



Urteil vom 25. August 2017

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-NL).

Sachverhalt:**A.**

Am 23. Juli 2015 reichte 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-NL) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfeersuchen ein. Dieses 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 (nachfolgend: UBS) waren und in diesem Zeitraum (kumulativ) folgende Kriterien erfüllt haben:

- a) Der Kontoinhaber verfügte über eine Domiziladresse in den Niederlanden.
- b) Die UBS hat dem Kontoinhaber ein Schreiben gesandt, mit welchem diesem mit dem Hinweis, dass er mit einem früheren Schreiben der UBS erfolglos zur Einreichung eines Steuerkonformitätsnachweises aufgefordert worden sei, die Kündigung der Geschäftsbeziehung mit der UBS bei Nichterbringen eines solchen Nachweises innert einer bestimmten Frist angedroht wurde.
- c) Der Kontoinhaber hat der UBS trotz des vorgenannten Schreibens keinen der Bank genügenden Nachweis der Steuerkonformität erbracht.

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

Ein Beispiel des in Bst. b genannten Schreibens hat der BD dem Ersuchen beigelegt.

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 Amtshilfeersuchens des BD forderte die ESTV die UBS 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 über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

Die UBS reichte der ESTV fristgerecht verschiedene Dokumente ein. Nach diesen Unterlagen sind unter anderem A._____ und B._____ unter das Ersuchen des BD fallende Personen.

Die UBS kam ferner (soweit hier interessierend) der Aufforderung nach, die beschwerdeberechtigten Personen über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

C.

Am 8. Oktober 2015 liessen A._____ und B._____ um Akteneinsicht ersuchen.

D.

Die ESTV setzte A._____ und B._____ mit Schreiben vom 22. Oktober 2015 darüber in Kenntnis, welche sie betreffenden Informationen sie dem BD zu übermitteln beabsichtige. Ferner gewährte sie Akteneinsicht und räumte eine Frist zur Stellungnahme ein.

E.

Mit Stellungnahme vom 2. November 2015 beantragten A._____ und B._____, in ihrem Fall sei die vom BD verlangte Amtshilfe zu verweigern. Sie äusserten sich insbesondere zur Unzulässigkeit von Gruppenersuchen gestützt auf das DBA-NL und das StAhiG und sahen im konkreten Ersuchen eine «fishing expedition». Sie selbst hätten schon lange vor Versand des Schreibens die meisten Abhebungen und Transfers vom Konto vorgenommen.

F.

Am 21. März 2016 entschied das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-8400/2015, dass Gruppenersuchen gestützt auf das DBA-NL nicht zulässig seien. Das Verfahren betraf dasselbe Ersuchen des BD, das auch dem vorliegenden Verfahren zugrunde liegt. Die ESTV erhob gegen dieses Urteil Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht.

G.

Mit Urteil 2C_276/2016 vom 12. September 2016 hiess das Bundesgericht anlässlich einer öffentlichen Urteilsberatung die Beschwerde der ESTV gut. Es stellte insbesondere fest, dass Gruppenersuchen gestützt auf das DBA-

NL in Verbindung mit dessen Protokoll und der Verständigungsvereinbarung zulässig seien. Die schriftliche Urteilsbegründung lag zunächst nicht vor.

H.

Am 8. November 2016 erliess die ESTV in der vorliegenden Sache eine Schlussverfügung. Darin kam sie zum Schluss, betreffend A._____ und B._____ sei dem BD Amtshilfe zu leisten und die gewünschten Informationen seien zu übermitteln.

I.

Dagegen erhoben A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1) und B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2; zusammen: Beschwerdeführende) am 6. Dezember 2016 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 8. November 2016 aufzuheben und die Herausgabe jeglicher Informationen aufgrund des Amtshilfeersuchens vom 23. Juli 2015 an den BD zu untersagen. Zur Begründung bringen sie insbesondere vor, sie fielen nicht in die vom BD umschriebene Gruppe, da die Saldierung des Kontos nichts mit dem Schreiben der UBS zu tun habe. Über Fr. [...] sei von Februar bis Dezember 2013 abgehoben bzw. transferiert worden. Von Januar bis anfangs März 2014 seien die letzten Wertschriften verkauft worden. Die restlichen Fr. [...] seien am 12. August 2014, nur fünf Tage nach Versand des Schreibens der UBS, transferiert und das Konto geschlossen worden. Der Zeitpunkt der Schliessung des Kontos sei ausschlaggebend. Die Beschwerdeführenden könnten sich nicht erinnern, das Schreiben der UBS jemals erhalten zu haben. Sicher hätten sie dieses ohnehin nicht mehr erhalten, bevor sie nach Visp gereist seien, um das Konto zu schliessen. Die Beschwerdeführenden hätten eine Reaktion unterlassen, weil sie nicht hätten reagieren müssen, und nicht, weil sie nicht steuerehrlich gewesen seien.

J.

In ihrer Vernehmlassung vom 23. Januar 2017 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. Sie begründet dies insbesondere damit, dass der BD zwar die Vermutung hege, einige der angeschriebenen Personen hätten das Konto wohl aufgelöst. Dieser Umstand sei aber kein Kriterium für die Gruppenzugehörigkeit. Kriterium sei, dass jene Personen, die das Schreiben der UBS erhalten hätten, ihre Steuerehrlichkeit gegenüber der Bank nicht nachgewiesen hätten. Die Schliessung des Kontos stelle ein vermutetes mögliches Szenario dar, dem keine eigenständige Stellung unter den Kriterien des Gruppenersuchens zukomme. Weder der

Zeitpunkt noch der Grund der Kontoschliessung seien für die Frage ausschlaggebend, ob die Beschwerdeführenden zur betroffenen Gruppe gehören. Den Nachweis über die Steuerkonformität hätten die Beschwerdeführenden weder gegenüber der UBS noch im erstinstanzlichen Verfahren vor der ESTV erbracht.

K.

Nachdem die schriftliche Begründung des Urteils des Bundesgerichts 2C_276/2016 vom 12. September 2016 vorlag (das Urteil wurde inzwischen unter der Nummer BGE 143 II 136 in der offiziellen Sammlung publiziert), gab das Bundesverwaltungsgericht den Beschwerdeführenden mit Verfügung vom 23. Februar 2017 Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen. Die Beschwerdeführenden machten davon mit Eingabe vom 15. März 2017 Gebrauch. Sie halten fest, das Bundesgericht habe ausgeführt, dass für die Zugehörigkeit zur Gruppe tatsächliche Kenntnis des Schreibens vorauszusetzen sei, weil dieses Schreiben den Anlass dazu gegeben haben müsse, sich in bestimmter Weise zu verhalten. Im Fall der Beschwerdeführenden habe das Schreiben der UBS nicht Anlass zur Schliessung des Kontos gegeben. Das Bundesgericht habe das Amtshilfeersuchen des BD als «Grenzfall» und «gerade noch zulässig» qualifiziert, womit der genauen Umschreibung der Gruppe und damit der Frage, was zur Nichtreaktion auf das Schreiben der UBS bzw. zur Schliessung des Kontos Anlass gab, besondere Bedeutung zukomme. Im Zweifelsfall sei die betreffende Person nicht als Teil der Gruppe zu betrachten, ansonsten die Grenze zwischen Gruppenanfrage und verpönter Beweisausforschung allzu schnell verwischt würde.

L.

Mit Schreiben vom 20. März 2017 stellte die Vorinstanz dem Bundesverwaltungsgericht den Antrag, sie sei unter Ansetzung einer angemessenen Frist zu ermächtigen, bei der UBS Informationen darüber einzuholen, ob die Beschwerdeführenden vom Schreiben der UBS betreffend Einholung eines Nachweises der Steuerkonformität Kenntnis genommen hätten.

M.

Mit Verfügung vom 21. bzw. 23. März 2017 forderte das Bundesverwaltungsgericht selbst die UBS auf, ihm bis zum 3. April 2017 mittels Zustellnachweis oder anderweitig zu belegen, dass die Beschwerdeführenden das Kündigungsschreiben vom 7. August 2014 unter Beilage des Formulars «EU-Zinsbesteuerung – Ermächtigung zur freiwilligen Offenlegung» zum Nachweis der Steuerkonformität tatsächlich erhalten hätten.

N.

Am 3. April 2017 antwortete die UBS, Kopien der Kündigungsschreiben seien im Dossier der Beschwerdeführenden abgelegt und keine entsprechenden Briefretouren verzeichnet worden. Es finde sich aber kein Zustellnachweis oder ein anderweitiger Beleg betreffend die eingeschriebenen Postsendungen. Die Sendungen lägen zeitlich zu weit zurück, so dass gemäss der Schweizerischen Post keine Statusabfrage der Auftragsabwicklung mehr durchgeführt werden könne.

O.

Mit Verfügung vom 6. April 2017 forderte das Bundesverwaltungsgericht die UBS weiter auf, ihm bis zum 28. April 2017 sämtliche Hinweise einzureichen, dass die Beschwerdeführenden bereits vorgängig zum Kündigungsschreiben vom 7. August 2014 schriftlich oder mündlich in Kenntnis gesetzt wurden, dass sie den Nachweis der Steuerkonformität zu erbringen hätten.

P.

Am 13. April 2017 informierte die UBS das Bundesverwaltungsgericht darüber, dass sie in der Korrespondenz zur Kundenbeziehung der Beschwerdeführenden zwei Schreiben betreffend den Nachweis über die steuerliche Offenlegung, datiert vom [...] 2014 und [...], habe feststellen können. Diese Schreiben seien banklagernd zugestellt und dem Kontoinhaber, dem Beschwerdeführer 1, anlässlich der Kundenbesuche vom [...] 2014 und [...] 2014 ausgehändigt worden. In einer Kontaktnotiz vom [Ende] 2013 sei zudem festgehalten, dass der Beschwerdeführer 1 anlässlich eines Bankbesuches über die im Rahmen des Voluntary Compliance Programms von der Bank umgesetzten Massnahmen betreffend den Nachweis der Steuerkonformität von Kundengeldern informiert worden sei.

Q.

Mit Verfügung vom 18. April 2017 gab das Bundesverwaltungsgericht den Parteien Gelegenheit, zu den Unterlagen der UBS Stellung zu nehmen.

R.

Am 5. Mai 2017 antworteten die Beschwerdeführenden, sie hätten bereits [Anfang] 2013 die Schliessung des Kontos eingeleitet. Sie hätten daher auch den beiden genannten Schreiben keine Bedeutung beizumessen brauchen. Die Dokumente zeigten umso mehr, dass die Beschwerdeführenden das Konto weder nach noch aufgrund eines der drei Schreiben der UBS saldiert hätten. Sie fielen damit nicht in die vom Amtshilfeersuchen

des BD erfassten Gruppe. Dieses Amtshilfeersuchen definiere die Gruppe danach, dass jemand nach Erhalt bzw. aufgrund des Erhalts des Schreibens der UBS vom 7. August 2014 das Konto geschlossen habe.

S.

Mit Eingabe vom 8. Mai 2017 erklärt die Vorinstanz, es sei nun nachgewiesen, dass die Beschwerdeführenden bereits seit [Ende] 2013 um die Notwendigkeit eines Nachweises betreffend Steuerkonformität gewusst und dennoch keinen solchen Nachweis erbracht hätten. Das Argument der Beschwerdeführenden, wonach diese aufgrund der zeitlichen Nähe zwischen dem Kündigungsschreiben der UBS vom 7. August 2014 und der Saldierung des Bankkontos am 12. August 2014 dieses Kündigungsschreiben als gegenstandslos hätten betrachten dürfen und deshalb nicht in die vom BD umschriebene Gruppe fielen, sei nicht zu hören. Vielmehr sei die Saldierung des Bankkontos als Reaktion auf die Aufforderung der UBS, einen Nachweis betreffend Steuerkonformität einzureichen, einzustufen.

T.

Nachdem ihr die Eingabe der Beschwerdeführenden vom 5. Mai 2017 zugestellt worden war, nahm die Vorinstanz am 16. Mai 2017 erneut Stellung. Sie hielt fest, der Umstand, dass [Anfang] 2013 Barabhebungen vom Konto erfolgt seien, belege nicht, dass die Saldierung des Kontos schon zu diesem Zeitpunkt eingeleitet worden sei.

U.

Am 22. Mai 2017 äusserten sich die Beschwerdeführenden nochmals zur Saldierung des Kontos, wobei sie die verschiedenen Barbezüge und Überweisungen auflisten.

Auf die übrigen Vorbringen der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden 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 Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (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 Verordnungsebene, das heisst 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 (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 im 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 i.V.m. 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 Beschwerdeführenden erfüllen als Verfügungsadressaten die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

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

1.5 Relevant und auch in zeitlicher Hinsicht anwendbar sind vorliegend die Amtshilfeklausel des DBA-NL, Art. 26 DBA-NL, und die zugehörige Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL sowie die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL (nachfolgend: Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL; vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 136 E. 5.1 Abs. 1).

2.

2.1 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 aber Art. 26 Abs. 3 und 5 DBA-NL, die im Rahmen des vorliegenden Verfahrens jedoch nicht angewendet werden müssen).

2.2 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.2, A-1414/2015 vom 31. März 2016 E. 5.4).

2.3 Wie jedes staatliche Handeln muss auch die Amtshilfe verhältnismässig sein (BGE 139 II 404 E. 7.1 ff., insb. 7.2.3; Urteil des BVGer A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.1.1 m.w.H.). Das verfassungsmässige Gebot der Verhältnismässigkeit gemäss Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV, SR 101) verlangt, dass staatliche Hoheitsakte für das Erreichen eines im übergeordneten öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sein müssen. Eine Zwangsmassnahme ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn eine ebenso geeignete mildere Anordnung für den angestrebten Erfolg ausreicht. Der Eingriff darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als notwendig (BGE 126 I 112 E. 5b m.Hw.; Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.1).

2.4 Art. 3 Bst. c StAhiG besagt, dass ein Amtshilfeersuchen dann ein Gruppenersuchen ist, wenn damit «Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind» (Urteil des BVGer A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 5). Das Gesuch muss, um dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit (E. 2.3) und Art. 3 Abs. 1 Bst. a StAhiV in Verbindung mit Art. 6 Abs. 2bis StAhiG zu entsprechen, möglichst genaue und vollständige Angaben über die Person enthalten, gegen die sich das Verfahren richtet (vgl. Urteil des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.4).

2.5 Dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit entspricht es auch, dass bei Gruppenersuchen – bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe – nur Daten über jene Personen übermittelt werden, die die im Amtshilfeersuchen genannten Kriterien erfüllen. Dabei genügt es nicht, dass die Personen die Kriterien möglicherweise erfüllen, sondern es müssen genügend Anhaltspunkte vorliegen, dass die Kriterien tatsächlich erfüllt sind (E. 2.3; vgl. Urteile des BVGer A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 4, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 5).

3.

3.1 Beim vorliegenden Ersuchen des BD vom 23. Juli 2015 handelt es sich unbestrittenermassen um das gleiche Ersuchen, das Anlass zum bundesgerichtlichen Verfahren 2C_276/2016 gab. Das Bundesgericht kam im genannten Verfahren (das Urteil ist in BGE 143 II 136 publiziert) zum Schluss, dass unter dem DBA-NL (in Verbindung mit dessen Protokoll und der Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL) Gruppenersuchen zulässig sind (E. 5, insb. E. 5.4 des bundesgerichtlichen Urteils). Auch das konkrete Ersuchen erachtete es als zulässig (E. 6.3 des bundesgerichtlichen Urteils). Dies bestreiten die Beschwerdeführenden mittlerweile nicht mehr.

3.2 Die Beschwerdeführenden machen jedoch geltend, dass sie gar nicht zur im Amtshilfeersuchen des BD vom 23. Juli 2015 beschriebenen Gruppe gehören, hätten sie doch das Schreiben der UBS vom 7. August 2014 gar nicht erhalten (zumindest könnten sie sich nicht daran erinnern und hätten – da sie das Konto so oder anders vor Kenntnisnahme des Schreibens bereits geschlossen hätten – darauf gar nicht reagieren müssen). Das Bundesgericht habe das Ersuchen des BD als «Grenzfall» und «gerade noch als zulässig» bezeichnet. Die vom BD genannten Kriterien müssten daher umso klarer erfüllt sein, damit die Grenze zwischen zulässiger Gruppenanfrage und unzulässiger «fishing expedition» nicht verwischt werde.

3.3 Das Bundesgericht hielt im genannten BGE 143 II 136 dazu zusammengefasst fest:

«[...] Das Ziel, auch bei der Abfrage von Verhaltensmustern Fishing Expeditions zu verhindern, soll erreicht werden, indem der ersuchende Staat im Amtshilfebegehren die Erheblichkeit der ersuchten Informationen und konkrete Ansatzpunkte darlegen muss (vgl. KOLB/KUBAILE, Kompaktkommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, 3. Aufl. 2015, Ziff. 1.1 zu Art. 27 DBA CH-DE). Er hat somit insbesondere drei Anforderungen zu erfüllen: (i) Er muss eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben; (ii) er muss das anwendbare (Steuer)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt; (iii) er muss aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können (vgl. XAVIER OBERSON, International Exchange of Information in Tax Matters, 2015, S. 22; OPEL, [Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard [nachfolgend: Abkommenspolitik], 2015] S. 371). Es ist somit ein stärkerer Bezug zu konkreten Umständen herzustellen. Im Vordergrund steht dabei der Nachweis von Tatsachen, die auf ein gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen hindeuten; Gruppenanfragen zu blossen Veranlagungszwecken ohne Verdachtsmomente werden daher nicht zugelassen (OPEL, Abkommenspolitik, a.a.O., S. 372, 374). Allerdings wird gemäss OECD-Kommentar im Zusammenhang mit der weiten Definition der Gruppenersuchen nur ausnahmsweise eine Fishing Expedition angenommen, da die Voraussetzungen zur Annahme einer solchen hoch sind (vgl. SIMONEK, [Fishing Expeditions in Steuersachen, Überlegungen zu den inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch, in: Liber Amicorum für Andreas Donatsch, 2012, S. 891 ff.] S. 905).» (E. 6.1.2)

«Vorliegend umstritten ist, ob sich das Ersuchen des BD von einer unzulässigen Fishing Expedition abzugrenzen vermag. Der BD verlangt die Personalien und Bankkontonummer(n) inklusive Vermögensstände von Personen, die im Zeitraum vom 1. Februar 2013 bis 31. Dezember 2014 Kontoinhaber bei der Bank X. waren, über eine Domiziladresse in den Niederlanden verfügten und keinen genügenden Nachweis über die Steuerkonformität erbracht haben ([...]). 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 (BGE 139 II 404 E. 7.2.3 S. 426). Das vorliegende Ersuchen erreicht nicht den Detaillierungsgrad, den die beiden Fälle 8.f) und h) aufweisen, welche der Kommentar zum OECD-MA beispielhaft als zulässige Anfra-

gen aufführt ([...]). In den Beispielen nennt der ersuchende Staat jeweils konkrete Anhaltspunkte, die über blossе Mutmassungen oder Spekulationen hinausgehen, und kann – im Beispiel 8.f) – überdies konkrete Kreditkartennummern bezeichnen. Dagegen würde es 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 erweist sich im Vergleich zu diesem letzten 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 (vgl. BERNASCONI/SCHÜRCH, Fishing expedition et demandes groupées, L'interdiction de la fishing expedition dans la coopération internationale en matière fiscale, in: Mélanges en l'honneur de Claude Rouiller, 2016, S. 13 ff., 30). Insgesamt lässt sich das Ersuchen daher von einer verpönten Beweisausforschung abgrenzen und erscheint damit – wenn auch im Sinne eines Grenzfalles – gerade noch als zulässig.» (E. 6.3)

«Die Begründung der Annahme der Nichteinhaltung des niederländischen Steuerrechts liegt somit [gemäss dem Amtshilfeersuchen vom 23. Juli 2015] darin, dass niederländische Steuerpflichtige trotz Aufforderung durch die UBS Switzerland AG es unterliessen, ihre Steuerkonformität nachzuweisen. Der daraus vom BD gezogene Schluss, wonach es wahrscheinlich sei, solche Steuerpflichtige hätten die fraglichen Vermögen bzw. Erträge nicht korrekt deklariert, liegt in keiner Weise fern. Allerdings beruht der vorgenannte Schluss auf der Prämisse, dass ein Bankkunde auf die Aufforderung der Bank nicht reagiert hat, was zusätzlich voraussetzt, dass er überhaupt Kenntnis von der entsprechenden Aufforderung erhielt.» (E. 6.4.2)

«[...] Massgebendes Element ist dabei, dass Kunden der UBS Switzerland AG, die um die Aufforderung, ihre Steuerkonformität nachzuweisen, wussten, dieser Aufforderung nicht nachkamen. Aus diesem Verhalten lässt sich die Vermutung ableiten, die fraglichen Personen hätten effektiv Vermögen bzw. Erträge nicht korrekt deklariert. Ein solcher Schluss setzt allerdings voraus, dass der fragliche Kunde effektiv Kenntnis von der Aufforderung der Bank hatte. Eine blossе Fiktion eines solchen Wissens vermag dagegen nicht zu genügen, gibt doch ein bloss fiktives Wissen keinen Anlass, sich in einer bestimmten Weise zu verhalten. Dem Beschwerdegegner ist daher insofern zuzustimmen, als die blossе banklagernde Zustellung der Aufforderung der UBS Switzerland AG noch nicht dazu führen könnte, in seinem Fall das Amtshilfebegehren gutzuheissen.

Das Schreiben der UBS Switzerland AG betreffend Kündigung der Geschäftsbeziehung datiert vom 7. August 2014. Die niederländische Steuerbehörde hat das Amtshilfegesuch am 23. Juli 2015 gestellt, woraufhin (bzw. auf die Editonsverfügung der ESTV vom 3. August 2015 hin) die UBS Switzerland AG die

ersuchten Informationen am 7. September 2015 der ESTV übergab. Sie übermittelte zu diesem Zeitpunkt der ESTV Informationen bezüglich derjenigen Kunden, die sich betreffend ihr steuerkonformes Verhalten nicht gemeldet hatten. Seit dem Schreiben der UBS Switzerland AG war, bis diese um Edition der ersuchten Informationen aufgefordert wurde, demnach ein Jahr vergangen. Der Beschwerdegegner hatte somit ein Jahr Zeit, um vom Schreiben Kenntnis zu nehmen und seine Steuerkonformität nachzuweisen. Im Übrigen waren die Kunden offenbar bereits zu einem früheren Zeitpunkt von der UBS Switzerland AG zu einem entsprechenden Nachweis aufgefordert worden. Es erscheint – gerade mit Blick auf die wirtschaftlichen Risiken einer Banklagernd-Vereinbarung (z.B. fristauslösende Zustellungsfiktion), aber auch angesichts der aktuellen Entwicklungen im Bereich des internationalen Steuerrechts – nicht als glaubwürdig, wenn der Beschwerdegegner vorbringt, während eines Jahres die Korrespondenz der Bank nicht entgegengenommen zu haben. Vielmehr darf ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass ein Bankkunde mit einer gewissen Regelmässigkeit, in jedem Fall aber innert Jahresfrist, tatsächlich von der ihm banklagernd zugegangenen Korrespondenz Kenntnis nimmt. [...]» (E. 6.4.3)

3.4 Das Bundesgericht prüft in den zitierten Abschnitten insbesondere, ob die betroffene Person Kenntnis davon hatte, dass sie ihre Steuerkonformität belegen müsse. Es stellt aber auch fest, ob die betroffene Person vom Schreiben der UBS vom 7. August 2014 Kenntnis hatte, wobei es im konkreten Fall aufgrund der Umstände die Vermutung aufstellte, dass dies der Fall gewesen war. Indem es prüft, ob die betroffene Person von diesem Schreiben Kenntnis erlangt, bringt es zum Ausdruck, dass das Schreiben vom 7. August 2014 jenes ist, von welchem die betroffene Person Kenntnis gehabt haben muss. Den Umstand, dass diese Person wohl schon zuvor zum Nachweis der Steuerkonformität aufgefordert worden war, nennt es lediglich noch bestätigend. Das Amtshilfeersuchen selbst beschränkt sich auf die Feststellung, eines der Kriterien sei, dass die UBS dem Kontoinhaber ein Schreiben gesandt habe, mit welchem diesem mit dem Hinweis, dass er mit einem früheren Schreiben der UBS erfolglos zur Einreichung eines Steuerkonformitätsnachweises aufgefordert worden sei, die Kündigung der Geschäftsbeziehung mit der UBS bei Nichterbringen eines solchen Nachweises innert einer bestimmten Frist angedroht worden sei. Diese Formulierung findet sich nur im Schreiben vom 7. August 2014, weshalb dieses Schreiben im Amtshilfeersuchen gemeint ist. Ein entsprechender Beispielbrief ist zudem dem Ersuchen beigelegt. Im Amtshilfeersuchen wird zwar nicht explizit festgehalten, dass eine betroffene Person das besagte Schreiben der UBS auch erhalten haben muss. Dies geht aber implizit aus dem letzten Kriterium hervor, in dem steht, der Kontoinhaber habe der UBS trotz des vorgenannten Schreibens keinen der Bank genügenden Nachweis der Steuerkonformität erbracht. Wie das Bundesgericht festhält,

konnte ein Kontoinhaber aber nur tätig werden, wenn er vom Schreiben tatsächlich Kenntnis erhielt, bzw. die Umstände dafür sprechen, dass er vom Schreiben Kenntnis erhielt. So stellt auch das Amtshilfeersuchen eine Kausalität zwischen dem Schreiben der UBS vom 7. August 2014 und dem Nichterbringen des Nachweises der Steuerkonformität her («trotz des vorgenannten Schreibens»). Bei dem genannten Kriterium handelt es sich um eines, welches erlaubt, das vorliegende Gruppenersuchen von einer unzulässigen «fishing expedition» abzugrenzen (E. 3.3 und Sachverhalt Bst. A). Wie das Bundesgericht ausführt, erfüllt das Amtshilfeersuchen vom 23. Juli 2015 die formulierten Anforderungen gerade noch. Umso mehr ist daher zu verlangen, dass die im Ersuchen genannten Kriterien betreffend die ins Verfahren einbezogenen Personen klar erfüllt sind.

3.5 Die Beschwerdeführenden im vorliegenden Verfahren behaupten, das Schreiben der UBS vom 7. August 2014 nicht erhalten zu haben. In den vorinstanzlichen Akten findet sich kein Hinweis, dass den Beschwerdeführenden das Schreiben zugegangen wäre und auch die UBS konnte keine Belege beibringen. Da die ESTV diesbezüglich Anhaltspunkte nennen müsste (E. 2.5) und auch die von Amtes wegen vorgenommenen Instruktionshandlungen des Bundesverwaltungsgerichts keine Anhaltspunkte dafür ergaben, dass die Beschwerdeführenden das besagte Schreiben erhalten hätten, kann nicht davon ausgegangen werden, dass sie das Schreiben erhalten haben. Vorliegend kann zudem auch kein Zusammenhang zwischen dem besagten Schreiben und der Auflösung des Kontos gesehen werden, haben doch die Beschwerdeführenden über längere Zeit – beginnend [Ende] 2013 – die Aktiven auf dem Konto nach und nach reduziert. Nur der verbleibende Rest wurde dann fünf Tage, nachdem das Schreiben vom 7. August 2014 versandt worden war, überwiesen und das Konto aufgelöst (Sachverhalt Bst. I). Dieser zeitliche Ablauf spricht eher dafür, dass sie das Schreiben nicht mehr erhalten haben. Dem steht im vorliegenden Fall auch das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 2.2) nicht entgegen, behauptet doch der BD nicht, dass die ihm noch gar nicht bekannten Beschwerdeführenden diesen Brief erhalten hätten.

3.6 Da die Beschwerdeführenden damit ein Kriterium, das (kumulativ mit den anderen) erfüllt sein müsste, damit sie als vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen gelten würden, nicht erfüllen – nämlich den Erhalt des Schreibens der UBS vom 7. August 2014 –, fallen sie nicht in die vom Amtshilfeersuchen betroffene Gruppe. Es hätten keine sie betreffenden Informationen erhoben werden dürfen. Diese Unterlagen sind daher nicht zu

prüfen und es erübrigen sich weitere Ausführungen dazu. Die Beschwerde ist gutzuheissen.

4.

4.1 Bei diesem Verfahrensausgang sind weder den obsiegenden Beschwerdeführenden noch der Vorinstanz Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 e contrario und Abs. 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.-- ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

4.2 Die ESTV hat den obsiegenden Beschwerdeführenden die ihnen 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 der Beschwerdeführenden für die ihnen erwachsenen notwendigen Auslagen ist mangels Kostennote aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen praxisgemäss auf insgesamt Fr. 7'500.-- festzusetzen. In diesem Betrag ist die Mehrwertsteuer nicht enthalten, weil aufgrund des ausländischen Wohnsitzes der Beschwerdeführenden in Bezug auf die Leistung ihrer Rechtsvertreter von einem (steuerbefreiten) Dienstleistungsexport auszugehen ist (vgl. Art. 8 Abs. 1 sowie Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]; Urteil des BVGer A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 10.2).

5.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) 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 Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die ESTV wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Ryter

Susanne Raas

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

Versand: