Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-7164/2018

Urteil vom 20. Mai 2019

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A._____,
Thomas H. A. Verschuuren Kopfstein, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-NL).

Sachverhalt:

A.
Mit Schreiben vom 16. Januar 2018 ersuchte der Belastingdienst der Niederlande/Central Liaison Office Almelo (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 CH-NL) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) um Amtshilfe betreffend A._____ (nachfolgend A._____), wohnhaft in (Ort)/NL, und weitere betroffene Personen.

Der BD ersuchte im vorliegenden Amtshilfeverfahren insbesondere um Auskunft über die Frage, ob A._____ und/oder B._____ (nachfolgend B._____) und/oder C._____ (nachfolgend C._____) und oder D._____ (nachfolgend D._____) in der Zeit zwischen dem 1. Januar 2011 und dem 31. Dezember 2016 Inhaber, Berechtigte oder Bevollmächtigte eines Bankkontos, Accounts, Kreditkarte, Depositenkontos, Effektendepots etc. bei der Bank E._____ (nachfolgend Bank E._____) in der Schweiz gewesen seien. In diesem Zusammenhang ersuchte der BD insbesondere um detaillierte Angaben über den Kontoinhaber sowie den Bevollmächtigten, um die Zustellung von Ausweiskopien und Vollmachten, Eröffnungs- und Saldierungsunterlagen, um Angabe der jeweiligen Kontostände am 1. Januar der Jahre 2011 bis 2016 sowie am 31. Dezember 2016 und der Kontoauszüge zwischen dem 1. Januar 2013 bis und mit 31. Dezember 2016. Ferner ersuchte der BD um Zustellung der gesamten Korrespondenz, einschliesslich der Belege zur mündlichen Kommunikation, zwischen dem Kontoinhaber und der Bank E._____.

Der BD begründete sein Gesuch im Wesentlichen damit, dass das niederländische Finanzamt bei der Gesellschaft F._____ (nachfolgend Gesellschaft F._____) Steuerprüfungen durchführe. Die Gesellschaft F._____ werde von den Familien G._____ (nachfolgend Familien G._____) verwaltet. Die Tätigkeit der Gesellschaft F._____ beziehe sich vor allem auf den Einkauf, die Entwicklung und den Betrieb von (Beschrieb der Geschäftstätigkeit). In den vergangenen Jahren seien beim niederländischen Finanzamt diverse Hinweise eingegangen, die darauf deuten würden, dass vieles in Bezug auf die (Beschrieb der Geschäftstätigkeit) nicht stimme, insbesondere werde A._____ bezichtigt, bei der Bank E._____ sog. Schwarzgeld zu halten.

B.
Die ESTV ersuchte die Bank E._____ mit Editionsverfügung vom 6. Februar 2018 um Herausgabe der vom BD verlangten Informationen und Dokumente und bat sie, A._____ über das Amtshilfeverfahren zu informieren und einen Zustellungsbevollmächtigten zu nennen.

Die Bank E._____ wiederum übermittelte der ESTV mit Eingabe vom 16. Februar 2018 die verlangten Informationen und Dokumente und teilte mit, dass sie A._____ nicht habe über das Amtshilfeverfahren informieren können.

Nachdem die ESTV den BD um Ermächtigung ersucht hatte, A._____ in den Niederlanden an dessen niederländischen Adresse direkt kontaktieren zu dürfen und vom BD mit E-Mail vom 8. März 2018 die Erlaubnis hierzu erhalten hatte, gelangte sie am 9. und am 13. März 2018 an A._____.

C.
In der Folge kontaktierte der von A._____ bestellte Vertreter die ESTV und ersuchte am 23. März 2018 um Akteneinsicht, welche ihm nach mehrfacher Rücksprache mit dem BD und unter teilweiser Schwärzung der Akten am 3. Mai 2018 auf dem Schriftwege gewährt wurde. Darauf folgten am 24. Mai 2018 und am 7. Juni 2018 Stellungnahmen des Vertreters. Auf dessen Ersuchen und wiederum nach Rücksprache der ESTV mit dem BD erhielt der Vertreter am 8. August 2018 Einsicht in weitere Akten.

Auf Rüge des Vertreters vom 28. August 2018, wonach das Subsidiaritätsprinzip verletzt worden sei, bestätigte der BD am 4. Oktober 2018, dass auch ohne Erlass einer Informationsverfügung alle (üblichen) Mittel zur Informationsbeschaffung ausgeschöpft worden seien und machte weitere Ausführungen zum innerstaatlichen Verfahren betreffend die sog. Informationsverfügung nach niederländischem Steuerverfahrensrecht.

Nach einer weiteren Akteneinsicht und Stellungnahme durch den Vertreter von A._____ vom 8. November 2018 erliess die ESTV am 15. November 2018 eine Schlussverfügung, gemäss welcher sie zusammengefasst Amtshilfe in vollem Umfang gewährte und zahlreiche Dokumente zur Übermittlung vorsah.

D.
Mit Eingabe vom 14. Dezember 2018 gelangte der Vertreter von A._____ (nachfolgend auch Beschwerdeführer) beschwerdeweise an das Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt, die Schlussverfügung vom

15. November 2018 aufzuheben und keine Amtshilfe zu gewähren, eventuell die Sache an die Vorinstanz zur Beantwortung der Fragen des BD im Sinne der Ausführungen in der Beschwerde zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (einschliesslich MWST) zulasten des Bundes.

Der Beschwerdeführer rügt im Wesentlichen, dass der BD das innerstaatliche Steuerverfahren nicht durchlaufen habe, bevor er das Amtshilfeersuchen gestellt habe. Die vom BD erwähnten Denunziationen bzw. weiteren Hinweise würden darauf deuten, dass die Informationen für strafrechtliche Zwecke verwendet werden könnten. Die Voraussetzungen gemäss Art. 26 Ziff. 2 DBA CH-NL in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 StAhiG seien jedoch nicht erfüllt. Ferner liege eine unzulässige «fishing expedition» vor und fehle es an der voraussichtlichen Erheblichkeit der erbetenen Informationen. Schliesslich würden einige der zur Übermittlung bestimmten Informationen gar über das Amtshilfeersuchen hinausgehen.

E.
Mit Vernehmlassung vom 9. Januar 2019 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Sie führt im Kern aus, sie (die ESTV) habe im Rahmen der Amtshilfe nicht über die Auslegung des niederländischen Rechts zu befinden. Das schweizerische Amtshilfeverfahren stelle ein Hilfsverfahren und kein Erkenntnisverfahren für ausländisches Recht dar. Die erfragten Informationen befänden sich in der Schweiz. Es sei nicht ersichtlich, wie der BD diese anders als auf dem Weg der internationalen Amtshilfe erlange könne, wenn der Beschwerdeführer nicht auf die Fragen des niederländischen Finanzamtes geantwortet respektive reagiert habe. Soweit der Beschwerdeführer geltend mache, dass die erbetenen Informationen zur Strafverfolgung anderer, nicht fiskalischer Delikte, verwendet würden, handle es sich um eine Parteibehauptung. Das vorliegende Amtshilfeverfahren bezwecke die korrekte Erhebung der Einkommenssteuer und diene damit nicht ausschliesslich der Steuerstrafverfolgung. Die erwähnten Missstände und die Überprüfung einer Gesellschaft könne auch Auswirkung auf die Besteuerung von deren Verwaltungsmitglieder haben, womit keine «fishing expedition» vorliege. Die Fragen des BD seien von der ESTV lediglich sinngemäss umformuliert worden, ohne den Inhalt zu verändern. Es widerspreche zudem dem Grundsatz der Prozessökonomie, wenn die ESTV wegen sämtlichen Fehlern im Ersuchen mit der ausländischen Behörde Rücksprache halte, wenn offensichtlich sei, was die ersuchende Behörde beabsichtige. Die zur

Übermittlung vorgesehenen Geburtsdaten seien schliesslich eingefügt worden, um Missverständnisse zu verhindern. Zudem seien diese Angaben der ersuchenden Behörde ohnehin bereits bekannt.

F.
Der Beschwerdeführer hat mit Eingabe vom 19. März 2019 eine unaufgeforderte Stellungnahme eingereicht.

G.
Die Vorinstanz hat sich am 29. März 2019 dazu geäussert.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird nachfolgend insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG; SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

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

1.2 Der Beschwerdeführer ist als vom Amtshilfeersuchen betroffene Person und Verfügungsadressat im Sinne von Art. 48 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 StAhiG durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung. Damit ist er zur Beschwerde berechtigt.

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 5 StAhiG) ist einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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).

2.

2.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BD gestützt auf das DBA CH-NL zu Grunde. Dieses Abkommen wurde am 26. Februar 2010 unterzeichnet und trat am 9. November 2011 in Kraft. Seine Bestimmungen finden gemäss Art. 29 Abs. 1 DBA CH-NL auf die Steuerjahre und Steuerperioden Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Kalenderjahres beginnen; also per 1. Januar 2012.

Zu beachten ist allerdings folgende Sonderregelung: Gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL sind Art. 26 DBA CH-NL sowie Paragraph XVI des Protokolls zum Abkommen anwendbar auf Ersuchen, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens dieses Abkommens gestellt werden (also ab dem 9. November 2011) und welche Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden 1. März (also am 1. März 2010) beginnt.

Eine solche rückwirkende Anwendung neuer Amtshilfebestimmungen auf zurückliegende Steuerperioden ist gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung zulässig. Das Bundesgericht begründet dies damit, dass es sich bei den Bestimmungen über die Amtshilfe um solche verfahrensrechtlicher Natur handle, welche mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar seien (BGE 144 II 130 E. 8, 143 II 628 E. 4.3; Urteile des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.1, A-1789/2018 vom 9. November 2018 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen).

Da das vorliegende Amtshilfeersuchen am 16. Januar 2018 (und damit nach dem 9. November 2011) gestellt wurde und die Einkommenssteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2016 betrifft (also einen Zeitraum nach dem 1. März 2010), ist die Anwendbarkeit des Abkommens sowie dessen Protokolls gegeben.

2.2 Der Vollzug der Amtshilfe richtet sich grundsätzlich nach dem StAhiG (vgl. hierzu Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario; zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des StAhiG siehe AS 2013 239; zu den seither erfolgten Änderungen siehe AS 2014 2312, AS 2016 1316 und AS 2016 5062), soweit das DBA CH-NL keine abweichenden Bestimmungen enthält (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.2, A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 1.1.3).

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

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

Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, einen möglichst weitgehenden 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 (Paragraph XVI Bst. c des Protokolls zum Abkommen).

2.5 Gemäss Paragraph XVI Bst. a des Protokolls zum Abkommen besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem

innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung von Informationen ausgeschöpft hat (sog. Subsidiaritätsprinzip).

Was unter dem Begriff der "üblichen Mitteln" zu verstehen ist, wird im DBA CH-NL nicht weiter definiert. Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1 und A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.1). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr "üblich" bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgschancen als sehr gering einzuschätzen sind. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Allerdings ist die Voraussetzung der Ausschöpfung der im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel rechtsprechungsgemäss nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige noch Gelegenheit hat, seine Steuerfaktoren korrekt und spontan zu deklarieren. Ist hingegen die Frist zur Abgabe der Steuererklärung abgelaufen und bestehen Zweifel an der Selbstdeklaration, ist das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt, wenn sich die Informationen im ersuchten Staat befinden. Auch kann es einem Staat in der Phase der Überprüfung der Selbstdeklaration nicht verwehrt sein, mit der steuerpflichtigen Person in Kontakt zu bleiben bzw. diese zu befragen, selbst wenn bereits ein Amtshilfeersuchen gestellt worden ist (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3 mit Hinweisen). Zusammengefasst muss der ersuchende Staat seine innerstaatlichen Mittel zumindest soweit in Anspruch nehmen, bis er das Ermittlungsobjekt genügend präzisiert hat (Urteile des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.1; A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1).

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

(i) die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar,

der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer;

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

(iii) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat die Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;

(iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;

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

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

2.7 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. statt vieler: BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2, A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteile des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2 , A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1, 141 II 436 E. 4.4.3).

2.8 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen allerdings nicht

erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2). Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss diese hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.5).

2.9 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet sodann der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre Public (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Die ESTV ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 144 II 206 E. 4.4). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Nur wenn diese sofort entkräftet werden, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 161 E. 2.1.3).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall macht der Beschwerdeführer sinngemäss geltend, dass das Prinzip der Subsidiarität nicht gewahrt sei, weil nach niederländischer Auslegung des DBA CH-NL das innerstaatliche Verfahren betreffend Informationsverfügung rechtskräftig abgeschlossen sein müsse bevor um Amtshilfe ersucht werden dürfe. Es müssten nicht nur alle üblichen, sondern *alle* im innerstaatlichen Verfahren vorgesehenen Mittel *ausgeschöpft* sein. Die Anforderungen unter dem DBA CH-NL seien viel strenger als unter dem OECD-Musterabkommen oder anderen Doppelbesteuerungsabkommen.

Der BD habe aber noch im August 2018 – und damit 7 Monate nach Stellung des Amtshilfeersuchens – bestätigt, dass man im Zusammenhang mit dem Schweizer Konto des Beschwerdeführers erst in Gesprächen sei und der BD einen – einer allfälligen Informationsverfügung vorangehenden –

Fragenkatalog gesendet habe (vgl. Beschwerdeschrift vom 14. Dezember 2018 Rz. 19 mit Hinweis auf die Stellungnahme vom 28. August 2018 Rz. 63 ff.). Auf entsprechende Nachfrage der ESTV habe der BD am 4. Oktober 2018 ausgeführt: „In Antwort auf Ihre Frage bestätige ich, dass auch ohne Eröffnung einer Informationsverfügung alle (üblichen) Mittel ausgeschöpft sind“. Weiter führe der BD aus, dass die Auskunftsverfügung eine einspruchsfähige Entscheidung sei. Mit diesem Hinweis auf einen blossen Zwischenabschnitt innerhalb des innerstaatlichen Verfahrens beantworte der BD nicht die Frage der ESTV nach der Ausschöpfung aller (üblichen) Mittel. Die Ausführungen des BD könnten auch dahingehend verstanden werden, dass das Subsidiaritätsprinzip erst dann erfüllt sei, wenn die Auskunftsverfügung in Rechtskraft erwachsen sei, womit der BD selber einräume, dass ohne rechtskräftige Auskunftsverfügung das Subsidiaritätsprinzip nicht erfüllt sei. Des Weiteren sei die Aussage des BD auch schlichtweg falsch, was sich aus den vom Beschwerdeführer ins Recht gelegten offiziellen Unterlagen ergäbe.

3.2 Da der Beschwerdeführer demnach die Erklärung des BD vom 4. Oktober 2018, wonach alle (üblichen) Mittel ausgeschöpft worden seien (vgl. Bst. C), nicht gelten lassen will, ist in einem ersten Schritt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip einzugehen, mithin ist zu prüfen, ob die erwähnte Erklärung unklar, widersprüchlich oder offenkundig falsch ist (vgl. E. 2.9).

Der BD hat in seinem E-Mail vom 4. Oktober 2018 erklärt: „In Antwort auf Ihre Frage bestätige ich, dass auch ohne Eröffnung einer Informationsverfügung alle (üblichen) Mittel ausgeschöpft sind“. Diese Ausführungen sind klar und belegen die Auffassung des BD, dass ein innerstaatliches Informationsverfahren und dessen rechtskräftiger Abschluss für die Belange des Amtshilfeverfahrens nach dem DBA CH-NL ohne Relevanz sein sollen. Der ersuchte Staat kann daher grundsätzlich auf diese Erklärung abstellen (E. 2.9). Ob die Rechtsauffassung des BD allerdings zutrifft, ist im vorliegenden Kontext keine Frage des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips, sondern eine Frage der Auslegung von Art. 26 DBA CH-NL sowie des entsprechenden Protokolls. Infolgedessen ist in einem zweiten Schritt auf die Tragweite und das Verständnis dieser Bestimmung einzugehen.

3.3

3.3.1 Das Bundesverwaltungsgericht verweist mit Bezug auf die Auslegung von Art. 26 DBA CH-NL zur Frage der Subsidiarität auf die konstante Recht-

sprechung, wonach lediglich die üblichen, nicht aber alle Mittel ausgeschöpft worden sein müssen (E. 2.5), wobei ein Mittel nicht mehr als «üblich» bezeichnet werden könne, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgschancen als sehr gering einzuschätzen sind (E. 2.5).

Im massgeblichen Leiturteil hat es auch ausgeführt, selbst wenn es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führe dies nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden dürfe, insbesondere dann, wenn die Person gemäss dem anwendbaren Recht zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet sei (vgl. Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 4.2.5; zum niederländischen Verfahren siehe auch A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 4.3.2).

In einem anderen Fall hat es festgehalten, dass es einem Staat nicht verwehrt werden könne, mit dem Steuerpflichtigen weiter in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen, auch wenn bereits ein Amtshilfegesuch gestellt worden sei (Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 5.2.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.2.3).

Die Rechtsauffassung des BD vom 4. Oktober 2018 und der schweizerischen Rechtsprechung stimmen demzufolge überein.

Die hierbei verlangten Voraussetzungen für die Wahrung der Subsidiarität sind vorliegend unstreitig erfüllt, geht es doch um vergangene Steuerperioden (2011 bis 2016) und befinden sich die erfragten Informationen offenkundig in der Schweiz (vgl. E. 2.5; vgl. auch Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.2). Der Beschwerdeführer vermag somit aus seinem Einwand nichts zu seinen Gunsten abzuleiten.

3.3.2 Der Beschwerdeführer bringt indessen vor, dass der Wortlaut der verschiedenen Sprachfassungen des Protokolls zum DBA CH-NL in *zeitlicher* Hinsicht einheitlich dahingehe, dass ein Gesuch erst gestellt werden dürfe, nachdem alle im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen […] Mittel ausgeschöpft seien («aprés avoir utilisé», «nadat heeft aangewend»; vgl.

hierzu im Wesentlichen das Schreiben des Vertreters des Beschwerdeführers an die ESTV vom 28. August 2018 Rz. 19 ff.). Während eines solchen Verfahrens dürfe demnach kein Amtshilfeersuchen gestellt werden.

Dieser Einwand des Beschwerdeführers betrifft die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages nach dem Wortlaut (vgl. Art. 31 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge; VRK; SR 0.111; vgl. auch BGE 143 II 136 E. 5.2.1 und 5.2.2). Seiner Ansicht nach lässt die im Vertragstext verwendete Grammatik bzw. die grammatikalische Zeitform auf den Zeitpunkt schliessen, an welchem ein Amtshilfeersuchen gestellt werden könne. Diese Frage wurde jedoch bereits gerichtlich entschieden und es besteht kein Anlass, darauf zurückzukommen.

3.3.3 Weiter führt der Beschwerdeführer aus, aufgrund der verschiedenen Sprachfassungen des DBA CH-NL sei davon auszugehen, dass nicht nur die üblichen Mittel, sondern *alle verfügbaren Mittel* auszuschöpfen seien. Auch dieser Einwand betrifft die Auslegung nach dem Wortlaut (vgl. Art. 31 und 33 VRK).

Es besteht diesbezüglich ebenfalls eine konstante Rechtsprechung, welche unlängst vom Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.2 bestätigt wurde. Der Beschwerdeführer vermag somit aus seinem Einwand nichts zu seinen Gunsten abzuleiten.

3.3.4 Der Beschwerdeführer macht geltend, die niederländische Auslegung von Paragraph XVI zu Art. 26 Bst. a des Protokolls zum Abkommen weiche von der schweizerischen ab, und will dies mit verschiedenen Unterlagen belegen.

Gemäss dem niederländischen Kommentar sei nämlich Paragraph XVI des Protokolls – nach den Ausführungen zum Gesetzesentwurf – Art. 5 Abs. 5 Bst. g des OECD-Musterabkommens über den Informationsaustausch nachgebildet (Modèle d'accord sur les échanges de renseignementes en matière fiscale; nachfolgend OECD-MA-TIEA; COLL/OVERGAAUW/PÖTGENS/ZULANI, Fachstudie, „Nr. 2.1 Bedingungen, welche das Amtshilfeersuchen zu erfüllen hat"), wonach zuerst alle verfügbaren Mittel angewendet worden sein müssen, um die gewünschten Informationen zu erhalten, es sei denn, dies würde unverhältnismässige Schwierigkeiten mit sich bringen. Da weder Art. 26 DBA CH-NL noch Paragraph XVI Bst. a des Protokolls zum DBA CH-NL einen solchen Vorbehalt enthielten, sei zu schliessen, dass das Protokoll zum DBA CH-NL enger gefasst sei als das OECD-

MA-TIEA; d.h. dass nach dem DBA CH-NL alle Massnahmen ergriffen worden sein müssen, selbst wenn sie grössere Schwierigkeiten bzw. einen unverhältnismässigen Aufwand mit sich bringen würden.

Soweit der Beschwerdeführer auf den niederländischen Kommentar zum Protokoll und die parlamentarische Beratung verweist, ist festzuhalten, dass es sich hierbei um ein ergänzendes Auslegungselement nach Art. 32 VRK handelt (vgl. auch BGE 143 II 136 E. 5.2.3). Es kann vorliegend jedoch offen bleiben, ob die wörtliche Auslegung Raum lässt für ergänzende Auslegungsmittel, denn ein allfälliger Auslegungskonflikt wäre ohnehin nicht im vorliegenden Verfahren zu klären.

Ebensowenig braucht im vorliegenden Verfahren geprüft zu werden, ob die niederländische Vertragspartei sich aufgrund innerstaatlichen Rechts einer Selbstbeschränkung unterworfen hat. Eine ausländische Selbstbeschränkung wäre im innerstaatlichen Steuerverfahren zu reklamieren. Infolgedessen wird im niederländischen Steuerverfahren zu klären sein, ob die amtshilfeweise erhaltenen Informationen im Steuerveranlagungsverfahren verwendet werden dürfen.

Damit erübrigt es sich, auf die weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers zur Informationsverfügung nach niederländischem Steuerrecht einzugehen. Entsprechendes gilt auch mit Bezug auf die vom Beschwerdeführer angeführte niederländische Rechtsprechung und den Evaluationsrapport „Gesetz-Dezentjé“.

3.4

3.4.1 Der Beschwerdeführer behauptet sodann, die von ihm zu den Akten gegebenen Ausführungen des BD vom 20. November 2018 würden nahelegen, dass die erbetenen Informationen und Dokumente an die Strafverfolgungsbehörden weitergeleitet würden. Eine Ermächtigung im Sinne von Art. 26 Ziff. 2 DBA CH-NL in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 StAhiG liege jedoch nicht vor.

3.4.2 Art. 26 Ziff. 2 DBA CH-NL enthält insoweit eine Besonderheit als die erbetenen Information Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, die mit Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der *Strafverfolgung* (Hervorhebung durch das Bundesverwaltungsgericht), mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind.

Eine allfällige Verwendung im *Steuerstrafverfahren* ist aufgrund des Sachzusammenhangs vom Vertragstext erfasst. Wohl hat das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil A-5687/2017 vom 17. August 2018 (angefochten vor Bundesgericht) ausgeführt, dass die Amtshilfe ausschliesslich zu Steuerstrafzwecken ausgeschlossen sei (vgl. daselbst E. 4.5 ff.). Im vorliegenden Fall ist gestützt auf die Angaben im Amtshilfeersuchen vom 16. Januar 2018 und in Anwendung des Vertrauensprinzips aber ohne Weiteres davon auszugehen, dass das Ersuchen vorab im Zusammenhang mit den Einkommenssteuern des Beschwerdeführers steht. Die Verwendung der Informationen für Einkommenssteuerzwecke erscheint im Falle von geltend gemachtem Vorliegen von sog. Schwarzgeld denn auch nicht abwegig, ebensowenig wie ihre Verwendung in einem Steuerstrafverfahren.

Die Verwendung hat sich jedoch auf ein allfälliges Steuerstrafverfahren betreffend den Beschwerdeführer zu beschränken (vgl. Urteil des BVGer A-7143/2014 vom 15. August 2016 E. 9.4). In diesem Zusammenhang fällt in Betracht, dass die hinsichtlich des Kontos des Beschwerdeführers bevollmächtigte Person vom BD im Amtshilfeersuchen vom 16. Januar 2018 als betroffene Person aufgeführt wurde. Die ESTV hat denn auch die Bank E._____ um Nennung der Konti ersucht, an welchen diese andere Person als Inhaberin berechtigt war. Da jedoch diese Person bei der Bank E._____ nicht als Kontoinhaberin geführt wurde, betrachtete die ESTV sie als Drittperson und adressierte die angefochtene Schlussverfügung nicht an sie. Es kann vorerst dahingestellt bleiben, ob die bevollmächtigte Person als betroffene Person ins Verfahren hätte einbezogen werden müssen (zum Begriff des Dritten vgl. Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3 ff.). Es bestehen vorliegend nämlich keine Anzeichen, dass der BD die erbetenen Informationen in Verfahren betreffend andere Personen zu verwenden beabsichtigen würde.

3.4.3 Der Beschwerdeführer befürchtet, dass die Informationen und Dokumente in den Niederlanden zwecks Verfolgung anderer als Steuerdelikte verwendet werden. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers lässt sich dem Schreiben des BD vom 20. November 2018 nicht mit der erforderlichen Klarheit entnehmen, dass die Unterlagen für andere als steuerstrafrechtliche Zwecke weitergeleitet würden, spricht doch die Steuerbehörde ganz allgemein von einer möglichen Strafverfolgung, wobei für das Bundesverwaltungsgericht weder ersichtlich ist, von welchen anderen strafrechtlichen Delikten im fraglichen Schreiben die Rede ist, noch dass eine Weiterleitung erfolgen würde, ohne dass vorgängig um die Zustimmung seitens der Schweiz ersucht würde.

3.5 Der Beschwerdeführer rügt sodann, es liege eine unzulässige «fishing expedition» vor.

Es ist hierbei unbestritten, dass die formellen Erfordernisse an ein Amtshilfeersuchen gemäss Paragraph XVI Bst. b des Protokolls zum Abkommen erfüllt sind (vgl. E. 2.6). Die Rüge erweist sich als nicht stichhaltig, denn das Ersuchen des BD basiert auf einer Denunziation von Dritten, die den Beschwerdeführer belastet, insbesondere dass er bei der Bank E._____ über Schwarzgeld verfüge und hierbei auch Strohmänner aus der Familie eingesetzt haben soll. Damit erweist sich das vorliegende Ersuchen, welches sich ursprünglich auch gegen diverse dem Beschwerdeführer nahestehenden Personen richtete, als hinreichend konkret (vgl. BGE 143 II 136 E. 6.1 und 6.3; Urteil des BGer 2C_178/2019 vom 5. März 2019 E. 2.4).

3.6 Der Beschwerdeführer moniert sodann, es fehle an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen. So bezögen sich Hinweise der Denunzianten auf die Jahre 2014 und 2015. Es sei daher nicht ersichtlich, weshalb Informationen für Jahre 2011 bis 2016 verlangt würden.

In der Regel werden «Schwarzgeldkonstrukte» für eine längere Zeit errichtet. Es ist daher nicht abwegig, wenn der BD vom in der Denunziation genannten Zeitraum auf frühere und spätere Jahre schliesst und auch diese Jahre näher geprüft haben will bzw. diesbezüglich um Informationen ersucht. Der Einwand des Beschwerdeführers erweist sich insoweit als nicht stichhaltig. Lediglich der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die kompletten Kontoauszüge einzig für die Jahre 2013 bis 2016 übermittelt werden.

3.7 Schliesslich rügt der Beschwerdeführer, die zu übermittelnden Informationen gingen über das Amtshilfeersuchen hinaus. So habe die ESTV die Fragen im Amtshilfeersuchen teilweise eigenmächtig umformuliert, statt wie verlangt einzig die Fragen 2 bis 7, auch noch die Frage 8 beantwortet und die Fragen teilweise neu geordnet sowie neu formatiert.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ergibt sich jedoch bereits aus dem Ersuchen selbst, dass die Frage 1 als eigenständige Frage zu betrachten und entsprechend zu beantworten ist. Anders kann der Zusatz, „wenn, ja dann bitte ich, die Fragen 2 bis 7 zu beantworten“ nicht verstanden werden.

Zwar wurde unter Ziffer 2, 3 und 6 des Fragenkataloges des Amtshilfeersuchens vom 16. Januar 2018 nicht explizit nach der dem BD ohnehin bekannten Geburtsdaten gefragt, indessen ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts die Übermittlung der Geburtsdaten zur näheren Identifikation der Personen zulässig. Im Übrigen hat der BD unter Ziff. 4 des Ersuchens auch die Ablichtung der Ausweise der Kontoinhaber und der Bevollmächtigten verlangt. Diese Dokumente enthalten regelmässig auch Geburtsdaten, weshalb diese Angaben durch das Ersuchen gedeckt und daher ohne Weiteres zu übermitteln sind.

Mit Bezug auf die Kontenbewegungen gilt es festzuhalten, dass diese in Frage 5 des Amtshilfeersuchens vom 16. Januar 2018 explizit für die Jahre 2013 bis 2016 verlangt worden sind.

Bei der Frage 8 handelt es sich – anders als bei den Fragen 1 bis 7 – nicht um eine Frage im grammatikalischen Sinne, sondern um eine Aufforderung zur Herausgabe von Dokumenten. Der Einwand des Beschwerdeführers, wonach Frage 8 zu Unrecht beantwortet worden sei, erweist sich somit als nicht stichhaltig.

Mit Bezug auf die behauptete Umformulierung bzw. Neugliederung der im Amtshilfeersuchen vom 16. Januar 2018 aufgelisteten Fragen durch die ESTV erschliesst sich für das Bundesverwaltungsgericht nicht, inwieweit sich daraus eine inhaltliche Änderung ergeben hätte. Ein Eingehen auf den Eventualantrag des Beschwerdeführers erübrigt sich damit.

3.8 Zusammenfassend ergibt sich, dass die in der Schlussverfügung vom 15. November 2018 zur Übermittlung aufgelisteten Angaben und Informationen wie vorgesehen weiterzuleiten sind. Entsprechend ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer die auf CHF 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

4.2 Dem unterliegenden Beschwerdeführer ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

5.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) handelt (Art. 83 Bst. h, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5‘000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Monique Schnell Luchsinger

(Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.)

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: