenen Steuerpflichtigen und des Informationsinhabers auch auf andere Weise als durch die Nennung von Namen und Adresse zugelassen werden soll (vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 15. Februar 2011, abrufbar auf [www.efd.admin.ch](http://www.efd.admin.ch) > Dokumentation > Medienmitteilungen [zuletzt eingesehen am 15. März 2016]; siehe dazu auch OBERSON, a.a.O., S. 444). Weil das DBA-NL aber zu diesem Zeitpunkt bereits unterzeichnet war und es sich in einem fortgeschrittenen Stadium der parlamentarischen Beratungen befand, beschloss man, im Genehmigungsbeschluss der Bundesversammlung sowie anschliessend in einer Verständigungsvereinbarung der zuständigen Behörden der beiden Partnerstaaten eine in diese Richtung gehende «Auslegungsregel» zu verankern (vgl. FRANTISEK J. SAFARIK, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Niederlande, ASA 79 [2010/2011] S. 937 ff., S. 976 f., mit Hinweisen; zur Frage, ob es sich tatsächlich um eine «Auslegungsregel» handelt, siehe hinten E. 6.3.1.4).

Da die Bundesversammlung – soweit hier interessierend – der vom Bundesrat vorgeschlagenen, hiervoor skizzierten Vorgehensweise zustimmte, enthält der Genehmigungsbeschluss DBA-NL Bestimmungen zur Identifikation der von der Amtshilfe betroffenen Person, welche ihren Niederschlag in der Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL gefunden haben. So entspricht die Schweiz gemäss Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL einem Amtshilfegesuch, «wenn dargelegt ist, dass es sich nicht um eine 'fishing expedition' handelt, und die Niederlande[n]:

- «a) die steuerpflichtige Person identifizieren, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und
- b) den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angeben, soweit sie ihnen bekannt sind.»

Nach Art. 1 Abs. 4 Genehmigungsbeschluss DBA-NL wird die ESTV zudem ermächtigt, auf eine gegenseitige Anerkennung «der in [Artikel 1] Absatz 3 [Genehmigungsbeschluss DBA-NL] dargestellten Auslegung hinzuwirken».

Letztere Vorschrift des Genehmigungsbeschlusses DBA-NL könnte als Hinweis dafür verstanden werden, dass die Bundesversammlung bei der Genehmigung des DBA-NL davon ausging, dass dieses Abkommen dahingehend ausgelegt werden kann, dass trotz des Namenserefordernisses in Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL Gruppensuchen ohne Namensnennung abkommensrechtlich zulässig sind.

**6.3.1.3** Eine Auslegung des DBA-NL der hiervor genannten Art, wie sie von Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf propagiert und ihrer Auffassung nach im Genehmigungsbeschluss DBA-NL sowie in der Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL festgehalten wird, steht im Widerspruch zum klaren Wortlaut von Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL. Nach diesem Wortlaut, der im Rahmen einer Auslegung nach Art. 31 VRK den Ausgangspunkt bilden muss (vgl. E. 2.1.3), ist – wie ausgeführt – die Nennung des Namens der betroffenen steuerpflichtigen Person im Amtshilfesuch unabdingbar.

Eine Auslegung des Protokolls zum DBA-NL, nach welcher unter Umständen von diesem Erfordernis der Namensnennung abgesehen werden kann, würde Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL jede Bedeutung entziehen. Damit würde – in den drastisch formulierten Worten ROBERT WALDBURGERS – diese Protokollbestimmung, «welche die Identität einer in eine Untersuchung oder Überprüfung einbezogenen Person verlangt, nicht aus-, sondern weggelegt, was offensichtlich unzulässig ist» (ders., Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, FStR 2013, S. 117 ff., S. 120). Vom Erfordernis der Namensnennung abzusehen, würde die Grenze des möglichen Wortsinnes von Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL überschreiten, was angesichts des Umstandes, dass der Vertragswortlaut den wichtigsten Anhaltspunkt zur Ermittlung des gemeinsamen wahren Verpflichtungswillens bildet (vgl. E. 2.1.3), nicht angeht.

**6.3.1.4** Die Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL kann nicht herangezogen werden, um eine vom klaren Wortlaut von Ziff. XVI Bst. b Unterab-

satz (i) des Protokolls zum DBA-NL abweichende Auslegung dieser Bestimmung zu begründen oder in Derogation dieses Protokolls Gruppensuchen ohne Namensnennung zuzulassen:

Zwar erlaubt Abs. 3 Bst. a Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL eine Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse. Mit Blick darauf, dass nach der Formulierung dieser Bestimmung der Verständigungsvereinbarung nicht der ersuchte, sondern der ersuchende Staat die betroffene Person (oder allenfalls die betroffenen Personen) zu identifizieren hat, ist allerdings zunächst einmal fraglich, ob die Verständigungsvereinbarung abweichend vom Wortlaut von Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL Gruppensuchen ohne Namensnennung überhaupt zulässt (vgl. dazu auch OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 21, wonach die in Frage stehende Regelung der Verständigungsvereinbarung nicht als Verzicht auf den [Gruppensuchen ausschliessenden] Identifizierungsvorbehalt verstanden werden könne, weil damit lediglich andere Identifikationsmittel als der Name wie beispielsweise die Angabe der ausländischen Sozialversicherungsnummer zugelassen werden sollten). Wie es sich damit verhält, kann hier jedoch – wie im Folgenden aufgezeigt wird – dahingestellt bleiben.

Mit generellen Verständigungsvereinbarungen der vorliegend in Frage stehenden Art (vgl. zu den Erscheinungsformen von Verständigungsvereinbarungen BVGE 2010/7 E. 3.7.1 f.) kann ein Doppelbesteuerungsabkommen weder ergänzt noch abgeändert werden; auch dürfen mit solchen Verständigungsvereinbarungen keine im Abkommen nicht vorgesehenen neuen Rechte oder Pflichten eingeführt werden (BVGE 2010/7 E. 3.7.7 und E. 3.7.10 f.; relativierend indessen OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 21 Fn. 50). Eine generelle Verständigungsvereinbarung kann zwar für die Abkommensauslegung von Relevanz sein; dies gilt aber nur insofern, als sie dem Abkommenswortlaut nicht zuwiderläuft (vgl. BVGE 2010/7 E. 3.7.11, mit Hinweis auf das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs I R 111/08 vom 1. September 2009 E. II 2/b/cc und das Urteil des Appellationsgerichts Gent vom 3. Januar 2002, 1994/FR/154 E. 4 ff.).

Die vorliegende Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL bewegt sich, soweit sie im Widerspruch zum diesbezüglich klaren Wortlaut des Protokolls zum DBA-NL Gruppensuchen ohne Namensnennung unter bestimmten Voraussetzungen zulassen sollte, nach dem Gesagten nicht in dem durch das Abkommen völkerrechtlich gesetzten Rahmen. Insoweit ist

sie folglich nicht nur für die Auslegung des DBA-NL, sondern auch im Übrigen unbeachtlich.

**6.3.1.5** Eine Berücksichtigung des hiervor zitierten Protokolls der parlamentarischen Beratungen (mit dem erwähnten Votum von Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf) und des Genehmigungsbeschlusses DBA-NL im Rahmen der Auslegung des DBA-NL käme höchstens gestützt auf Art. 32 VRK in Betracht.

Ob es sich aber bei diesen Dokumenten trotz des Umstandes, dass sie nach der Vertragsunterzeichnung sowie ohne Beteiligung der Niederlande erstellt wurden, um ergänzende Auslegungsmittel im Sinne von Art. 32 VRK handelt, kann hier offen bleiben. Denn eine nach Art. 31 VRK vorgenommene Auslegung von Art. 26 DBA-NL bzw. von Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL ergibt aufgrund des klaren Wortlauts der letzteren Vorschrift, dass das DBA-NL Amtshilfe bei Gruppensuchen ohne Namensnennung ausschliesst. Weil eine solche Abkommensauslegung folglich weder eine mehrdeutige oder dunkle Bedeutung (im Sinne von Art. 32 Bst. a VRK) belässt noch zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis (im Sinne von Art. 32 Bst. b VRK) führt, liessen sich vorliegend allfällige ergänzende Auslegungsmittel im Sinne von Art. 32 VRK nur heranziehen, um die sich aus dem Wortlaut von Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL ergebende Bedeutung, wonach Gruppensuchen ohne Namensnennung abkommensrechtlich ausgeschlossen sind, zu bestätigen (vgl. vorn E. 2.1.4). Vor diesem Hintergrund kommt es von vornherein nicht in Frage, Gruppensuchen zuzulassen, indem das erwähnte Protokoll der parlamentarischen Beratungen und der Genehmigungsbeschluss DBA-NL bei der Abkommensauslegung herangezogen werden.

**6.3.1.6** Aus dem Ausgeführten ergibt sich, dass das in Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL statuierte Erfordernis der Namensnennung selbst unter Berücksichtigung der Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL, des Genehmigungsbeschlusses DBA-NL und des genannten Protokolls der parlamentarischen Beratungen nicht durch den Umstand relativiert wird, dass diese Bestimmung nach Ziff. XVI Bst. c Satz 2 des Protokolls zum DBA-NL so auszulegen ist, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindert. Die bis hierhin berücksichtigten Gesichtspunkte zwingen stattdessen zum Schluss, dass aufgrund der ers-

teren Protokollbestimmung bzw. dem darin enthaltenen Namensanfordernis nach dem DBA-NL bei Gruppenanfragen ohne Namensnennung Amtshilfe ausgeschlossen ist.

**6.3.2** Weil Art. 26 DBA-NL der Amtshilfenvorschrift von Art. 26 OECD-Musterabkommen nachgebildet ist (vgl. vorn E. 4.2), fragt sich, ob trotz der vorstehenden Ergebnisse mit Blick auf das OECD-Musterabkommen und den OECD-Kommentar Gruppensuchen der genannten Art unter dem DBA-NL zuzulassen sind.

Vorauszuschicken ist diesbezüglich, dass bis Mitte Juli 2012 weder das OECD-Musterabkommen noch der OECD-Kommentar ausdrückliche Regelungen zur Frage der Zulässigkeit von Gruppenanfragen enthielten (vgl. OBERSON, a.a.O., S. 442).

Am 17. Juli 2012 hat die OECD indessen ein Update zu Art. 26 OECD-Musterabkommen und dessen Kommentierung verabschiedet, welches sich ausdrücklich der Regelung von Gruppenanfragen («group requests») annimmt und diese als grundsätzlich zulässig erklärt (vgl. [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information) > Update To Article 26, insbesondere Ziff. 5.2 [zuletzt eingesehen am 15. März 2016]; siehe dazu HOLENSTEIN, Internationales Steuerrecht, Art. 26 N. 186 ff.; OPEL, Abkommenspolitik, S. 257; SCHODER, a.a.O., N. 67).

Vorliegend geht die ESTV davon aus, dass sich das Update der OECD vom 17. Juli 2012 bei der Auslegung des DBA-NL im Sinne einer «Klarstellung hinsichtlich der Zulässigkeit von Gruppensuchen» heranziehen lässt (vgl. E. 3.3 der angefochtenen Schlussverfügung; Vernehmlassung, S. 2 f.). Demgegenüber stellt sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, dass es sich beim einschlägigen Abschnitt des Updates um eine Erweiterung des früheren OECD-Standards handelt und er nicht im Sinne eines dynamischen Verständnisses des OECD-Kommentars bei der Auslegung der im Vergleich zum Update älteren Abkommensklausel von Art. 26 DBA-NL berücksichtigt werden darf (vgl. Beschwerde, N. 20 ff.).

Zwar wird im OECD-Kommentar in der Fassung des erwähnten Updates der Anschein erweckt, dass die darin aufgenommene Regelung für Gruppenanfragen eine bloße Klarstellung bildet (OPEL, Abkommenspolitik, S. 156 und S. 257 f.). In der Doktrin ist freilich umstritten, ob damit der bestehende OECD-Amtshilfestandard tatsächlich nur klargestellt oder stattdessen im Sinne einer Neuerung auf Gruppenanfragen erweitert wurde (in

ersterem Sinne: OBERSON, a.a.O, S. 441 f. und S. 446 f.; in letzterem Sinne: HOLENSTEIN, Internationales Steuerrecht, Art. 26 N. 189; OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 19 und 37; dies., Abkommenspolitik, S. 258). Als relevant wird diese Frage für die Auslegung von Amtshilfeklauseln betrachtet, welche – wie Art. 26 DBA-NL – auf der Basis des OECD-Standards vor dem 17. Juli 2012 abgeschlossen wurden (OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 15; dies., Abkommenspolitik, S. 258). So vertritt etwa OPEL die Ansicht, eine «dynamische» Heranziehung des Updates vom 17. Juli 2012 bei der Auslegung dieser Amtshilfeklauseln sei ausgeschlossen, weshalb diese Klauseln, soweit sie Gruppensuchen nicht ohnehin mit einem «Einzelfallvorbehalt» ausschliessen würden, nicht für Amtshilfe bei Gruppenanfragen angerufen werden könnten (dies., Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 37; dies., Abkommenspolitik, S. 261 f.).

Es muss an dieser Stelle allerdings nicht entschieden werden, ob es sich bei den Ausführungen zu Gruppensuchen im Update der OECD vom 17. Juli 2012 nur um eine Klarstellung oder um eine Änderung des früheren OECD-Standards handelt. Ebenso wenig muss im vorliegenden Fall abschliessend geklärt werden, ob dieses Update unter der Annahme, dass die grundsätzliche Zulässigkeit von Gruppensuchen nach dem Update eine Neuerung darstellt, bei älteren, nach dem früheren OECD-Standard vereinbarten Amtshilfeklauseln im Sinne einer dynamischen Interpretation als subsidiäres Auslegungsmittel zugunsten der Zulässigkeit von Gruppensuchen berücksichtigt werden könnte (vgl. zur rückwirkenden Heranziehung von Änderungen des OECD-Kommentars vorn E. 2.2.2). Denn angesichts des klaren Wortlauts von Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL, der mit dem Namensfordernis Gruppensuchen ohne Namensnennung ausschliesst, geht es in Bezug auf das vor dem 17. Juli 2012 abgeschlossene DBA-NL bzw. dessen Art. 26 von vornherein nicht an, solche Ersuchen qua Auslegung unter Zuhilfenahme des erwähnten Updates der OECD zuzulassen (vgl. auch WALDBURGER, a.a.O., S. 120 und S. 132):

Es ist in diesem Zusammenhang daran zu erinnern, dass der OECD-Kommentar als ergänzendes Hilfsmittel im Sinne von Art. 32 VRK nur unter den in dieser Vorschrift statuierten Voraussetzungen für die Abkommensauslegung herangezogen werden kann (vgl. E. 2.1.4 und E. 2.2.1). Entsprechend dem hiervor Dargelegten (E. 6.3.1.5) lässt sich der OECD-Kommentar deshalb von vornherein nur heranziehen, um den sich aus der Auslegung von Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL nach

dem Wortlaut ergebenden eindeutigen Sinn, dass Gruppensuchen ohne Namensnennung ausgeschlossen sind, zu bestätigen.

**6.4** Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass nach Art. 26 DBA-NL bzw. gemäss dem Protokoll zum DBA-NL Amtshilfe bei Gruppensuchen ohne Namensnennung nicht zulässig ist.

## 7.

Es bleibt zu klären, ob aufgrund innerstaatlichen schweizerischen Rechts steuerliche Amtshilfe bei Gruppensuchen des Königreiches der Niederlande zu leisten ist. In diesem Kontext stellt sich vorab die Frage, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen die Schweiz allein gestützt auf eine innerstaatliche Rechtsgrundlage Amtshilfe aufgrund einer Gruppenanfrage ohne Namensnennung leisten kann, wenn das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen – wie vorliegend das DBA-NL – solches ausschliesst.

Aus dem vorn in E. 3.4 Dargelegten folgt, dass sich der in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Ausschluss von Gruppenanfragen der hier in Frage stehenden Art wegen des grundsätzlichen Vorranges des Staatsvertragsrechts prinzipiell nicht durch abweichendes Landesrecht aushebeln lässt. Der schweizerische *Bundesgesetzgeber* kann dann, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen Gruppensuchen ausschliesst, Amtshilfe der Schweiz bei solchen Ersuchen des Vertragsstaates nur – wenn überhaupt – in Beachtung der sog. Schubert-Praxis statuieren, also unter der Voraussetzung, dass er seine Absicht, gegen das zuvor ergangene Völkerrecht zu verstossen, klar und unmissverständlich kundtut (in diesem Sinne OPEL, Abkommenspolitik, S. 267; WALDBURGER, a.a.O., S. 113 und S. 122 [mit Hinweis auf BGE 136 II 241 E. 6, 136 III 168 E. 3.3.4, 99 Ib 39 E. 4]). Dies gilt namentlich auch dann, wenn Protokollbestimmungen zu Amtshilfenvorschriften in den Doppelbesteuerungsabkommen Gruppensuchen ausschliessen (vgl. WALDBURGER, a.a.O., S. 122).

Nicht geklärt werden muss hier, ob das landesinterne Recht internationale Amtshilfe in Steuersachen bei Gruppenanfragen vorsehen kann, wenn dafür keine völkerrechtliche Grundlage besteht (vgl. dazu HOLENSTEIN, Internationales Steuerrecht, Art. 26 N. 208; STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2012], SZW 2013, S. 85 ff., S. 99). Denn das DBA-NL enthält nicht nur keine Rechtsgrundlage für die Zulassung von Gruppensuchen der genannten Art, sondern schliesst solche Anfragen – wie ausgeführt (vorn E. 6) – eben gerade aus.

**8.**

Es ist im Folgenden zu untersuchen, ob im innerstaatlichen Recht Vorschriften vorhanden sind, aufgrund welcher Gruppensuchen der Niederlande unter Berücksichtigung des in E. 7 Erwogenen entgegen der Regelung im DBA-NL zuzulassen sind.

**8.1** Zunächst fragt sich, ob Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL (vgl. E. 6.3.1.2.2) eine hinreichende innerstaatliche Rechtsgrundlage für Amtshilfe bei Gruppenanfragen des Königreiches der Niederlande der vorliegend streitbetroffenen Art bildet. Es würde sich dabei vorab insbesondere die Frage stellen, ob Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL nach seinem Wortlaut überhaupt Gruppenanfragen ohne Namensnennung zulässt, da auch nach der Formulierung dieser Klausel (wie bei Abs. 3 Bst. a Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL) der ersuchende und nicht der ersuchte Staat die betroffene Person (oder allenfalls die betroffenen Personen) zu identifizieren hat (vgl. vorn E. 6.3.1.4). Letztere Frage muss aber hier – wie im Folgenden ersichtlich wird – nicht beantwortet werden.

**8.1.1** Das DBA-NL verbietet – wie dargelegt (E. 6) – Amtshilfe bei Gruppensuchen ohne Namensnennung. Diese staatsvertragliche Regelung kann mit Blick auf den Vorrang des Völkerrechts nicht durch die rein landesinterne Vorschrift von Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL ausgehebelt werden (vgl. E. 3.4 und E. 7; die Schubert-Praxis greift hier von vornherein nicht, da es sich beim Genehmigungsbeschluss DBA-NL nicht um ein Bundesgesetz, sondern nur um einen dem fakultativen Referendum unterstellten Bundesbeschluss handelt [vgl. Art. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL]). Folglich bildet Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL keine Grundlage für Amtshilfe der Schweiz bei ohne Namensnennung gestellten Gruppenanfragen des Königreiches der Niederlande.

**8.1.2** Die Rechtmässigkeit einer Zulassung von Gruppenanfragen des Königreiches der Niederlande der erwähnten Art auf der Basis von Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL erscheint im Übrigen aus einem weiteren Grund als fraglich. Es ist nämlich zweifelhaft, ob diese Vorschrift, soweit sie Gruppensuchen ohne Namensnennung zulassen sollte, in den Genehmigungsbeschluss DBA-NL aufgenommen werden durfte oder ob dafür nicht vielmehr eine andere Erlassform hätte verwendet werden müssen:



Der Genehmigungsbeschluss DBA-NL wurde dem fakultativen Referendum unterstellt (vgl. vorn E. 8.1.1). Selbst wenn angenommen würde, dass die Genehmigung des DBA-NL durch die Bundesversammlung dem fakultativen Referendum zu unterstellen war und sie damit gemäss den hiervor (E. 3.1 f.) genannten Vorschriften zu Recht mittels eines Bundesbeschlusses der Bundesversammlung (in Form des Genehmigungsbeschlusses DBA-NL) erfolgte, steht allein damit noch nicht fest, dass in diesen Bundesbeschluss auch Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL aus inhaltlicher Sicht aufgenommen werden durfte. Denn sofern letztere Vorschrift Gruppensuchen ohne Namensnennung zulassen sollte, beschlägt sie nicht die Genehmigung des einschlägigen Staatsvertrages, sondern statuiert sie entsprechend dem Ausgeführten (vgl. E. 6) unilateral und in abkommenswidriger Weise eine Regelung für Gruppensuchen der Niederlande.

Art. 141a BV dürfte wohl keine Grundlage bilden, Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL in Form eines Bundesbeschlusses zu erlassen: Zwar erlaubt es Art. 141a BV der Bundesversammlung unter näher festgelegten Voraussetzungen, Verfassungs- und/oder Gesetzesänderungen, welche der Umsetzung des völkerrechtlichen Vertrages dienen, in den Genehmigungsbeschluss aufzunehmen (vgl. zu dieser Vorschrift vorn E. 3.2 Abs. 2). Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL kann aber, jedenfalls soweit danach Gruppensuchen der Niederlande erlaubt werden sollten, kaum als der Umsetzung des DBA-NL dienend qualifiziert werden, da diese Vorschrift gegebenenfalls – wie ausgeführt – im Widerspruch zu diesem völkerrechtlichen Vertrag steht. Es kommt hinzu, dass Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL keine Verfassungs- oder Gesetzesänderung im Sinne einer Änderung der BV oder einer Revision bestehender Gesetze statuiert.

Wie es sich mit der hier mit Blick auf die Erlassform aufgeworfenen Frage nach der Verfassungskonformität von Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL letztlich verhält, kann an dieser Stelle freilich dahingestellt bleiben, weil diese Bestimmung – wie ausgeführt (E. 8.1.1) – ohnehin aufgrund des Vorranges des DBA-NL für das Bundesverwaltungsgericht unbeachtlich ist.

## **8.2**

**8.2.1** Es fragt sich weiter, ob das StAhiG und die StAhiV eine Grundlage für eine internationale Amtshilfe beim vorliegenden Gruppensuchen der Niederlande bilden.

**8.2.2** Das StAhiG enthielt in seiner ursprünglichen Fassung keine Vorschriften, welche sich ausdrücklich auf Gruppensuchen bezogen (vgl. dazu HOLENSTEIN, Internationales Steuerrecht, Art. 26 N. 212; OESTERHELT, a.a.O., S. 99). Mit der erwähnten Gesetzesänderung vom 21. März 2014 (vorn E. 1.1) wurden indessen verschiedene Vorschriften zu Gruppensuchen ins Gesetz aufgenommen. Insbesondere enthält das Gesetz nunmehr in Art. 3 Bst. c StAhiG die bereits genannte Definition, wonach Gruppensuchen Amtshilfeersuchen sind, «mit welchen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind». Zu den Vorschriften des StAhiG betreffend Gruppensuchen zählt ferner Art. 6 Abs. 2<sup>bis</sup> StAhiG, wonach der Bundesrat den erforderlichen Inhalt eines solchen Gesuches bestimmt. Diese Konkretisierung des Gesetzes hat der Bundesrat mit der StAhiV vorgenommen.

Laut Art. 1 Abs. 1 StAhiV sind Gruppensuchen zulässig für Informationen über Sachverhalte, welche die Zeit seit dem 1. Februar 2013 betreffen. Vorbehalten bleiben abweichende Vorschriften des im Einzelfall anwendbaren Abkommens (Art. 1 Abs. 2 StAhiV).

Art. 2 Abs. 1 StAhiV enthält eine (hier nicht weiter interessierende) Aufzählung von Angaben, welche ein Gruppensuchen enthalten muss.

**8.2.3** Sowohl das StAhiG in der vorliegend massgebenden Fassung (vgl. E. 1.1) als auch die StAhiV enthalten nach dem Gesagten Vorschriften, welche sich ausdrücklich auf Gruppensuchen beziehen. Die entsprechenden Bestimmungen machen die Zulässigkeit von Gruppensuchen nicht explizit vom Bestehen einer diesbezüglichen völkerrechtlichen Grundlage abhängig. In der Doktrin wird gleichwohl überwiegend davon ausgegangen, dass das StAhiG und die StAhiV selbst dann nicht als Grundlage für eine Amtshilfe bei Gruppensuchen herangezogen werden können, wenn das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen solche Ersuchen zwar nicht ausschliesst, aber Raum für deren Zulassung lässt (vgl. PETER R. ALTENBURGER, Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen, 2015, S. 141; DANIEL HOLENSTEIN, Steueramtshilfe der Schweiz als wirksames Mittel der grenzüberschreitenden Verfolgung von Steuerstraftaten?, Journal der Wirtschaftsstrafrechtlichen Vereinigung e.V., Ausgabe 01-2015 vom 11. Januar 2015 abrufbar auf [www.wi-j.de](http://www.wi-j.de) [zuletzt eingesehen am 15. März 2016; nachfolgend: HOLENSTEIN, Steueramtshilfe], Ziff. IV; ders., Internationales Steuerrecht, Art. 26 N. 209; OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 23 ff., dies., Abkommenspolitik, S. 267;

WALDBURGER, a.a.O., S. 123 [zur ursprünglichen Fassung des StAhiG]; a.M. OESTERHELT, a.a.O., S. 99 [zur ursprünglichen Fassung des StAhiG]; SCHODER, a.a.O., N. 15 [ebenfalls zur ursprünglichen Fassung des StAhiG]. Nach OBERSON [a.a.O., S. 448] erlaubt das StAhiG Gruppensuchen bei denjenigen Abkommen, welche entsprechend der am 15. Februar 2011 vom Bundesrat angekündigten Änderung der Amtshilfepolitik [vgl. dazu vorn E. 6.3.1.2.2] modifiziert wurden. Zwar geht eine Autorenmeinung in die Richtung, dass nach Auffassung des Bundesgerichts Gruppensuchen jedenfalls für Steuerperioden ab dem 1. Februar 2013 auch unter früherer abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen prinzipiell möglich seien [so DIANA OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, 2015, N. 823]. Der in diesem Zusammenhang genannte BGE 139 II 404 ff. stellt aber auf den spezifischen Wortlaut der im betreffenden Fall einschlägigen, auf die Verfolgung deliktischen Handels ausgerichteten Amtshilfeklausel von Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen [SR 0.672.933.61] ab. Deshalb kann aus diesem höchstrichterlichen Urteil nichts für die Zulassung von Gruppensuchen der Niederlande abgeleitet werden [in gleicher Richtung OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 33 f.].

**8.2.4** Gegen eine Heranziehung des StAhiG und der StAhiV als eigenständige Rechtsgrundlagen für Amtshilfe bei Gruppensuchen wird von einem Teil der Literatur vorgebracht, beim StAhiG handle es sich um ein *Durchführungsgesetz* (so HOLENSTEIN, Internationales Steuerrecht, Art. 26 N. 209, mit Hinweis; vgl. auch OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 25; dies., Abkommenspolitik, S. 267). Bezug genommen wird dabei auf Art. 1 Abs. 1 StAhiG. Danach regelt dieses Gesetz den Vollzug der Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen und anderen internationalen Abkommen, welche einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen.

Jedenfalls soweit das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen – wie vorliegend das DBA-NL mit Ziff. XVI Bst. b Unterabsatz (i) des Protokolls zum DBA-NL – die Amtshilfe bei Gruppensuchen ohne Namensnennung gestützt auf die darin enthaltene Amtshilfeklausel *verbietet*, beschlagen nationale Vorschriften über entsprechende Ersuchen nicht die Regelung des Vollzugs der Amtshilfe nach dem entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen. Soweit Amtshilfe zugunsten eines Vertragsstaates eines solchen

Abkommens in Frage steht, ist deshalb nach Art. 1 Abs. 1 StAhiG e contra-rio davon auszugehen, dass die Vorschriften des StAhiG und der gestützt darauf erlassenen StAhiV über die Zulässigkeit von Gruppensuchen nicht gelten.

Nach dem Gesagten lassen sich das StAhiG und die StAhiV im Verhältnis zur Niederlande schon mit Blick auf den Ausschluss von Gruppenanfragen ohne Namensnennung im DBA-NL sowie aufgrund der Umschreibung des Geltungsbereiches des Gesetzes in Art. 1 Abs. 1 StAhiG nicht für Amtshilfe in Steuersachen bei Gruppenanfragen der genannten Art heranziehen (mit Blick auf den in letzterer Vorschrift festgeschriebenen ausführenden Charakter des StAhiG kann im Übrigen insbesondere nicht der Auffassung von SCHODER [a.a.O., N. 15] gefolgt werden, wonach dieses Gesetz Amtshilfe bei Gruppensuchen auch ohne entsprechende abkommensrechtliche Grundlage zulasse, weil die in der Rechtshilfe bekannte Günstigkeitsregel im Sinne des möglichst weitgehenden Austausches von Informationen auf den Bereich der Amtshilfe zu übertragen sei [OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 26]).

**8.2.5** Gegen die Qualifikation des StAhiG als selbständige Grundlage für internationale Amtshilfe bei Gruppenanfragen wird in der Doktrin zum Teil auch Art. 1 Abs. 2 StAhiG ins Feld geführt (vgl. HOLENSTEIN, Internationales Steuerrecht, Art. 26 N. 209 [mit Hinweisen]; OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 25; dies., Abkommenspolitik, S. 267; WALDBURGER, a.a.O., S. 122 und S. 132. Nach OBERSON [a.a.O., S. 444] ist Art. 1 Abs. 2 StAhiG in Bezug auf diejenigen Doppelbesteuerungsabkommen, welche entsprechend der im Februar 2011 vom Bundesrat angekündigten Änderung der Abkommenspolitik angepasst wurden, kein Hindernis für die Zulassung von Gruppensuchen). Nach dieser Vorschrift (mit ihrem gleichlautenden Pendant in Art. 1 Abs. 2 StAhiV [vgl. dazu E. 8.2.2]) bleiben die abweichenden Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten.

Der erwähnte, im Gesetz und auf Verordnungsstufe statuierte Vorrang des im Einzelfall anwendbaren Abkommens ist jedenfalls dann zu beachten, wenn das Abkommen – wie das DBA-NL (vgl. vorn E. 6) – Amtshilfe bei Gruppensuchen gestützt auf seine Amtshilfeklausel ausschliesst. Bei einer solchen Konstellation liegt nämlich, soweit das StAhiG und die StAhiV Gruppensuchen zulassen, eine abweichende Vorschrift des im Einzelfall anwendbaren Abkommens (im Sinne von Art. 1 Abs. 2 StAhiG und Art. 1 Abs. 2 StAhiV) vor.

Nicht zu folgen ist der in der Literatur (von OESTERHELT [a.a.O., S. 99]) vertretenen Auffassung, wonach das StAhiG als *lex posterior* gegenüber älteren Staatsverträgen Vorrang habe und die Schweiz deshalb Gruppenanfragen selbst hinsichtlich derjenigen älteren Doppelbesteuerungsabkommen behandeln könne, die ausdrücklich nur Amtshilfe «im Einzelfall» vorsehen. Zum einen regelt Art. 1 Abs. 2 StAhiG das Verhältnis zum einschlägigen Staatsvertragsrecht ausdrücklich im Sinne eines Vorranges des Staatsvertragsrechts. Zum anderen gelangt die Regel «*lex posterior derogat legi priori*» im Verhältnis zwischen Staatsvertrags- und Landesrecht ohnehin nicht zur Anwendung (vgl. E. 3.4 sowie OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 27; siehe zum Ganzen auch HOLENSTEIN, Steueramtshilfe, Ziff. IV, wonach es an einer Vorschrift des StAhiG fehle, welche bezüglich der Gruppensuchen den Vorrang dieses Gesetzes vor dem entsprechenden Abkommen vorsieht).

**8.2.6** Zur Begründung der Zulässigkeit von Gruppenanfragen bei Doppelbesteuerungsabkommen, die keinen Raum für eine Auslegung der abkommensrechtlichen Amtshilfeklausel im Sinne der Zulassung von Gruppensuchen lassen, wird zwar auch darauf hingewiesen, dass Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf im Rahmen der Beratungen des StAhiG im Parlament mehrfach erklärt hat, dass mit der im Laufe der parlamentarischen Beratungen angenommenen Formulierung von Art. 4 Abs. 1 StAhiG, wonach Amtshilfe «ausschliesslich auf Ersuchen» geleistet werde, Gruppenanfragen im Sinne der Neukommentierung von Art. 26 OECD-Musterabkommen ermöglicht werden sollen (vgl. OESTERHELT, a.a.O., S. 99). Den entsprechenden Voten von Bundesrätin Eveline Widmer-Schlumpf lässt sich freilich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber in Bezug auf Gruppensuchen den in Art. 1 Abs. 2 StAhiG statuierten Vorbehalt abweichender abkommensrechtlicher Vorschriften einschränken wollte. Letzteres gilt umso mehr, als die damalige Finanzministerin am 12. September 2012 während einer Debatte im Nationalrat erklärt hat, dass für die Gewährung von Amtshilfe bei Gruppensuchen diejenigen Abkommen angepasst werden müssten, in denen ausdrücklich festgehalten ist, dass Amtshilfe nur «im Einzelfall» auf Ersuchen gewährt wird (AmtlBull NR 2012, N. 1350 f.; vgl. dazu HOLENSTEIN, Internationales Steuerrecht, Art. 26 N. 196 und N. 209).

Auch aus den weiteren Materialien – auch denjenigen zur Änderung des StAhiG vom 21. März 2014 – ergibt sich nicht, dass der Gesetzgeber unter eingehender Thematisierung völkerrechtlicher Gesichtspunkte im Sinne der Schubert-Praxis bewusst einen Entscheid getroffen hat, wonach

mit der gesetzlichen Regelung der Gruppensuchen im StAhiG ein «treaty override» in Abweichung vom DBA-NL statuiert werden soll bzw. in Kauf genommen wird (vgl. OPEL, Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 25; dies., Abkommenspolitik, S. 267; WALDBURGER, a.a.O., S. 122).

Die StAhiV bildet im Übrigen für sich allein als blosser Verordnung der Exekutive von vornherein keine Grundlage, um sich über den von den Staatsvertragsgebern mit dem DBA-NL statuierten Ausschluss von Gruppenanfragen ohne Namensnennung hinwegzusetzen (vgl. OPEL, Abkommenspolitik, S. 267 f.; zum prinzipiellen Vorrang des Völkerrechts s. vorn E. 3.4).

**8.2.7** Aus dem Gesagten ergibt sich, dass das StAhiG und die StAhiV im Verhältnis zum Königreich der Niederlande ebenfalls nicht als Grundlage für eine Amtshilfe bei holländischen Gruppensuchen ohne Namensnennung herangezogen werden können, weil das DBA-NL solche Gruppenanfragen ausschliesst.

**8.3** Eine weitere innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Leistung von internationaler Amtshilfe in Steuersachen bei Gruppenanfragen der Niederlande der vorliegend streitbetroffenen Art ist nicht ersichtlich.

## **9.**

Es ergibt sich somit, dass es auch unter Berücksichtigung des schweizerischen Landesrechts dabei bleibt, dass die Schweiz bei Gruppenanfragen des Königreiches der Niederlande, bei welchen die Namen der in die Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Personen nicht genannt sind, keine Amtshilfe in Steuersachen leisten darf. Folglich hat die Vorinstanz zu Unrecht angeordnet, dass dem BD gestützt auf seine Gruppenanfrage vom 23. Juli 2015 Amtshilfe betreffend den Beschwerdeführer zu gewähren ist. Es erübrigt sich vor diesem Hintergrund, auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten einzugehen.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten gutzuheissen.

## **10.**

**10.1** Bei diesem Verfahrensausgang sind dem obsiegenden Beschwerdeführer und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 VwVG). Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**10.2** Die ESTV hat dem obsiegenden Beschwerdeführer die ihm erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die Parteientschädigung des Beschwerdeführers für die ihm erwachsenen notwendigen Auslagen ist mangels Kostennote aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen praxisgemäss auf insgesamt Fr. 6'000.- festzusetzen. In diesem Betrag ist die Mehrwertsteuer nicht enthalten, weil aufgrund des ausländischen Wohnsitzes des Beschwerdeführers in Bezug auf die Leistung seiner Rechtsvertreter von einem (steuerbefreiten) Dienstleistungsexport auszugehen ist (vgl. Art. 8 Abs. 1 sowie Art. 18 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG; SR 641.20]; Urteil des BVGer A-1531/2015 vom 26. Juni 2015 E. 4.2).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die angefochtene Schlussverfügung der ESTV vom 25. November 2015 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe betreffend A.\_\_\_\_\_ geleistet.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die ESTV wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 6'000.- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde; Beilage: Kopie der Stellungnahme der Vorinstanz vom 11. März 2016 [inkl. Kopie der Beilage]);
- die Vorinstanz (Ref.-Nr. [...]; Gerichtsurkunde).

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG).



In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: