



Urteil vom 18. März 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

A. _____,
(...),
vertreten durch lic. iur. LL.M. Michael Barrot, Rechtsanwalt,
und Dr. iur. Markus Huber, Rechtsanwalt, (...),
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-DK).

Sachverhalt:**A.**

Am 17. März 2022 richtete die «Danish Tax Agency» (nachfolgend: DTA) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Die DTA stützte sich dabei auf Art. 27 des Abkommens vom 23. November 1973 zwischen der Schweiz und Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (DBA CH-DK; SR 0.672.931.41).

Als vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen nannte die DTA mutmasslich, namentlich nicht bekannte, in Dänemark steuerpflichtige Personen, welche anhand einer dem Ersuchen beigelegten Liste identifizierbar seien. Dabei äusserte die DTA den Verdacht, bezüglich der in der Liste enthaltenen Konten könnten innerstaatliche Meldepflichten verletzt worden sein.

Die im Amtshilfeersuchen angegebenen Steuerzwecke sind die Erhebung der Einkommenssteuer natürlicher Personen («Personal income tax»), die Kapitalertragssteuer («Capital gains tax») und die Rentenbesteuerung («Pension taxes»). Das Ersuchen betrifft die Jahre 2011 bis 2020.

Als Informationsinhaberin in der Schweiz wird die Bank UBS (nachfolgend: Bank) genannt.

B.

Mit Editionsverfügung vom 6. Mai 2022 forderte die Vorinstanz die Bank auf, die verlangten Informationen einzureichen. Zudem ersuchte sie die Bank, die betroffenen bzw. die beschwerdeberechtigten Personen über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

C.

Die Bank kam der Aufforderung der Vorinstanz zur Einreichung der ersuchten Informationen am 29. Juni 2022 fristgerecht nach. Im Weiteren liess die Bank an alle betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen – soweit deren Adresse der Bank bekannt war – ein Informationsschreiben über das Amtshilfeverfahren zukommen. Im Weiteren informierte die ESTV zudem via Bundesblatt (BBI 2022 1786) über das laufende Amtshilfeverfahren.

D.

Am 7. Juli 2022 meldete sich A. _____ (nachfolgend: betroffene Person) bei der Vorinstanz und verlangte Akteneinsicht.

E.

Am 6. Dezember 2022 gewährte die ESTV der betroffenen Person Akteneinsicht.

F.

Die Vorinstanz erliess am 8. März 2023 eine Schlussverfügung gegenüber der betroffenen Person. Die Vorinstanz kam darin zum Schluss, dass die ersuchte Amtshilfe zu gewähren sei.

G.

Am 11. April 2023 reichte die betroffene Person (nachfolgend auch: Beschwerdeführer) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die Schlussverfügung ein. Der Beschwerdeführer beantragt, (1) die Schlussverfügung vom 8. März 2023 sei vollumfänglich aufzuheben. (2) Die von der Bank bis zum Abschluss dieses Beschwerdeverfahrens an die Vorinstanz gelieferten Bankunterlagen und Informationen seien von der Vorinstanz unverzüglich an die Bank zurückzugeben. (3) Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz. (4) Dem Beschwerdeführer sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Zur Begründung macht der Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend, es liege eine «Fishing Expedition» vor. Die DTA habe nicht konkret und rechtsgenügend vorgebracht, dass die durch die dem Amtshilfeersuchen beiliegende Liste identifizierbaren Personen (und insbesondere der Beschwerdeführer) ihre allfälligen Steuerpflichten in Dänemark nicht erfüllt hätten. Im Weiteren enthalte die beabsichtigte Datenlieferung Daten, die über die angefragte Zeitperiode hinausgingen.

H.

In ihrer Vernehmlassung vom 30. Juni 2023 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

Auf die Vorbringen der Parteien und die Akten wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der DTA zugrunde. Dieses stützt sich auf Art. 27 DBA CH-DK. Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-DK (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe, so auch der Amtshilfe im Rahmen des DBA CH-DK (Art. 32 VGG e contrario; Art. 19 Abs. 1 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

1.3 Der Beschwerdeführer erfüllt als Verfügungsadressat und Person, über die Amtshilfe verlangt wird, die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Damit ist auf die Beschwerde einzutreten.

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

2.

2.1 Die ersuchende Behörde stützt ihr Amtshilfeersuchen auf Art. 27 DBA CH-DK. Dieser entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung OECD.

2.1.1 Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBA CH-DK tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung die-

ses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch wird dabei durch Art. 1 DBA CH-DK (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

2.1.2 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen. Der ersuchte Staat hat nur diejenigen Informationen von der Amtshilfe auszuschliessen, bei denen unwahrscheinlich ist, dass sie für den ersuchenden Staat erheblich sein können. In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV aussondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, A-2327/2017 vom 22. Januar 2019 E. 5.3.1). Weil in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen kann, ob eine Information erheblich ist, beschränkt sich die Rolle des ersuchten Staates grundsätzlich darauf, zu überprüfen, ob die 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. Der ersuchte Staat hat also in diesem Sinne nur eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Gemäss dem Bundesgericht bildet der Begriff der «voraussichtlichen Erheblichkeit» denn auch «eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen» (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1). Keine Rolle für die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit spielt, ob sich die Informationen nach deren Erhebung als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1).

2.1.3 Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden (vgl. E. 2.1.2), wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne im Ersuchen geltend gemacht wird (Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.5.1 m.w.H.).

2.1.4 Der Umstand, dass eine betroffene Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst indes nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird, respektive dass in anderen Staaten tatsächlich eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes auf internationaler Ebene ist eine Grundsatzfrage, die eine detaillierte Prüfung der Situation voraussetzt und vom ersuchten Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht geklärt werden kann. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist daher nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern in einem Verständigungsverfahren zu lösen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2, 142 II 217 E. 3.6 f. und 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1). Ein allfälliges Verfahren betreffend die Ansässigkeitsfrage der betroffenen Person muss zudem noch nicht entschieden worden sein, bevor ein Amtshilfeersuchen in Bezug auf die Besteuerung gestellt werden kann (Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.5.2 m.w.H.).

2.1.5 Art. 27 Abs. 3 DBA CH-DK enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So muss der ersuchte Vertragsstaat weder Verwaltungsmassnahmen durchführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen (Bst. a), noch Informationen erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können (Bst. b). Ebenso wenig muss er Informationen erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe-, oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre Public widerspräche (Bst. c).

2.1.6 Die genannten Einschränkungen werden wiederum durch die Bestimmung von Art. 27 Abs. 5 DBA CH-DK relativiert. Gemäss dieser ist Art. 27 Abs. 3 DBA CH-DK nämlich in keinem Fall so auszulegen, als erlaube er einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen nur deshalb abzulehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen (Satz 1). Ungeachtet des Abs. 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates – sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist – über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen (Satz 2). Dies bedeutet, dass Informationen zu Bankbeziehungen vollumfänglich erhältlich

sind (BGE 142 II 161 E. 4.5.2 in Bezug auf den im Wesentlichen gleichlautenden neuen Art. 28 Abs. 5 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht [SR 0.672.934.91, DBA CH-FR]).

2.2

2.2.1 Der gemäss DBA CH-DK erforderliche Inhalt eines Amtshilfesuchts ist in Art. X Ziffer 3 Buchstabe c des Protokolls zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Dänemark zur Änderung des Übereinkommens zum DBA CH-DK, unterzeichnet am 21. August 2009 und in Kraft getreten am 22. November 2010 (AS 2010 5939; nachfolgend: Protokoll 2009) aufgeführt. Die ersuchenden Behörden haben den Behörden des ersuchten Staats u.a. folgende Informationen zu liefern: den Namen und die Adresse der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) und, sofern verfügbar, weitere Angaben, welche die Identifikation dieser Person(en) erleichtern, wie das Geburtsdatum, den Zivilstand oder die Steuernummer (Buchstabe c [i]). Gemäss Art. XI Buchstabe d des Protokolls 2009 gilt dieses für die Steuerjahre ab dem 1. Januar 2011.

2.2.1.1 Das DBA CH-DK i.V.m. dem Protokoll 2009 und Ziffer 2 Buchstabe a des Briefwechsels vom 14./21. Juni 2012 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung des Königreichs Dänemark (AS 2012 5757; nachfolgend: Briefwechsel 2012) erlaubt zudem Amtshilfe auch für Ersuchen ohne Identifikation durch Namen. Die Identifikation kann auf eine andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen (Ziff. 2 des Briefwechsels; vgl. auch BGE 143 II 136 E. 5.4 zum DBA CH-NL). Der Briefwechsel 2012 gilt als Verständigungsvereinbarung zwischen der schweizerischen und der dänischen Regierung. Die Bestimmungen sind verfahrensrechtlicher Natur und damit sofort anwendbar. Die sofortige Anwendbarkeit der in einem DBA festgelegten Verfahrensregeln für Amtshilfeersuchen ist jedoch nicht mit der Frage der erfassten Steuerzeiträume zu verwechseln (BGE 143 II 628 E. 4.3). Gleich wie das Protokoll 2009 kommen die Bestimmungen des Briefwechsels 2012 für die Steuerperioden ab dem 1. Januar 2011 zur Anwendung.

2.2.1.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Ersuchen, die eine Mehrzahl von Personen betreffen und welche die betroffenen Personen namentlich oder mittels einer Liste mit Nummern – etwa Kreditkarten-

oder Bankkontonummern – identifizieren, als eine Sammlung einzelner Ersuchen zu betrachten. Die ersuchende Behörde fasst diese einzelnen Ersuchen aus Gründen der Verfahrensökonomie in einem gemeinsamen Gesuch zusammen, könnte sie aber grundsätzlich auch einzeln stellen. Für solche Ersuchen verwendet das Bundesgericht den Begriff «Listenersuchen» («demande collective»); vgl. BGE 146 II 150 E. 4.3, 143 II 628 E. 4.4 und 5.1; Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 4.4, veröffentlicht in: Der Steuerentscheid [StE] 2019 A 31.1 Nr. 14; Urteil des BGer 2C_893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 12.1, nicht publ. in: BGE 143 II 202, aber in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2017 II S. 336, StE 2017 A 31.2 Nr. 14, SteuerRevue [StR] 72/2017 S. 612; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5.1).

2.2.1.3 Um bei Amtshilfeersuchen, welche die betroffenen Personen nicht namentlich identifizieren, unzulässige Beweisausforschungen, d.h. «fishing expeditions», auszuschliessen, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 143 II 136 E. 6.1.2) verlangt, dass die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen

- (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe gibt, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben;
- (ii) das anwendbare (Steuer-)Recht erläutert und aufzeigt, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, d.h. das Steuerrecht verletzt; und
- (iii) aufzeigt, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können.

Diese Kriterien gelten aus Kohärenzgründen nicht nur für die ursprünglich ins Auge gefassten Gruppensuchen nach Art. 3 Bst. c StAhiG, sondern finden nach der Rechtsprechung ebenfalls auf «Listenersuchen» Anwendung (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3, 143 II 628 E. 5.1; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.3.2.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5.2).

2.3 Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; statt vieler: Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2). Die ESTV

ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.2). Es liegt an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klar und entscheidend zu widerlegen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.3, mit Hinweisen).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall hat die DTA am 17. März 2022 eine Sammlung von Einzelersuchen ohne Namensangabe im Rahmen einer Listenanfrage für die Steuerjahre 2011 bis 2020 bei der ESTV gestellt. Im Anwendungsbereich des DBA CH-DK sind solche Listenersuchen für die Steuerjahre ab 2011 grundsätzlich zulässig (E. 2.2.1.1). Durch die von der DTA gemachten Angaben betreffend die Bankkonten ist das Erfordernis der Identifizierung des Beschwerdeführers gemäss Ziffer 2 Buchstabe a Briefwechsel 2012 erfüllt (E. 2.2.1.1).

3.2 Zur Prüfung der Frage, ob eine unzulässige Beweisausforschung bzw. eine «fishing expedition» gegeben ist, sind diejenigen Kriterien heranzuziehen, welche das Bundesgericht im Zusammenhang mit Gruppensuchen entwickelt hat (E. 2.2.1.3).

3.2.1 Erforderlich ist erstens, dass das Ersuchen eine detaillierte Beschreibung der Gruppe enthält, welche die Tatsachen und speziellen Umstände nennt, die zum Ersuchen geführt haben. Das vorliegende Ersuchen identifiziert die betroffenen Personen mittels eindeutig zuordenbaren Kundenstammmummern. Eine hinreichend detaillierte Beschreibung der Gruppe ist damit vorliegend zu bejahen.

3.2.2 Gemäss der dritten Voraussetzung hat die ersuchende Behörde aufzuzeigen, dass die verlangten Informationen geeignet sind, für die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen zu sorgen. Auch dieses Kriterium ist vorliegend erfüllt. Mit der Aufdeckung eines bisher im Rahmen der Steuererklärung nicht deklarierten Kontos – sofern ein solches besteht – erhält der ersuchende Staat die Möglichkeit, allfällige von Steuerpflichtigen zu Unrecht nicht entrichtete Steuern nachzufordern.

3.2.3 Was die verbleibende zweite Voraussetzung betrifft, so muss das Amtshilfeersuchen das anwendbare Steuerrecht und die Motive darlegen, die es erlauben, davon auszugehen, dass die vom Ersuchen betroffenen Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Verpflichtungen nicht erfüllt haben. Die DTA macht in ihrem Ersuchen Ausführungen zum anwendbaren Steuerrecht. So folgt gemäss dem dänischen Recht aus der Ansässigkeit die Verpflichtung, im Ausland gehaltenes Vermögen bzw. dort erzieltetes Einkommen in Dänemark zu deklarieren. Bis zum 31. Dezember 2018 mussten unbeschränkt in Dänemark Steuerpflichtige ausländische Bankkonten jedes Jahr deklarieren, unabhängig von dessen Saldo. Die DTA legte ihrem Amtshilfeersuchen die betreffenden Formulare bei. Die Voraussetzung betreffend Darlegung des anwendbaren Steuerrechts ist demnach erfüllt. Fraglich und zu prüfen bleibt, ob auch hinreichende Motive für die Annahme von Steuerpflichtverletzungen genannt werden.

3.2.3.1 Wie im Sachverhalt, der dem BGE 146 II 150 zugrunde liegt, stützt sich auch das vorliegende Amtshilfeersuchen auf (von den deutschen Behörden zur Verfügung gestellte) Listen mit Banknummern und Vermögensdaten der Jahre 2006 und 2008, die anlässlich einer Hausdurchsuchung der deutschen Strafverfolgungsbehörden bei einer Niederlassung der UBS in Frankfurt aufgefunden wurden. Es ist zwischenzeitlich gerichtsnotorisch, dass sich diese «Listen» mutmasslich auf einer verborgenen Datei auf dem PC einer Bankmitarbeiterin befanden (siehe Urteil des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 3.6; Beschlüsse des Bundesstrafgerichts BB.2019.61 und BB.2019.63 vom 20. November 2019). Weiter fand die spontane Übermittlung der erwähnten «Listen» von Deutschland nach Dänemark – wie sich aus dem Ersuchen ergibt – gestützt auf die europäische Richtlinie 2011/16 vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64/1 vom 11. März 2011) statt. Ein solcher spontaner Informationsaustausch ist u. a. vorgesehen, wenn die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung im anderen Mitgliedstaat hat (s. Abschn. II Art. 9 Abs. 1 Bst. a der Richtlinie 2011/16; vgl. Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2). Das vorliegende Amtshilfegesuch stützt sich wie erwähnt auf Daten aus den Jahren 2006 bzw. 2008, währenddem um Informationen für den Zeitraum 2011 bis 2020 ersucht wird. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist es jedoch nicht erforderlich, dass der ersuchende Staat für jede vom Ersuchen betroffene Zeitperiode ein konkretes Verdachtselement darlegen kann (Urteil des BGer 2C_1162/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 6.4).

3.2.3.2 Das DTA führt aus, dass es sich bei den vom Ersuchen betroffenen Personen um mutmasslich in Dänemark steuerpflichtige Personen handelt. Die Annahme der DTA stützt sich auf die Domizilcodierung mit «[Nummer]» des betreffenden Kontos. Dieser Code wurde von der Bank für ein Domizil in Dänemark vergeben. Aufgrund des Domizilcodes ist eine dänische Steuerpflicht der betreffenden Personen naheliegend. Im Weiteren hat die DTA von den [über tausend] Konten immerhin [über 110] Kontoinhaber identifizieren können. Diese hat die DTA auf eine Steuerpflicht in Dänemark untersucht. Das Resultat war, dass von diesen [über 110] Kontoinhaber [über 100] (d.h. [rund 97] %) in den Jahren 2006 bis 2020 in Dänemark steuerpflichtig waren. Von diesen [über 100] steuerpflichtigen Kontoinhabern kamen indessen bloss [kleine zweistellige Zahl] ihren Meldepflichten nach. [hohe zweistellige Zahl] Kontoinhaber (bzw. [über 80] %) hatten das betreffende Einkommen nicht deklariert. In einer zusätzlichen Analyse untersuchte das DTA wie viele der insgesamt [über tausend] Bankkonten bei den dänischen Steuerbehörden bis 2018 «by [Art der Meldung]» gemeldet worden sind. Es waren deren [mittlere einstellige Zahl] (bzw. [über 0.4] %). Die von der DTA vorgenommene Analyse ist nachvollziehbar und ausreichend. Aufgrund des Domizilcodes der Bank und der Überprüfung von [über 110] Kontoinhabern liegen hinreichende Anhaltspunkte für eine Ansässigkeit der betroffenen Personen und damit auch des Beschwerdeführers in Dänemark vor. Aufgrund der aufgezeigten Analyse, dass [hohe zweistellige Zahl] (bzw. [über 80] %) das betreffende Einkommen nicht deklariert hatten und dass nur [über 0.4] % der [über tausend] Bankkonten in Dänemark «by [Art der Meldung]» gemeldet worden sind, muss davon ausgegangen werden, dass eine grosse Anzahl der Kontoinhaber, welche in Dänemark steuerpflichtig sind, ihrer Meldepflicht nicht nachkam.

3.2.3.3 Im Übrigen würde nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung für die Vermutung von Steuerpflichtverletzungen ohnehin bereits genügen, dass die dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegenden Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden waren und ein Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie eine hohe Summe von Vermögenswerten betroffen sind (Urteil 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.3.1; Urteil des BVGer 6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3.2). Dies deckt sich mit der vorliegenden Ausgangslage und es kommt hinzu, dass die vorliegenden Daten aus derselben Quelle stammen, die auch dem vom Bundesgericht als zulässig qualifizierten Listenersuchen Frankreichs zugrunde lag.

3.3

3.3.1 Der Beschwerdeführer wendet zunächst ein, die ESTV habe in Rz. 3.4 ihrer Schlussverfügung ausgeführt, das Amtshilfeersuchen betreffe den Zeitraum von 2011 bis 2014, gewähre dann aber fälschlicherweise Amtshilfe für die Jahre 2011 bis 2020.

3.3.2 Die ESTV legt in ihrer Vernehmlassung vom 30. Juni 2023 dar, das betreffende Schlussdatum von Ende 2014 sei ein Fehler. In derselben Schlussverfügung sei an mehreren Stellen die korrekte ersuchte Zeitperiode angegeben.

3.3.3 Den Ausführungen der ESTV kann gefolgt werden. Das Amtshilfeersuchen vom 17. März 2022 legt klar die Zeitperioden von 2011 bis 2020 dar (vgl. Ziffer 9 des Ersuchens). Im Weiteren ist es zutreffend, dass in der Schlussverfügung an zahlreichen Stellen die – entsprechend dem Amtshilfeersuchen – korrekte Zeitperiode genannt wird. Aus dem offensichtlichen Fehler in Rz. 3.4 der Erwägungen der Schlussverfügung kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten.

3.4

3.4.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, die dänische Steuerbehörde habe im Amtshilfesuch nicht konkret und rechtsgenügend substantiiert vorgebracht, dass die durch die dem Ersuchen beiliegende Liste identifizierbaren Personen (und insbesondere der Beschwerdeführer) ihre allfälligen Steuerpflichten in Dänemark nicht erfüllt hätten. Das zweite vom Bundesgericht verlangte Kriterium an ein Listenersuchen (vgl. E. 2.2.1.3) sei deshalb nicht erfüllt. Im Nachfolgenden wird auf die entsprechenden Einwendungen des Beschwerdeführers näher eingegangen.

3.4.2 Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die allermeisten der auf den Listen von 2006 und 2008 geführten Konten in den Jahren 2013 oder 2014 geschlossen worden seien. Selbstverständlich hätten diese Konten per Ende 2018 von den Steuerpflichtigen nicht mehr deklariert werden müssen, weshalb die Überprüfung der dänischen Behörden eine derart niedrige Rücklaufquote ergeben haben muss. Der Einwand ist nicht stichhaltig. Die Untersuchung der DTA, welche die gesamten [über tausend] Bankkonten mit Domizilcode Dänemark einbezog, wurde hinsichtlich einer allfälligen Deklaration bis und mit dem Jahr 2018 durchgeführt («The analysis shows that [über 0.4] % out of [über tausend] bank accounts had been declared to the Danish tax authorities up to and including 2018»). Eine allfällige Kontoschliessung in den Jahren 2013 oder 2014 wäre hier also wenig relevant, weil die Untersuchung die Jahre zuvor miteinbezog und die Daten

ab 2011 verlangt werden. Selbst unter der Annahme, dass eine grössere Zahl von Konten in den Jahren 2013 oder 2014 geschlossen worden wären, hätte eine Deklaration in den Jahren zuvor erfolgt sein müssen. Die Untersuchung zeigt indessen, dass dies nur bei [über 0.4] % der [über tausend] Bankkonten der Fall war. Zudem liegen für die Behauptung des Beschwerdeführers, dass ein Grossteil der Konten in den Jahren 2013/2014 geschlossen wurden, keine Belege vor.

Im Weiteren bestehen keine Gründe, den von der DTA gemachten statistischen Angaben bzw. Analysen nicht zu vertrauen (vgl. E. 2.3 zum völkerrechtlichen Vertrauensprinzip). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers hatte die ESTV auch keinen Anlass bei der ersuchenden Behörde Nachfragen betreffend die statistische Auswertung zu stellen, denn diese ist nachvollziehbar und für vorliegende Zwecke genügend.

3.4.3 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass bei den fraglichen [über tausend] Konten aufgrund der konkreten Überprüfung von identifizierten [über 110] Konten davon ausgegangen werden kann, dass die mit dem Domizilcode von Dänemark aufgeführten [über tausend] Konten Inhabern mit potentieller Ansässigkeit in Dänemark gehören. Im Weiteren kann aufgrund der Überprüfung der Deklaration davon ausgegangen werden, dass eine grosse Anzahl der betreffenden Kontoinhaber ihren Deklarationspflichten in Dänemark nicht nachgekommen sind.

3.4.4 Der Beschwerdeführer legt weiter dar, die anlässlich der Hausdurchsuchung gefundenen Daten auf einem PC einer Bankmitarbeiterin, habe diese im Rahmen eines Arbeitsplatzwechsels unbeabsichtigt nach Deutschland transferiert. Diese Kundendaten der UBS Schweiz hätten dem Bankkundengeheimnis in der Schweiz unterstanden und seien selbstverständlich nicht Bestandteil der Geschäftsdaten der UBS Deutschland gewesen und damit auch nicht «verdeckt» geführt worden. Der Beschwerdeführer nimmt damit Bezug auf die bisherige Rechtsprechung (vgl. E. 3.2.3.3). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann der Umstand, dass der PC einer Bankmitarbeiterin Daten enthält, die nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden sind, durchaus als Indiz dafür gewertet werden, dass die betreffenden Konten möglicherweise verdeckt geführt werden sollten und allenfalls nicht gesetzeskonform deklariert worden sind (Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.3.1). Im vorliegenden Fall kann die Frage der betreffenden Indizwirkung offenbleiben, weil es bereits genügende andere Anhaltspunkte für die Annahme gibt (vgl. oben E. 3.2.3.1 und 3.4.3), dass eine grosse Anzahl der anhand der

Liste identifizierbaren Kontoinhaber ihrer Meldepflicht in Dänemark nicht nachkam (E. 3.2.3.2). Vor diesem Hintergrund ist das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der betroffenen Personen – und damit des Beschwerdeführers – im hier streitbetroffenen Amtshilfeersuchen des DTA zu bejahen. Eine verbotene «fishing expedition» liegt daher nicht vor.

3.5

3.5.1 Der Beschwerdeführer bringt ferner vor, dass er seit dem Jahr 2009 nachweislich in der Schweiz steuerlich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei bzw. nach wie vor sei. Mit Blick auf den Beschwerdeführer fehle es daher offensichtlich bereits an der Anwendbarkeit des DBA CH-DK, da er einen steuerrechtlichen Wohnsitz in den vom Ersuchen betroffenen Jahren nachweislich nicht in Dänemark, sondern in der Schweiz gehabt habe.

3.5.2 Mit Blick auf die klare Rechtsprechung ist festzuhalten, dass die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes vom ersuchten Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht geklärt werden kann (E. 2.1.3 f.). Im Weiteren hat die DTA mit dem Domizilcode eine Ansässigkeit der betroffenen Person in Dänemark und damit einen Anknüpfungspunkt für eine mögliche unbeschränkte Steuerpflicht geltend gemacht. Nach der vorliegend vorzunehmenden Plausibilitätskontrolle (E. 2.1.2) sind zudem die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich für die Beurteilung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers in Dänemark im ersuchten Zeitraum. Im Übrigen spielt es wie gesehen keine Rolle für die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit, ob sich die Informationen nach deren Erhebung als nicht erheblich herausstellen (E. 2.1.2).

3.6 Der Beschwerdeführer ist in Dänemark potentiell steuerpflichtig und die zu übermittelnden Kontoinformationen sind voraussichtlich erheblich zur Anwendung und Durchsetzung des dänischen Rechts im ersuchten Zeitraum. Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der angefochtenen Schlussverfügung vom 8. März 2023 vorgesehene Amtshilfeleistung gegeben. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar

2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 5'000.- ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

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

5.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (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 Sinne 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 abgewiesen.

2.

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

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Kaspar Gerber

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: