Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-404/2017

Urteil vom 8. Juni 2017

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____,
vertreten durch RA lic. iur. Adriel Caro,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-NL).

Sachverhalt:

A.
Mit Schreiben vom 3. Februar 2016 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 2015 Inhaber eines oder mehrerer Konten bei der B._____ AG (nachfolgend: B._____) waren und in diesem Zeitraum (kumulativ) folgende Kriterien erfüllt haben:

a) Der Kontoinhaber verfügte gemäss bankinterner Dokumentation über eine Domiziladresse in den Niederlanden.

b) Die B._____ hat dem Kontoinhaber ein Schreiben gesandt, mit welchem dieser mit dem Hinweis, dass er mit früheren Briefen der Bank erfolglos zur Einreichung eines Steuerkonformitätsnachweises aufgefordert worden sei, über die Kündigung der Geschäftsbeziehung mangels Nachweises der Steuerkonformität orientiert wurde.

c) Der Kontoinhaber hat der B._____ trotz des vorgenannten Schreibens keinen der Bank genügenden Nachweis der Steuerkonformität erbracht.

Davon ausgenommen sind Konten, welche bestimmte weitere, im Gesuch genannte Kriterien erfüllen.

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, 1. Januar 2015 und 31. Dezember 2015.

B.
Aufgrund des Amtshilfegesuches des BD forderte die ESTV die B._____ mit Verfügung vom 4. Februar 2016 dazu auf, alle unter das Ersuchen fallenden Personen zu identifizieren, der ESTV die vom BD verlangten sowie die für die Prüfung der Amtshilfefähigkeit notwendigen 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 B._____ reichte der ESTV fristgerecht verschiedene Dokumente ein. Nach diesen Unterlagen ist unter anderem A._____ eine unter das Ersuchen des BD fallende Person.

C.
Nachdem die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen über das Amtshilfeverfahren informiert worden waren, liess A._____ der ESTV mit E-Mail sowie Schreiben vom 20. Mai 2016 mitteilen, dass sie durch RA lic. iur. Adriel Caro vertreten sei.

Nach weiterer Korrespondenz zwischen RA lic. iur. Adriel Caro und der ESTV erklärte dieser Anwalt mit Schreiben vom 28. November 2016 namens seiner Mandantin, der Übermittlung der im Amtshilfegesuch verlangten Informationen an die ersuchende Behörde nicht zuzustimmen.

D.
Am 19. Dezember 2016 erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) eine Schlussverfügung gegenüber A._____. Sie kam darin zum Schluss, dass dem BD betreffend A._____ Amtshilfe zu leisten sei und dieser Behörde folgende Informationen zu übermitteln seien:

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

E.
Am 19. Januar 2017 liess A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Die Beschwerde enthält folgendes Rechtsbegehren (Beschwerde, S. 2):

> «1. Es sei das vorliegende Beschwerdeverfahren zu sistieren, bis die schriftliche Begründung des Urteils des Schweizerischen Bundesgerichts vom 12. September 2016 im Verfahren 2C_276/2016 vorliegt; anschliessend

sei der Beschwerdeführerin ein zweiter Schriftenwechsel zur allfälligen Ergänzung der Beschwerde zu gewähren;

2. Eventualiter sei die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. Dezember 2016 aufzuheben und die Amtshilfe gegenüber dem Königreich der Niederlande zu verweigern;

alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. 8% MwSt.) zulasten der Vorinstanz.»

F.
Mit (zur amtlichen Publikation vorgesehenem) Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 befand das Bundesgericht, dass aufgrund eines Gruppenersuchens des BD vom 23. Juli 2015 betreffend Informationen über – dieser niederländischen Behörde nicht namentlich bekannte (frühere) – Inhaber von Konten bei der UBS Switzerland AG Amtshilfe zu leisten sei.

G.
Nachdem die schriftliche Begründung des erwähnten bundesgerichtlichen Urteils öffentlich zugänglich geworden war, schrieb das Bundesverwaltungsgericht das Sistierungsbegehren der Beschwerdeführerin als gegenstandlos geworden ab. Ferner wies es den Antrag, es sei «ein zweiter Schriftenwechsel zur allfälligen Ergänzung der Beschwerde zu gewähren» (Beschwerde, S. 2), ab. Schliesslich gab das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin Gelegenheit zur Stellungnahme (siehe zum Ganzen Instruktionsverfügung vom 21. Februar 2017).

H.
Mit Eingabe vom 13. März 2017 bekräftigt die Beschwerdeführerin ihren Antrag, unter Aufhebung der vorinstanzlichen Schlussverfügung vom 19. Dezember 2016 sei die Amtshilfe zugunsten des Königreiches der Niederlande zu verweigern.

I.
Die ESTV erklärt mit Schreiben vom 20. April 2017, auf eine Vernehmlassung zu verzichten.

J.
Auf ein entsprechendes Gesuch der Beschwerdeführerin vom 4. Mai 2017 hin gewährte ihr das Bundesverwaltungsgericht mit Verfügung vom 8. Mai 2017 Einsicht in die Akten der Vorinstanz.

Die Beschwerdeführerin liess die ihr mit der zuletzt genannten Verfügung angesetzte Frist zur freigestellten Stellungnahme ungenutzt verstreichen.

K.
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 3. Februar 2016, also nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1) am 1. Februar 2013 eingereicht wurde, richtet sich die Durchführung dieses Abkommens nach diesem Gesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario).

Zu beachten ist sodann die Konkretisierung des StAhiG auf Verordnungsstufe, d.h. die frühere Verordnung vom 20. August 2014 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (frühere Steueramtshilfeverordnung; AS 2014 2753; im Folgenden: aStAhiV) bzw. die Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfeverordnung, StAhiV; SR 651.11). Die aStAhiV war vom 1. August 2014 bis 31. Dezember 2016 in Kraft (vgl. Art. 4 aStAhiV und Art. 15 StAhiV). Die StAhiV wurde per 1. Januar 2017 in Kraft gesetzt (Art. 17 StAhiV). In inhaltlicher Hinsicht wurden die beim vorliegenden Fall einschlägigen Vorschriften der aStAhiV unverändert in die Bestimmungen der StAhiV überführt. Deshalb muss hier nicht geklärt werden, ob bei der zu beurteilenden Sachverhaltskonstellation die frühere oder die heute geltende Steueramtshilfeverordnung massgebend ist.

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

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 Die Beschwerdeführerin erfüllt als Verfügungsadressatin 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, ist darauf einzutreten.

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 988 und 990 ff.; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG).

2.
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 3. Februar 2016 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, zumal das Gesuch Informationen zu einem Zeitraum nach dem 1. März 2010 betrifft.

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).

3.

3.1 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» (vgl. zu den Beschränkungen dieser Amtshilfepflicht Art. 26 Abs. 3 und 5 DBA-NL).

3.2 Das Protokoll zum DBA-NL hält insbesondere Folgendes fest (vgl. Ziff. XVI Bst. c des Protokolls):

> «Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, 'fishing expeditions' zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist.»

4.

4.1 Das Bundesgericht kam in seinem Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 zum Schluss, dass sich die rechtliche Grundlage für die Leistung von internationaler Amtshilfe bei Gruppenersuchen aus dem einschlägigen Abkommen ergeben müsse. Die seit dem 1. August 2014 in Kraft stehenden Vorschriften des StAhiG zu Gruppenersuchen gemäss Gesetzesänderung vom 21. März 2014 (AS 2014 2309) würden nur dann zum Tragen kommen, wenn das einschlägige Abkommen selbst solche Ersuchen zulasse (E. 4 des Urteils).

Das Bundesgericht hielt im erwähnten Urteil ferner fest, dass das DBA-NL in Verbindung mit der Verständigungsvereinbarung zu diesem Abkommen bei Gruppenersuchen ohne Identifikation der betroffenen Personen mittels Angabe der Namen Amtshilfe grundsätzlich erlaube (E. 5 des Urteils).

4.2 Zur Beantwortung der Frage, ob sich das ohne namentliche Erwähnung der betroffenen Personen gestellte Gruppenersuchen des BD vom 23. Juli 2015 (vgl. vorn Bst. F) «von einer unzulässigen Fishing Expedition

abzugrenzen vermag», zog das Bundesgericht zum einen Ausführungen aus dem OECD-Kommentar (offizieller Kommentar zum OECD-Musterabkommen) in der Fassung des Updates vom 17. Juli 2012 und zum anderen Art. 2 Abs. 1 aStAhiV mit der in dieser Vorschrift enthaltenen Aufzählung der in einem Gruppenersuchen zu machenden Angaben heran (vgl. E. 6.1 ff. des genannten Urteils). Dabei erklärte es die Bestimmungen des StAhiG zu Gruppenersuchen sowie sinngemäss auch Art. 2 Abs. 1 aStAhiV (nur) insoweit für anwendbar, als damit die – Amtshilfe bei Gruppenersuchen zulassende staatsvertragliche – Regelung des DBA-NL konkretisiert wird (E. 6.2 des Urteils).

Das Bundesgericht nannte sodann aus dem OECD-Kommentar in der erwähnten Fassung das folgende Beispiel für eine Situation, bei welcher (gemäss diesem Kommentar) keine Amtshilfe gestützt auf ein Gruppenersuchen zu leisten ist (siehe zum Ganzen E. 6.1.2 des Urteils):

> «8.1 a) La Banque B est établie dans l'État B. L'État A taxe ses résidents sur la base de leurs revenus mondiaux. L'autorité compétente de l'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir les noms, les dates et lieux de naissance et le solde des comptes (notamment des renseignements sur tout actif financier détenu dans ces comptes) des résidents de l'État A qui ont un compte auprès de la Banque B de l'État B, possèdent un pouvoir de signature sur un tel compte ou ont un intérêt en tant que bénéficiaire sur un tel compte. La demande indique que la Banque B est connue pour avoir de nombreux titulaires étrangers, sans apporter toutefois des informations complémentaires.»

Das Bundesgericht erwog zudem namentlich das Folgende, um die Zulässigkeit der Amtshilfeleistung gestützt auf das Gruppenersuchen des BD vom 23. Juli 2015 zu begründen (E. 6.3 des Urteils):

> «Da das Ersuchen keine Namen nennt bzw. gerade um solche ersucht, sind die übrigen Umstände umso detaillierter zu beschreiben, damit die Notwendigkeit bzw. die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationsübermittlung beurteilt und eine unzulässige Beweisausforschung verhindert werden kann. Dies gilt umso mehr, als das Ersuchen eine grosse Anzahl von Bankkunden betreffen könnte. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt daher hohe Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Darstellung des Sachverhalts. Denn nur wenn der Sachverhalt genügend klar dargestellt wurde, kann das zulässige Ersuchen von einer verpönten Beweisausforschung abgegrenzt werden […]. […] [Es] würde […] gemäss Kommentar zum OECD-MA eine unzulässige Fishing Expedition darstellen, wenn, wie in Beispiel 8.a), von Staat B die Nennung derjenigen im Staat A ansässigen Personen verlangt würde, die ein Konto bei der Bank B im Staat B besitzen. Das hier umstrittene niederländische Ersuchen [vom 23. Juli 2015] erweist sich im Vergleich zu diesem […]

> Beispiel immerhin als konkreter, werden doch zusätzliche Identifikationsmerkmale genannt. Zudem beschreibt das Gesuch die spezifischen Tatsachen und Umstände, die zum Ersuchen geführt haben. Es zeigt auf, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen, welche das genannte Verhaltensmuster erfüllten, seien ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen, und es ergibt sich daraus ohne Weiteres, dass die verlangten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen dieser Steuerpflichtigen führen können […]. Insgesamt lässt sich das Ersuchen daher von einer verpönten Beweisausforschung abgrenzen und erscheint damit – wenn auch im Sinne eines Grenzfalls – gerade noch als zulässig.»

Die natürliche Person, über welche die ESTV seinerzeit Informationen an den BD zu übermitteln beabsichtigte, fiel nach Ansicht des Bundesgerichts unter die im Amtshilfeersuchen definierte Gruppe (vgl. Urteil des BGer 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 6.4). Das Bundesgericht bestätigte deshalb die von der ESTV getroffene Amtshilfeanordnung.

5.

5.1 Das vorliegende Ersuchen des BD vom 3. Februar 2016 ist unbestrittenermassen rechtswesentlich vergleichbar mit dem Gruppenersuchen, das Anlass zum bundesgerichtlichen Verfahren 2C_276/2016 gab (vgl. auch Urteil des BGer 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 1.3.3, wo darauf hingewiesen wurde, dass nebst dem streitigen Ersuchen bereits ein weiteres, sich auf das DBA-NL stützendes Gruppenersuchen hängig sei). Bei dieser Sachlage besteht hier kein Anlass, die vom Bundesgericht bejahte Frage, ob Gruppenersuchen ohne Identifikation der betroffenen Personen mittels Angabe der Namen unter dem DBA-NL grundsätzlich zulässig sind (vgl. vorn E. 4.1), erneut aufzuwerfen. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin gegen die prinzipielle Zulässigkeit solcher Ersuchen (unter Verweisung auf den im bundesgerichtlichen Verfahren 2C_276/2016 angefochtenen Entscheid) einzig Gesichtspunkte ins Feld führt, die vom Bundesgericht bereits umfassend gewürdigt worden sind (vgl. Urteil des BGer 2C_276/2016 vom 12. September 2016 E. 3-5 sowie Beschwerde, S. 5).

5.2 Zu Recht wird nicht in Abrede gestellt, dass vorliegend bei einem Abstellen auf die Wertungen des Bundesgerichts in dessen Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 Amtshilfe in dem von der ESTV beabsichtigten Umfang zu leisten wäre. Rechtswesentliche Unterschiede zwischen dem vorliegenden und dem seinerzeit vom Bundesgericht gewürdigten Sachverhalt sind nicht ersichtlich, zumal davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin unter die im Amtshilfeersuchen des BD vom 3. Februar 2016 definierte Gruppe fällt.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin kann das bundesgerichtliche Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 freilich vorliegend nicht schrankenlos herangezogen werden. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, das Bundesgericht habe es versäumt zu erklären, «inwiefern sich die hier vorliegende Situation [recte: die seinerzeit beurteilte Situation] von dem Beispiel für nicht zulässige Gruppenersuchen […] [in Ziff. 8.1 Bst. a des OECD-Kommentars in der Fassung vom 17. Juli 2012] unterscheidet» (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 13. März 2017, S. 3). Tatsächlich bestünden zwischen der seinerzeit vom Bundesgericht beurteilten Konstellation sowie dem vorliegenden Sachverhalt zum einen und dem genannten Beispiel zum anderen keine rechtswesentlichen Unterschiede. Vielmehr fehle es bei all diesen Fällen an äusseren Elementen, «welche einen Hinweis auf fehlendes Legalverhalten geben könnten» (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 13. März 2017, S. 3). Der Umstand, dass ein Bankkunde gegenüber der Bank keinen Nachweis über seine Steuerkonformität erbringe, bilde nicht ein solches äusseres Element. Denn der Bankkunde sei nicht verpflichtet, der Bank einen solchen Nachweis zu liefern, selbst wenn bei Nichteinreichung des Nachweises eine Auflösung der Bankbeziehung durch die Bank erfolge. Nach Meinung der Beschwerdeführerin liefe es im Übrigen gewissermassen auf einen Zirkelschluss hinaus, wenn entsprechend der bundesgerichtlichen Vorgehensweise die fehlende Steuerkonformität allein aus einer fehlenden Bereitschaft zur Bestätigung der Steuerkonformität gegenüber der Bank abgeleitet würde.

Der Beschwerdeführerin erscheint es vor diesem Hintergrund als geboten, dass «bei der Frage des Anlassverdachtes (wie z.B. hinsichtlich der in Art. 2 Abs. 1 lit. g [a]StAhiV verlangten 'klare[n] und auf Tatsachen gestützte[n] Begründung der Annahme, dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über welche die Informationen verlangt werden, das anwendbare Recht nicht eingehalten haben' oder bei gleichlautenden oder analogen staatsvertraglichen Vereinbarungen) mehr verlangt wird, als lediglich die nicht eingereichte Bestätigung der Steuerkonformität gegenüber einer Bank» (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 13. März 2017, S. 4; vgl. dazu auch die in dieselbe Richtung zielende Argumentation auf S. 6 ff. der Beschwerde).

5.3 Die hiervor (E. 5.2) erwähnten Vorbringen der Beschwerdeführerin verfangen – wie im Folgenden aufgezeigt wird – nicht:

5.3.1 Zum einen hat das Bundesgericht untersucht, ob die von ihm beurteilte Sachverhaltskonstellation gleich zu behandeln ist wie das hiervor mehrfach genannte, im OECD-Kommentar in der aktuellsten Fassung aufgeführte Beispiel eines unzulässigen Ersuchens (Staat A verlangt von Staat B die Nennung derjenigen im Staat A ansässigen Personen, welche ein Konto bei der angeblich über zahlreiche Auslandbeziehungen verfügenden Bank B im Staat B besitzen). Das Bundesgericht erklärte in diesem Zusammenhang – wie ausgeführt – ausdrücklich, dass sich das damalige Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015 als konkreter als das im OECD-Kommentar an der einschlägigen Stelle erwähnte Ersuchen erweise (vgl. vorn E. 4.2). Da das Bundesgericht in jenem Fall somit einen rechtswesentlichen Unterschied zum genannten Beispiel aus dem OECD-Kommentar ausgemacht hat, besteht kein Grund, bei der vorliegenden, im Wesentlichen gleich gelagerten Konstellation die Amtshilfe in Anlehnung an dieses Beispiel zu verweigern.

5.3.2 Zum anderen geht die Beschwerdeführerin fehl, soweit sie das Kriterium der Nichteinreichung eines Nachweises über die Steuerkonformität bei der Bank als unzulässig erachtet:

5.3.2.1 Mit dem genannten Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 hat das Bundesgericht sinngemäss die Auffassung geäussert, dass im Anwendungsbereich von Art. 26 DBA-NL *abkommensrechtlich* für eine Amtshilfeleistung genügende Anhaltspunkte für ein rechtswidriges Verhalten vorliegen, wenn Bankkunden deshalb zum Kreis der in einem Gruppenersuchen definierten Gruppe zählen, weil sie innert einer angesetzten Frist trotz entsprechender Aufforderung sowie Androhung der Kündigung der Bankbeziehung im Unterlassungsfall einen von der Bank geforderten Nachweis der Steuerkonformität nicht erbracht haben. Denn das Bundesgericht hat das entsprechende Kriterium im Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015 im Ergebnis gestützt auf eine Auslegung des DBA-NL unter Heranziehung des Updates des OECD-Kommentars vom 17. Juli 2012 für rechtmässig befunden (vgl. insbesondere E. 6.1 und 6.3 des Urteils).

Mit Blick auf die erwähnte Auffassung des Bundesgerichts muss bei einem Fall wie dem vorliegenden a fortiori abkommensrechtlich von im Gruppenersuchen hinreichend dargelegten Anhaltspunkten für die nicht vollumfängliche Erfüllung steuerlicher Pflichten durch die Gruppenangehörigen ausgegangen werden. Vorliegend fallen nämlich nach der Umschreibung des BD nur Bankkunden unter die Gruppe, denen die Bank (bzw. die

B._____) bereits ein Kündigungsschreiben mit der Begründung, trotz dahingehender Aufforderung sei kein Nachweis der Steuerkonformität eingereicht worden, verschickt hat. Der Kreis der unter die Gruppe fallenden Personen erweist sich folglich insofern, als die Bank schon zur Kündigung geschritten sein muss, als enger gezogen als beim früheren Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015.

Zum hier gezogenen Schluss ins Bild passt, dass nach einem Teil der Doktrin begründete Anhaltspunkte dafür, dass bei einem Gruppenersuchen ein Angehöriger der Gruppe und Bankkunde seine steuerlichen Pflichten nicht vollumfänglich erfüllt hat, dann vorliegen, wenn die Bank die Kundenbeziehung aufgelöst hat, weil der Bankkunde innerhalb einer von der Bank angesetzten Frist den von der Bank geforderten Nachweis der Steuerkonformität nicht erbringen konnte (in diesem Sinne DANIEL HOLENSTEIN, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, Art. 26 N. 111).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann in diesem Kontext im Übrigen keine Rolle spielen, ob der Bankkunde gegenüber der Bank zur Einreichung eines Steuerkonformitätsnachweises verpflichtet ist oder nicht. Selbst wenn keine entsprechende Pflicht bestünde, würde nämlich jedenfalls die Inkaufnahme einer Kündigung mangels Nachweises der Steuerkonformität ein Indiz für eine mögliche Nichterfüllung steuerlicher Pflichten bilden. Aus dem gleichen Grund suggeriert die Beschwerdeführerin auch ohne Erfolg, dass das bundesgerichtliche Abstellen auf das Nichterbringen des Steuerkonformitätsnachweises gegenüber der Bank im hier interessierenden Kontext zirkulär anmutet.

5.3.2.2 Das Abstellen auf das Kriterium des Nichteinreichens eines Nachweises über die Steuerkonformität bei der Bank führt zwar bei Gruppenanfragen der hier interessierenden Art dazu, dass vom ersuchenden Staat keine Schilderung eines eigentlichen konkreten Tatmusters, welches auf ein gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen schliessen lässt, verlangt wird (dies wurde in der Doktrin bereits im Zusammenhang mit dem Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015 erkannt [vgl. ANDREA OPEL, Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, in: Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 43 und 49]). Darin liegt aber in der hier zu beurteilenden Konstellation kein Verstoss gegen Art. 3 Bst. c StAhiG, wonach als Gruppenersuchen im Sinne dieses Gesetzes Amtshilfeersuchen gelten, «mit welchen Informationen über mehrere Per-

sonen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind». Ebenso wenig erblicken lässt sich darin in casu ein Verstoss gegen Art. 2 Abs. 1 Bst. g aStAhiV und/oder Art. 3 Abs. 1 Bst. g StAhiV, die übereinstimmend vorsehen, dass ein Gruppenersuchen «eine klare und auf Tatsachen gestützte Begründung der Annahme» enthalten muss, «dass die Steuerpflichtigen der Gruppe, über welche die Informationen verlangt werden, das anwendbare Recht nicht eingehalten haben»:

Zum einen sind angesichts der in E. 5.3.2.1 genannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung abkommensrechtlich (auch ohne weitere Ausführungen im streitbetroffenen Ersuchen vom 3. Februar 2016) für eine Amtshilfeleistung genügende Anhaltspunkte für ein rechtswidriges Verhalten der Beschwerdeführerin zu bejahen. Zum anderen können die erwähnten landesinternen Vorschriften zu Gruppenersuchen nur insoweit zur Anwendung kommen, als damit die Amtshilfe bei Gruppenersuchen zulassende staatsvertragliche Regelung des DBA-NL konkretisiert wird (vgl. E. 4.2).

Vor diesem Hintergrund kann aus der Lehrmeinung, dass ein Verzicht auf die Schilderung eines spezifischen Tatmusters im eigentlichen Sinne in einem gestützt auf Art. 26 DBA-NL gestellten Gruppenersuchen gegen Art. 3 Bst. c StAhiG verstosse (in diesem Sinne OPEL, a.a.O., N. 49), nichts zugunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden.

6.
Die Beschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und abzuweisen.

7.
7.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die unter Berücksichtigung der Kosten für die Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Februar 2017 auf Fr. 3'500.- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 500.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

7.2 Eine Parteientschädigung an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'500.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 500.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde;
  Beilage: Rückerstattungsformular)
– 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. 84*a*, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen

und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: